International Public Sector Accounting Standards Board®

Manuel des Normes Comptables Internationales du Secteur Public

Édition 2024

Volume I

IPSAS®

International Federation of Accountants®
529 Fifth Avenue
New York, New York 10017 USA

Ce Manuel des normes comptables internationales du secteur public a été publié par l'International Federation of Accountants (IFAC©). La mission de l'IFAC est de servir l'intérêt public en : contribuant au développement de normes professionnelles et de recommandations de haute qualité ; en facilitant leur adoption et leur mise en œuvre ; en contribuant au développement d'organisations professionnelles comptables solides et de firmes d'audit et d'expertise comptable ainsi qu'au développement de pratiques professionnelles de haut niveau, en mettant en avant au niveau international la valeur des professionnels comptables et en s'exprimant sur des problématiques d'intérêt public.

Les Normes Comptables Internationales du Secteur Public, Exposés-sondages, Documents de consultation, Recommandations, et autres publications, sont publiés par l'IFAC qui en détient le droit de reproduction.

L'IPSASB et l'IFAC n'assument aucune responsabilité en cas de perte subie par quiconque agissant ou se retenant d'agir sur le fondement des dispositions contenues dans ce Manuel des normes comptables internationales du -secteur public, que cette perte soit causée par négligence ou toute autre raison.

« International Public Sector Accounting Standards Board », « International Public Sector Accounting Standards », « Recommanded Practice Guidelines », « International Federation of Accountants », « IPSASB », « IPSAS », « RPG », « IFAC », le logo IPSASB et le logo IFAC sont des marques commerciales propriété de l'IFAC, ou des marques enregistrées par l'IFAC aux États–Unis et dans les autres pays.

Droit de reproduction © Novembre 2024 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés. La reproduction, conservation ou transmission, ou toute utilisation similaire de ce document est subordonnée à l'autorisation écrite de l'IFAC. Contact permissions@ifac.org.

ISBN : 978-1-60815-590-3

Publié par :

IFAC International Federation of Accountants®

Le Manuel des normes comptables internationales du secteur public de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) publié en novembre 2024 en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) a été traduit en français par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), en octobre 2026, et est reproduit avec l'autorisation de l'IFAC. Le processus de traduction du Manuel a été validé par l'IFAC et la traduction a été menée en accord avec la « Charte de traduction et de reproduction des normes » définie par l'IFAC. Le texte officiel du Manuel des normes comptables internationales du secteur public est le texte publié en langue anglaise par l'IFAC.

Texte anglais du Manuel des normes comptables internationales du secteur public © 2024 l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français du Manuel des normes comptables internationales du secteur public © 2026 de l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Aucun droit n'est accordé pour l'utilisation de ce contenu dans le cadre de l'intelligence artificielle, de l'apprentissage automatique ou de technologies similaires, sauf autorisation expresse de l'IFAC.

Titre original : Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2024 ; Edition ISBN : 978-1-60815-590-3

Traducteur : Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP)

Membres du Comité de révision

Commission des normes internationales du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP).

Cette Commission, présidée par une représentante de la profession comptable, comprend des représentants de différents ministères et de la Cour des comptes, ainsi que des personnalités qualifiées.

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

CNOCP Conseil de normalisation des comptes publics

CNCC Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

Ordre des Experts-Comptables

CETTE PAGE EST LAISSEE VOLONTAIREMENT BLANCHE

MANUEL DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

IPSAS®

CETTE PAGE EST LAISSEE VOLONTAIREMENT BLANCHE

MANUEL DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

EDITION 2024

Organisation du Manuel des normes comptables internationales du secteur public

Le contenu du Manuel est organisé comme suit :

Introduction à l'International Public Sector Accounting Standards Board 1

Le rôle de l'International Federation of Accountants (IFAC) 3

Périmètre du Manuel 5

Changements de substance par rapport au Manuel de 2019 7

Table des matières - Volume I 9

Préface des Normes comptables internationales du secteur public "IPSAS" (International Public Sector Accounting Standards) 11

Le Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public 17

Normes comptables internationales du secteur public — IPSASs 1–30 178

Table des matières - Volume II 1298

Normes comptables internationales du secteur public—IPSASs 31–43 1299

Table des matières - Volume III 2786

Normes comptables internationales du secteur public—IPSASs 44–49 2787

Introduction à la Norme comptable internationale du secteur public selon la méthode de la comptabilité de caisse publiée en 2017 3631

Norme IPSAS - Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse publiée en 2017 3632

Introduction aux Guides des pratiques recommandées 3753

Guides des pratiques recommandées–RPGs 1–3 3754

Glossaire des normes IPSASs 1–49 3841

Normes IPSAS publiées au 31 janvier 2024 3888

Droit de reproduction et Traduction

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

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

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

INTRODUCTION À L'INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD

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

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

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

CETTE PAGE EST LAISSEE VOLONTAIREMENT BLANCHE

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

L'International Federation of Accountants® (IFAC®) sert l'intérêt public en contribuant au développement d'organisations solides et pérennes, de marchés et d'économies. Il défend la transparence, la reddition des comptes, et la comparabilité de l'information financière ; il participe au développement de la profession comptable ; et met en avant l'importance et la valeur des professionnels comptables au sein des structures financières dans leur ensemble. Fondée en 1977, l'IFAC est actuellement composée de 175 membres et associés dans 130 pays ou juridictions, représentant près de 3 millions de professionnels comptables, dans l'enseignement, la fonction publique, l'industrie, et le commerce.

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

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

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

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

Le Comité Consultatif (Consultative Advisory Group, CAG) est un membre intégral et important du processus formalisé de consultation de l'IPSAS Board. Des représentants des organisations membres du CAG fournissent des conseils dans de nombreux domaines, parmi lesquels :

- la stratégie de l'IPSAS Board, le programme de travail, le calendrier des projets, et la gestion des priorités ;
- les projets de l'IPSAS Board, y compris des avis sur les points techniques essentiels ou sur les sujets qui pourraient entraver l'adoption ou la mise en œuvre des normes IPSAS ; et
- d'autres sujets relatifs aux activités de normalisation de l'IPSAS Board.

- La gouvernance et les activités de normalisation de l'IPSAS Board sont supervisées par le Comité d'intérêt public (Public Interest Committee, PIC), permettant de s'assurer que les procédures sont suivies et que l'intérêt public est respecté.

Le PIC est composé d'experts du secteur public et d'experts en matière financière, membres d'organisations ayant un intérêt à promouvoir des informations financières de haute qualité et comparables au niveau international.

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

PÉRIMÈTRE DU MANUEL

ÉDITION 2024

Ce Manuel des normes comptables internationales du secteur public rassemble des informations pour une continuité de référence sur l'International Federation of Accountants (IFAC) et les positions officielles actuelles de l'International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) et autres publications de l'IPSASB à la date du 31 janvier 2024.

CETTE PAGE EST LAISSEE VOLONTAIREMENT BLANCHE

CHANGEMENTS DE SUBSTANCE PAR RAPPORT AU MANUEL DE 2022

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

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

Nos Références

Le présent Manuel contient des références aux « International Accounting Standards » (IASs) et « International Financial Reporting Standards » (IFRSs) publiés par l'International Accounting Standards Board (IASB). Le texte approuvé des Normes IAS et IFRS est celui publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

Nouvelles Normes

L'IPSASB a approuvé les normes suivantes, qui sont incluses dans ce manuel :

- IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, (publiée en mai 2022)
- Communication d'informations sur les programmes de durabilité – Modifications apportées aux RPG 1 et 3 : indications complémentaires ne faisant pas autorité (publiée en Mai 2023)
- IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 46, *Evaluation* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 47, *Produits* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 48, *Charges de transfert* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 49, *Régime de retraite* (publiée en mai 2023)

Celles-ci entrent en vigueur aux dates indiquées dans les normes.

Ces normes ont donné lieu à un certain nombre de modifications consécutives d'autres IPSAS. Ces modifications entrent en vigueur aux dates indiquées dans les normes.

Chapitres mis à jour du Cadre conceptuel

Le Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public a été publié initialement en octobre 2014. Les chapitres 3, 5 et 7 ont été mis à jour.

CETTE PAGE EST LAISSEE VOLONTAIREMENT BLANCHE

TABLE DES MATIÈRES
VOLUME I

Pages

Préface des Normes comptables internationales du secteur public « IPSAS » (International Public Sector Accounting Standards) 10

Le Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public 17

IPSAS 1 — Présentation des états financiers 178

IPSAS 2 — Tableaux des flux de trésorerie 246

IPSAS 3 — Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs 276

IPSAS 4 — Effets des variations des cours des monnaies étrangères 307

IPSAS 5 — Coûts d'emprunt 341

IPSAS 6 — États financiers consolidés et individuels 369

IPSAS 7 — Participations dans des entreprises associées 370

IPSAS 8 — Participations dans des coentreprises 371

IPSAS 9 — Produits des opérations avec contrepartie directe 372

IPSAS 10 — Information financière dans les économies hyperinflationnistes 400

IPSAS 11 — Contrats de construction 417

IPSAS 12 — Stocks 446

IPSAS 13 — Contrats de location 471

IPSAS 14 — Événements postérieurs à la date de clôture 507

IPSAS 15 — Instruments financiers : informations à fournir et présentation 526

IPSAS 16 — Immeubles de placement 527

IPSAS 17 — Immobilisations corporelles 571

IPSAS 18 — Information sectorielle 616

IPSAS 19 — Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels 652

IPSAS 20 — Information relative aux parties liées 710

IPSAS 21 — Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie 734

IPSAS 22 — Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques 785

IPSAS 23 — Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts) 814

IPSAS 24 — Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers 877

IPSAS 25 — Avantages du personnel..... 908
IPSAS 26 — Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie 909
IPSAS 27 — Agriculture..... 984
IPSAS 28 — Instruments financiers présentation..... 1021
IPSAS 29 — Instruments financiers : comptabilisation et évaluation 1111
IPSAS 30 — Instruments financiers : informations à fournir 1189

PRÉFACE AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

Historique de la Préface

La Préface a été publiée en 2000.

En novembre 2004, l'IPSASB a publié une *Préface* révisée.

En décembre 2006, l'IPSASB a amendé la *Préface*.

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

En avril 2016, l'IPSASB a publié une *Préface* révisée.

Avril 2016

PRÉFACE AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

SOMMAIRE

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

PRÉFACE AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

Introduction

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

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

3. L'IPSASB sert l'intérêt public en élaborant et en publiant, sous sa propre autorité des normes comptables et d'autres publications destinées à s'appliquer aux entités du secteur public, telles que décrites dans le paragraphe 10 ci-après.

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

Objectifs de l'IPSASB

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

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

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

   - des Normes comptables à appliquer pour la préparation des états financiers à usage général entités du secteur public.

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

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

Champ d'application des Normes

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

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

10. Les IPSAS sont destinées à s'appliquer aux entités du secteur public[1] qui répondent à l'ensemble des critères suivants :

    (a) sont responsables de la délivrance de services[2] au bénéfice du public et de la redistribution de ressources ou de richesses ;

    (b) financent principalement leurs actions, directement ou indirectement, par des taxes et/ou des transferts en provenance d'autres structures publiques, par des prélèvements sociaux, ou des dettes ; et

    (c) n'ont pas pour objectif premier de faire du profit.

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

---

[1] Le paragraphe 1.8 du *Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* identifie une large palette d'entités publiques à qui sont destinées les normes IPSAS.

[2] Le terme « services » comprend les biens, services et conseils, y compris au bénéfice d'autres entités du secteur public.

12. L'IPSASB a décidé que tous les paragraphes des IPSASs auront une autorité égale, et que l'autorité d'une disposition particulière sera déterminée par le langage employé. En conséquence, les IPSAS approuvées par l'IPSASB après le 1er janvier 2006 incluent les paragraphes en caractères « gras » et normaux, qui ont la même autorité. Les paragraphes en caractères gras présentent les principes fondamentaux. Une Norme individuelle doit être lue dans le contexte de l'objectif énoncé et des Bases de conclusions (le cas échéant) dans cette Norme et dans la présente *Préface*.

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

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

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

14. [Supprimé]

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

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

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

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

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

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

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

Autorité des Normes comptables internationales du secteur public

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

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

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

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

Langue

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

CADRE CONCEPTUEL DE L'INFORMATION FINANCIÈRE À USAGE GÉNÉRAL DES ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC

Historique du Cadre Conceptuel

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

La Préface et les chapitres 5 à 8 du *Cadre Conceptuel* ont été publiés en Octobre 2014.

Les chapitres 3, 5, et 7 ot été mis à jour en 2023

CADRE CONCEPTUEL DE L'INFORMATION FINANCIÈRE À USAGE GÉNÉRAL DES ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC

SOMMAIRE

	Page
Préface	19–23
Chapitre 1 : Rôle et autorité du Cadre Conceptuel	24–27
Chapitre 2 : Objectifs et utilisateurs de l'information financière à usage général…	28–45
Chapitre 3 : Caractéristiques qualitatives	46–64
Chapitre 4 : Entité présentant l'information financière	65–71
Chapitre 5 : Éléments des États financiers	72–98
Chapitre 6 : Comptabilisation dans les États financiers	99–104
Chapitre 7 : Évaluation des actifs et des passifs dans les États financiers	105–134
Chapitre 8 : Présentation des rapports financiers à usage général	135–153
Annexe Documents publiés dans le cadre de la procédure d'élaboration du cadre conceptuel	154

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

Introduction

1. Le Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public (Le Cadre Conceptuel) établit et explicite les concepts à mettre en œuvre pour l'élaboration des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) et du guide des pratiques recommandées (RPG) applicables à la préparation et à la présentation des rapports financiers à usage général (GPFR) des entités du secteur public[1].

2. Le principal objectif d'une majorité d'entités du secteur public est d'assurer des services aux administrés plutôt que de faire des bénéfices et générer un retour sur investissement. Par conséquent, l'évaluation de la performance des entités du secteur public ne peut que partiellement être fondée sur l'examen de leur situation financière, de leur performance financière et de leurs flux de trésorerie. Ainsi, la finalité de l'information financière dans le secteur public est de fournir aux utilisateurs des GPFR des informations utiles pour évaluer :

   - si l'entité fournit ses services aux citoyens de manière efficiente et efficace ;
   - les ressources disponibles pour des dépenses futures et les restrictions ou conditions qui sont attachées à ces dépenses ;
   - l'évolution du coût des services courant payés par les redevables des impôts et taxes ; et
   - l'amélioration ou la détérioration d'une année à l'autre de la capacité de l'entité à fournir ses services.

3. Les gouvernements disposent généralement de pouvoirs étendus, dont celui d'élaborer, mettre en œuvre et modifier les dispositions législatives et réglementaires. Dans son ensemble, le secteur public recouvre des types d'organisations et des méthodes de fonctionnement très variés. Toutefois, la gouvernance du secteur public prend la forme d'un pouvoir exécutif responsable devant le pouvoir législatif (ou équivalent).

4. Les sections suivantes mettent l'accent sur les caractéristiques du secteur public que l'IPSAS Board a retenues pour l'élaboration du cadre conceptuel.

L'importance en volume et en valeur des transactions sans contrepartie directe

5. Dans une transaction sans contrepartie directe, une entité reçoit une valeur d'une seconde entité, sans lui fournir en échange une valeur équivalente. Dans le secteur public, ces transactions sont courantes. Le niveau et la qualité des services perçus par un individu ou un groupe n'est en général pas directement proportionné au montant des taxes acquittées. Un individu ou un groupe peut avoir à payer des frais ou des contributions spécifiques pour avoir accès à certains services. Toutefois, ces transactions sont, généralement, sans contrepartie directe par nature, car le montant

[1] Le Secteur public comprend les entités à un niveau national et sub-national (regional, -départemental et local) et les organismes qui leur sont liés. Il comprend également les organisations publiques -internationales.

de l'avantage reçu par l'individu ou le groupe n'est pas équivalent aux frais ou contributions payés. La nature des transactions sans contrepartie peut avoir une influence sur leur comptabilisation, leur évaluation, et leur présentation, afin de permettre aux bénéficiaires de services et aux contributeurs financiers de les examiner.

6. Les impôts et taxes sont par nature des transactions sans contreparties directes, légalement obligatoires, entre les individus ou les entités et le gouvernement. Le pouvoir de lever l'impôt varie considérablement, selon l'organisation des pouvoirs entre le niveau national, sub-national, et les autres entités du secteur public. Les organismes publics internationaux sont largement financés par des transferts financiers issus de gouvernements de niveau national ou central/régional. Ces financements sont issus de traités, de conventions ou peuvent résulter de décisions de contributions volontaires.

7. Les états et autres entités du secteur public sont tenus de rendre des comptes à leurs contributeurs financiers, en particulier à ceux qui s'acquittent d'impôts et taxes ou autres transactions obligatoires. Le chapitre 2, *Objectifs et utilisateurs de l'information financière à usage général,* examine les objectifs des rapports financiers en matière de reddition de comptes.

L'importance du budget

8. La plupart des états et des autres entités du secteur public établissent des budgets. Dans de nombreuses juridictions, il existe une obligation constitutionnelle, de préparer et rendre public le budget approuvé par la loi (ou équivalent). Les éléments budgétaires sont généralement définis par la loi. Le corps législatif (ou équivalent) exerce sa supervision, et la direction des entités est tenue responsable financièrement par les citoyens et leurs représentants élus sur le fondement du budget et d'autres mécanismes. Le budget approuvé constitue généralement la base pour la fixation du niveau des impôts et taxes ; il constitue également le document ouvrant droit aux dépenses.

9. En raison de l'importance de l'approbation du budget, l'information qui permet aux utilisateurs de rapprocher le budget et les résultats financiers permet d'évaluer dans quelle mesure une entité publique a atteint ses objectifs financiers. Cette information renforce la responsabilité et informe de la prise de décision dans les budgets subséquents. Le rapprochement avec le budget est généralement le mécanisme qui démontre le respect des obligations légales ou réglementaires en matière de finances publiques. Les besoins des utilisateurs en matière d'informations budgétaires sont présentés au chapitre 2.

La nature des opérations et la longévité du secteur public

10. Dans le secteur public, les opérations sont généralement des engagements de long terme, et la capacité à respecter ces engagements dépend des impôts, taxe et contributions futures. De nombreuses obligations liées aux opérations du secteur public ou à son pouvoir de lever l'impôt ne respectent pas les définitions des passifs ou des actifs tels qu'ils figurent au Chapitre 5, *Éléments des états financiers*. Ainsi, ces engagements ne sont pas comptabilisés dans les états financiers.

11. En conséquence, l'état de la situation financière et l'état de la performance financière ne sont pas en mesure de fournir une information aux utilisateurs en matière d'engagements à long terme, en particulier en matière de prestations sociales. De nombreuses décisions auront des conséquences financières pendant de nombreuses années, voire pendant des décennies. À cet égard, il est nécessaire que les rapports financiers (GPFRs) puissent contenir des informations financières prospectives sur la soutenabilité financière à long terme de l'entité et de ses programmes clés, pour la reddition des comptes et la prise de décision, comme présenté au chapitre 2.

12. Les états sont caractérisés par leur durée de vie, malgré les alternances politiques. Bien qu'ils puissent être confrontés à des difficultés financières importantes, et faire défaut sur le paiement de leurs dettes, les États continuent d'exister. Si des entités sub-nationales sont confrontées à des difficultés financières, les États dont elles dépendent peuvent intervenir comme prêteurs en derniers recours, ou peuvent leur octroyer des garanties de différentes natures. Les engagements de services d'entités sub-nationales peuvent continuer d'être financés par une entité de niveau supérieur. Dans d'autres cas, les entités du secteur public qui ne sont pas en mesure de faire face à leurs obligations peuvent continuer d'exister après avoir restructuré leurs opérations.

13. En matière de préparation des états financiers, le concept de continuité d'activité est sous-jacent. L'interprétation de ce principe doit refléter les problématiques présentées aux paragraphes 11 et 12.

Nature et objectif des actifs et des passifs des entités du secteur public.

14. Dans le secteur public, les actifs, corporels ou autres, sont principalement détenus en raison de leur potentiel de service, plutôt que pour leur capacité à générer des flux de trésorerie[2]. En raison de la nature des services fournis par les entités publiques, une part importante de leurs actifs sont spécifiques — par exemple les routes ou les actifs militaires. Pour ces actifs, le marché peut être limité, et même dans ce cas, leur utilisation par d'autres opérateurs peut nécessiter des adaptations considérables. Ces spécificités ont des conséquences en matière d'évaluation des actifs concernés. Le Chapitre 7, *Évaluation des actifs et des passifs dans les états financiers* traite des méthodes d'évaluation des actifs.

15. Les états et autres entités publiques peuvent détenir des biens de nature historique ou culturelle pour une nation ou une région — par exemple des trésors artistiques, des monuments historiques ou autres. Ils peuvent gérer des parcs naturels, ou des zones géographiques importantes en matière de flore ou de faune sauvage. Ces éléments ou ces zones ne sont pas détenus pour être vendus, même si un marché existe. À l'inverse, l'état et les entités publiques ont le devoir de les préserver et de les entretenir au bénéfice des générations actuelles et futures.

[2] De nombreux actifs du secteur public génèrent des flux de trésorerie, mais ce ne sont pas les raisons principales de leur détention.

16. Les états détiennent souvent des droits sur les ressources naturelles et les autres ressources, comme les ressources minières, aquatiques, les zones de pêche, les forêts ou le spectre hertzien. Ces droits permettent aux états d'octroyer des licences d'utilisation de ces biens pour en retirer des royalties ou des taxes. La définition d'un actif et ses critères de comptabilisation sont traités aux Chapitres 5 et 6, *Comptabilisation dans les États financiers*

17. Les états et autres entités du secteur public encourent des obligations, en relation avec les objectifs des services qu'ils délivrent. Un grand nombre de ces obligations émanent de transactions sans contrepartie, notamment celles liées aux programmes qui fournissent des prestations sociales. Des passifs découlent également du rôle de l'État de prêteur en dernier recours, et de son obligation de fournir des ressources aux victimes de catastrophes naturelles. De nombreux états ont également des obligations qui découlent de leur politique monétaire, comme la gestion de la monnaie en circulation. La définition d'un passif et ses critères de comptabilisation sont traités aux Chapitres 5 et 6.

Le Rôle de Régulateur des Entités Publiques

18. De nombreux états et autres entités publiques ont un pouvoir de régulation de certains secteurs de l'économie, qu'ils exercent directement ou par l'intermédiaire d'agences crées spécifiquement. Le raisonnement qui sous-tend la politique publique de régulation est la défense de l'intérêt public, en accord avec les objectifs spécifiques des politiques publiques. Les régulateurs interviennent également en cas d'imperfections ou de défaillances d'un marché spécifique de services, ou pour atténuer des éléments comme la pollution, dont les impacts ne sont pas mesurés par les prix. Ces activités de régulation sont menées dans le cadre de procédures réglementaires.

19. Les états peuvent également s'auto-réguler et réguler les entités publiques. Il peut être nécessaire de faire appel au jugement pour déterminer si ces régulations sont créatrices de droits et d'obligations pour les entités publiques devant conduire à enregistrer des actifs et des passifs, ou si la capacité des entités publiques à amender ces régulations modifie la manière dont ces droits et obligations sont comptabilisés. Le Chapitre 5 traite des droits et obligations.

Lien avec les rapports statistiques

20. De nombreux états produisent deux types d'information financière ex-post : (a) des statistiques des finances publiques (GFS) sur le secteur des administrations publiques (GGS) dans une perspective d'analyse macroéconomique et de prise de décision, et (b) des états financiers à usage général (les états financiers) pour la reddition des comptes et la prise de décision au niveau d'une entité, y compris les états financiers sur le périmètre de l'échelon central.

21. Les normes pour les statistiques macro-économiques sont définies par le *Système des Comptes Nationaux* (SCN). Le SCN constitue le cadre pour la description systématique et détaillée de l'économie nationale et de ses composants, y compris le secteur des administrations publiques. Ces normes sont mises en œuvre au niveau national ou régional, par exemple dans l'Union européenne par le *Système Européen*

des Comptes (SEC). Les directives pour les rapports statistiques des finances publiques incluent le manuel du Fonds Monétaire International pour les statistiques des finances publiques.

22. Les états financiers en référentiel IPSAS et les rapports de statistiques des finances publiques ont beaucoup en commun. Ces deux cadres traitent (a) d'information financière assise sur la comptabilité d'exercice, (b) des actifs, passifs, produits et charges de l'État et (c) d'information sur les flux de trésorerie. Il existe une zone de recouvrement importante entre ces deux référentiels qui sont à la base de l'information financière.

23. Toutefois, les normes IPSAS et les guides statistiques des finances publiques ont des objectifs différents. Les rapports financiers des entités publiques visent à fournir des informations aux utilisateurs des rapports financiers à usage général qui sont utiles pour la reddition des comptes et la prise de décision. Les rapports statistiques sont utiles pour (a) analyser les options de politique budgétaire, décider cette politique et en évaluer les impacts, (b) déterminer l'impact sur l'économie, et (c) en comparer les conséquences financières au plan national et international. L'accent est mis sur l'évaluation de l'impact du secteur des administrations publiques et du secteur public dans son ensemble, sur l'économie, dans le cadre des statistiques macroéconomiques.

24. La différence des objectifs et des points d'attention conduit à ce que certaines transactions et évènements soient traités différemment. La suppression des différences entre ces deux référentiels qui ne sont pas fondamentales pour leurs objectifs et les entités présentant l'information financière, et l'utilisation d'un système d'information financière intégré unique pour produire les états financiers en normes IPSAS et les rapports statistiques peut présenter des intérêts pour les utilisateurs, en termes de qualité des rapports, diffusion en temps opportun et intelligibilité. Ces éléments et leurs implications sont pris en considération dans le développement des Chapitres 2, 4, *Entité présentant l'information financière*, et du chapitre 7, qui analyse les objectifs des rapports financiers, l'entité présentant l'information financière et les méthodes d'évaluation.

Janvier 2013

CHAPITRE 1 : RÔLE ET AUTORITÉ DU CADRE CONCEPTUEL

SOMMAIRE

	Paragraphe
Rôle du Cadre Conceptuel	1.1
Autorité du Cadre Conceptuel	1.2-1.3
Rapports financiers à usage général	1.4-1.7
Champ d'application du Cadre Conceptuel	1.8
Base des conclusions	

Rôle du Cadre Conceptuel

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

Autorité du Cadre Conceptuel

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

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

Rapports financiers à usage général

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

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

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

1.7 Le champ de l'information financière délimite le périmètre des transactions, autres évènements et activités pouvant être pris en compte dans les rapports financiers à usage général. Le champ de l'information financière est déterminé par référence aux besoins d'information des utilisateurs premiers des GPFR et aux objectifs de l'information financière. Les facteurs déterminant le champ de l'information financière sont décrits dans le chapitre suivant du Cadre Conceptuel. (Voir Chapitre 2, *Objectifs et utilisateurs de l'information financière à usage général*.)

Champ d'application du Cadre Conceptuel

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

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

Base des conclusions

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

Rôle et Autorité du Cadre Conceptuel

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

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

Rapports financiers à usage spécifique

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

Rapports financiers à usage général

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

CHAPITRE 2 : OBJECTIFS ET UTILISATEURS DE L'INFORMATION FINANCIÈRE À USAGE GÉNÉRAL

SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectifs de l'information financière	2.1-2.2
Utilisateurs des rapports financiers à usage général	2.3-2.6
Reddition de comptes et prise de décision	2.7-2.10
Besoins d'information des bénéficiaires de services et des contributeurs financiers	2.11-2.13
Information fournie par les rapports financiers à usage général	2.14-2.28
Situation financière, performance financière et flux de trésorerie	2.14-2.17
Information budgétaire et conformité avec les textes législatifs et autres textes régulant la collecte et l'utilisation des ressources	2.18-2.21
Performance des services publics	2.22-2.24
Information prospective de nature financière et non financière	2.25-2.27
Information explicative	2.28
États financiers et informations complémentaires et supplémentaires qui éclairent les états financiers	2.29-2.30
Autres sources d'information	2.31
Base des conclusions	

Objectifs de l'information financière

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

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

Utilisateurs des rapports financiers à usage général

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

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

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

informations figurant dans les GPFR de ces organismes pour apprécier la reddition de comptes ou pour prendre une décision.

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

Reddition de comptes et prise de décision

2.7 La fonction principale des États et des autres entités du secteur public est d'assurer les services qui améliorent ou entretiennent le bien-être des citoyens et des autres résidents éligibles. Ces services comprennent, par exemple, les programmes sociaux et le maintien de l'ordre, l'enseignement public, la sécurité nationale et la défense. Le plus souvent, ces services sont assurés dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe[1] et dans un environnement non concurrentiel.

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

[1] Les opérations avec contrepartie directe sont des opérations dans lesquelles l'entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet directement en contrepartie, à une autre entité une valeur approximativement égale. Dans une opération sans contrepartie directe, une entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner de contrepartie d'une valeur approximativement égale.

Compte tenu du mode de financement des prestations de service des entités du secteur public (principalement par l'impôt ou par d'autres opérations sans contrepartie directe) et de la dépendance des bénéficiaires de la poursuite des prestations sur le long terme, une entité sera tenue, afin de s'acquitter de son obligation de reddition de comptes, de fournir des informations sur des questions comme la réalisation des objectifs de prestations de services au cours de la période comptable et sa capacité à assurer les prestations pour les périodes à venir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Information fournie par les rapports financiers à usage général

Situation financière, performance financière et flux de trésorerie

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

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

2.15 Les informations sur la situation financière d'un État ou d'une autre entité du secteur public fourniront des éléments d'appréciation de certains aspects, par exemple la question de savoir si l'entité a acquis ses ressources dans des conditions économiques avantageuses et les a utilisées de manière efficiente et efficace pour ses prestations de services. L'information sur les coûts de la prestation de services, le montant du

recouvrement des coûts et son origine permettra aux utilisateurs de déterminer si les coûts d'exploitation ont été recouvrés grâce aux impôts et taxes, redevances d'utilisation, contributions et transferts ou grâce à l'accroissement de l'endettement de l'entité.

2.16 L'information sur les flux de trésorerie de l'État ou d'une autre entité du secteur public aide à évaluer la performance financière, la liquidité et la solvabilité de l'entité. Elle indique comment l'entité a levé et utilisé les fonds pendant la période et couvre, notamment ses emprunts et remboursements d'emprunts, et par exemple les acquisitions et cessions d'immobilisations corporelles. Cette information permet également de mettre en évidence les entrées de trésorerie, par exemple, sous forme d'impôts ou de revenus des investissements, ou celles provenant d'un autre État ou d'un organisme public ou d'une organisation internationale.

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

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

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

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

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

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

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

2.20 Les GPFR fournissent des informations sur le résultat (qu'il soit désigné comme « surplus ou déficit, » « profit ou perte » ou par d'autres termes), la performance et les flux de trésorerie de l'entité pour la période comptable, ses actifs et passifs à la date de clôture et leur variation pour la période ainsi que sur la performance des services publics.

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

La performance des services publics

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

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

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

concernant les résultats de la prestation de services pendant la période et les objectifs de prestation de services pour l'avenir.

Information prospective de nature financière et non financière

2.25 En raison de la longévité des gouvernements et de beaucoup de leurs programmes, les conséquences financières de nombreuses décisions prises au cours de la période comptable ne seront apparentes qu'avec un décalage de plusieurs années. Dans ces conditions, il convient d'apprécier l'information présentée dans les états financiers sur la situation financière à un moment donné et la performance financière et les flux de trésorerie de la période comptable dans le contexte du long terme.

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

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

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

Informations explicatives

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

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

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

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

Autres sources d'information

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

Base des Conclusions

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

Groupes d'utilisateurs premiers

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

Identification des groupes d'utilisateurs premiers

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Citoyens

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

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

Contributeurs financiers

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

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

Le pouvoir législatif

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

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

Autres groupes d'utilisateurs

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

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

Les objectifs de l'information financière

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Délimitation du champ de l'information financière

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

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

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

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

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

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

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

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

CHAPITRE 3 : CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	3.1-3.5
Pertinence	3.6-3.9
L'image fidèle	3.10-3.16
Intelligibilité	3.17-3.18
Diffusion en temps opportun	3.19-3.20
Comparabilité	3.21-3.25
Vérifiabilité	3.26-3.31
Contraintes pesant sur l'information incluse dans les rapports financiers à usage général	3.32-3.42
Importance relative	3.32-3.34
Rapport coûts-avantages	3.35-3.40
Équilibre entre les caractéristiques qualitatives	3.41-3.42
Base des conclusions	

Introduction

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

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

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

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

3.5 Les caractéristiques qualitatives s'appliquent à l'ensemble des informations financières et non financières contenues dans les rapports financiers à usage général, y compris les informations historiques et prospectives et les données explicatives. Cependant, la mesure dans laquelle ces caractéristiques sont réalisables peut différer en fonction du degré d'incertitude et de subjectivité entrant dans la compilation de ces informations financières et non financières. Le besoin d'indications supplémentaires pour l'interprétation et l'application des caractéristiques qualitatives aux informations qui excèdent le champ des états financiers sera pris en compte dans l'élaboration de toute norme IPSAS et des guides des pratiques recommandées qui traitent de ces éléments.

Pertinence

3.6 Une information financière ou non financière est pertinente si elle est susceptible de contribuer à la réalisation des objectifs de l'information financière. Une information financière ou non financière peut avoir un tel effet lorsqu'elle a une valeur de confirmation, une valeur prédictive ou les deux. Une information peut être susceptible de contribuer à la réalisation de ces objectifs – et donc être pertinente – même si certains utilisateurs choisissent de ne pas s'en servir ou la connaissent déjà.

3.7 Une information financière ou non financière a une valeur de confirmation si elle confirme ou modifie des prévisions passées (ou actuelles). Par exemple, une information sera pertinente pour la reddition de comptes et la prise de décisions si elle confirme les prévisions sur des questions telles que la mesure dans laquelle les gestionnaires se sont acquittés de leurs responsabilités en matière d'utilisation

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

3.8 Les rapports financiers à usage général peuvent contenir des informations sur les activités de prestation de services qu'une entité prévoit de réaliser à l'avenir, ses objectifs en la matière et les coûts prévus de ces activités, ainsi que des informations sur le montant et l'origine des ressources qu'il est prévu d'allouer à ces prestations de services à l'avenir. De telles informations prospectives auront une valeur prédictive et seront pertinentes pour la reddition de comptes et la prise de décision. Une information sur un phénomène économique ou autre qui est en cours ou a déjà eu lieu peut aussi avoir une valeur prédictive en aidant à formuler des prévisions. Par exemple, les informations qui confirment ou infirment des prévisions passées peuvent renforcer, ou amener à corriger, les prévisions concernant les futurs résultats de l'entité sur le plan financier et en matière de prestation de services.

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

Image fidèle

3.10 Pour être utile à l'information financière, les informations doivent donner une image fidèle des phénomènes économiques ou autres qu'elles sont censées représenter. Des informations donnent une image fidèle quand elles représentent un phénomène économique de façon complète, neutre et exempte d'erreurs significatives. Des informations qui donnent une image fidèle d'un phénomène économique ou autre représentent la substance de la transaction, de l'événement, de l'activité ou des circonstances sous-jacent(e)(s), laquelle ne correspond pas toujours à sa forme juridique.

3.11 En pratique, il ne sera peut-être pas possible de déterminer si les informations présentées dans les rapports financiers à usage général sont complètes, neutres et exemptes d'erreurs significatives. Toutefois, ces informations doivent être aussi complètes, neutres et exemptes d'erreurs significatives que possible.

3.12 L'omission de certaines informations peut rendre la représentation d'un phénomène économique ou autre erronée ou trompeuse, et donc sans intérêt pour les utilisateurs des rapports financiers à usage général. Par exemple, une représentation du poste immobilisations corporelles inclut le chiffrage du montant global ainsi que les autres informations quantitatives, descriptives et explicatives nécessaires pour donner une image fidèle de cette classe d'actifs. Dans certains cas, il convient de fournir des informations sur les principales classes d'actifs composant les immobilisations

corporelles, les facteurs qui ont affecté leur utilisation par le passé ou qui vont l'affecter à l'avenir, ainsi que la méthode et la procédure employées pour leur chiffrage. De même, les informations financières et non financières prospectives et les informations sur la réalisation des objectifs et la performance en matière de prestation de services incluses dans les rapports financiers à usage général doivent être présentées avec les principales hypothèses sous-jacentes et toutes les explications nécessaires pour en donner une description complète et utile aux utilisateurs.

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

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

3.14A La neutralité s'appuie sur la prudence, qui consiste à faire usage de circonspection dans l'exercice du jugement en situation d'incertitude. La prudence suppose de ne pas surévaluer les actifs et les produits et de ne pas sous-évaluer les passifs et les charges. De même, la prudence ne permet pas que l'on sous-évalue les actifs et les produits, ni que l'on surévalue les passifs et les charges. De telles inexactitudes peuvent entraîner la surévaluation ou la sous-évaluation des produits ou des charges au cours de périodes comptables futures.

3.14B La prudence n'implique pas nécessairement une asymétrie, par exemple de devoir systématiquement justifier la comptabilisation d'un actif ou d'un produit par des éléments plus probants que dans le cas d'un passif ou d'une charge. Des normes peuvent contenir des dispositions asymétriques si cela résulte de décisions destinées à favoriser la sélection des informations les plus pertinentes donnant une image fidèle de ce qu'elles sont censées représenter.

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

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

Intelligibilité

3.17 L'intelligibilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs d'en comprendre la signification. Les rapports financiers à usage général des entités du secteur public doivent présenter les informations de manière à satisfaire les besoins des utilisateurs, en tenant compte de leurs connaissances et en s'adaptant à la nature des informations présentées. Par exemple, les explications concernant les informations financières ou non financières et les commentaires sur la performance des services publics et autres réalisations pendant la période comptable ainsi que les prévisions en la matière pour les périodes à venir doivent être écrites en termes simples et présentées de manière facilement compréhensible par les utilisateurs. L'intelligibilité se trouve accrue lorsque les informations sont classées, définies et présentées de manière claire et concise. La comparabilité peut elle aussi permettre d'accroître l'intelligibilité.

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

Diffusion en temps opportun

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

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

Comparabilité

3.21 La comparabilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre deux séries de phénomènes économiques. La comparabilité n'est pas une caractéristique d'un élément d'information donné, mais plutôt une caractéristique de la relation entre deux éléments d'information ou plus.

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

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

3.24 Les informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité, sa conformité à la législation et aux autres textes régissant la collecte et l'utilisation de ressources, ses prestations de services et ses projets sont nécessaires à la prise de décision et à la reddition de comptes. Ces informations sont d'autant plus utiles si elles peuvent être comparées par exemple :

- aux informations financières ou non financières prospectives présentées précédemment en lien avec la même période comptable ou date de clôture ;
- à des informations similaires sur cette même entité relatives à d'autres périodes ou dates ;
- à des informations similaires sur d'autres entités (par exemple, des entités du secteur public offrant des services similaires dans des pays différents) relatives à la même période comptable.

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

Vérifiabilité

3.26 La vérifiabilité est la qualité de l'information qui aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que les informations contenues dans les rapports financiers à usage général donnent une image fidèle des phénomènes économiques ou autres qu'elles sont censées représenter. Le terme « soutenabilité » est parfois employé pour désigner cette qualité lorsqu'elle s'applique à des informations explicatives et à des informations financières et non financières prospectives de nature quantitative présentées à titre annexe dans les rapports financiers à usage général, et il désigne alors la qualité de l'information qui aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que les informations explicatives ou les informations financières et non financières prospectives de nature quantitative donnent une image fidèle des phénomènes économiques ou autres qu'elles sont censées représenter. Que l'on utilise le terme de vérifiabilité ou de soutenabilité, cette caractéristique implique que différents observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à un consensus général, sans être nécessairement en accord complet, sur l'un ou l'autre des points suivants :

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

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

3.28 La vérification peut être directe ou indirecte. Une vérification directe peut consister, par exemple, à vérifier un montant ou une autre représentation en a) comptant la caisse b) observant des titres négociables et leurs cours ou c) en contrôlant que les facteurs identifiés comme influençant la performance des services passés étaient effectivement présents et ont bien produit les résultats escomptés. Dans le cas de la vérification indirecte, on vérifie le montant ou l'autre représentation en contrôlant

les données et en recalculant les résultats selon la même convention ou méthode. Un exemple est la vérification de la valeur comptable des stocks effectuée en contrôlant les données (quantités et coûts) et en recalculant les stocks de clôture au moyen de la même hypothèse relative aux flux de coûts (par exemple la méthode du coût moyen ou celle du PEPS).

3.29 La vérifiabilité (ou la soutenabilité si ce terme est employé pour désigner cette caractéristique) n'est pas absolue – certaines informations sont plus ou moins vérifiables que d'autres. Toutefois, plus les informations contenues dans le rapport financier sont vérifiables, plus elles contribueront à donner aux utilisateurs une image fidèle des phénomènes économiques ou autres qu'elles sont censées représenter.

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

3.31 Afin d'aider à fournir aux utilisateurs l'assurance que les informations financières et non financières prospectives de nature quantitative et les explications contenues dans les rapports financiers à usage général donnent une image fidèle des phénomènes économiques ou autres qu'elles sont censées représenter, les hypothèses sous-jacentes, les méthodes employées pour obtenir ces informations et les facteurs et circonstances sur lesquels reposent les opinions exprimées ou les informations présentées à titre annexe doivent être transparents. Cela permettra aux utilisateurs de juger de la pertinence de ces hypothèses et des méthodes d'obtention, d'évaluation, de représentation et d'interprétation des informations.

Contraintes pesant sur les informations incluses dans les rapports financiers à usage général

Importance relative

3.32 Une information présente un caractère significatif (c'est-à-dire qu'elle revêt une importance relative) si l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que son omission, son inexactitude ou son obscurcissement influence l'appréciation de la reddition de comptes de l'entité ou les décisions que les utilisateurs prennent en s'appuyant sur les rapports financiers à usage général de l'entité concernant une période comptable donnée. L'importance relative dépend de la nature et du montant de l'élément en cause, appréciés dans les circonstances particulières propres à chaque entité.

3.33 L'importance relative d'un élément s'apprécie dans le contexte législatif, institutionnel et opérationnel dans lequel l'entité opère et, pour ce qui concerne les informations financières et non financières prospectives, en tenant compte des connaissances et anticipations du préparateur concernant l'avenir. Des informations sur le respect ou non-respect de la législation, d'un règlement ou d'un autre texte

peuvent s'avérer significatives en raison de leur nature – quel que soit le montant en jeu. L'importance relative d'un élément s'apprécie dans ces circonstances en fonction de considérations comme la nature, la légalité, la sensibilité et les conséquences de transactions et d'évènements passés ou prévus, l'identité des parties et les circonstances à l'origine de ces transactions.

3.33A Les rapports financiers à usage général peuvent comprendre des informations qualitatives et quantitatives sur la performance des services publics pendant la période comptable et des anticipations concernant ces services et les résultats financiers à l'avenir. Par conséquent, il n'est pas possible de préciser une caractéristique uniforme ou un ensemble uniforme de caractéristiques qui impliquerait nécessairement qu'un type d'information particulier est significatif.

3.34 Au sens du présent Cadre conceptuel, l'importance relative est classée comme une contrainte pesant sur les informations incluses dans les rapports financiers à usage général. Lors de l'élaboration des normes IPSAS et des guides des pratiques recommandées, l'IPSASB prendra en compte l'importance relative des conséquences de l'application d'une méthode comptable ou d'une méthode de préparation donnée, ou de la fourniture d'une information ou d'un type d'informations donné(e). Sous réserve des dispositions propres à chaque norme IPSAS, les préparateurs des rapports financiers à usage général prendront également en compte l'importance relative de l'application d'une méthode comptable donnée ou de la fourniture séparée de certaines informations, par exemple.

Rapport coûts-avantages

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

3.36 Les coûts de production des informations comprennent les coûts de la collecte et du traitement des informations, de leur vérification et/ou de présentation des hypothèses et méthodes utilisées, et de leur diffusion. Les utilisateurs engagent de plus des coûts d'analyse et d'interprétation. L'omission d'informations utiles pour la prise de décisions entraîne également des coûts, notamment ceux que les utilisateurs engagent pour trouver les informations ailleurs ou procéder à des estimations à partir des données incomplètes fournies par les rapports financiers ou de données provenant d'autres sources.

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

3.38 Les utilisateurs sont les principaux bénéficiaires des informations fournies dans les

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

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

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

Équilibre entre les caractéristiques qualitatives

3.41 Les caractéristiques qualitatives se conjuguent de différentes manières pour contribuer à l'utilité de l'information. Par exemple, ni une description donnant une image fidèle d'un phénomène non pertinent ni une description ne donnant pas une image fidèle d'un phénomène pertinent ne donnent des informations utiles. De la même manière, pour être pertinentes, les informations doivent être diffusées en temps opportun et être intelligibles.

3.42 Dans certains cas, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est nécessaire afin de satisfaire aux objectifs de l'information financière. L'importance relative des caractéristiques qualitatives dans les divers cas est une affaire de jugement professionnel, le but étant de trouver l'équilibre nécessaire entre les caractéristiques qualitatives afin de répondre aux objectifs de l'information financière.

Base des conclusions

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

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

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

BC3.2 Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage publié en 2010 (ci-après, l'« exposé-sondage de 2010 ») ont exprimé leur préoccupation quant à l'application des caractéristiques qualitatives à toutes les informations présentées dans les rapports financiers à usage général, et notamment aux informations figurant dans des rapports en dehors des états financiers. L'IPSASB comprend cette préoccupation. L'IPSASB reconnaît qu'il pourrait s'avérer nécessaire de donner des recommandations supplémentaires sur l'application des caractéristiques qualitatives aux informations présentées dans les rapports financiers à usage général en dehors des états financiers dans les normes et guides des pratiques recommandées traitant de ce type d'information.

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

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

Révision limitée du Cadre conceptuel

BC3.4A En mars 2020, l'IPSASB a engagé une révision limitée du Cadre conceptuel, dans le cadre de laquelle il proposait d'apporter des modifications aux indications sur

l'importance relative et d'ajouter des indications sur le rôle de la prudence au regard de l'image fidèle. L'IPSASB a approuvé une version révisée du chapitre 3 en juin 2023 et a commencé à l'utiliser immédiatement après son approbation.

Autres caractéristiques qualitatives examinées

BC3.5 Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage de 2010 étaient d'avis que d'autres caractéristiques qualitatives devaient être identifiées. Parmi ces caractéristiques qualitatives figuraient la « sincérité », l'« image honnête », la « crédibilité », la « transparence » et la « régularité ».

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

Pertinence

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

Image fidèle

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

ont des fonctions différentes avec des profils de risque et d'opportunité différents et dont la valeur comptable résulte d'estimations à complexité et à fiabilité variables.

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

Image fidèle ou fiabilité

BC3.10 À la date de publication de l'exposé-sondage de 2010, l'annexe A de la norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, identifiait la « fiabilité » comme une caractéristique qualitative. Cette norme décrit une information fiable comme une information « exempte d'erreur et de biais significatifs et à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter ». Selon la norme IPSAS 1, la fiabilité englobe l'image fidèle, la prééminence de la substance sur la forme, la neutralité, la prudence et l'exhaustivité. Le Cadre conceptuel retient le terme « image fidèle » plutôt que « fiabilité » pour désigner un concept quasi identique. Par ailleurs, la prééminence de la substance sur la forme et la prudence ne sont pas citées explicitement comme composantes de l'image fidèle.

BC3.11 De nombreuses personnes ayant répondu à l'exposé-sondage de 2010 étaient favorables à l'emploi du terme « image fidèle » tel qu'il est explicité dans l'exposé-sondage, précisant dans certains cas que cette expression traduisait mieux la nature du concept visé. D'autres personnes, opposées à l'emploi du terme « image fidèle » à la place de « fiabilité », craignaient que l'image fidèle n'implique la comptabilisation à la juste valeur ou à la valeur de marché, et soulignaient que les termes « fiabilité » et « image fidèle » n'étaient pas interchangeables.

BC3.12 Le terme retenu dans le Cadre conceptuel pour désigner cette caractéristique qualitative, que ce soit « image fidèle » ou « fiabilité », n'aura pas d'incidence sur la base d'évaluation à adopter dans les rapports financiers à usage général, qu'il s'agisse du coût historique, de la juste valeur, du coût d'exécution d'une obligation ou d'une autre base d'évaluation. L'IPSASB a exclu une telle interprétation de l'emploi du terme « image fidèle ». La ou les bases d'évaluation susceptibles d'être retenues pour évaluer les éléments des états financiers sont examinées au chapitre 7 du Cadre conceptuel, *Évaluation des actifs et des passifs présentés dans les états financiers*. Les caractéristiques qualitatives auront pour effet de donner une image fidèle dans les états financiers des bases d'évaluation retenues dans les rapports financiers à usage général.

BC3.13 L'IPSASB a pris note de la préoccupation exprimée par certaines personnes consultées qui craignaient que l'emploi d'un terme différent puisse être interprété

comme véhiculant des qualités différentes, voire moins fortes, que celles évoquées par le terme « fiabilité ». Toutefois, l'IPSASB a estimé que l'explication donnée dans le Cadre conceptuel selon laquelle « des informations financières donnent une image fidèle quand elles représentent un phénomène économique de façon complète, neutre et exempte d'erreurs significatives » et les précisions apportées sur ces attributs seraient suffisantes pour éviter la perte des qualités évoquées antérieurement par l'emploi du terme « fiabilité ».

BC3.14 Par ailleurs, l'IPSASB avait été averti que le terme « fiabilité » pouvait faire l'objet de différentes interprétations et jugements subjectifs, et que cela pouvait avoir des conséquences sur la qualité des informations présentées dans les rapports financiers à usage général. L'IPSASB a estimé que l'emploi du terme « image fidèle » permettrait d'éliminer les problèmes d'interprétation et d'application rencontrés dans certains pays avec le terme « fiabilité », sans pour autant amoindrir les qualités associées à cette caractéristique qualitative, et que le terme « image fidèle » était plus facile à traduire et à comprendre dans un grand nombre de langues.

Prééminence de la substance sur la forme et prudence

BC3.15 Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage de 2010 étaient gênées que la prééminence de la substance sur la forme et la prudence n'aient pas été retenues comme caractéristiques qualitatives, ou craignaient que leur importance soit insuffisamment reconnue ou explicitée. Certaines ont également fait remarquer que la prudence n'était pas nécessairement incompatible avec la neutralité et l'image fidèle.

BC3.16 Le Cadre conceptuel précise que « des informations qui donnent une image fidèle d'un phénomène économique ou autre représentent la substance de la transaction, de l'événement, de l'activité ou des circonstances sous-jacent(e)(s), laquelle ne correspond pas toujours à sa forme juridique ». Par conséquent, la prééminence de la substance sur la forme reste une qualité clé que doivent posséder les informations présentées dans les rapports financiers à usage général. Elle n'est pas identifiée comme une caractéristique qualitative distincte ou additionnelle parce qu'elle est implicite dans la notion d'image fidèle.

BC3.17 L'IPSASB a estimé que la notion de prudence apparaissait également dans les indications expliquant que la neutralité était une composante de l'image fidèle, ainsi que dans celles reconnaissant le besoin de faire preuve de prudence dans un contexte d'incertitude. Ainsi, comme la prééminence de la substance sur la forme, la prudence n'a pas été identifiée comme une caractéristique qualitative distincte ou additionnelle parce que sa portée et son influence sur la sélection des informations présentées dans les rapports financiers à usage général était implicite dans la notion d'image fidèle.

BC3.17A L'International Accounting Standards Board (IASB) a révisé son approche de la prudence dans le *Cadre conceptuel de l'information financière* publié en 2018 (ci-après, le « cadre conceptuel de 2018 de l'IASB »). L'IASB n'a pas inclus la prudence comme caractéristique qualitative mais a précisé, s'agissant de l'image fidèle, que « la neutralité s'appuie sur la prudence, qui consiste à faire usage de circonspection dans l'exercice du jugement en situation d'incertitude ». L'IASB a qualifié

l'approche adoptée dans son cadre conceptuel de 2018 de « prudence en situation d'incertitude » (« *cautious prudence* »).

BC3.17B L'IPSASB a également fait remarquer que la prudence avait fait l'objet de multiples discussions dans le cadre du projet de normes comptables européennes pour le secteur public (EPSAS – *European Public Sector Accounting Standards*).

BC3.17C En raison de ces nouveaux éléments, l'IPSASB a réexaminé la manière dont la notion de prudence était traitée dans le Cadre conceptuel de 2014, en particulier pour déterminer si la prudence devait être considérée comme une caractéristique qualitative à part entière ou si des indications à ce sujet devaient être incluses dans les paragraphes relatifs à la neutralité et à l'image fidèle.

BC3.17D L'IPSASB a estimé que la notion de prudence était insuffisamment distincte de celle d'image fidèle pour justifier d'en faire une caractéristique qualitative supplémentaire. L'application pratique du Cadre conceptuel de l'IPSASB n'a pas montré non plus que l'absence de la prudence parmi les caractéristiques qualitatives posait problème.

BC3.17E L'IPSASB a pris bonne note de l'opinion selon laquelle l'approche adoptée dans le Cadre conceptuel de 2014 devait être maintenue au motif qu'une allusion à la prudence et une discussion sur ce sujet apporteraient peu à la notion de neutralité, laquelle traduit en elle-même une absence de biais. Toutefois, l'IPSASB est parvenu à la conclusion que préciser que la prudence implique une certaine circonspection dans l'appréciation de l'incertitude au moment d'évaluer chacun des éléments serait utile et répondrait aux inquiétudes exprimées par ceux qui considèrent risqué de ne pas faire référence à la prudence. L'IPSASB est résolument d'avis qu'il convient de faire usage de circonspection de façon systématique plutôt qu'en se concentrant de manière disproportionnée sur les actifs et les produits. L'IPSASB a donc décidé de préciser au paragraphe 3.14A que, s'agissant de l'image fidèle, « la neutralité s'appuie sur la prudence, qui consiste à faire usage de circonspection dans l'exercice du jugement en situation d'incertitude ». Cette décision est cohérente avec l'approche adoptée par l'IASB dans son cadre conceptuel de 2018.

BC3.17F Alors que la plupart des personnes ayant répondu à l'exposé-sondage 81, publié en février 2022, étaient favorables à l'approche proposée, une minorité défendait l'idée que la prudence devait être ajoutée aux caractéristiques qualitatives. L'IPSASB a pris acte de cette position, mais a conclu que la consultation n'avait permis de dégager aucune raison justifiant de faire de la prudence une caractéristique qualitative, et n'avait en particulier pas permis de démontrer que la prudence était suffisamment distincte de l'image fidèle pour que cet ajout soit justifié. L'IPSASB a donc confirmé les propositions faites dans l'exposé-sondage 81.

BC3.17G Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage 81 ont fait observer que la différence entre symétrie et asymétrie n'avait pas été suffisamment explicitée, et l'IPSASB s'est rangé à leur avis. L'IPSASB n'a pas jugé pertinent de modifier le principe exposé au paragraphe 3.14B, selon lequel la prudence n'implique pas nécessairement une asymétrie, mais a estimé que la notion d'asymétrie devait être précisée afin d'apporter plus de clarté à la conclusion de l'IPSASB. L'IPSASB a

confirmé que l'attribut le plus courant de l'asymétrie était qu'une plus grande exigence s'appliquait à la justification de la comptabilisation d'actifs ou de produits qu'à la justification de la comptabilisation de passifs ou de charges. Bien qu'il n'existe aucune définition universellement admise de l'asymétrie, l'IPSASB a également estimé qu'elle pouvait se manifester par :

- la non-comptabilisation de toutes les plus-values latentes ;
- la possibilité pour les préparateurs d'évaluer un actif à un montant inférieur à son estimation objective et un passif à un montant supérieur à son estimation objective selon les bases d'évaluation choisies pour l'actif et le passif.

BC3.17H L'IPSASB a conclu qu'une telle approche ne permettrait pas d'obtenir des informations pertinentes donnant une image fidèle de la situation financière et de la performance financière d'une entité, et ne répondrait donc pas aux objectifs de l'information financière tels qu'indiqués au chapitre 2, *Objectifs et utilisateurs de l'information financière à usage général*.

Intelligibilité

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

BC3.19 Certains phénomènes économiques ou autres sont particulièrement complexes et difficiles à représenter dans les rapports financiers à usage général. Toutefois, selon l'avis de l'IPSASB, il ne convient pas, par exemple, d'exclure des rapports financiers à usage général des informations pertinentes, vérifiables, diffusées en temps opportun et qui donnent une image fidèle du phénomène qu'elles sont censées représenter pour la seule raison qu'elles peuvent être trop complexes ou difficiles à comprendre pour certains utilisateurs sans l'aide d'un conseil. Le constat que certains utilisateurs pourraient avoir besoin de l'aide d'un conseil afin de comprendre les informations présentées dans les rapports financiers à usage général ne dispense pas de rendre ces informations intelligibles et de déployer tous les efforts nécessaires pour les rendre intelligibles par un large éventail d'utilisateurs. En revanche, compte tenu de la nature des informations présentées dans les rapports financiers à usage général, ce constat traduit la difficulté pratique à réunir toutes ces caractéristiques qualitatives à tout moment à l'intention de tous les usagers.

Diffusion en temps opportun

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

Comparabilité

BC3.21 Un certain degré de comparabilité peut être atteint en répondant autant que possible aux caractéristiques qualitatives de pertinence et d'image fidèle. Autrement dit, il est

probable que l'image fidèle d'un phénomène économique ou autre pertinent donnée par une entité du secteur public soit comparable avec l'image fidèle d'un phénomène économique ou autre pertinent similaire donnée par une autre entité du secteur public. Cependant, il existe souvent plusieurs manières de donner une image fidèle d'un même phénomène économique ou autre, et le fait de permettre l'application de diverses méthodes comptables pour le même phénomène diminue la comparabilité et peut donc n'être pas souhaitable.

BC3.22 Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage de 2010 ont exprimé une préoccupation par rapport à une lecture possible de l'explication sur la relation entre la comparabilité et la cohérence, qui pourrait constituer un frein à l'évolution des informations financières. En effet, l'amélioration des informations financières passe souvent par la révision ou la modification des principes, méthodes et conventions comptables adoptés par une entité.

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

Vérifiabilité

BC3.24 La vérifiabilité est la qualité de l'information qui aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que les informations présentées dans les rapports financiers à usage général donnent une image fidèle des phénomènes économiques ou autres qu'elles sont censées représenter. Notion étroitement liée à l'image fidèle, la vérifiabilité est considérée comme une caractéristique qualitative distincte dans la mesure où des informations peuvent donner une image fidèle de phénomènes économiques ou autres sans être vérifiables avec une certitude absolue. En outre, la vérifiabilité peut se conjuguer de différentes manières avec l'image fidèle et les autres caractéristiques qualitatives pour contribuer à l'utilité des informations présentées dans les rapports financiers à usage général – par exemple, il peut s'avérer nécessaire de rechercher un équilibre approprié entre le degré de vérifiabilité d'une information et les autres caractéristiques qualitatives qu'elle possède afin d'en assurer la pertinence et la diffusion en temps opportun.

BC3.25 Lors de l'élaboration des caractéristiques qualitatives identifiées dans le Cadre conceptuel, l'IPSASB a examiné s'il convenait d'identifier la soutenabilité comme une caractéristique distincte des informations présentées dans les rapports financiers à usage général en dehors des états financiers. L'IPSASB est d'avis que faire de la vérifiabilité et de la soutenabilité des caractéristiques qualitatives distinctes alors qu'elles possèdent fondamentalement les mêmes attributs serait une source de

confusion pour les préparateurs et les utilisateurs des rapports financiers à usage général, notamment. Cependant, le Cadre conceptuel entérine l'utilisation du terme « soutenabilité » dans certains cas pour désigner la qualité de l'information qui aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que les informations explicatives et les informations financières et non financières prospectives communiquées dans les rapports financiers à usage général donnent une image fidèle des phénomènes économiques et autres qu'elles sont censées représenter.

BC3.26 Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage de 2010 ont exprimé une préoccupation quant à l'application de la vérifiabilité au large éventail de questions pouvant être présentées dans les rapports financiers à usage général en dehors des états financiers, notamment aux explications sur la performance des services pendant la période comptable et aux informations financières et non financières prospectives de nature qualitative et quantitative. L'IPSASB a estimé que le Cadre conceptuel donnait des orientations appropriées sur l'application de la vérifiabilité à ces questions – par exemple il explique que la vérifiabilité n'est pas absolue et que l'exactitude des représentations quantitatives et des explications ne sera peut-être vérifiable qu'au cours d'une période future. Le Cadre conceptuel confirme également qu'il est essentiel pour satisfaire au principe d'image fidèle d'indiquer les hypothèses sous-jacentes et les méthodes employées pour obtenir les informations explicatives et les informations financières et non financières prospectives.

Hiérarchisation et ordre d'application des caractéristiques qualitatives

BC3.27 Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage de 2010 estimaient que le Cadre conceptuel devait identifier :

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

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

BC3.28 Lors de l'élaboration des caractéristiques qualitatives, l'IPSASB a examiné s'il convenait d'opérer une distinction entre les caractéristiques essentielles et les caractéristiques auxiliaires. L'IPSASB a également examiné quel ordre d'application il conviendrait de retenir et/ou d'expliquer. L'IPSASB a estimé qu'il ne fallait pas adopter cette approche pour les raisons suivantes, notamment :

- les questions qualifiées d'essentielles risqueraient d'être perçues comme plus importantes que celles qualifiées d'auxiliaires, même si cette distinction n'est pas recherchée dans le cas des caractéristiques qualitatives. Par conséquent, la distinction entre caractéristiques qualitatives essentielles et auxiliaires pourrait avoir des conséquences indésirables ;
- chaque caractéristique qualitative est un élément indispensable et indissociable des autres caractéristiques pour l'obtention de données utiles. L'importance relative d'une caractéristique qualitative donnée est une affaire de jugement

professionnel qui s'exerce au cas par cas. Par conséquent, il ne convient pas de qualifier systématiquement certaines caractéristiques d'essentielles ou d'auxiliaires, ni de préciser leur ordre d'application sans tenir compte de la nature des informations à présenter dans les rapports financiers à usage général, de la situation de l'entité et de son environnement. Par ailleurs, il est permis de douter de la pertinence d'informations peu intelligibles ou qui ne sont pas fournies en temps opportun pour l'appréciation de la reddition de comptes et la prise de décision – de ce fait, ces caractéristiques apportent elles-mêmes une contribution essentielle à la réalisation des objectifs de l'information financière ;

- les rapports financiers à usage général des entités du secteur public peuvent inclure des informations historiques et prospectives sur la performance financière et en matière de prestation de services sur plusieurs périodes comptables. Ces données permettent d'évaluer les tendances en matière de performance des services publics et l'évolution des ressources affectées à ces activités – la comparabilité des informations peut s'avérer aussi importante que d'en donner une image fidèle pour la représentation de telles tendances et les deux caractéristiques sont indissociables.

Contraintes pesant sur les informations incluses dans les rapports financiers à usage général

Importance relative

BC3.29 À la date de publication de l'exposé-sondage de 2010, l'annexe A de la norme IPSAS 1 décrivait l'importance relative avec les mêmes caractéristiques que dans le Cadre conceptuel mais identifiait l'importance relative comme un facteur à prendre en compte seulement afin de déterminer la pertinence d'une information. Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage faisaient remarquer que l'importance relative pouvait être considérée comme une composante de la pertinence.

BC3.30 L'IPSASB a réfléchi à l'opportunité de considérer l'importance relative comme une composante de la pertinence spécifique à l'entité plutôt que comme une contrainte pesant sur les informations incluses dans les rapports financiers à usage général. Comme il est indiqué dans le Cadre conceptuel, et sous réserve des dispositions propres à chaque norme IPSAS, les préparateurs des rapports financiers à usage général prendront en compte la notion d'importance relative pour déterminer, par exemple, si une méthode comptable donnée doit être appliquée ou si certaines informations doivent être fournies séparément dans les états financiers de l'entité.

BC3.31 Cependant, l'IPSASB a estimé que considérer l'importance relative comme une composante de la pertinence spécifique à l'entité ne refléterait pas sa portée générale. Par exemple, l'importance relative interagit avec un certain nombre de caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général. Par conséquent, il convient d'examiner si l'importance relative d'une omission ou d'une inexactitude peut remettre en cause non seulement la pertinence mais également la conformité au principe d'image fidèle, l'intelligibilité ou la vérifiabilité des informations présentées dans les rapports financiers à usage général.

L'IPSASB a également estimé qu'il convenait de prendre en compte l'importance relative des conséquences de l'application d'une méthode comptable ou d'une méthode de préparation donnée, ou de la fourniture séparée d'une information donnée lors de l'élaboration des normes IPSAS et des guides des pratiques recommandées. Par conséquent, l'IPSASB a estimé que l'importance relative correspondait davantage à une contrainte générale pesant sur les informations incluses dans les rapports financiers à usage général.

BC3.32 L'IPSASB a examiné si le Cadre conceptuel devait rendre compte du fait que les entités du secteur public pouvaient être soumises à des dispositions en matière d'information financière définies par la législation, la réglementation ou d'autres textes applicables, en plus de celles imposées par les normes IPSAS. L'IPSASB a estimé que, même si l'incidence de la législation et des autres textes applicables sur les informations incluses dans les rapports financiers à usage général constituait un élément de l'environnement opérationnel de beaucoup d'entités du secteur public (et du secteur privé), elle n'était pas en soi un concept d'information financière. Par conséquent, l'IPSASB ne l'a pas identifiée comme telle dans le Cadre conceptuel. Bien entendu, les préparateurs seront obligés de tenir compte de ces dispositions lors de l'élaboration de leurs rapports financiers à usage général. La législation peut notamment prescrire la fourniture d'informations qui n'atteignent pas le seuil d'importance relative (ou ne répondent pas à la contrainte du rapport coûts-avantages) énoncé dans le Cadre conceptuel. De même, la législation peut interdire la fourniture de certaines informations, par exemple celles relevant de la sécurité nationale, même si par ailleurs ces informations répondent au critère d'importance relative et à la contrainte du rapport coûts-avantages.

BC3.32A En 2018, l'IASB a modifié les normes IAS 1, *Présentation des états financiers*, et IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. Les modifications visaient d'une part à clarifier la définition du terme « significatif » afin de résoudre les difficultés rencontrées par les entités dans l'établissement de jugements sur l'importance relative lors de la préparation d'états financiers, et d'autre part à harmoniser les définitions dans les deux normes. En conséquence, l'IASB a apporté des modifications, mineures dans la forme mais importantes sur le fond, au chapitre 2, *Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile*, de son cadre conceptuel de 2018. La première modification a consisté à compléter l'explication selon laquelle une information présente un caractère significatif (c'est-à-dire qu'elle revêt une importance relative) si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer la prise de décisions, en ajoutant la notion d'« obscurcissement d'informations » comme critère supplémentaire. La seconde a assoupli le seuil à partir duquel les entités considèrent qu'une information est significative.

BC3.32B Dans le cadre de son projet de révision limitée engagé en 2020, l'IPSASB a examiné si ces deux modifications pouvaient s'appliquer à l'information financière à usage général des entités du secteur public. L'IPSASB est parvenu à la conclusion que la référence à l'« obscurcissement d'informations » était pertinente pour le secteur public, car elle suggérait que la présentation d'informations non significatives, entre autres pratiques, n'était pas seulement inutile mais pouvait

avoir une incidence négative sur les utilisateurs. Cette observation concerne autant les états financiers que les autres rapports financiers à usage général. L'IPSASB a également estimé que la modification de la formule concernant l'influence non désirable exercée sur les utilisateurs en « si l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que [...] influence » faisait peser des attentes plus réalistes sur l'appréciation de l'importance relative par les préparateurs. L'IPSASB a donc décidé d'adopter ces modifications dans son Cadre conceptuel et a modifié le paragraphe 3.32 en conséquence. Dans l'exposé-sondage 81, l'IPSASB a proposé d'ajouter la phrase suivante : « Lorsqu'une entité considère qu'un élément significatif n'est pas présenté séparément à titre principal dans un état financier (ou n'est pas présenté à titre principal d'une façon qui le mette suffisamment en évidence), elle examine la possibilité de sa présentation à titre annexe. » L'objectif était de fournir de nouvelles indications destinées à aider les préparateurs.

BC3.32C La majorité des réponses à l'exposé-sondage 81 étaient favorables à l'ajout de l'« obscurcissement d'informations » comme facteur à prendre en compte pour l'appréciation de l'importance relative, ainsi qu'à l'assouplissement du seuil à partir duquel une information est considérée comme significative. Certaines personnes consultées ont demandé que le Cadre conceptuel fournisse des exemples de manières dont les informations significatives peuvent être obscurcies. L'IPSASB considère que le Cadre conceptuel a pour objet d'exposer des principes essentiels et non de fournir des exemples détaillés susceptibles de détourner l'attention du principe de base et qui trouvent plus naturellement leur place dans d'autres documents émanant de l'IPSASB.

BC3.32D Plusieurs personnes consultées ont exprimé des réserves sur la phrase ajoutée au paragraphe 3.32. Ces réserves portaient sur deux points. En premier lieu, selon certaines réponses, cette phrase risquait d'affaiblir le principe énoncé au paragraphe 6.9 du chapitre 6, *Comptabilisation dans les états financiers*, selon lequel « des informations dans les notes sur les méthodes comptables et les autres éléments explicatifs ne peuvent se substituer à l'absence de comptabilisation de postes qui répondent à la définition d'un élément et aux critères de comptabilisation ». En second lieu, certaines personnes estimaient que cette phrase concernait la présentation et n'avait donc pas sa place dans le chapitre 3.

BC3.32E L'intention de l'IPSASB n'était pas d'affaiblir le principe de base selon lequel la présentation d'informations à titre annexe ne se substitue pas à la comptabilisation d'un poste qui répond à la définition d'un élément et aux critères de comptabilisation. Toutefois, l'IPSASB est convenu que la phrase risquait de donner lieu à une telle interprétation. L'IPSASB a également reconnu que les questions relatives à la présentation d'informations à titre principal ou annexe étaient traitées au chapitre 8, *Présentation des rapports financiers à usage général*, et qu'elles n'avaient pas leur place dans le chapitre 3. L'IPSASB a donc décidé de ne pas inclure cette phrase supplémentaire dans le chapitre 3 révisé.

BC3.32F Dans le cadre conceptuel de 2018 de l'IASB, l'importance relative est un aspect de la caractéristique qualitative de pertinence plutôt qu'une contrainte pesant sur les informations incluses dans les rapports financiers à usage général, comme c'est le

cas dans le Cadre conceptuel de l'IPSASB. L'IPSASB n'a pas réévalué cette classification dans le cadre du projet de révision limitée du Cadre conceptuel. L'IPSASB a reconnu que l'importance relative pouvait avoir une influence sur plusieurs caractéristiques qualitatives.

BC3.32G Dans le cadre du projet de révision limitée du Cadre conceptuel, l'IPSASB est convenu que, dans plusieurs pays, les entités du secteur public sont tenues de préciser si les transactions ont été enregistrées conformément à la législation et à la réglementation en vigueur. Cela peut prendre la forme de déclarations de régularité. Les commissaires aux comptes peuvent avoir l'obligation d'exprimer une opinion sur de telles déclarations, en plus de celle relative aux états financiers.

BC3.32H L'IPSASB a examiné si le Cadre conceptuel devait donner des indications sur les éléments d'appréciation de l'importance relative pour les déclarations de régularité. Conformément au raisonnement suivi dans le paragraphe BC3.32, l'IPSASB a conclu que rien ne justifiait l'ajout d'indications supplémentaires.

Le rapport coûts-avantages

BC3.33 Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage de 2010 ont exprimé leur préoccupation quant au fait que le projet de Cadre conceptuel ne précise pas qu'une entité n'est pas autorisée à fonder une dérogation aux dispositions d'une norme IPSAS sur sa propre évaluation des coûts occasionnés et des avantages procurés par l'application de celles-ci. L'IPSASB estime qu'une telle précision n'est pas nécessaire. En effet, selon le paragraphe 1.2 du Cadre conceptuel, les dispositions normatives relatives à la comptabilisation, l'évaluation et la présentation, applicables aux rapports financiers à usage général sont énoncées dans les IPSAS. Les rapports financiers à usage général sont destinés à fournir des informations utiles aux utilisateurs et les dispositions prescrites dans les IPSAS ne sont adoptées par l'IPSASB que lorsqu'il estime que les coûts occasionnés par l'application de ces dispositions sont justifiés par les avantages procurés aux utilisateurs. Toutefois, les préparateurs ont par exemple la faculté d'apprécier si la présentation dans les rapports financiers à usage général d'informations supplémentaires par rapport à celles prévues par les normes IPSAS se justifie au regard des coûts et des avantages.

BC3.34 Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage de 2010 étaient préoccupés par le fait que le projet de Cadre conceptuel ne reconnaissait pas que les compromis coûts-avantages pouvaient être variables selon les entités du secteur public. Elles estimaient que l'application de ce principe pouvait être utile lors de l'examen de questions d'information financière différentielle. Après examen de ces questions l'IPSASB a décidé que le Cadre conceptuel ne devait pas traiter des questions d'information financière différentielle, y compris la question de savoir si l'évaluation coûts-avantages de certaines dispositions pouvait être variable selon les entités.

BC3.35 Lors de l'élaboration des normes IPSAS et des guides des pratiques recommandées, l'IPSASB recueille et examine des avis sur les avantages et les coûts qui pourraient vraisemblablement découler de la production des informations figurant dans les rapports financiers à usage général des entités du secteur public. Toutefois, dans certains cas, l'IPSASB ne sera pas en mesure d'identifier ou d'évaluer tous les

avantages probables que procure une information donnée, y compris une information répondant à une disposition d'intérêt général ou à une autre disposition d'une norme IPSAS. Dans d'autres cas, l'IPSASB peut estimer que les avantages que procure une disposition peuvent être mineurs pour les utilisateurs des rapports financiers à usage général de certaines entités du secteur public. En réalisant le bilan coûts-avantages préalablement à l'adoption d'une disposition IPSAS, l'IPSASB peut également prendre en considération, dans ce cas de figure, le risque que la disposition envisagée entraîne des coûts et des efforts disproportionnés pour l'entité du secteur public chargée de l'appliquer.

Janvier 2013

CHAPITRE 4 : ENTITÉ PRÉSENTANT L'INFORMATION FINANCIÈRE

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	4.1-4.2
Caractéristiques essentielles de l'entité présentant l'information financière	4.3-4.11
Base des conclusions	

Introduction

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

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

Caractéristiques essentielles de l'entité présentant l'information financière

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

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

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

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

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

comptable. Ainsi, pour permettre la préparation des états financiers, l'entité présentant l'information financière lèvera des ressources ou utilisera des ressources précédemment levées afin d'entreprendre des activités au bénéfice des administrés ou pour leur compte.

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

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

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

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

4.11 L'État et certaines autres entités du secteur public possèdent une personnalité juridique propre ou un statut juridique distinct (personnalité juridique). Cependant, les organismes, programmes et activités du secteur public qui ne possèdent pas de personnalité juridique distincte peuvent également lever ou déployer des ressources, acquérir ou gérer des actifs publics, assumer des passifs ou entreprendre des activités afin d'assurer la réalisation des objectifs de prestations de services ou mettre en œuvre d'une autre manière une politique publique. Les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers peuvent éventuellement avoir besoin des rapports financiers à usage général de ces organismes, programmes et activités pour les besoins de la reddition de comptes et la prise de décision. Par conséquent, une entité du secteur public présentant l'information financière peut posséder une personnalité juridique distincte ou non, comme dans le cas de certains organismes, structures administratives et programmes.

Base des conclusions

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

Caractéristiques essentielles d'une entité présentant l'information financière

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

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

Législation, règlementation ou autre autorité compétente

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

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

Interprétation et application

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

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

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

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

BC4.7 Aux termes du Cadre Conceptuel, déterminer si certaines entités du secteur public doivent être identifiées comme entités présentant l'information financière peut être une affaire de jugement professionnel. Dans l'exercice de ce jugement il convient de rappeler que, dans certains cas, les IPSAS répondent aux besoins d'information des utilisateurs sur certains programmes ou activités entreprises par l'État ou une autre entité du secteur public présentant l'information financière en prévoyant une information distincte dans les rapports financiers à usage général de l'État ou d'une autre entité du secteur public présentant l'information financière[1]. Le cadre juridique et règlementaire en vigueur au niveau de la législation locale ainsi que les dispositifs institutionnels et administratifs que chaque secteur public a mis en place afin de lever des ressources et d'assurer les prestations de services aux administrés apporteront vraisemblablement un éclairage sur l'existence probable de bénéficiaires de services et de contributeurs financiers qui ont besoin des rapports financiers à usage général d'entités particulières du secteur public.

Groupe présentant l'information financière

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

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

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

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

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

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

CHAPITRE 5 : ÉLÉMENTS DES ÉTATS FINANCIERS

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	5.1-5.5
Objet du présent chapitre	5.1
Les éléments et leur importance	5.2-5.4
Éléments définis	5.5
Actifs	5.6-5.13
Définition	5.6
Droits	5.7A-57.G
Potentiel de service et avantages économiques	5.8-5.10
Contrôle actuellement exercé par l'entité du fruit d'événements passés	5.11-5.13
Une ressource	5.7-5.10
Actuellement contrôlée par l'entité	5.11-5.12
Événement passé	5.13
Passifs	5.14-5.17
Définition	5.14-5.14A
Obligations	5.15-5.15F
Trnasfert de ressources de l'entité	5.16-5.16F
Obligation actuelle du fait d'événements passés	5.17-5.17D
Actifs et passifs	5.26A-5.26J
Unité de comptabilisation	5.26A-5.26H
Accords juridiquement contraignants également inexécutés	5.26I-5.26J
Situation nette, autres ressources et autres obligations	5.27-5.28
Produits et charges	5.29-5.31
Définition	5.29-5.31
Résultat de l'exercice	5.32
Apports et distribution	5.33-5.37
Définition	5.33-5.37
Base des conclusions	

Introduction

Objet du présent chapitre

5.1 Le présent chapitre définit les éléments utilisés dans les états financiers et fournit des explications complémentaires sur ces définitions.

Les éléments et leur importance

5.2 Les états financiers reflètent les incidences financières des transactions et autres événements en les regroupant en grandes catégories présentant des caractéristiques économiques communes. Ces catégories constituent ce que l'on appelle les éléments des états financiers. C'est sur la base de ces éléments que sont élaborés les états financiers. Ces éléments constituent un point de départ pour l'enregistrement, le classement et le regroupement des données relatives aux opérations économiques et à l'activité qui permettent de fournir aux utilisateurs des informations conformes à l'objectif et aux caractéristiques qualitatives de l'information financière tout en tenant compte des contraintes énoncées en la matière dans les rapports financiers à usage général (GPFR).

5.3 Les éléments définis dans le présent chapitre ne se réfèrent pas aux différents postes comptabilisés à l'issue de transactions et d'événements. Des sous-catégories réunissant différents postes et le regroupement de postes sont utilisés pour améliorer l'intelligibilité des états financiers. Le chapitre 8, *Présentation des rapports financiers à usage général,* traite de la présentation.

5.4 Dans certains cas, pour s'assurer que les états financiers fournissent des informations utiles à une évaluation pertinente de la performance et de la situation financière d'une entité, il peut être nécessaire de comptabiliser des phénomènes économiques qui ne sont pas pris en compte dans les éléments définis dans le présent chapitre. Par conséquent, l'identification des éléments définis dans le présent chapitre n'exclut pas que les normes IPSAS exigent ou autorisent si nécessaire la comptabilisation de ressources ou d'obligations qui ne répondent pas à la définition d'un élément identifié dans le présent chapitre (ci-après « autres ressources » ou « autres obligations ») de manière à mieux répondre à l'objectif de l'information financière.

Éléments définis

5.5 Les éléments définis dans le présent chapitre sont les suivants :

- actifs ;
- passifs ;
- produits ;
- charges ;
- apports ;
- distributions.

Actifs

Définition d'un actif et d'une ressource

5.6 Un actif est :

une ressource actuellement contrôlée par l'entité du fait d'événements passés.

5.6A Une ressource est :

un droit de bénéficier soit du potentiel de service, soit de la capacité à générer des avantages économiques, soit des deux à la fois.

5.6B La présente section traite de trois éléments de ces définitions :

les droits (voir paragraphes 5.7A à 5.7G) ;

le potentiel de service et les avantages économiques (voir paragraphes 5.8 à 5.10) ;

le contrôle actuellement exercé du fait d'événements passés (voir paragraphes 5.11 à 5.13).

5.7 [Supprimé]

Droits

5.7A Un droit de bénéficier du potentiel de service ou de la capacité à générer des avantages économiques peut prendre diverses formes, notamment celle :

a) d'un droit résultant d'une obligation d'une autre partie (voir paragraphe 5.16C), par exemple :

   i) le droit de recevoir de la trésorerie,

   ii) le droit de recevoir des biens ou des services[1],

   iii) le droit d'échanger des ressources avec une autre partie à des conditions favorables, par exemple un contrat à terme pour l'achat d'une ressource à des conditions actuellement favorables,

   iv) le droit de bénéficier d'une obligation d'une autre partie de transférer une ressource si un événement futur incertain survient (voir paragraphe 5.16A) ;

b) d'un droit ne résultant pas d'une obligation d'une autre partie, par exemple :

   i) un droit sur un objet matériel tel qu'une immobilisation corporelle ou un stock, par exemple le droit d'utiliser un tel objet ou le droit de bénéficier d'un objet loué,

   ii) le droit d'utiliser des éléments protégés par le droit de la propriété intellectuelle.

5.7B De nombreux droits sont établis par des accords juridiquement contraignants, par voie de législation ou par une voie similaire. Par exemple, le fait d'être propriétaire d'un objet matériel ou de le louer, de détenir un instrument de dette tel qu'un prêt aux étudiants, d'être propriétaire d'un logiciel ou de posséder le droit d'utiliser des

[1] Dans la suite du Cadre conceptuel, le terme « services » inclut les biens sauf indication contraire.

éléments protégés par le droit de la propriété intellectuelle peut conférer des droits à une entité. Cependant, elle peut aussi en acquérir par d'autres moyens, par exemple :

a) par l'acquisition ou la création d'un savoir-faire qui n'appartient pas au domaine public, tel qu'un plan de gestion du trafic ;

b) à travers l'obligation d'une autre partie, qui découle du fait que cette dernière puisse difficilement se soustraire à l'obligation de transférer des ressources, voire ne dispose d'aucune solution de remplacement réaliste (voir paragraphe 5.15).

5.7C Certains services, tels que les services fournis par les membres du personnel et ceux fournis en nature, sont consommés aussitôt qu'ils sont reçus. Le droit d'une entité d'obtenir le potentiel de service ou les avantages économiques qui en découlent existe pendant une durée très brève, jusqu'à la consommation des services par l'entité.

5.7D Les droits d'une entité ne constituent pas tous des actifs de cette entité. Pour être considérés comme tels, les droits doivent i) avoir un potentiel de service ou générer des avantages économiques supérieurs à ceux que toutes les autres parties peuvent obtenir (voir paragraphes 5.8 à 5.10) et ii) être contrôlés par l'entité (voir paragraphes 5.11 à 5.12A). Les droits que toutes les parties peuvent obtenir sans engager de coût important (par exemple, les droits d'accès aux biens publics, tels que les voies ouvertes à la circulation publique, ou le savoir-faire appartenant au domaine public) ne sont généralement pas considérés comme des actifs des entités qui détiennent ces droits.

5.7E En principe, chacun des droits d'une entité constitue un actif distinct. Cela dit, il est fréquent qu'à des fins comptables, des droits connexes soient traités comme une seule unité de comptabilisation, c'est-à-dire comme un actif unique (voir paragraphes 5.26A à 5.26J). Par exemple, la propriété juridique d'un objet matériel peut donner naissance à plusieurs droits, notamment :

a) le droit d'utiliser l'objet ;

b) le droit de vendre l'objet ;

c) le droit de donner l'objet en garantie.

5.7F Dans de nombreux cas, l'ensemble de droits nés de la propriété juridique d'un objet matériel est comptabilisé comme un actif unique. Même si, d'un point de vue conceptuel, c'est l'ensemble de droits et non l'objet matériel qui constitue la ressource, c'est souvent la description de l'objet matériel qui permet de donner une image fidèle de cet ensemble de droits de la façon la plus concise et la plus intelligible possible.

5.7G La question du lien entre droits souverains, ressources et actifs est abordée au paragraphe 5.13.

Potentiel de service et avantages économiques

5.8 Le potentiel de service correspond à la capacité d'une ressource à fournir des services permettant à l'entité de réaliser ses objectifs, sans générer nécessairement d'entrées nettes de trésorerie.

5.9 Les actifs du secteur public présentant un potentiel de service peuvent notamment être des actifs liés aux loisirs, au patrimoine, à la collectivité, à la défense ou d'autres actifs détenus par les États ou d'autres entités du secteur public, qui sont utilisés pour fournir des services à des tiers. Ces services peuvent être destinés à une consommation collective ou individuelle. De nombreux services peuvent être fournis dans des domaines où la concurrence est limitée voire inexistante. L'utilisation et la cession de ces actifs peuvent faire l'objet de restrictions dans la mesure où nombre d'actifs présentant un potentiel de service sont spécifiques par nature.

5.10 Les avantages économiques correspondent à des entrées de trésorerie ou à des réductions de sorties de trésorerie. Les entrées de trésorerie (ou les réductions de sorties de trésorerie) peuvent résulter par exemple :

- de l'utilisation d'un actif pour produire et vendre des services ;
- de l'échange direct d'un actif contre de la trésorerie ;
- de l'extinction ou de la diminution d'un passif par le transfert d'un actif.

Contrôle actuellement exercé par l'entité du fait d'événements passés

5.11 Une entité doit contrôler la ressource. Le contrôle de la ressource correspond à la capacité, pour l'entité, d'utiliser la ressource (ou d'en diriger l'utilisation par d'autres parties) de manière à utiliser son potentiel de service ou ses avantages économiques pour mener à bien ses activités de prestation de services ou atteindre d'autres objectifs.

5.12 Pour déterminer si elle contrôle actuellement une ressource, une entité doit vérifier l'existence des indices de contrôle suivants :

- la propriété juridique ;
- l'accès à la ressource, ou la capacité d'interdire ou de limiter l'accès à la ressource ;
- les moyens de s'assurer que la ressource est utilisée pour atteindre ses objectifs ;
- l'existence d'un droit susceptible d'exécution au potentiel de service de la ressource ou à sa capacité à générer des avantages économiques.

Si ces indices ne sont pas déterminants pour établir le contrôle, leur identification et leur analyse constituent une aide.

5.12A Il arrive qu'une partie (un mandant) engage une autre partie (un mandataire) pour agir en son nom et dans son intérêt. Un mandant peut, par exemple, engager un mandataire pour organiser la distribution de biens qu'il contrôle aux bénéficiaires pouvant y prétendre. Si une ressource conservée par un mandataire est contrôlée par le mandant, elle ne constitue pas un actif du mandataire.

5.13 La définition d'un actif implique qu'une ressource actuellement contrôlée par une entité découle d'un(e) ou de plusieurs opérations ou autres événements passés. Les opérations et autres événements passés conduisant à la prise de contrôle d'une ressource, et donc à la naissance d'un actif, peuvent être divers. Des entités peuvent obtenir le contrôle d'actifs en les achetant dans le cadre d'une opération avec contrepartie directe, ou en les mettant au point. Des actifs peuvent également naître d'opérations sans contrepartie directe, y compris dans le cadre de l'exercice de pouvoirs souverains. Le pouvoir de lever l'impôt, de délivrer des licences ou de bénéficier des avantages de ressources incorporelles comme par exemple le spectre électromagnétique, ou d'en limiter ou interdire l'accès, sont des exemples de pouvoirs et de droits spécifiques du secteur public qui peuvent faire naître des actifs. Pour déterminer le moment où une entité obtient le contrôle de droits sur des ressources, les événements suivants peuvent être pris en compte : a) une capacité générale d'établir un pouvoir, b) l'établissement d'un pouvoir reconnu par la loi, c) l'exercice du pouvoir de créer un droit et d) l'événement qui fait naître le droit de recevoir des ressources d'une partie extérieure. Un actif naît lorsque le pouvoir est exercé et lorsque les droits de recevoir des ressources existent.

Passifs

Définition

5.14 Un passif est :

une obligation actuelle de transférer des ressources à laquelle est tenue l'entité du fait d'événements passés.

5.14A Pour constituer un passif, trois critères doivent être satisfaits :

a) l'entité est tenue à une obligation (voir paragraphes 5.15 à 5.15F) ;

b) l'obligation consiste à transférer des ressources (voir paragraphes 5.16A à 5.16F) ;

c) l'obligation est actuelle et découle d'un ou de plusieurs événements passés (voir paragraphes 5.17 à 5.17D).

Obligations

5.15 Les entités du secteur public peuvent avoir de nombreuses obligations. Ces dernières sont contraignantes lorsqu'une entité peut difficilement s'y soustraire, voire ne dispose d'aucune solution de remplacement réaliste.

5.15A Les obligations contraignantes peuvent être des obligations juridiques ou des obligations non juridiquement contraignantes. Elles peuvent naître aussi bien d'opérations avec contrepartie directe que d'opérations sans contrepartie directe. Pour faire naître un passif, une obligation doit être contractée à l'égard d'une partie extérieure. Une entité ne peut s'obliger envers elle-même, même si elle a publiquement annoncé son intention de se comporter d'une certaine manière. L'identification d'une partie extérieure est un indice de l'existence d'une obligation faisant naître un passif. Toutefois, il n'est pas indispensable que l'identité de la partie

extérieure soit connue avant la date de règlement pour qu'une obligation et un passif existent.

5.15B Si de nombreux dispositifs faisant naître une obligation comportent des dates de règlement, ce qui peut indiquer qu'une obligation implique un transfert de ressources et la naissance d'un passif, d'autres, également nombreux, ne comportent aucune date de règlement. L'absence de date de règlement n'empêche pas qu'une obligation puisse donner lieu à un passif.

Obligations juridiques

5.15C Une obligation juridique est susceptible d'exécution. Ce type d'obligations peut découler de constructions juridiques diverses. Les opérations avec contrepartie directe sont généralement contractuelles par nature et sont donc susceptibles d'exécution en vertu du droit des contrats ou de tout autre acte ou accord équivalent. Dans certains pays, l'État et les entités du secteur public ne peuvent pas contracter d'obligations juridiques, par exemple parce qu'ils ne sont pas autorisés à conclure des contrats en leur nom propre, mais disposent d'autres voies ayant un effet équivalent. Les obligations contraignantes découlant de ces voies sont réputées constituer des obligations juridiques au sens du Cadre conceptuel. Pour certains types d'opérations sans contrepartie directe, il conviendra d'apprécier si une obligation est susceptible d'exécution. Si tel est le cas, il ne peut y avoir aucun doute quant au fait que l'entité ne dispose d'aucune solution de remplacement réaliste pour se soustraire à l'obligation, ni quant à l'existence d'un passif.

5.15D Certaines obligations liées à des opérations avec contrepartie directe ne sont pas strictement susceptibles d'exécution à la demande d'une partie extérieure à la date de clôture, mais pourront l'être après un certain temps sans que l'entité extérieure ait à remplir d'autre conditions ni à engager d'autre action avant le règlement. Les demandes qui sont applicables sans condition en raison du passage du temps constituent des obligations dans le contexte de la définition d'un passif.

5.15E Le pouvoir souverain est le pouvoir suprême d'un État d'élaborer, de modifier et d'abroger des dispositions légales. Le fait qu'une obligation découle du pouvoir souverain ne permet pas de conclure qu'elle ne répond pas à la définition d'un passif au sens du Cadre conceptuel. La situation juridique doit être examinée à chaque date de clôture pour déterminer si une obligation demeure contraignante et si elle répond à la définition d'un passif.

Obligations non juridiquement contraignantes

5.15F Les passifs peuvent découler d'obligations non juridiquement contraignantes. Les obligations non juridiquement contraignantes se différencient des obligations juridiques en ce sens que le créancier ne peut engager d'action en justice (ou une action équivalente) pour en obtenir l'exécution. Les obligations non juridiquement contraignantes qui font naître des passifs présentent les caractéristiques suivantes :

- l'entité a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, ses politiques affichées ou des engagements publics suffisamment explicites, qu'elle acceptera certaines responsabilités ;

- de ce fait, l'entité a créé chez ces parties une attente légitime quant au fait qu'elle assumera ces responsabilités ;
- l'entité peut difficilement se soustraire à l'obligation découlant de ces responsabilités, voire ne dispose d'aucune solution de remplacement réaliste.

Transfert de ressources de l'entité

5.16 [Supprimé]

5.16A Pour répondre à la définition d'un passif, l'obligation doit être susceptible d'imposer à l'entité de transférer des ressources à une ou plusieurs autres parties. Il n'est pas nécessaire que le transfert de ressources soit certain, ni même probable : le transfert peut, par exemple, être exigé seulement si un événement futur incertain survient. Il suffit que l'obligation actuelle existe et qu'il y ait au moins une situation dans laquelle elle imposerait à l'entité de transférer des ressources.

5.16B Une obligation peut répondre à la définition d'un passif même si la probabilité d'un transfert de ressources est faible. Néanmoins, une faible probabilité peut avoir une incidence sur les décisions prises concernant les informations fournies sur le passif et la façon dont celles-ci sont présentées. Le chapitre 6 donne des indications sur la comptabilisation et le chapitre 7 sur l'évaluation.

5.16C Une obligation de transférer des ressources peut consister par exemple en :

a) une obligation de verser de la trésorerie ;

b) une obligation de fournir des services ou des biens ;

c) une obligation d'échanger des ressources avec une autre partie à des conditions défavorables, par exemple un contrat de vente à terme à des conditions actuellement défavorables, ou une option donnant droit à une autre partie d'acheter des ressources à l'entité ;

d) une obligation de transférer des ressources si un événement futur incertain survient ;

e) une obligation d'émettre un instrument financier si celui-ci impose à l'entité de transférer une ressource.

5.16D Plutôt que de s'acquitter d'une obligation de transférer des ressources à la partie en droit de les recevoir, une entité peut dans certaines circonstances :

a) éteindre l'obligation en négociant une libération de l'obligation ;

b) transférer l'obligation à un tiers ;

c) remplacer l'obligation de transférer des ressources par une autre obligation en concluant une nouvelle transaction.

5.16E Dans les cas prévus au paragraphe 5.16D, l'entité est tenue à une obligation de transférer des ressources jusqu'à ce qu'elle ait éteint, transféré ou remplacé cette obligation.

5.16F Dans le cadre d'une relation entre mandant et mandataire (voir paragraphe 5.12A), si le mandataire est tenu à une obligation de transférer à un tiers des ressources

contrôlées par le mandant, cette obligation ne constitue pas un passif pour le mandataire. Dans ce cas, les ressources susceptibles d'être transférées appartiennent au mandant.

Obligation actuelle du fait d'événements passés

5.17 Une obligation actuelle a un caractère contraignant. Pour répondre à la définition d'un passif, une obligation actuelle doit découler d'un(e) ou de plusieurs transactions ou autres événements passés, et être susceptible d'imposer à l'entité de transférer des ressources.

5.17A Une obligation actuelle découle d'événements passés seulement si :

a) l'entité a déjà exploité un potentiel de service, obtenu des avantages économiques ou accompli une action[2] ;

b) en conséquence, l'entité doit ou peut devoir transférer des ressources qui n'auraient pas dû l'être autrement.

5.17B Dans le secteur public, les obligations peuvent naître à plusieurs moments. Par exemple, dans le cadre de la mise en œuvre d'un programme ou d'un service, au moment :

- d'une promesse politique (électorale par exemple) ;
- de l'annonce d'une politique ;
- de la présentation (et de l'adoption) du budget (qui peuvent intervenir à des moments distincts) ;
- de la mise en œuvre du budget (dans certains pays, le budget n'est mis en œuvre qu'après l'ouverture des crédits).

Les premières étapes de la mise en œuvre donnent rarement naissance à des obligations actuelles répondant à la définition d'un passif. Les étapes ultérieures, comme par exemple celles où les demandeurs satisfont aux critères d'éligibilité à un service, peuvent faire naître des obligations répondant à la définition d'un passif. Comme indiqué au paragraphe 5.15A, une entité ne peut s'obliger envers elle-même par une annonce publique.

5.17C Le moment auquel une obligation fait naître un passif dépend de la nature de l'obligation. Les facteurs susceptibles d'avoir une incidence sur l'appréciation de la possibilité qu'ont les autres parties de conclure légitimement que l'obligation est telle que l'entité peut difficilement se soustraire à l'obligation de transférer des ressources, voire ne dispose d'aucune solution de remplacement réaliste, sont les suivants :

- la nature de l'événement ou des événements passés qui ont fait naître l'obligation. Ainsi, une promesse électorale a peu de chances de faire naître une obligation actuelle car ce type de promesse conduit rarement les parties extérieures à penser que l'entité a une obligation à laquelle elle peut

[2] Dans le secteur public, une obligation actuelle peut découler d'une obligation imposée par un niveau supérieur de l'administration.

difficilement se soustraire ou pour laquelle elle ne peut trouver de solution de remplacement réaliste. Toutefois, une annonce relative à un événement ou à une situation survenu(e) peut bénéficier d'un soutien politique tel que le gouvernement pourra difficilement faire marche arrière. Si le gouvernement s'est engagé à introduire et à faire voter les crédits budgétaires correspondants, une annonce de cette nature peut faire naître une obligation juridiquement non contraignante ;

- la capacité de l'entité de modifier l'obligation avant qu'elle se concrétise. Par exemple, l'annonce d'une politique ne fera généralement pas naître une obligation non juridiquement contraignante qui ne peut être modifiée avant sa mise en œuvre ;

- il peut exister une corrélation entre la disponibilité de fonds destinés à satisfaire une obligation spécifique et la naissance d'une obligation actuelle. Par exemple, lorsqu'une ligne budgétaire a été votée et que le financement est garanti par l'ouverture d'un crédit, par des fonds de réserve ou par un transfert depuis un autre niveau de gouvernement, il peut exister une obligation non juridiquement contraignante. Toutefois, l'absence de mesure budgétaire ne signifie pas en soi qu'aucune obligation actuelle n'est née.

5.17D Des « contraintes économiques », une « nécessité politique » ou d'autres circonstances peuvent entraîner une situation dans laquelle, si l'entité du secteur public n'est pas légalement tenue de supporter un transfert de ressources, les conséquences économiques ou politiques d'un refus de le faire sont telles que l'entité peut difficilement se soustraire à l'obligation de transférer des ressources, voire ne dispose d'aucune solution de remplacement réaliste. Des contraintes économiques, une nécessité politique ou d'autres circonstances peuvent générer un passif découlant d'une obligation juridiquement non contraignante.

5.18 [Supprimé]

5.19 [Supprimé]

5.20 [Supprimé]

5.21 [Supprimé]

5.22 [Supprimé]

5.23 [Supprimé]

5.24 [Supprimé]

5.25 [Supprimé]

5.26 [Supprimé]

Actifs et passifs

Unité de comptabilisation

5.26A Une unité de comptabilisation est un droit ou un groupe de droits, une obligation ou un groupe d'obligations, ou un groupe de droits et d'obligations auquel / à laquelle on applique des critères de comptabilisation et des principes d'évaluation.

5.26B Le choix d'une unité de comptabilisation pour un actif ou un passif s'effectue au moment où est examinée la manière dont les critères de comptabilisation et les principes d'évaluation seront appliqués à cet actif ou ce passif ainsi qu'aux produits et charges connexes. Dans certaines circonstances, il peut être pertinent de choisir une unité de comptabilisation pour la comptabilisation proprement dite et une autre pour l'évaluation. Par exemple, il peut arriver que certains accords soient comptabilisés individuellement, mais évalués en les regroupant avec d'autres accords juridiquement contraignants. À des fins de présentation et de communication d'informations, il peut être nécessaire de procéder à l'agrégation ou à la ventilation de certains actifs, passifs, produits ou charges.

5.26C Si l'entité transfère une partie d'un actif ou d'un passif, elle peut changer d'unité de comptabilisation de sorte que la composante transférée et la composante conservée deviennent des unités de comptabilisation distinctes.

5.26D Le choix d'une unité de comptabilisation vise à fournir des informations utiles, ce qui implique que :

a) les informations fournies sur l'actif ou le passif ainsi que sur tout produit et toute charge connexe doivent être pertinentes. Le fait de traiter un groupe de droits et d'obligations comme une seule unité de comptabilisation, plutôt que de traiter chaque droit et chaque obligation comme une unité distincte, peut accroître la pertinence des informations, si, par exemple, ces droits et ces obligations :

   i) ne peuvent pas ou probablement pas faire l'objet de transactions distinctes,

   ii) ne peuvent pas ou probablement pas s'éteindre suivant des modalités différentes,

   iii) présentent des caractéristiques et des risques similaires,

   iv) sont utilisés ensemble dans le cadre des activités menées par l'entité pour fournir des services ou générer des flux de trésorerie, et sont évalués en fonction d'estimations de leur potentiel de service conjoint ou des flux de trésorerie interdépendants qu'ils généreront ;

b) les informations fournies sur l'actif ou le passif ainsi que sur tout produit ou toute charge connexe doivent donner une image fidèle de la substance de la transaction ou de l'autre événement dont ils sont issus. Pour ce faire, il peut être nécessaire de traiter comme une seule unité de comptabilisation des droits ou obligations issus de différentes sources, ou de traiter séparément des droits et obligations issus d'une même source. Pareillement, pour donner une image fidèle de droits ou d'obligations indépendants, il peut être nécessaire de les comptabiliser et de les évaluer séparément.

5.26E Lors du choix d'une unité de comptabilisation, il est également important de tenir compte de la contrainte du rapport coûts-avantages pesant sur l'information financière, présentée au chapitre 3. En règle générale, les coûts associés à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs, passifs, produits et charges augmentent lorsque la taille de l'unité de comptabilisation diminue. Par conséquent, les droits ou

obligations issus d'une même source ne sont en principe traités séparément que s'il en résulte une information d'une utilité accrue et des avantages supérieurs aux coûts.

5.26F Les droits et obligations qu'un accord juridiquement contraignant prévoit pour chacune de ses parties sont un exemple de droits et d'obligations issus d'une même source. S'ils sont interdépendants et ne peuvent pas être séparés, ils forment un actif ou un passif unique indivisible, représentant ainsi une seule unité de comptabilisation.

5.26G À l'inverse, si une même source donne naissance à des droits et des obligations qui peuvent être séparés, il peut parfois être pertinent de regrouper les droits séparément des obligations, de manière à obtenir un ou plusieurs actifs et passifs distincts. Dans d'autres cas, il peut être préférable de regrouper ces droits et obligations dans une seule unité de comptabilisation pour les traiter comme un actif ou un passif unique.

5.26H Le traitement d'un ensemble de droits et d'obligations actuelles comme une seule unité de comptabilisation se distingue de la compensation d'actifs et de passifs. Il y a compensation lorsqu'une entité présente sous la forme d'un montant net unique dans l'état de la situation financière un actif et un passif qu'elle a comptabilisés et évalués comme des unités de comptabilisation distinctes. Comme elle consiste à classer ensemble des éléments dissemblables, la compensation n'est généralement pas appropriée.

Accords juridiquement contraignants également inexécutés

5.26I Des accords juridiquement contraignants, ou des parties de tels accords, peuvent être également inexécutés, ce qui signifie soit qu'aucune des parties ne s'est acquittée de ses obligations, soit que les deux parties s'en sont partiellement acquittées à des degrés équivalents. De tels accords donnent naissance à la fois à un droit et à une obligation d'échanger des ressources. Ce droit et cette obligation sont interdépendants et ne peuvent pas être séparés, constituant ainsi un seul actif ou passif. Il s'agit d'un actif si les conditions de l'échange sont actuellement favorables à l'entité, et d'un passif si elles lui sont actuellement défavorables. Cet actif ou ce passif est comptabilisé ou non dans les états financiers en fonction des critères de comptabilisation (voir chapitre 6) et de la base d'évaluation choisie (voir chapitre 7).

5.26J Dans la mesure où Si l'une des parties s'acquitte des obligations qui lui incombent conformément à l'accord juridiquement contraignant, ce dernier change de nature. Si l'entité présentant les informations financières exécute la première ses obligations prévues par l'accord juridiquement contraignant, cette exécution est l'événement qui transforme son droit et son obligation d'échanger des ressources en un droit de recevoir une ressource. Ce droit est un actif. Si l'autre partie exécute la première ses obligations, cette exécution est l'événement qui transforme le droit et l'obligation de l'entité présentant les informations financières d'échanger des ressources en une obligation de transférer une ressource. Cette obligation est un passif.

Situation nette, autres ressources et autres obligations

5.27 Comme cela est expliqué au paragraphe 5.4, dans certains cas, l'IPSASB peut, lors de l'élaboration ou de la révision d'une norme IPSAS, décider que pour répondre à l'objectif de l'information financière, une ressource ou une obligation qui ne répond

pas à la définition d'un élément défini dans le Cadre conceptuel doit être comptabilisée dans les états financiers. La norme IPSAS peut alors exiger ou autoriser que ces ressources ou obligations soient comptabilisées en tant qu'autres ressources ou autres obligations, autant d'éléments venant compléter les six éléments définis dans le Cadre conceptuel.

5.28 La situation nette correspond à la différence entre les actifs et les passifs, après ajout des autres ressources et déduction des autres obligations inscrites dans l'état de la situation financière. La situation nette peut présenter un solde positif ou négatif.

Produits et charges

Définitions

5.29 Les produits sont :

des augmentations de la situation nette de l'entité, autres que celles découlant d'apports.

5.30 Les charges sont :

des diminutions de la situation nette de l'entité, autres que celles découlant de distributions.

5.31 Les produits et les charges découlent d'opérations avec ou sans contrepartie directe, d'autres événements tels que des augmentations ou diminutions latentes de la valeur des actifs et des passifs, de la consommation des actifs sous forme d'amortissements et de l'érosion du potentiel de service et de la capacité à générer des avantages économiques sous forme de dépréciations. Les produits et les charges peuvent résulter d'opérations isolées ou groupées.

Résultat de l'exercice

5.32 Le résultat de l'entité au cours de l'exercice correspond à la différence entre les produits et les charges inscrits dans l'état de la performance financière.

Apports et distributions

Définitions

5.33 Les apports sont :

pour l'entité, des entrées de ressources apportées par des parties extérieures en leur qualité de contributeurs, qui créent ou augmentent leur part d'intérêts dans la situation nette de l'entité.

5.34 Les distributions sont :

pour l'entité, des sorties de ressources distribuées à des parties extérieures en leur qualité de contributeurs, qui correspondent à la restitution ou à une réduction de leur part d'intérêts dans la situation nette de l'entité.

5.35 Il est important de distinguer des produits et des charges, les entrées de ressources apportées par les contributeurs, y compris les entrées qui créent leur part d'intérêts, et les sorties de ressources au bénéfice des contributeurs en leur qualité de « propriétaires ». Parallèlement aux apports et au paiement de dividendes éventuels,

dans certains pays, les transferts d'actifs et de passifs entre entités du secteur public sont relativement fréquents. Lorsque ces transferts répondent aux définitions des termes apports et distributions, ils sont comptabilisés comme tels.

5.36 Les parts d'intérêts peuvent naître au moment de la création d'une entité, lorsqu'une autre entité lui apporte des ressources pour lui permettre de débuter ses activités opérationnelles. Dans le secteur public, les apports et distributions sont parfois liés à la restructuration de l'État et prennent la forme de transferts d'actifs et de passifs plutôt que d'opérations de trésorerie. Les parts d'intérêts peuvent revêtir différentes formes et peuvent ne pas être matérialisées par un titre.

5.37 Les apports peuvent prendre la forme d'une dotation initiale à la création d'une entité ou d'un complément de dotation, y compris dans le cadre d'une restructuration. Les distributions peuvent consister en : a) un retour sur investissement ; b) une restitution totale ou partielle des apports ou c) en cas de liquidation ou de restructuration de l'entité, un paiement au titre des ressources résiduelles.

Base des conclusions

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

Champ d'application du chapitre

BC5.1 Les personnes ayant répondu au document de consultation de 2010 sur les éléments à inclure dans les états financiers et leur comptabilisation (ci-après, le « document de consultation de 2010 ») se sont interrogées sur les raisons pour lesquelles l'IPSASB ne traitait, dans cette phase du Cadre conceptuel, que les éléments des états financiers. Elles ont proposé que l'IPSASB aborde également les éléments de nature économique et d'autres éléments relevant de l'information financière dans son ensemble. L'IPSASB reconnaît l'intérêt de cette proposition et la nécessité de traiter ces éléments à l'avenir. Toutefois, il a estimé qu'il était important, pour garantir un fondement solide et transparent à ses activités futures de normalisation des états financiers, de traiter en premier lieu les éléments des états financiers.

BC5.2 L'IPSASB reconnaît que les entrées et les sorties de trésorerie devraient être définies comme des éléments du tableau des flux de trésorerie. Il a estimé que les entrées et les sorties de trésorerie sont des composantes des éléments définis dans ce chapitre et que davantage d'indications en la matière seraient fournies au niveau des normes.

Révision limitée du Cadre conceptuel

BC5.2A En mars 2020, l'IPSASB a engagé une révision limitée du Cadre conceptuel, dans le cadre de laquelle il a comparé les définitions d'un actif et d'un passif avec celles données dans le cadre conceptuel de l'IASB publié en 2018 (ci-après le « cadre conceptuel de 2018 de l'IASB »). Les indications accompagnant ces définitions ont également été révisées pour tenir compte de l'expérience acquise dans l'application du Cadre conceptuel pour l'élaboration et la mise à jour des normes.

BC5.2B Lors de cette révision limitée, l'IPSASB a également étudié l'opportunité d'ajouter des indications sur les unités de comptabilisation et les accords juridiquement contraignants également inexécutés, sujets qui n'étaient pas traités dans l'édition de 2014 du Cadre conceptuel. L'IPSASB a approuvé une version révisée du chapitre 5 en mars 2023 et a commencé à l'utiliser immédiatement après son approbation.

Actifs

Définition d'un actif

BC5.2C Le Cadre conceptuel de 2014 de l'IPSASB définissait comme suit un actif :

ressource actuellement contrôlée par l'entité du fait d'un événement passé.

BC5.2D Le cadre conceptuel de 2018 de l'IASB définit comme suit un actif :

ressource économique actuelle que l'entité contrôle du fait d'événements passés.

BC5.2E Ni la définition de l'IPSASB ni celle de l'IASB ne contenaient de formules, telles que « dont elle s'attend à obtenir », qui pourraient être interprétées comme établissant des seuils de comptabilisation.

BC5.2F La définition donnée par l'IPSASB en 2014 et celle donnée par l'IASB en 2018 contiennent les mêmes éléments, à savoir une ressource / ressource économique, la notion de contrôle et un/des événement(s) passé(s), et présentent seulement les différences suivantes :

a) l'IASB utilise le terme « ressource économique », alors que l'IPSASB utilisait le terme « ressource » ;

b) le caractère actuel porte sur la « ressource économique » dans la définition de l'IASB, alors qu'il portait sur le contrôle dans la définition de l'IPSASB. La formulation « ressource économique actuelle » employée par l'IASB fait écho à celle d'« obligation actuelle » figurant dans la définition des passifs ;

c) « événement(s) passé(s) » est utilisé au pluriel dans la définition de l'IASB et au singulier dans la définition de l'IPSASB. La formulation de l'IPSASB visait à montrer qu'un seul événement passé suffisait pour répondre à la définition d'un actif.

BC5.2G L'IPSASB a examiné les raisons pour lesquelles les termes « ressource » et « actuellement contrôlée » étaient utilisés. Il considère qu'une ressource est économique par nature et que le terme « ressource économique » peut être confondu avec « avantages économiques », à cause des indications définissant comme une ressource un droit présentant un potentiel de service ou une capacité à générer des avantages économiques. Le terme « actuellement contrôlée » met l'accent sur le fait essentiel que le contrôle d'une ressource doit être évalué à la date de reporting plutôt qu'ultérieurement. La perspective du contrôle ne suffit pas à répondre à la définition d'un actif. Par conséquent, l'IPSASB a réaffirmé que ces termes devaient être utilisés, à leur emplacement actuel, dans la définition.

BC5.2H L'IPSASB a considéré que l'utilisation du terme « événements passés » au pluriel plutôt qu'au singulier faisait mieux ressortir le fait que des ressources pouvaient se constituer au fil du temps du fait d'un événement passé initial et d'événements passés ultérieurs. C'est le cas, par exemple, lorsque dans le cadre d'un accord juridiquement contraignant de prestation de services à des bénéficiaires tiers, une partie reçoit des ressources d'une autre partie afin de financer l'exécution de l'accord. La partie destinataire des ressources accumule des actifs à mesure qu'elle engage des dépenses ou exerce des activités prévues à l'accord juridiquement contraignant. Le terme « événements passés » couvre aussi le cas où un seul événement passé donne naissance à un actif.

BC5.2I La définition révisée d'un actif est donc la suivante :

ressource actuellement contrôlée par l'entité du fait d'événements passés.

BC5.2J Dans le cadre du projet de révision limitée, l'IPSASB a revu l'ordre des indications et les a réorganisées afin qu'elles rendent compte plus clairement des éléments de la définition d'un actif.

Ressource

BC5.3 Le Cadre conceptuel de 2014 contenait des indications précisant qu'une ressource fournit des avantages à une entité sous la forme de potentiel de service, de capacité

à générer des avantages économiques ou des deux. Pour élaborer ses conclusions sur la nature d'une ressource, l'IPSASB a examiné si une entité devait avoir déjà reçu les avantages de la ressource pour que cette dernière existe. L'IPSASB est arrivé à la conclusion que les ressources présentent en elles-mêmes des avantages, avantages qui peuvent être obtenus par l'entité qui contrôle les droits sur ces avantages. L'IPSASB a également étudié la nature des avantages (voir paragraphes BC5.7 et BC5.8) et du contrôle (voir paragraphes BC5.9 à BC5.14).

BC5.3A Le Cadre conceptuel de 2014 opérait une distinction entre i) le potentiel de service et la capacité à générer des avantages économiques qui peuvent découler directement de la propriété juridique de la ressource et ii) le potentiel de service et la capacité à générer des avantages économiques qui découlent d'autres droits d'utiliser la ressource.

BC5.3B Bien que l'IASB l'ait envisagé, il a décidé de ne pas introduire dans son cadre conceptuel de 2018 la distinction indiquée au paragraphe BC5.3A. L'IASB a estimé que « la propriété d'un objet matériel découl[ait] des droits conférés par la loi » et que « bien qu'ils diffèrent dans leur portée, les droits conférés par la pleine propriété juridique d'un objet matériel ou par un contrat d'utilisation d'un objet pendant 99 % (voire 50 % ou même 1 %) de sa durée d'utilité constitu[ai]ent tous des droits d'une nature ou d'une autre ». L'IASB a également souligné que la définition de la propriété juridique pouvait varier en fonction des pays et au fil du temps. Pour résumer, les indications de l'IASB montrent que la propriété juridique est perçue comme un type de droit particulier plutôt que comme un phénomène distinct.

BC5.3C L'IPSASB a pris note de l'opinion selon laquelle la propriété d'un objet matériel faisait naître un type particulier de contrôle, ce qui devait se traduire au niveau conceptuel. Selon cette position, du point de vue de la reddition de comptes, une approche conceptuelle dans laquelle des actifs sous-jacents pourraient ne pas être comptabilisés comme une unité de comptabilisation unique risque de ne pas répondre à la caractéristique qualitative d'intelligibilité.

BC5.3D Cependant, tout bien considéré, l'IPSASB a décidé d'adopter une approche plus ouvertement fondée sur les droits. Il a en particulier jugé convaincante la position selon laquelle la propriété juridique était un type de droit particulier plutôt qu'un phénomène distinct.

BC5.3E L'IASB a reconnu dans son cadre conceptuel de 2018 que, dans de nombreux cas, l'ensemble de droits nés de la propriété juridique d'un objet matériel était comptabilisé comme un actif unique. L'IPSASB a ajouté un paragraphe 5.7F dans lequel il indique que c'est souvent la description de l'objet matériel qui permet de donner une image fidèle de cet ensemble de droits de la manière la plus concise et la plus intelligible possible.

BC5.3F L'IPSASB a examiné s'il convenait de compléter les indications sur les ressources avec des indications tirées du cadre conceptuel de 2018 de l'IASB. Il a décidé que les indications ci-dessous, concernant des points qui n'avaient pas été traités précédemment dans le Cadre conceptuel de 2014, devaient être ajoutées :

- les droits peuvent être classés selon qu'ils résultent ou non d'une obligation d'une autre partie (voir paragraphe 5.7A) ;
- la manière dont les droits peuvent être établis (voir paragraphe 5.7B) ;
- lorsque des services sont consommés aussitôt qu'ils sont reçus, le droit d'une entité d'obtenir le potentiel de service ou les avantages économiques qui en découlent existe pendant une durée très brève, jusqu'à la consommation des services par l'entité. Ces indications sont cohérentes avec la manière dont les services en nature sont traités dans les normes, où il est précisé que certains de ces services sont reçus à titre d'actifs et immédiatement consommés (voir paragraphe 5.7C) ;
- les droits d'une entité ne constituent pas tous des actifs de cette entité (paragraphe 5.7D) ;
- chacun des droits d'une entité constitue, en principe, un actif distinct (voir paragraphe 5.7E) ;
- dans de nombreux cas, l'ensemble de droits nés de la propriété juridique d'un objet matériel est comptabilisé comme un actif unique (voir paragraphes 5.7F et BC.5.3E).

BC5.3G Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage 81 se sont prononcées contre une approche plus ouvertement fondée sur les droits. En particulier, elles ont désapprouvé que les actifs matériels puissent ne pas être comptabilisés dans leur intégralité dans les états financiers. Elles ont estimé que cela nuirait à la reddition de comptes.

BC5.3H L'IPSASB a pris bonne note de cette opinion. Il indique aux paragraphes 5.7E et 5.7F qu'il est fréquent que des droits connexes soient traités comme une seule unité de comptabilisation et que, dans de nombreux cas, l'ensemble de droits nés de la propriété juridique d'un objet matériel est comptabilisé comme un actif unique. Il peut y avoir des cas où des entités différentes ont des droits différents sur un même actif. Du point de vue de l'IPSASB, l'aspect économique de ces accords devrait transparaître dans la comptabilité.

Droits inconditionnels

BC5.4 Les droits inconditionnels sur des ressources découlent généralement d'accords juridiquement contraignants qui prévoient un apport futur de ressources à l'entité. L'IPSASB observe que ces droits peuvent être très nombreux et a reconnu que les droits inconditionnels représentant un potentiel de service ou une capacité à générer des avantages économiques et contrôlés par l'entité du fait d'un événement passé faisaient naître des actifs. Ces actifs sont comptabilisés s'ils répondent aux critères de comptabilisation. L'IPSASB a conclu que les conséquences de l'application de la définition d'un actif aux droits inconditionnels devaient être traitées dans les normes.

BC5.5 [Supprimé]

BC5.6 [Supprimé]

Potentiel de service et avantages économiques

BC5.7 Le terme « potentiel de service » a été utilisé pour désigner la capacité d'un actif à fournir des services conformément aux objectifs d'une entité. Le terme « avantages économiques » a été utilisé pour désigner la capacité d'un actif à générer des entrées nettes de trésorerie. Certains estiment que les avantages économiques recouvrent le potentiel de service. D'autres avancent que le potentiel de service comprend les avantages économiques – d'autres encore considèrent que ces termes sont interchangeables. L'IPSASB s'est demandé si la définition d'une ressource devait comporter une référence à la fois au potentiel de service et à la capacité à générer des avantages économiques.

BC5.8 L'IPSASB a noté que de nombreuses personnes ayant répondu au document de consultation et à l'exposé-sondage étaient, compte tenu des missions de prestation de services de la plupart des entités du secteur public, favorables à ce que le potentiel de service soit spécifiquement mentionné comme étant une caractéristique d'un actif. L'IPSASB a donc conclu que l'explication relative à une ressource devait comporter à la fois le terme « potentiel de service » et le terme « avantages économiques ». Cette approche revient à reconnaître que l'objectif premier de la plupart des entités du secteur public est de fournir des services, mais aussi que ce type d'entités peuvent exercer des activités dont le seul objectif est de générer des entrées nettes de trésorerie.

BC5.8A Dans le cadre du projet de révision limitée, l'IPSASB a réaffirmé que le terme « potentiel de service » désignait une caractéristique d'une ressource. Dans la description du potentiel de service au paragraphe 5.8, l'IPSASB a remplacé dans la version originale en anglais la formulation « *the capacity to provide services* » par « *the capability to provide services* » (en français, « la capacité à fournir des services » dans les deux cas) en raison de l'ambiguïté du terme « *capacity* ». Bien que ce dernier ait notamment le sens de « pouvoir de faire quelque chose », il peut désigner dans d'autres acceptions le caractère adéquat, la disponibilité et le volume d'une ressource. L'IPSASB a reconnu que dans bien d'autres langues les termes « *capacity* » et « *capability* » seront traduits de la même façon. Il a, en outre, apporté une modification à la description des avantages économiques dans les explications sur la définition d'une ressource au paragraphe 5.10, et reconnu qu'un élément peut présenter à la fois un potentiel de service et une capacité à générer des avantages économiques. Les indications sur le traitement de tels actifs figurent dans les normes.

Contrôle

BC5.9 L'IPSASB s'est demandé si le contrôle constituait une caractéristique essentielle d'un actif ou si d'autres indicateurs devaient être considérés comme tels, à savoir :

- la propriété juridique ;
- le droit d'accéder à la ressource et d'en limiter ou interdire l'accès pour des parties extérieures ;
- les moyens de s'assurer que les ressources sont utilisées pour atteindre les objectifs de l'entité ;

- l'existence de droits exécutoires à bénéficier du potentiel de service ou des avantages économiques d'une ressource.

L'IPSASB prend bonne note du point de vue de ceux qui estiment qu'il pourrait être difficile dans certains cas d'utiliser l'indicateur du contrôle dans la mesure où cela nécessite d'apprécier si un contrôle existe. De plus, le contrôle peut être appliqué à tort à une ressource dans son ensemble et non aux différents avantages qui en découlent. Toutefois, en dépit de ces difficultés, l'IPSASB est arrivé à la conclusion que le contrôle constituait une caractéristique essentielle d'un actif dans la mesure où l'existence d'un contrôle permet de relier plus facilement un actif à une entité.

BC5.10 La propriété juridique d'une ressource, comme par exemple un immeuble ou un élément d'équipement, est l'un des moyens de bénéficier du potentiel de service ou des avantages économiques d'un actif. Toutefois, des droits au potentiel de service ou à la capacité à générer des avantages économiques peuvent exister même en l'absence de propriété juridique. Par exemple, la détention et l'utilisation d'un bien loué font naître des droits au potentiel de service ou à la capacité à générer des avantages économiques sans que l'entité soit le propriétaire légal de l'actif loué. La propriété juridique de la ressource n'est donc pas une caractéristique essentielle d'un actif. Elle est toutefois un indice du contrôle.

BC5.11 Le droit d'accéder à une ressource peut permettre à une entité de décider :

- d'utiliser directement le potentiel de service de la ressource pour fournir des services aux bénéficiaires ;
- d'échanger la ressource contre un autre actif, comme de la trésorerie par exemple ;
- d'utiliser l'actif d'une autre manière permettant de fournir des services ou de générer des avantages économiques.

BC5.12 Si l'accès à une ressource est déterminant, il existe des ressources auxquelles une entité a accès et qui ne font pas naître d'actifs, comme l'air. Par conséquent, la capacité d'accéder à une ressource doit être accompagnée de la capacité de limiter ou d'interdire l'accès à cette ressource ; par exemple a) une entité peut décider de mettre en place un droit d'entrée à un musée et d'en interdire l'accès à ceux qui ne l'acquittent pas, et b) l'État peut contrôler une ressource naturelle sur son territoire et en limiter l'accès. Des droits susceptibles d'exécution sur des ressources spécifiques, comme par exemple le droit d'accéder à une route ou d'effectuer des recherches de minerais sur des terres, pourraient constituer un actif pour leur détenteur. Toutefois, une entité peut bénéficier du potentiel de service ou de la capacité à générer des avantages économiques d'une ressource sans disposer de droits juridiques. L'IPSASB a estimé que les facteurs identifiés au paragraphe BC5.9, plutôt que les caractéristiques essentielles de la définition d'un actif, peuvent être des indices de l'existence d'un contrôle.

BC5.13 L'IPSASB s'est également demandé si l'approche par la propriété économique pouvait durablement remplacer l'approche par le contrôle. L'approche par la propriété économique privilégie l'étude de l'exposition d'une entité aux

caractéristiques économiques sous-jacentes qui contribuent à la valeur d'un actif pour elle. Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage de 2012, favorables à l'approche par le contrôle, ont mis en avant la complexité de l'approche par la propriété économique. L'IPSASB est arrivé à la conclusion que cette approche était subjective et difficile à mettre en œuvre, et l'a donc écartée.

BC5.14 L'IPSASB s'est demandé si une analyse de l'exposition aux risques et avantages de la propriété était un indice utile de contrôle. L'approche par le contrôle met l'accent sur le pouvoir d'une entité de décider des modalités d'utilisation de la ressource de manière à bénéficier de son potentiel de service et/ou de sa capacité à générer des avantages économiques. L'approche fondée sur les risques et avantages privilégie l'étude de l'exposition d'une entité aux caractéristiques économiques sous-jacentes qui contribuent à la valeur de son actif et aux risques associés. Pour déterminer la nature de l'actif contrôlé relatif à une opération particulière ou à un événement, il peut être utile d'analyser les risques et avantages et d'identifier quels en sont les bénéficiaires principaux. Cela peut également être utile pour déterminer comment les droits et obligations économiques doivent être quantifiés et associés à chaque partie. Toutefois, cette approche ne permet pas en soi d'identifier la partie qui contrôle un actif. L'IPSASB a donc décidé de ne pas considérer les risques et avantages de la propriété comme un indice de contrôle.

BC5.14A Dans le cadre du projet de révision limitée, l'IPSASB a constaté que le cadre conceptuel de 2018 de l'IASB contenait des indications sur la relation entre mandant et mandataire. Le Cadre conceptuel de 2014 de l'IPSASB ne contenait pas, quant à lui, d'indications précisant que, dans les relations entre mandant et mandataire, la conservation d'une ressource contrôlée par un mandant ne faisait pas naître un actif pour le mandataire. Même si cette idée est implicite au paragraphe 5.11, l'IPSASB a estimé que des indications explicites seraient utiles pour étayer les indications figurant dans les normes. Il a donc ajouté le paragraphe 5.12A ainsi que des indications du même ordre pour les passifs au paragraphe 5.16F.

Événements passés

BC5.15 Certaines personnes ayant répondu au document de consultation de 2010 et à l'exposé-sondage de 2012 ont affirmé que l'identification d'une transaction ou d'un autre événement passé faisant naître un actif devait être une caractéristique essentielle de la définition d'un actif. D'autres ont estimé que l'identification d'un événement passé n'était pas nécessaire et ne devait donc pas constituer une caractéristique essentielle. Selon elles, une telle exigence met à tort l'accent sur l'identification de l'événement passé faisant naître un actif et détourne les débats sur la question du fait générateur au détriment de la question plus importante de l'existence de droits sur la ressource à la date de clôture. Pour elles, la caractéristique essentielle d'un actif devrait être l'existence d'une ressource. Certaines personnes consultées accepteraient l'idée qu'un événement passé permette d'attester l'existence d'un actif, mais pas qu'il constitue une caractéristique essentielle.

BC5.16 De nombreuses personnes consultées ont estimé qu'un événement passé devait être considéré comme une caractéristique essentielle d'un actif. L'IPSASB partage cet avis, en cela notamment que la nature complexe de nombreux programmes et

activités du secteur public implique que le contrôle d'une ressource peut naître à plusieurs moments. L'IPSASB est donc arrivé à la conclusion qu'il était fondamental d'identifier l'événement passé approprié pour établir l'existence d'un actif.

BC5.17 Les pouvoirs et les droits des États sont particulièrement déterminants pour l'identification des actifs. Le pouvoir de lever l'impôt, de délivrer des licences et d'accéder aux avantages que présentent des ressources incorporelles telles que le spectre électromagnétique, ou d'en interdire ou en limiter l'accès, sont des exemples de pouvoirs souverains. Il est souvent difficile de déterminer à quel moment ces pouvoirs font naître un droit constituant une ressource et un actif de l'entité.

BC5.18 Le pouvoir d'un État de créer un droit de lever un impôt ou une taxe par exemple, entraîne souvent une séquence d'événements qui s'achève sur la création d'un flux d'avantages économiques au bénéfice de l'État. L'IPSASB a étudié deux conceptions relatives au moment où un actif naît du fait des pouvoirs et des droits d'un État de lever un impôt ou une taxe. Selon la première, l'État détient le pouvoir régalien de lever l'impôt à chaque date de clôture et, en conséquence, la capacité générale de lever des impôts ou des taxes constitue un actif. Les partisans de cette conception reconnaissent que cet actif a peu de chance de permettre une mesure représentative sincère, mais estiment que cela ne doit pour autant pas empêcher de reconnaître que l'État détient un actif perpétuel. La conception opposée repose sur l'idée que le pouvoir de lever des impôts et des taxes doit être converti en un droit par des moyens juridiques et que ce droit doit être exercé ou exerçable pour faire naître un actif. De nombreuses personnes ayant répondu au document de consultation de 2010 et à l'exposé-sondage de 2012 partagent cette dernière position, de même que l'IPSASB. En particulier, l'IPSASB a conclu que les pouvoirs régaliens d'un État ne faisaient pas naître d'actifs tant qu'ils n'étaient pas exercés et tant que les droits de bénéficier du potentiel de service ou des avantages économiques n'existaient pas. La révision de la définition d'un actif et des indications qui l'accompagnent n'a d'incidence ni sur les considérations relatives aux pouvoirs et droits souverains ni sur le principe de base selon lequel un actif naît lorsque le pouvoir est exercé et lorsque les droits de recevoir des ressources existent.

Passifs

BC5.18A Le Cadre conceptuel de 2014 de l'IPSASB définissait comme suit un passif :

obligation actuelle de sortie de ressources à laquelle est tenue l'entité du fait d'un événement passé.

BC5.18B Le cadre conceptuel de 2018 de l'IASB définit comme suit un passif :

obligation actuelle qu'a l'entité de céder une ressource économique du fait d'événements passés.

BC5.18C Comme dans le cas de la définition d'un actif (voir paragraphes BC5.2A à BC5.2J), la définition de l'IPSASB et celle de l'IASB contiennent des éléments similaires voire identiques : ressources / une ressource économique, sortie de ressources / céder une ressource, et un événement passé / événements passés. Elles présentent les différences suivantes :

a) comme dans la définition d'un actif, l'IASB utilise « ressource économique », alors que l'IPSASB utilise « ressource ». Les raisons pour lesquelles l'IPSASB a décidé de retenir le terme « ressource » sont exposées au paragraphe BC5.2G ;

b) l'IASB a préféré « céder une ressource économique » à « sortie de ressources », essentiellement en raison du lien pouvant être fait entre une « sortie de ressources » et le fait de s'attendre à une telle sortie de ressources et, donc, du risque de confusion avec un seuil de comptabilisation ;

c) comme dans la définition d'un actif, l'IASB utilise « événements passés » au pluriel, alors que l'IPSASB l'utilise au singulier. La formulation de l'IPSASB visait à montrer qu'un seul événement passé suffisait pour répondre à la définition d'un passif.

BC5.18D L'IPSASB a été convaincu par les arguments en faveur de l'adoption de la notion de cession (ou transfert) de ressources. Il a examiné les implications que l'emploi de la formulation « transférer des ressources » dans la définition révisée d'un passif aurait au niveau des normes.

BC5.18E L'IPSASB a constaté que la notion de transfert était définie dans la norme IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*. Un projet de remplacement de la norme IPSAS 23 était en cours au moment de l'exécution du projet de révision limitée. L'IPSASB est parvenu à la conclusion que les éventuelles ambiguïtés ou incohérences entre les niveaux conceptuel et normatif pouvaient être atténuées en apportant des modifications aux nouveaux termes définis et en donnant des indications sur ce qu'implique un transfert de ressources. De telles indications figurent aux paragraphes 5.16A à 5.16E.

BC5.18F Dans la logique des explications données pour les actifs au paragraphe BC5.2H, l'IPSASB a estimé que l'utilisation du terme « événements passés » au pluriel plutôt qu'au singulier faisait mieux ressortir le fait que les obligations actuelles faisant naître des passifs pouvaient se constituer au fil du temps du fait d'un événement passé initial et d'événements passés ultérieurs.

BC5.18G La définition révisée d'un passif est la suivante :

obligation actuelle de transférer des ressources à laquelle est tenue l'entité du fait d'événements passés.

BC5.18H La majorité des personnes ayant répondu à l'exposé-sondage 81 s'est prononcée en faveur de cette définition révisée. Certaines se sont dites gênées par l'utilisation du terme « transférer des ressources » qui a, selon elles, des connotations particulières dans le secteur public. L'IPSASB a estimé qu'il était possible de dissiper ces réserves à l'aide d'indications claires en la matière (voir paragraphe BC5.19F), et a donc décidé d'adopter cette définition dans le chapitre 5 révisé.

BC5.18I De même que pour les indications sur les actifs, l'IPSASB a revu l'ordre des indications sur les passifs et les a réorganisées afin qu'elles rendent compte plus clairement des éléments de la définition d'un passif. Cette nouvelle structure s'inspire également de l'approche adoptée dans le cadre conceptuel de 2018 de l'IASB, en décrivant plus clairement les caractéristiques d'une obligation et en

associant une obligation actuelle à un événement passé. Il a fallu pour cela déplacer les indications, qui figurent désormais aux paragraphes 5.14A à 5.17D.

BC5.18J La réorganisation des indications sur les passifs a été largement plébiscitée. Aucune autre remarque n'a été formulée lors de la consultation. L'IPSASB a donc décidé d'adopter la nouvelle structure des indications dans le chapitre 5 révisé.

Obligation actuelle

BC5.19 En ce qui concerne la question de trancher à quel moment des obligations deviennent des obligations actuelles, l'IPSASB convient qu'une obligation juridique fait naître une obligation actuelle. Dans certains pays, les entités du secteur public ne sont pas autorisées à conclure certains accords juridiques mais ont à leur disposition des mécanismes équivalents qui font naître une obligation actuelle. Ces mécanismes sont réputés juridiquement contraignants. L'IPSASB s'est ensuite intéressé à la classification des obligations qui ne sont pas des obligations juridiques. Il a noté que le terme « obligation implicite » était bien ancré dans la littérature normative et qu'il avait été utilisé dans les normes IPSAS. Ce terme s'est toutefois révélé difficile à interpréter et à appliquer dans le contexte du secteur public. C'est la raison pour laquelle l'IPSASB a envisagé d'autres termes, par exemple le terme « obligation ou devoir social(e) ou moral(e) ». L'IPSASB craint que l'adjectif « social » ne soit confondu avec des valeurs politiques et que le terme « obligations morales » entraîne le sentiment que les normalisateurs sont des arbitres de la morale. L'IPSASB a donc conclu qu'opérer une distinction entre « juridiquement contraignante » et « non juridiquement contraignante » était l'approche la plus simple et la plus intelligible. Il a examiné et rejeté la position selon laquelle le terme « obligations non juridiquement contraignantes » pouvait être interprété comme faisant référence à des obligations dont le caractère légal pouvait être mis en doute. Les paragraphes BC5.30 à BC5.34 traitent des obligations non juridiquement contraignantes et expliquent ce qu'elles recouvrent dans le contexte du cadre conceptuel.

Transfert de ressources

BC5.19A Dans le Cadre conceptuel de 2014, la section « Une sortie de ressources pour une entité » ne contenait que les indications suivantes : « Un passif doit impliquer pour l'entité une sortie de ressources qui vient l'éteindre. » et « Une obligation qui peut être éteinte sans sortie de ressources pour l'entité ne constitue pas un passif. »

BC5.19B Dans le cadre du projet de l'IPSASB sur les produits, certaines parties ont indiqué que l'exposé-sondage 71, *Produits sans obligation de prestation*, manquait de clarté quant à ce qui faisait naître un passif dans un accord juridiquement contraignant. Il est apparu que cette insuffisance s'expliquait en partie par l'incertitude sur ce qui constitue une sortie de ressources pour une entité.

BC5.19C L'IPSASB a constaté que le cadre conceptuel de 2018 de l'IASB contenait des indications sur la cession de ressources. Après avoir été adaptées à la terminologie du secteur public, ces indications ont été ajoutées aux paragraphes 5.16A à 5.16E du chapitre 5 :

a) le paragraphe 5.16A énonce que l'obligation doit être susceptible d'imposer à l'entité de transférer des ressources à une ou plusieurs autres parties. Le transfert

n'a pas à être certain, ni même probable, et peut être subordonné à la survenance d'un événement futur incertain ;

b) le paragraphe 5.16B énonce qu'une obligation peut répondre à la définition d'un passif même si la probabilité d'un transfert de ressources est faible ;

c) le paragraphe 5.16C donne des exemples d'obligation de transférer des ressources ;

d) le paragraphe 5.16D énonce que, plutôt que de s'acquitter d'une obligation de transférer des ressources à une autre partie, une entité peut parfois négocier une libération de l'obligation, transférer l'obligation à un tiers ou remplacer l'obligation par une autre obligation en concluant une nouvelle transaction. Ce paragraphe montre que, dans le secteur public, la capacité d'une entité à éteindre ou restreindre une obligation actuelle autrement qu'en l'exécutant peut être limitée ;

e) le paragraphe 5.16E énonce que, dans les cas prévus au paragraphe 5.16D, l'entité est tenue à une obligation de transférer des ressources jusqu'à ce qu'elle en ait négocié la libération, l'ait transférée ou l'ait remplacée.

BC5.19D L'IPSASB a souligné que la capacité à éteindre ou restreindre une obligation actuelle autrement qu'en l'exécutant ne signifiait pas qu'une entité disposait d'une solution de remplacement réaliste pour éviter un transfert de ressources et avait de ce fait une raison de ne pas comptabiliser en tant que passif une obligation actuelle répondant par ailleurs aux critères de comptabilisation.

BC5.19E Le Cadre conceptuel de 2014 indiquait que « si une obligation dépend d'événements futurs, une sortie de ressources peut être évitée avant que ces événements ne surviennent ». L'IPSASB a supprimé ces indications, car elles étaient contraires au paragraphe 5.16A, qui énonce : « Pour répondre à la définition d'un passif, l'obligation doit être susceptible d'imposer à l'entité de transférer des ressources à une ou plusieurs autres parties. »

BC5.19F La majorité des personnes ayant répondu à l'exposé-sondage 81 s'est prononcée en faveur des nouvelles indications relatives au transfert de ressources. Certaines ont estimé que le terme « transférer » avait une connotation particulière dans le secteur public, où il faisait référence aux transferts entre les différents niveaux de l'administration et aux transferts à destination des particuliers et des ménages. Il leur semblait qu'il pouvait y avoir une confusion entre le sens général donné à ce terme dans le Cadre conceptuel et celui dans lequel il était employé dans les dispositions et indications au niveau des normes. L'IPSASB a pris note de cet argument, mais a estimé que la confusion pourrait être limitée en utilisant des termes clairement définis dans les normes.

BC5.19G L'une des personnes consultées estimait que le Cadre conceptuel devait donner des indications sur les obligations relatives au compte unique du Trésor. Le compte unique du Trésor est un compte ou un ensemble de comptes liés par lequel passent toutes les administrations de l'État pour recevoir ou verser des fonds. L'IPSASB a reconnu qu'il s'agissait d'un mécanisme essentiel pour la gestion financière de l'administration centrale dans beaucoup de pays, mais a estimé que son

fonctionnement ne présentait pas un enjeu suffisamment important pour être traité dans le Cadre conceptuel.

Obligations conditionnelles et obligations inconditionnelles

BC5.20 En ce qui concerne les obligations actuelles, l'IPSASB s'est demandé si des obligations « conditionnelles » et des obligations « inconditionnelles », des « obligations de se tenir prêt (*stand-ready obligations*) » et des « obligations de performance (*performance obligations*) » pouvaient constituer des obligations actuelles.

BC5.21 Une obligation inconditionnelle est une obligation autonome, indépendante d'événements futurs. Les obligations inconditionnelles font naître des passifs si elles répondent à la définition d'un passif. Une obligation conditionnelle implique la survenue éventuelle d'un événement futur que l'entité peut ou ne peut pas contrôler. L'IPSASB est arrivé à la conclusion que des obligations conditionnelles pouvaient faire naître des passifs au sens du Cadre conceptuel. Pour déterminer si une obligation conditionnelle répond à la définition d'un passif il faudra prendre en compte la nature de l'obligation et les circonstances dans lesquelles elle est née. Compte tenu de la complexité des programmes et des activités du secteur public, il peut souvent être difficile d'identifier le ou les événements passés qui ont conduit l'entité à pouvoir difficilement se soustraire à l'obligation de transférer des ressources, voire à ne disposer d'aucune solution de remplacement réaliste. Les normes doivent fournir des indications permettant de déterminer si des obligations conditionnelles découlant d'accords ou de circonstances spécifiques sont susceptibles de faire naître des passifs au sens du cadre conceptuel.

BC5.22 Divers termes sont utilisés pour décrire des obligations actuelles susceptibles, dans certaines circonstances, de découler d'obligations conditionnelles, ou d'exister en lien avec ce type d'obligations. Parmi eux, on trouve les termes obligations de se tenir prêt (*stand-ready obligations*) et obligations de performance (*performance obligations*). Les caractéristiques de ces obligations et les conclusions de l'IPSASB dans le cadre du Cadre conceptuel sont développées ci-dessous.

Obligations de se tenir prêt (stand-ready obligations)

BC5.23 Les obligations de se tenir prêt constituent un type d'obligation conditionnelle. En vertu de ces obligations, une entité est tenue d'être prête à satisfaire une obligation si survient (ou ne survient pas) un événement futur incertain qui échappe à son contrôle. Le terme d'obligation de se tenir prêt est utilisé pour désigner un passif qui peut naître dans certaines circonstances contractuelles, par exemple en lien avec une assurance, certains instruments financiers comme les contrats de produits dérivés en position déficitaire, ou des garanties obligeant l'entité à transférer des ressources si un événement futur spécifique survient (ou ne survient pas). Dans ces cas, il peut y avoir un événement passé identifiable et une sortie de ressources pour l'entité, même si l'identité exacte de la partie bénéficiaire n'est généralement pas connue.

BC5.24 Le document de consultation de 2010 comprenait une discussion sur les obligations de se tenir prêt. Pour de nombreuses personnes consultées, la distinction entre une obligation de se tenir prêt et les autres obligations conditionnelles est confuse.

L'exposé-sondage de 2012 expliquait que le terme d'obligation de se tenir prêt était peu utilisé dans le secteur public et n'était pas très adapté à certaines situations liées à ce secteur ; il suggérait que la question de savoir si une obligation de se tenir prêt faisait naître un passif relevait des normes. Certaines personnes consultées ont exprimé leur désaccord avec cette explication et ont estimé que le Cadre conceptuel devait donner des indications d'utilisation au niveau des normes pour aider à déterminer si des obligations de se tenir prêt pouvaient faire naître des passifs dans certains cas.

BC5.25 L'obligation d'une entité du secteur public de transférer à l'avenir des ressources à une autre entité dans des circonstances particulières futures recouvre par exemple le cas des prêteurs potentiels en dernier ressort et des programmes portant sur une grande variété de prestations sociales. Dans ces cas, l'existence d'une obligation de transférer des ressources à une autre partie peut dépendre de la satisfaction continue d'un certain nombre de conditions d'importance et de nature diverses, qui sont soumises aux changements décidés par l'État ou l'entité du secteur public. L'IPSASB estime que les cas dans lesquels l'obligation d'une entité du secteur public de transférer des ressources à d'autres parties conformément aux conditions de programmes fait naître des passifs, et la façon dont ces passifs doivent être décrits et comptabilisés devraient être traités dans les normes, conformément aux principes définis dans le Cadre conceptuel. L'IPSASB a conclu qu'il ne revenait pas au Cadre conceptuel de déterminer si toutes les obligations susceptibles d'être considérées comme des obligations de se tenir prêt répondaient à la définition d'un passif. L'IPSASB a également décidé de ne pas utiliser le terme « obligation de se tenir prêt » dans le Cadre conceptuel.

Obligations de prestation

BC5.26 Une obligation de prestation est une obligation, inscrite dans un contrat ou un autre accord contraignant conclu entre une entité et une partie externe, de transférer une ressource à cette partie externe. Les obligations de performance sont souvent explicitement énoncées. Néanmoins, elles ne le sont pas toujours. Ainsi, par exemple, l'existence d'une obligation légale peut faire naître pour une entité du secteur public une obligation de prestation implicite qui s'ajoute aux stipulations d'un contrat ou d'un accord.

BC5.27 Une obligation de prestation naît également lorsqu'une entité conclut un accord en vertu duquel elle perçoit une redevance et, en contrepartie, accorde à une partie externe un accès à un actif de l'État. L'IPSASB a conclu que la naissance d'une obligation de prestation ne présupposait pas l'identification d'une partie externe spécifique, mais qu'il était important d'analyser de telles obligations pour déterminer si elles incluaient nécessairement une sortie de ressources. Les obligations au titre desquelles une entité est tenue de procurer un accès à une ressource mais qui n'entraînent pas de transfert de ressources n'engendrent pas de passifs. Toutefois, les obligations au titre desquelles une entité doit renoncer à de futures ressources peuvent constituer des passifs. Les obligations de performance sont souvent des obligations conditionnelles. Pour déterminer si de telles obligations engendrent des passifs, il faudra examiner le contenu des accords contraignants concernés, sachant

que la situation peut en outre varier d'un pays à l'autre. L'IPSASB a conclu que les conditions dans lesquelles les obligations de performance entraînent des passifs devraient être examinées au niveau des normes.

Événements passés

BC5.28 L'IPSASB s'est interrogé sur la nécessité d'inclure dans la définition d'un passif l'existence d'une transaction ou d'un autre événement passé(e). Certains considèrent que l'identification d'un événement passé ne constitue pas une caractéristique essentielle d'un passif et que, par conséquent, la définition d'un passif ne doit pas nécessairement faire référence à l'existence d'un événement passé. Ces commentateurs avancent qu'il peut exister de nombreux événements passés potentiels et que le choix de l'événement passé décisif sera probablement arbitraire. Ils font observer que l'identification d'un événement passé ne constitue pas un paramètre primordial pour juger de l'existence d'un passif à la date de clôture. Cette opinion reflète l'opposition à l'inclusion d'un événement passé dans la définition d'un actif, exposée aux paragraphes BC5.15 à BC5.18.

BC5.29 L'IPSASB a pris note de ce point de vue mais a aussi noté que de nombreuses personnes ayant répondu au document de consultation de 2010 et à l'exposé-sondage de 2012 considéraient qu'un événement passé constituait une caractéristique d'un passif. L'IPSASB partage l'opinion selon laquelle la complexité de nombreux programmes et activités du secteur public et le nombre des moments possibles auxquels une obligation actuelle pourrait naître impliquent que, malgré sa difficulté, l'identification d'un événement passé faisant naître une obligation revêt une importance cruciale pour déterminer à quel moment les passifs du secteur public devraient être comptabilisés. Dans le cadre du projet de révision limitée de 2020, l'IPSASB a réexaminé la nécessité d'inclure dans la définition d'un passif une référence à l'existence d'un ou de plusieurs événements passés. Il a confirmé qu'il était important de mentionner cet élément et de faire le lien entre les événements passés et les obligations actuelles.

Transfert additionnel de ressources du fait d'événements passés

BC5.29A En élaborant des propositions relatives aux produits, l'IPSASB a reconnu que le transfert de ressources découlant d'un accord juridiquement contraignant devait être de nature additionnelle pour faire naître un passif. Le paragraphe 4.43 du cadre conceptuel de 2018 de l'IASB indique que l'expression « du fait d'événements passés » signifie :

a) qu'une entité a déjà obtenu des avantages économiques ou accompli une action ;

b) qu'en conséquence, l'entité doit ou peut devoir transférer une ressource économique qui n'aurait pas dû l'être autrement.

BC5.29B Ces indications établissent un principe selon lequel, afin de répondre à la définition d'un passif, les événements passés doivent donner lieu à un transfert additionnel de ressources. Une obligation qu'il est possible d'exécuter sans transfert additionnel de ressources ne constitue pas une obligation actuelle et ne répond pas à la définition d'un passif.

Difficulté à se soustraire à l'obligation ou absence de solution de remplacement réaliste

BC5.30 Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage de 2012 se sont déclarées préoccupées par le fait que la formulation « à laquelle [une entité] peut difficilement se soustraire ou pour laquelle elle ne peut trouver de solution de remplacement réaliste » employée pour décrire une obligation actuelle puisse donner lieu à différentes interprétations. Elles ont proposé la suppression de la mention « à laquelle [une entité] peut difficilement se soustraire ou » pour réduire le risque d'une interprétation erronée de cette phrase. L'IPSASB a examiné cette proposition. L'IPSASB a craint que cette modification puisse être interprétée comme établissant un critère préliminaire de quasi-certitude pour la détermination de l'existence d'une obligation actuelle. L'IPSASB juge un tel seuil trop élevé.

BC5.31 Dans le contexte du secteur public, déterminer à quel moment naît une obligation actuelle s'avère complexe et pourrait dans certains cas être considéré comme arbitraire. C'est le cas en particulier lorsqu'on examine si des passifs peuvent découler d'obligations qui ne sont pas susceptibles d'exécution par des moyens juridiques ou autres. S'agissant de programmes de prestations sociales, une obligation actuelle peut naître à différents moments et des différences notables peuvent exister selon les pays, même dans le cas de programmes similaires, et selon l'époque au sein d'un même pays : des classes d'âge différentes, par exemple, peuvent ne pas avoir les mêmes attentes quant à la probabilité de bénéficier de prestations d'aide sociale. Il peut s'avérer subjectif d'évaluer si un État ne peut ignorer de telles attentes et peut donc difficilement se soustraire à l'obligation de transférer des ressources voire ne dispose d'aucune solution de remplacement réaliste, d'où des inquiétudes sur le risque de perte de cohérence de l'information sur les passifs et sur de possibles répercussions négatives sur l'intelligibilité. C'est pourquoi certains estiment que le fait qu'un passif soit susceptible d'exécution à la date de clôture par des moyens juridiques ou équivalents devrait en constituer une caractéristique essentielle.

BC5.32 À l'inverse, certains considèrent que lorsqu'un État a montré qu'il honorait ses engagements, ne pas les comptabiliser en tant que passifs conduirait à surestimer la situation financière nette de cet État. Selon ce point de vue, si un État a l'habitude de susciter les attentes des citoyens en annonçant publiquement des engagements en matière de soutien financier – aux victimes de catastrophes naturelles, par exemple – et a honoré de tels engagements par le passé, ne pas considérer ces obligations comme des passifs n'est pas conforme aux objectifs de l'information financière et entraîne la fourniture d'informations qui ne respectent pas les caractéristiques qualitatives d'image fidèle et de pertinence.

BC5.33 En définitive, l'IPSASB partage l'opinion de ceux qui estiment que, dans le secteur public, des passifs peuvent naître d'obligations contraignantes auxquelles l'entité peut difficilement se soustraire ou pour lesquelles elle ne peut trouver de solution de remplacement réaliste, même si ces obligations ne sont pas susceptibles d'exécution. L'IPSASB a décidé de désigner ces obligations sous le terme « obligations non juridiquement contraignantes » dans le Cadre conceptuel. Toutefois, l'IPSASB prend bonne note du point de vue de ceux qui doutent que des passifs puissent

découler d'obligations non susceptibles d'exécution. Par conséquent, le paragraphe 5.15F définit les caractéristiques qu'une obligation non juridiquement contraignante doit posséder pour faire naître un passif.

BC5.34 En raison de la grande variété des programmes et des activités du secteur public et de la diversité des situations politiques et économiques que connaissent les pays à travers le monde, toute affirmation catégorique au sujet des circonstances dans lesquelles des obligations non susceptibles d'exécution deviennent contraignantes et donnent naissance à des obligations actuelles est inappropriée. Toutefois, l'IPSASB considère comme hautement improbable que des obligations actuelles découlent de promesses électorales. En effet, il est très rare que des promesses électorales : a) conduisent les parties extérieures à s'attendre à ce que l'entité respecte son engagement et b) entraînent l'apparition d'une obligation que l'entité ne peut éviter d'honorer. C'est pourquoi il est présumé dans le Cadre conceptuel que les promesses électorales ne donnent pas naissance à des passifs. Néanmoins, il est admis qu'en pratique, un gouvernement soutenu par une large majorité sera en meilleure posture qu'un gouvernement minoritaire pour instaurer la loi annoncée et que dans certains cas, non fréquents, l'annonce faite par un gouvernement peut faire naître un passif. Pour déterminer si, dans un cas de cette nature, une obligation non juridiquement contraignante fait naître un passif, la disponibilité de fonds pour honorer cette obligation peut constituer un indicateur. Ce point est examiné au paragraphe 5.17C.

Pouvoir souverain de se soustraire à des obligations

BC5.35 Le pouvoir souverain d'élaborer, de modifier et d'abroger des dispositions légales est une caractéristique fondamentale des États. Il permet potentiellement à un État de refuser d'honorer des obligations découlant d'opérations avec ou sans contrepartie directe. Bien que, dans un environnement mondial, un tel pouvoir puisse être limité par des considérations d'ordre pratique, les exemples d'États n'ayant pas pu faire face à leurs obligations financières au cours du siècle dernier sont nombreux. L'IPSASB a examiné les effets du pouvoir souverain sur la définition d'un passif. L'IPSASB a conclu que la non-comptabilisation d'obligations qui répondent par ailleurs à la définition d'un passif au motif que le pouvoir souverain permet à un État de se soustraire à ces obligations serait contraire aux objectifs de l'information financière et peut, en particulier, être incompatible avec les caractéristiques qualitatives de pertinence et d'image fidèle. De nombreuses personnes ayant répondu au document de consultation et à l'exposé-sondage s'associent à ce point de vue. L'IPSASB a donc conclu que l'existence d'un passif devait être déterminée en se fondant sur la situation juridique à la date de clôture.

Engagements

BC5.36 Les procédures de suivi des engagements constituent un élément essentiel du contrôle budgétaire des entités du secteur public dans de nombreux pays. Ces procédures visent à garantir la disponibilité de ressources budgétaires pour que l'État et les autres entités du secteur public puissent faire face à leurs engagements dans le cas d'un éventuel futur passif, y compris les bons de commande et les contrats d'achat prévus ou en cours d'exécution, ou lorsque les conditions de futurs transferts de ressources ne sont pas encore remplies. Les engagements qui répondent à la

définition d'un passif et aux critères de comptabilisation sont comptabilisés dans les états financiers ; dans d'autres cas, les informations relatives à ces engagements peuvent être communiquées soit dans les notes annexes aux états financiers soit dans d'autres rapports inclus dans les rapports financiers à usage général. L'IPSASB a conclu que, s'agissant du traitement d'éléments faisant partie du champ élargi de l'information financière à usage général, la comptabilité des engagements pourrait être examinée à l'avenir en dehors des états financiers.

Unité de comptabilisation et principes comptables applicables aux accords juridiquement contraignants également inexécutés

Unité de comptabilisation

BC5.36A Le cadre conceptuel de 2018 de l'IASB décrit une unité de comptabilisation comme « un droit ou un groupe de droits, une obligation ou un groupe d'obligations, ou un groupe de droits et d'obligations auquel / à laquelle on applique des critères de comptabilisation et des principes de gestion.

BC5.36B Lors de l'élaboration de son Cadre conceptuel de 2014, l'IPSASB a estimé que la question de l'unité de comptabilisation était à traiter dans les normes, et n'a donc pas inséré d'indications à ce sujet. Depuis 2014, l'importance des décisions en la matière a été soulignée dans un certain nombre de projets et a amené l'IPSASB à réévaluer l'opportunité de donner des indications de haut niveau.

BC5.36C L'IPSASB a décidé qu'il serait utile d'intégrer des indications au Cadre conceptuel pour préciser les dispositions et indications sur l'unité de comptabilisation figurant dans les normes. Il s'est inspiré du cadre conceptuel de 2018 de l'IASB pour élaborer ces indications, qui figurent aux paragraphes 5.26A à 5.26J. Les indications relatives aux conditions à respecter pour que le choix d'une unité de comptabilisation apporte des informations utiles font référence aux caractéristiques qualitatives de pertinence et d'image fidèle dans le cadre conceptuel de 2018 de l'IASB. L'IPSASB a estimé qu'il pouvait être nécessaire de prendre en compte d'autres caractéristiques qualitatives pour évaluer le caractère utile des informations lors du choix de l'unité de comptabilisation.

BC5.36D L'idée d'ajouter des indications sur l'unité de comptabilisation dans le Cadre conceptuel a bénéficié d'un large soutien. La seule question substantielle soulevée concernait l'emplacement des indications relative à la comptabilisation des accords juridiquement contraignants également inexécutés (voir paragraphe BC5.36H). L'IPSASB a décidé que le chapitre 5 devait traiter de l'unité de comptabilisation.

BC5.36E L'IPSASB s'est demandé si l'unité de comptabilisation choisie pour la comptabilisation proprement dite pouvait se distinguer de celle choisie pour l'évaluation. Il a admis que certains éléments pouvaient être comptabilisés individuellement et évalués collectivement. Par exemple, des instruments financiers peuvent être comptabilisés isolément mais évalués à l'échelle du portefeuille. Lorsque des unités de comptabilisation distinctes sont utilisées pour la comptabilisation et pour l'évaluation, les raisons en sont expliquées dans la base des conclusions de chaque norme.

Accords juridiquement contraignants également inexécutés

BC5.36F Le Cadre conceptuel de 2014 de l'IPSASB ne contient pas d'indications sur les contrats non (entièrement) exécutés. Dans le cadre du projet de révision limitée, l'IPSASB a examiné si des indications en la matière devaient être ajoutées au Cadre conceptuel.

BC5.36G Dans le cadre conceptuel de 2018 de l'IASB, un contrat non (entièrement) exécutés est défini comme « un contrat ou une partie d'un contrat également inexécuté, ce qui signifie soit qu'aucune des parties ne s'est acquittée de ses obligations, soit que les deux parties s'en sont partiellement acquittées à des degrés équivalents ».

BC5.36H L'IPSASB a constaté que le terme « contrat » posait problème dans certains pays, parce qu'il arrivait que les entités du secteur public ne soient pas autorisées à conclure des contrats, bien qu'elles puissent conclure d'autres accords juridiquement contraignants. Par conséquent, le terme « contrat » n'est pas très utilisé dans le Cadre conceptuel, et c'est le terme « accord juridiquement contraignant » qui est généralement utilisé dans les normes. L'IPSASB est parvenu à la conclusion que les principes comptables applicables aux accords juridiquement contraignants également inexécutés pouvaient être insérés dans la section relative à l'unité de comptabilisation et qu'une section distincte n'était pas nécessaire.

BC5.36I La majorité des personnes ayant répondu à l'exposé-sondage 81 s'est prononcée en faveur de l'ajout d'indications sur la comptabilisation des accords juridiquement contraignants également inexécutés. Toutefois, un certain nombre d'entre elles étaient opposées à ce qu'elles soient insérées dans la section relative à l'unité de comptabilisation. Elles estimaient que ces indications avaient des implications qui allaient au-delà des considérations liées aux unités de comptabilisation, et englobaient des sujets tels que la définition d'un actif et d'un passif. Elles ont encouragé l'IPSASB à placer ces indications dans une sous-section distincte, ce qu'il a accepté en créant une sous-section qui réunit les paragraphes 5.26I et 5.26J.

Situation financière nette, autres ressources et autres obligations

BC5.37 Cette partie de la base des conclusions présente le point de vue de l'IPSASB sur les modèles de performance financière à intégrer dans les états financiers et en particulier sur le traitement des entrées différées et des sorties différées.

Document de consultation Éléments et comptabilisation dans les états financiers

BC5.38 Le document de consultation de 2010 a examiné deux approches différentes de la performance financière :

- la première évalue la performance financière comme le résultat net de toutes les variations intervenues dans les ressources et les obligations de l'entité au cours de la période. Il s'agit de l'approche basée sur les actifs et les passifs (*asset and liability-led approach*) ;
- la seconde évalue la performance financière comme le résultat des flux de produits et de charges rattachables aux opérations de la période en cours. Il s'agit de l'approche basée sur les produits et les charges (*revenue and expense-led approach*).

BC5.39 Il était indiqué dans le document de consultation de 2010 que ces deux approches pouvaient donner lieu à des définitions distinctes des éléments liés à la performance et à la situation financières. L'approche basée sur les produits et les charges est fortement liée au concept d'équité interpériodes. L'équité interpériodes fait référence à la mesure dans laquelle le coût des programmes et des services fournis durant la période comptable est supporté par les contribuables et les contributeurs financiers actuels. L'approche basée sur les actifs et les passifs est liée à la notion de variation des ressources qui sont disponibles pour fournir des services dans le futur et pour honorer des obligations correspondant à des droits sur ces ressources résultant de l'activité de la période.

BC5.40 L'examen des autres éléments potentiels dans une autre partie du document de consultation de 2010 a permis de noter que si l'IPSASB retenait l'approche basée sur les produits et les charges, il devrait se pencher sur la question des flux différés. Selon cette approche, les flux différés sont des éléments qui ne répondent pas aux définitions proposées des produits et des charges, mais sont néanmoins considérés comme ayant une influence sur la performance financière de la période. Le document de consultation a recensé trois méthodes possibles pour traiter ces flux :

- définir les entrées différées et les sorties différées comme des éléments dans l'état de la situation financière ;
- élargir les définitions des actifs et des passifs pour y inclure les éléments différés ;
- décrire les flux différés comme des sous-catégories d'actifs nets/passifs nets (appelés ensuite le « montant résiduel »).

BC5.41 Le document de consultation de 2010 incluait deux points spécifiques à commenter à ce sujet. Dans le premier, il était demandé aux parties d'indiquer si elles préféraient l'approche basée sur les actifs et les passifs ou l'approche basée sur les produits et les charges, en précisant leurs raisons. Dans le second, il était demandé si les éléments différés (entrées et sorties) devaient être identifiés dans l'état de la situation financière. Si les personnes consultées se prononçaient en faveur de l'identification dans l'état de la situation financière, il leur était demandé d'indiquer à laquelle des trois approches mentionnées au paragraphe BC5.40 elles souscrivaient.

BC5.42 Les réponses sur ces points spécifiques à commenter n'ont pas été concluantes. Les personnes consultées se sont prononcées à une courte majorité en faveur de l'approche basée sur les actifs et les passifs. Toutefois, certaines personnes favorables à l'approche basée sur les actifs et les passifs ont également indiqué qu'elles étaient favorables à l'identification des éléments différés dans l'état de la situation financière. L'IPSASB a tenu compte de ces opinions lors de l'élaboration de l'exposé-sondage de 2012.

Exposé-sondage Éléments et comptabilisation dans les états financiers

BC5.43 L'exposé-sondage de 2012 a fait état de l'opinion selon laquelle il importe de pouvoir distinguer les flux rattachés à la période comptable en cours des flux qui se

rattachent à des périodes comptables futures données. L'exposé-sondage de 2012 a donc proposé de définir comme suit une entrée différée et une sortie différée :

- *Une entrée différée est une entrée de potentiel de service ou d'avantages économiques fournis à l'entité pour être utilisés durant une période comptable future donnée qui résulte d'une opération sans contrepartie directe et augmente les actifs nets* ;
- *Une sortie différée est une sortie de potentiel de service ou d'avantages économiques fournis à une autre entité ou partie pour être utilisé(s) durant une période comptable future spécifiée qui résulte d'une opération sans contrepartie directe et diminue les actifs nets*.

BC5.44 Les deux points essentiels de ces définitions étaient les suivants :

- les éléments proposés étaient limités à des opérations sans contrepartie directe ;
- les flux devaient être rattachés à une période future donnée.

BC5.45 En incluant ces caractéristiques, mesure prise pour éviter tout risque, l'IPSASB visait à réduire la possibilité d'utiliser dans une large mesure les entrées et sorties différées comme outil de lissage, et à garantir que ces entrées différées et sorties différées ne puissent être présentées indéfiniment dans l'état de la situation financière. L'exposé-sondage comprenait deux autres avis. Le premier jugeait peu claire la signification de la situation financière nette, compte tenu de l'effet combiné des entrées différées et des sorties différées. Le second désapprouvait l'identification et la comptabilisation des entrées différées et des sorties différées comme des éléments à part, considérant que ces flux répondaient à la définition des produits et des charges.

BC5.46 De nombreuses personnes consultées se sont prononcées contre la définition des entrées différées et des sorties différées comme des éléments à part. Certaines ont exprimé des réserves quant aux incidences en ce qui concerne le rapprochement avec le cadre conceptuel de l'IASB et plus généralement avec les normes IFRS. Certaines ont estimé que l'approche proposée ne tenait pas compte de la réalité économique et que la détermination d'une base objective pour différer la comptabilisation des produits et des charges serait plus difficile dans l'approche basée sur les produits et les charges. Néanmoins, certaines de ces parties ont également estimé que l'information sur les flux rattachables à des périodes comptables données était utile.

BC5.47 Les raisons avancées pour ne retenir dans les définitions que les opérations sans contrepartie directe ont été jugées conceptuellement insuffisantes autant par les tenants de la définition des entrées différées et des sorties différées comme éléments que par ceux qui ne sont pas favorables aux éléments proposés. Les personnes consultées n'étaient pas non plus favorables à l'application du principe de la limitation à des périodes données, au motif que celle-ci pourrait conduire à traiter différemment sur le plan comptable des opérations très similaires selon qu'une période donnée a été identifiée ou non : une subvention sans conditions à recevoir par une entité pour financer ses activités générales pendant une période de cinq ans aurait répondu à la définition d'une entrée différée, alors qu'une subvention similaire

accordée pour une période future non spécifiée aurait répondu à la définition d'un produit.

Finalisation du chapitre consacré aux éléments

BC5.48 L'IPSASB a jugé qu'il convenait de trouver le juste milieu entre le soutien mesuré recueilli par les propositions relatives aux flux différés figurant dans l'exposé-sondage de 2012 et le besoin des utilisateurs tel qu'il a été perçu de disposer d'informations sur les flux rattachables à des périodes comptables données.

BC5.49 L'IPSASB a donc examiné cinq solutions possibles (référencées A à E ci-après) pour répondre aux contributions reçues dans le cadre du processus de consultation, en tenant compte de la manière dont il a perçu le besoin d'information des utilisateurs :

A. définir les entrées différées et les sorties différées comme des éléments de manière plus conforme aux principes et sans préciser les états financiers dans lesquels les éléments doivent être comptabilisés. En tant que tel, le Cadre conceptuel ne prédéterminerait pas la présentation des éléments ;

B. définir un produit et une charge à partir de la définition d'un actif et d'un passif ;

C. élargir la définition d'un actif et d'un passif ;

D. accepter que certains phénomènes économiques ne répondant pas à la définition d'un élément puissent devoir être comptabilisés dans les états financiers pour satisfaire aux objectifs de l'information financière ;

E. mentionner les entrées et les sorties qui procurent un potentiel de service ou des avantages économiques sans avoir d'incidence sur les actifs et les passifs définis dans le Cadre conceptuel ainsi que les entrées et les sorties qui n'ont pas d'incidence sur les produits et les charges.

BC5.50 L'IPSASB a considéré qu'il n'était pas justifié, au vu des objections formulées par les personnes consultées aux propositions énoncées dans l'exposé-sondage de 2012, de donner suite à l'option A en définissant les entrées différées et les sorties différées comme des éléments. L'IPSASB a donc rejeté l'option A.

BC5.51 L'IPSASB a examiné deux variantes de l'option B. Dans la première, les flux différés seraient directement inclus dans le résultat, alors que dans la seconde, les flux différés seraient d'abord compris dans le montant résiduel puis recyclés dans le résultat de la période au cours de laquelle les conditions de temps sont réunies.

BC5.52 L'IPSASB considère que l'inclusion des flux différés directement dans le résultat, comme envisagé dans la première variante de l'option B, pourrait ne pas produire une information donnant une image fidèle de la performance durable d'une entité et que cette méthode ne répond donc pas aux objectifs de l'information financière. La seconde variante de l'option B s'appuie sur le recyclage et, selon l'opinion de certains membres de l'IPSASB, aurait implicitement introduit la notion des « autres éléments du résultat global » (« *other comprehensive income* ») dans le Cadre conceptuel. L'IPSASB exprime de sérieuses réserves quant à une telle évolution et a donc rejeté l'option B.

BC5.53 L'IPSASB a constaté que l'option C entraînerait la nécessité de modifier la définition d'un actif et d'un passif de telle sorte que :

- la définition d'un actif inclue des ressources qu'une entité ne contrôle pas ;
- la définition d'un passif inclue des obligations qui ne sont pas des obligations actuelles.

L'IPSASB considère que de telles modifications dénatureraient la caractéristique essentielle d'un actif – le fait qu'une entité contrôle des droits sur des ressources – et la caractéristique essentielle d'un passif – le fait qu'une entité soit tenue à une obligation actuelle de sortie de ressources. L'IPSASB estime que cette approche nuirait à l'intelligibilité de la notion d'actif et de passif. L'adoption d'une telle option constituerait par ailleurs une rupture avec les définitions d'un actif et d'un passif comprises à l'échelle mondiale. C'est pourquoi l'IPSASB a rejeté l'option C.

BC5.54 L'option E constituait une solution hybride reprenant des éléments issus des quatre autres options. Cette option permettrait de mentionner les entrées et les sorties qui procurent un potentiel de service ou des avantages économiques sans avoir d'incidence sur les définitions d'un actif et d'un passif et de faire état des entrées et des sorties qui n'ont pas d'incidence sur les produits et les charges définis dans le Cadre conceptuel. L'idée avec cette approche était de reconnaître la nécessité d'approfondir la réflexion théorique sur la performance financière.

BC5.55 L'option D est plus large que l'option E dans la mesure où elle ne se limite pas nécessairement aux flux différés mais pourrait englober des phénomènes économiques plus larges, comme par exemple des obligations qui ne sont pas des obligations actuelles étant donné que, bien que ces obligations comprennent des obligations de performance, on ne sait pas clairement si elles nécessitent une sortie de ressources. Dans l'option D, il est reconnu qu'il peut exister des situations dans lesquelles les six éléments définis dans le Cadre conceptuel peuvent ne pas fournir toutes les informations requises pour répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers. Pour l'IPSASB, on peut évidemment reconnaître que d'autres éléments peuvent être comptabilisés. Contrairement à l'option A, l'option D ne nécessite pas de définir des éléments supplémentaires et, contrairement à l'option C, l'option D ne requiert pas la modification des définitions généralement comprises d'un actif et d'un passif.

BC5.56 L'IPSASB a conclu que l'option D constituait la solution la plus claire. Le terme générique « autres phénomènes économiques » est utilisé dans l'introduction de ce chapitre pour décrire ces éléments, et les termes plus précis « autres obligations » et « autres ressources » sont utilisés par la suite. L'option D permet également à l'IPSASB de mieux satisfaire à son obligation d'expliquer les normes, car les situations dans lesquelles les autres obligations et les autres ressources seront comptabilisées seront établies dans les normes et exposées dans les Bases des conclusions de certaines normes.

États financiers

BC5.57 La situation financière nette est le total des actifs nets (actifs moins passifs), des autres ressources et des autres obligations d'une entité comptabilisés dans l'état de

la situation financière à la date de clôture. Lorsque des ressources et des obligations autres que celles qui répondent à la définition des éléments sont comptabilisées dans les états financiers, les montants présentés au titre des actifs nets diffèrent des montants présentés au titre de la situation financière nette. Dans ce cas, l'interprétation de la situation financière nette s'effectuera par rapport à la nature des autres ressources et des autres obligations comptabilisées dans les états financiers conformément à la norme IPSAS pertinente.

BC5.58 L'IPSASB a examiné la nécessité d'employer les termes « actifs nets » et « situation financière nette » dans le Cadre conceptuel. L'IPSASB convient que la définition d'actifs nets est généralement comprise. Toutefois, il a jugé que l'utilisation des deux termes pouvait prêter à confusion et décidé par conséquent d'employer le terme « situation financière nette » pour indiquer le montant résiduel d'une entité.

Produits et charges

Augmentation brute ou nette de la « situation financière nette » dans la définition des produits

BC5.59 L'IPSASB s'est interrogé sur la nécessité d'indiquer dans la définition d'un produit le caractère « brut » ou « net » de l'augmentation de la situation financière nette. L'IPSASB convient que l'indication de la valeur brute pourrait ne pas être appropriée dans des cas comme la sortie d'immobilisations corporelles dans la mesure où cette option nécessiterait de comptabiliser en produits le produit total de la vente plutôt que la différence entre le produit de la vente et la valeur comptable. À l'inverse, le choix d'indiquer la valeur nette pourrait également s'avérer inapproprié dans certains cas, tels que la vente de stocks par exemple. L'IPSASB a conclu que la question de la valeur brute ou nette de l'augmentation de la situation financière nette que représente un produit devait être traitée dans les normes en retenant le traitement répondant le mieux aux objectifs de l'information financière.

Distinguer les activités ordinaires des activités sortant du champ des activités ordinaires

BC5.60 Certains normalisateurs structurent leurs définitions des éléments de manière par exemple à établir une distinction entre les entrées et les sorties résultant d'opérations et d'événements qui peuvent être rattachés à des activités ordinaires et les entrées et les sorties qui peuvent être rattachées à des activités sortant du champ des activités ordinaires. Ils définiront par exemple les produits et les charges comme des éléments rattachables aux « opérations continues, importantes ou centrales » d'une entité et les profits et les pertes comme des éléments rattachables à l'ensemble des autres opérations, événements et situations donnant lieu à une augmentation ou à une diminution des actifs nets[1].

BC5.61 L'IPSASB reconnaît que distinguer les opérations et les événements rattachables aux activités ordinaires des opérations et des événements sortant du champ des activités ordinaires peut renseigner utilement les utilisateurs des états financiers. Par conséquent, il peut être utile d'adopter les termes « profits et pertes » pour rendre compte des entrées et des sorties résultant d'opérations et d'événements qui sortent

[1] Voir, par exemple, Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, *Éléments des états financiers*.

du champ des activités ordinaires. Toutefois, l'IPSASB considère que, d'un point de vue conceptuel, les profits et les pertes ne diffèrent pas d'autres formes de produits et de charges car ils s'accompagnent tous deux d'augmentations ou de diminutions nettes des actifs et/ou des passifs. L'IPSASB a également noté que de nombreuses personnes ayant répondu au document de consultation de 2010 et à l'exposé-sondage de 2012 partageaient ce point de vue. L'IPSASB a donc décidé de ne pas définir les profits et les pertes comme des éléments à part.

Part d'intérêts dans le secteur public

BC5.62 Comme exposé plus en détail aux paragraphes BC5.66 à BC5.68, l'IPSASB s'est demandé s'il existait des parts d'intérêts dans le secteur public et si oui, dans quel cas, et si les opérations liées aux parts d'intérêts devaient être exclues de la définition des produits et des charges. Dans la mesure où les opérations qui font intervenir des contributeurs agissant en leur qualité de « propriétaires » se distinguent en substance d'autres entrées et sorties de ressources, l'IPSASB a conclu qu'il convenait de distinguer les flux liés aux contributeurs des produits et des charges. C'est pourquoi les apports et les distributions sont définis comme des éléments et exclus du champ de la définition des produits et des charges.

Résultat de la période comptable

BC5.63 Dans ce chapitre, il est posé que la différence entre les produits et les charges constitue le résultat de la période. L'IPSASB s'est interrogé sur la nécessité de fournir des explications sur l'interprétation du résultat. L'IPSASB a examiné l'opinion selon laquelle les entités du secteur public disposent de modèles d'exploitation et de financement. Selon ce point de vue, un excédent constitue un indice de la capacité de l'entité à :

- réduire la demande de ressources apportées par les contributeurs financiers ;
- accroître le volume ou la qualité des services fournis aux bénéficiaires ;
- réduire la dette (lorsque l'entité a le pouvoir de se financer par l'emprunt) ;
- une combinaison de ces facteurs.

BC5.64 À l'inverse, un déficit indique :

- la nécessité d'augmenter la demande de ressources apportées par les contributeurs financiers ;
- la nécessité de réduire le volume ou la qualité des services fournis aux bénéficiaires ;
- la nécessité d'augmenter la dette (lorsque l'entité a le pouvoir de se financer par l'emprunt) ;
- une combinaison de ces facteurs.

BC5.65 L'IPSASB admet que des précisions doivent être apportées sur la signification du résultat dans le secteur public et que certaines des caractéristiques de l'approche présentée ci-dessus pourraient être précisées. Toutefois, l'IPSASB a jugé que les concepts de modèle d'exploitation et de financement ou de modèle économique

n'étaient pas très répandus dans le secteur public et que l'élaboration d'un modèle d'exploitation et de financement adapté à l'ensemble des entités du secteur public posait problème. Par conséquent, l'IPSASB a décidé de ne pas inclure de recommandations sur l'interprétation du résultat dans le Cadre conceptuel.

Apports et distributions

BC5.66 L'IPSASB a cherché à savoir si la situation financière nette constitue un montant résiduel, un intérêt résiduel ou des parts d'intérêts. L'IPSASB reconnaît que l'intérêt des contributeurs financiers et des bénéficiaires des services pour l'efficience à long terme de l'entité, pour sa capacité future de fourniture de services et pour les ressources potentiellement disponibles aux fins de réorientation, de restructuration ou toute autre modalité de cession s'apparente à des parts d'intérêts. L'IPSASB reconnaît également que les termes « intérêt résiduel » et « parts d'intérêts » ont été utilisés dans certains pays pour décrire les intérêts de tiers dans les actifs nets. Le terme d'« intérêt résiduel » indique que les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers ont un intérêt dans la capacité de l'entité de s'autofinancer et de financer des opérations futures. Le terme « parts d'intérêts » correspond aux intérêts d'actionnaires dans une entité du secteur privé et, selon certains, indique que les ressources de l'entité du secteur public sont la propriété des citoyens et que l'État doit rendre compte à ceux-ci de l'utilisation de ces ressources. Certains tenants de cette approche font valoir qu'elle met l'accent sur l'obligation des États de rendre compte de leur action.

BC5.67 L'IPSASB considère que le terme « intérêt résiduel » peut également donner à penser que les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers détiennent un intérêt financier dans l'entité du secteur public. De même, le terme « parts d'intérêts » peut porter à croire que les citoyens sont en droit de bénéficier de distributions de la part de l'entité du secteur public et de distributions de ressources en cas de liquidation de l'entité. L'IPSASB a donc conclu que les termes « intérêt résiduel » et « parts d'intérêts » pouvaient être mal compris ou mal interprétés et que la situation financière nette était un montant résiduel qui ne doit pas être défini.

BC5.68 Toutefois, l'IPSASB convient que la situation financière nette peut dans certaines circonstances être en partie constituée de parts d'intérêts. Cela peut être le cas lorsque l'entité présente une structure de capitaux propres formelle. Néanmoins, dans certains cas, une entité peut être constituée sans structure de capitaux propres formelle, en vue d'être vendue à une entité privée à but non lucratif ou pour exercer une activité commerciale. Des parts d'intérêts peuvent également résulter de la restructuration d'autorités publiques ou d'entités du secteur public, comme lors de la création d'un nouveau ministère, par exemple. L'IPSASB s'est donc interrogé sur la nécessité de définir les droits de propriété comme un élément. L'IPSASB considère que l'identification des ressources (ou des droits sur des ressources futures) attribuables aux contributeurs fournit des informations utiles à l'appréciation de la reddition de comptes et à la prise de décision. L'IPSASB a conclu que de tels intérêts peuvent être identifiés par la sous-classification de la situation financière nette. Toutefois, l'IPSASB a également conclu qu'il est important de distinguer les entrées de ressources apportées par les contributeurs et les sorties de ressources

destinées aux contributeurs, en leur qualité de « propriétaires », des produits, des charges, des autres ressources et des autres obligations. C'est la raison pour laquelle les apports et les distributions sont définis comme des éléments. Le cas échéant, des indications approfondies seront élaborées au niveau des normes pour permettre d'apprécier plus facilement si certaines entrées et sorties de ressources répondent à la définition des apports et des distributions.

CHAPITRE 6 : CRITÈRES DE COMPTABILISATION DANS LES ÉTATS FINANCIERS

SOMMAIRE

	Paragraphe
Critères de comptabilisation et rapport entre ces critères et les informations à fournir	6.1-6.4
Définition d'un élément	6.5-6.6
Incertitude quant à l'évaluation	6.7-6.8
Informations à fournir et comptabilisation	6.9
Décomptabilisation	6.10
Base des conclusions	

Critères de comptabilisation et rapport entre ces critères et les informations à fournir

6.1 Ce chapitre recense les critères à remplir pour qu'un élément soit comptabilisé dans les états financiers. La comptabilisation consiste à inscrire un poste — et à inclure le montant correspondant dans les états financiers concernés — répondant à la définition d'un élément et pouvant être évalué d'une manière conforme aux caractéristiques qualitatives et qui tienne compte des contraintes en matière d'information telles qu'énoncées dans les rapports financiers à usage général.

6.2 Les critères de comptabilisation sont les suivants :

- le poste répond à la définition d'un élément ;
- le poste peut être évalué de manière conforme aux caractéristiques qualitatives et qui tienne compte des contraintes en matière d'information telles qu'énoncées dans les rapports financiers à usage général.

6.3 Tout poste répondant aux critères de comptabilisation est comptabilisé dans les états financiers. Dans certains cas, il est possible qu'il soit spécifié dans une norme IPSAS, qu'afin de réaliser les objectifs de l'information financière, il convient de comptabiliser une ressource ou une obligation ne répondant pas à la définition d'un élément, à condition que cette ressource ou obligation puisse être évaluée de manière conforme aux caractéristiques qualitatives et en tenant compte desdites contraintes. D'autres ressources et obligations sont abordées au chapitre 5, *Éléments dans les états financiers*.

6.4 La comptabilisation implique d'évaluer l'incertitude quant à l'existence de l'élément et à l'évaluation de celui-ci. Les conditions qui sont à l'origine de l'éventuelle incertitude peuvent changer. Aussi, il importe qu'elle soit évaluée à chaque date de clôture.

Définition d'un élément

6.5 Pour être comptabilisé comme élément, un poste doit répondre à la définition de l'un des éléments mentionnés au chapitre 5. En cas d'incertitude portant sur l'existence d'un élément, les indications disponibles sont examinées en vue d'émettre un jugement neutre sur la question de savoir si un poste répond à toutes les caractéristiques essentielles de la définition de cet élément, en tenant compte de la situation et de l'ensemble des données factuelles disponibles à la date de clôture.

6.6 Si l'existence d'un élément est établie, l'incertitude quant au potentiel de service et à la capacité de produire des avantages économiques que présente cet élément est prise en compte pour évaluer celui-ci (voir paragraphes 6.7 et 6.8). Les préparateurs examinent et évaluent l'ensemble des données disponibles pour déterminer si un élément existe, s'il est comptabilisé et s'il continue à remplir les conditions requises pour être comptabilisé (voir paragraphe 6.9) ou si un élément existant a subi un changement.

Incertitude quant à l'évaluation

6.7 La comptabilisation d'un poste dans les états financiers requiert de lui associer une valeur monétaire. Pour ce faire, il convient de choisir une base d'évaluation adaptée et de déterminer si l'évaluation du poste est conforme aux caractéristiques qualitatives, en tenant compte des contraintes en matière d'information énoncées dans les rapports financiers à usage général, y compris la condition selon laquelle l'évaluation doit être suffisamment pertinente et présenter une image fidèle pour que le poste soit comptabilisé dans les états financiers. Le choix d'une base d'évaluation adaptée est abordé au chapitre 7, *Évaluation des actifs et passifs dans les états financiers*.

6.8 Il est possible que l'évaluation de nombreux montants figurant dans les états financiers suscite de l'incertitude. L'utilisation d'estimations est une composante essentielle de la méthode de la comptabilité d'exercice. Prendre une décision sur la pertinence et la représentation fidèle de l'évaluation implique de prendre en compte certaines techniques qui s'appuient notamment sur l'exploitation d'un large éventail de résultats et d'estimations ponctuelles et de déterminer si des données complémentaires sur la situation économique à la date de clôture sont disponibles. Les informations à fournir peuvent procurer des renseignements utiles sur les techniques d'estimation employées. Dans de rares cas, il est possible que le niveau d'incertitude d'une estimation ponctuelle soit si élevé qu'il rend la pertinence et l'image fidèle de l'évaluation sujettes à caution, et ce malgré la fourniture d'informations à titre principal visant à préciser les techniques d'estimation. Dans ces cas, le poste n'est pas comptabilisé.

Informations à fournir et comptabilisation

6.9 Des informations dans les notes sur les méthodes comptables et les autres éléments explicatifs ne peuvent se substituer à l'absence de comptabilisation de postes qui répondent à la définition d'un élément et aux critères de comptabilisation. Toutefois, ces informations peuvent fournir des renseignements sur les postes qui, bien que ne répondant pas à toutes les caractéristiques de la définition, répondent à nombre d'entre elles. De même, ces informations peuvent fournir des renseignements sur les postes qui répondent à la définition d'un élément mais qui ne peuvent pas être évalués d'une manière suffisamment conforme aux caractéristiques qualitatives pour remplir les objectifs de l'information financière. La fourniture d'informations est appropriée lorsque l'on estime qu'il est utile de connaître le poste pour évaluer la situation financière nette de l'entité et ainsi de réaliser les objectifs de l'information financière.

Décomptabilisation

6.10 La décomptabilisation consiste à déterminer si, depuis la date de clôture précédente, des changements ont eu lieu qui justifieraient de supprimer des états financiers un élément précédemment comptabilisé et de supprimer le poste au cas où ces changements se seraient effectivement produits. En ce qui concerne l'évaluation de l'incertitude portant sur l'existence d'un élément, on applique à la décomptabilisation les mêmes critères qu'à la comptabilisation initiale.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne le cadre conceptuel mais n'en fait pas partie intégrante.

Comptabilisation et lien entre comptabilisation et définition des éléments

BC6.1 L'IPSASB a cherché à déterminer si les critères de comptabilisation devaient être intégrés dans les définitions des éléments. L'IPSASB est d'avis que cette intégration permettrait aux préparateurs de prendre en considération l'ensemble des facteurs devant être pris en compte pour déterminer si une information est comptabilisée en tant qu'élément dans les états financiers. Toutefois, l'IPSASB estime qu'en cas de chevauchements parmi les facteurs à prendre en considération pour déterminer si un poste répond à la définition d'un élément et si ce dernier remplit les conditions requises pour être comptabilisé, la comptabilisation devrait être considérée comme une étape distincte du processus d'établissement de l'information financière. En effet, les conditions requises pour être comptabilisé ne se limitent pas à répondre à la définition d'un élément. En outre, l'IPSASB a relevé que parmi les parties ayant répondu au document de consultation et à l'exposé-sondage, peu souscrivaient à l'intégration des critères de comptabilisation dans les définitions d'un élément. Après avoir examiné les contributions reçues dans le cadre de cette procédure, l'IPSASB a conclu que les définitions des éléments ne devaient pas inclure les critères de comptabilisation.

BC6.2 Pour déterminer si un élément doit être comptabilisé, il est nécessaire de prendre en compte deux catégories d'incertitudes. La première porte sur la question de savoir s'il est répondu à la définition d'un élément. La seconde concerne l'évaluation et la question de savoir s'il est possible d'évaluer l'élément de manière conforme aux caractéristiques qualitatives. L'incertitude quant à l'évaluation est examinée s'il a été établi que la définition d'un élément s'applique. Alors que la comptabilisation est considérée comme une étape distincte du processus comptable, les questions concernant l'évaluation de l'incertitude quant à l'existence d'un élément sont prises en compte pour déterminer si un poste répond à la définition d'un élément.

Répondre à la définition d'un élément

BC6.3 L'IPSASB a cherché à savoir si, s'agissant de l'incertitude sur l'existence d'un élément, il fallait adopter des critères normalisés de seuils de probabilité ou s'il fallait exploiter l'ensemble des indications disponibles en vue d'émettre un jugement neutre sur l'existence d'un élément.

BC6.4 Les seuils normalisés d'indications éliminent les éléments ayant une faible probabilité d'entraîner des entrées ou des sorties de potentiel de service ou de fournir des avantages économiques. Ces éléments sont susceptibles d'avoir une valeur monétaire élevée même si la probabilité d'existence est faible. Certains considèrent qu'il vaut mieux fournir des indications sur ces éléments que de les comptabiliser. Le recours à des critères de seuil se justifie également par des raisons de coûts, car c'est seulement après avoir jugé qu'un élément répond à ces critères qu'un préparateur examine comment cet élément devra être mesuré.

BC6.5 L'IPSASB a estimé que l'adoption de seuils à des fins de comptabilisation comportait un risque d'omission d'informations pertinentes et présentant une image fidèle, car des éléments d'information similaires sont susceptibles d'être traités différemment en raison de différences relativement faibles portant sur la probabilité de produire un flux d'avantages économiques. L'IPSASB reconnaît que les méthodes qui n'utilisent pas de seuils de comptabilisation peuvent aussi comporter ces risques. En effet, les préparateurs évaluent les situations ou le « seuil » qui justifie la comptabilisation, et ces évaluations peuvent être différentes selon les éléments et connaître des changements au fil du temps. Toutefois, l'IPSASB a conclu que, dans l'ensemble, une méthode qui se fonde sur l'évaluation de toutes les indications disponibles pour déterminer l'existence d'un élément et qui tient compte, dans l'évaluation, de l'incertitude liée aux flux de potentiel de service et à la capacité de produire des avantages économiques apporte une réponse mieux adaptée à l'incertitude à laquelle les préparateurs d'états financiers sont confrontés. Il est plus probable d'aboutir à la comptabilisation d'informations qui répondent aux caractéristiques qualitatives en utilisant cette démarche qu'en établissant un seuil arbitraire qu'il faudra appliquer. Les normes peuvent fournir des orientations sur la façon d'envisager les cas particuliers où l'existence d'un élément suscite une incertitude significative et de déterminer ainsi s'il répond aux critères requis pour pouvoir être comptabilisé.

BC6.6 L'IPSASB a cherché à déterminer si l'incertitude quant à l'existence d'un élément était spécifique à certaines caractéristiques que possèdent actifs et passifs : en particulier, s'agissant des actifs, si une entité contrôlait les droits attachés à une ressource, et, s'agissant des passifs, si une entité disposait de peu d'options, voire d'aucune solution de remplacement réaliste, lui permettant d'éviter une sortie de potentiel de service ou d'avantages économiques. Selon la logique qui sous-tend ce point de vue, il s'agit là des caractéristiques essentielles d'un actif et d'un passif sur lesquels une incertitude est susceptible de porter.

BC6.7 L'IPSASB estime que l'incertitude n'est pas seulement liée à ces caractéristiques. Elle peut également porter, s'agissant des passifs, sur l'existence d'une obligation actuelle et sur un événement passé, et, s'agissant des actifs, sur la question de savoir si une ressource qui fournira à l'avenir des avantages économiques ou un potentiel de service existe déjà ou s'il s'agit d'une ressource ou d'un droit sur une ressource à venir. Ainsi qu'il est mentionné au paragraphe BC6.2, ces points seront également pris en compte pour savoir si un poste répond à la définition d'un élément.

Décomptabilisation

BC6.8 L'IPSASB a cherché à savoir si les mêmes critères devaient être appliqués à la comptabilisation initiale et à la décomptabilisation. De nombreuses parties ayant répondu au document de consultation et à l'exposé-sondage ont souscrit à l'application de critères identiques à la décomptabilisation et à la comptabilisation initiale. L'IPSASB a conclu qu'adopter des critères de comptabilisation différents serait incompatible avec la caractéristique qualitative de cohérence car il en résulterait une comptabilisation de postes avec des normes différentes d'indications de leur existence. Par conséquent, il convient d'appliquer les mêmes critères de comptabilisation à la comptabilisation initiale et à la décomptabilisation.

CHAPITRE 7 : ÉVALUATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS DANS LES ÉTATS FINANCIERS

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	7.1
Objectif de l'évaluation	7.2–7.24
Evaluation initiale	7.5–7.7
Evaluations ultérieures	7.8–7.14
Sélection des modèles et des bases d'évaluation	7.15-7.19
Évaluations spécifiques et non spécifiques à l'entité	7.20
Valeurs d'entrée et de sortie	7.21-7.23
Bases d'évaluation des actifs	7.25–7.62
Coût historique	7.26–7.34
Bases d'évaluation des actifs dans le modèle de la valeur actuelle	7.35-7.36
Valeur opérationne actuelle	7.37-7.44
Juste valeur	7.45-7.56
Valeur d'utilité	7.57-7.62
Bases d'évaluation des passifs	7.63–7.76
Coût historique	7.64–7.67
Coût d'exécution d'une obligation	7.68–7.73
Juste valeur	7.74–7.75
Base des conclusions	

Introduction

7.1 Le présent chapitre recense les principes qui guident l'IPSASB et les préparateurs d'états financiers pour choisir, respectivement, les bases d'évaluation les plus couramment utilisées pour les normes IPSAS et les bases d'évaluation des actifs et des passifs dans les cas pour lesquels il n'existe pas de règles dans lesdites normes.

Objectif de l'évaluation

7.2 L'objectif de l'évaluation est le suivant :

choisir les bases d'évaluation qui rendent compte le plus objectivement possible du coût des services, de la capacité opérationnelle et de la capacité financière de l'entité d'une manière qui soit utile pour demander des comptes à l'entité et aux fins de prise de décision.

7.3 Le choix de bases d'évaluation des actifs et des passifs contribue à répondre aux objectifs de l'information financière dans le secteur public en fournissant des informations qui permettent aux utilisateurs d'évaluer :

- le coût des services, qui correspond au coût des services fournis au cours de l'exercice (coût historique ou actuel) ;
- la capacité opérationnelle, qui correspond à la capacité d'une entité d'assurer des prestations de services au moyen de ressources matérielles et d'autres ressources ;
- la capacité financière, qui correspond à la capacité de l'entité à financer ses activités.

7.4 Le choix de bases d'évaluation implique en outre d'évaluer dans quelle mesure les informations fournies sont conformes aux caractéristiques qualitatives tout en tenant compte des contraintes pesant sur les informations incluses dans les rapports financiers. Les paragraphes suivants donnent des indications sur l'évaluation effectuée lors de la première comptabilisation (évaluation initiale) et sur les évaluations postérieures à la première comptabilisation (évaluations ultérieures).

Évaluation initiale

7.5 L'évaluation initiale d'un actif est effectuée au prix de transaction majoré des coûts de transaction, sauf si aucune donnée fiable sur le prix de transaction n'est disponible ou s'il existe une autre base d'évaluation donnant une image plus fidèle. Le prix de transaction correspond à la contrepartie donnée pour acquérir un actif, le construire ou le développer. Les coûts de transaction d'un actif correspondent aux coûts marginaux directement imputables à l'acquisition, à la construction ou au développement d'un actif qui n'auraient pas été encourus si l'entité n'avait pas acquis, construit ou développé l'actif. Le prix de transaction majoré des coûts de transaction correspond au coût historique d'un actif.

7.6 L'évaluation initiale d'un passif est effectuée au prix de transaction minoré des coûts de transaction, sauf si aucune donnée fiable sur le prix de transaction n'est disponible ou s'il existe une autre base d'évaluation en donnant une image plus fidèle. Le prix de transaction correspond à la contrepartie reçue pour assumer une obligation. Les

coûts de transaction d'un passif correspondent aux coûts marginaux directement imputables à la naissance d'un passif qui n'auraient pas été encourus si l'entité n'avait pas contracté le passif. Le prix de transaction minoré des coûts de transaction correspond au coût historique d'un passif.

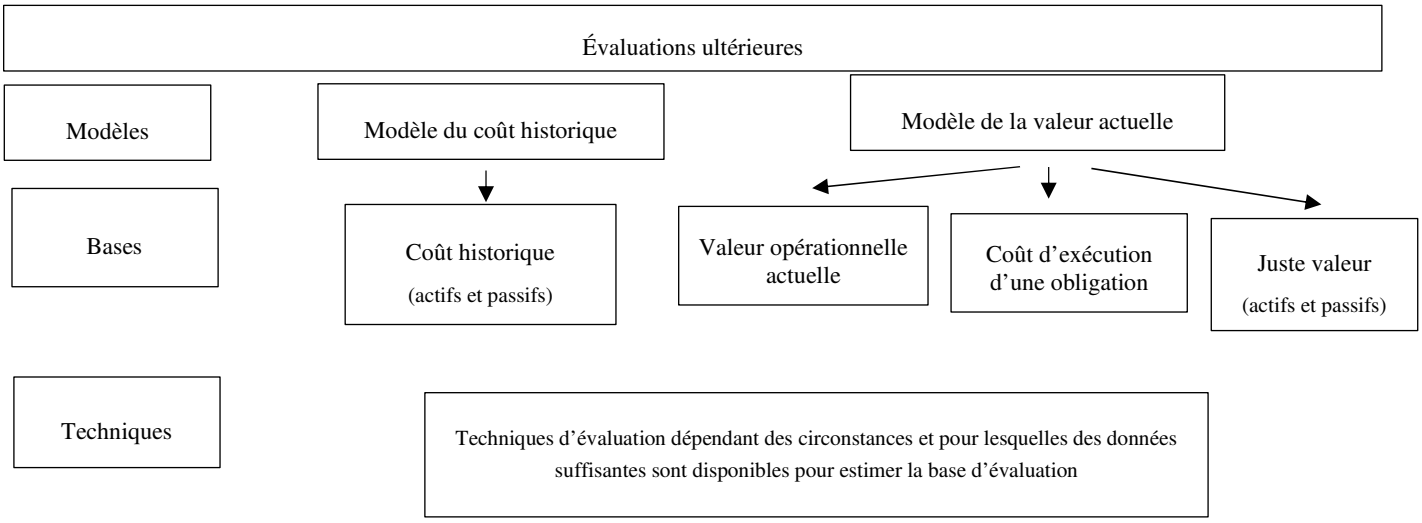
7.7 Pour les actifs et les passifs, si aucune donnée sur le prix de transaction n'est disponible ou si le prix de transaction ne donne pas d'informations fiables et pertinentes sur l'actif ou le passif de l'entité d'une manière qui soit utile pour demander des comptes à l'entité et aux fins de prise de décision, on utilise un coût présumé.

Évaluations ultérieures

7.8 Pour les évaluations effectuées postérieurement à cette évaluation initiale, il existe trois niveaux d'évaluation :

- les modèles d'évaluation ;
- les bases d'évaluation ;
- les techniques d'évaluation.

Diagramme 1 : Cadre des évaluations ultérieures et liens entre les trois niveaux



7.9 Les **modèles d'évaluation** correspondent aux grands types de modalités d'évaluation des actifs et des passifs à inclure dans les états financiers.

7.10 Dans le modèle du coût historique, les actifs et les passifs sont évalués à leur valeur historique. Ce modèle ne rend pas compte des variations de valeur dues à des variations de prix, sauf en cas de dépréciation pour les actifs et lorsqu'une obligation devient déficitaire[10] pour les passifs.

7.11 Dans le modèle de la valeur actuelle, les actifs et les passifs sont évalués en utilisant des informations mises à jour de manière à refléter les variations de prix jusqu'à la date d'évaluation.

[10] Une obligation est déficitaire lorsque les coûts inévitables pour satisfaire à cette obligation en application d'un accord juridiquement contraignant sont supérieurs aux avantages économiques ou au potentiel de service attendus aux termes de cet accord.

7.12 Les **bases d'évaluation** sont des référentiels sur la base desquels les actifs et les passifs sont évalués selon le modèle d'évaluation retenu. Les bases d'évaluation fournissent les informations répondant le mieux aux caractéristiques qualitatives tout en tenant compte des contraintes pesant sur les informations incluses dans les rapports financiers.

7.13 Une évaluation ultérieure peut se fonder sur le coût historique ou sur l'une des bases d'évaluation du modèle de la valeur actuelle (voir paragraphe 7.15).

7.14 Les **techniques d'évaluation** sont des méthodes utilisées pour estimer le montant auquel un actif ou un passif est évalué selon la base d'évaluation retenue. Le choix d'une technique d'évaluation dépend de facteurs tels que les caractéristiques de l'actif ou du passif, et la disponibilité de données observables. Les indications sur les techniques d'évaluation sont données dans les normes.

Sélection des modèles et des bases d'évaluation

7.15 Il est impossible de déterminer à un niveau conceptuel un seul et unique modèle d'évaluation ou une seule et unique base d'évaluation qui remplisse au mieux l'objectif de l'évaluation dans toutes les circonstances. En conséquence, dans le Cadre conceptuel, il n'est pas proposé un seul modèle d'évaluation ou une seule base d'évaluation (ou combinaison de bases) pour l'ensemble des transactions, événements et conditions. Le Cadre conceptuel fournit des indications sur le choix d'un modèle d'évaluation ou d'une base d'évaluation des actifs et des passifs parmi les bases les plus couramment utilisées afin de remplir l'objectif de l'évaluation. Il peut être nécessaire de retenir des bases d'évaluation parmi différents modèles afin de remplir cet objectif.

7.16 Les bases d'évaluation des actifs mentionnées ci-après sont recensées et examinées par rapport aux informations qu'elles fournissent sur a) le coût des services procurés par une entité ainsi que sur b) la capacité opérationnelle et financière d'une entité, et par rapport à c) la mesure dans laquelle les informations fournies sont conformes aux caractéristiques qualitatives tout en tenant compte des contraintes pesant sur les informations incluses dans les rapports financiers :

- coût historique ;
- valeur opérationnelle actuelle ;
- juste valeur.

7.17 La valeur d'utilité n'est utilisée que pour la dépréciation des actifs et est donc examinée séparément aux paragraphes 7.57 à 7.62.

7.18 Les bases d'évaluation des passifs mentionnées ci-après sont recensées et examinées :

- coût historique ;
- coût d'exécution d'une obligation ;
- juste valeur.

7.19 Les deux sous-sections suivantes traitent du classement des bases d'évaluation selon qu'elles sont spécifiques ou non spécifiques à l'entité, et qu'elles fournissent des valeurs d'entrée ou de sortie.

Évaluations spécifiques et non spécifiques à l'entité

7.20 Les bases d'évaluation peuvent être classées selon qu'elles sont « spécifiques à l'entité » ou « non spécifiques à l'entité ». Les bases d'évaluation spécifiques à l'entité reflètent les contraintes d'ordre économique, juridique et autres contraintes qui ont une incidence sur les utilisations possibles d'un actif et sur le règlement d'un passif par une entité. Les évaluations spécifiques à l'entité peuvent faire apparaître des possibilités économiques qui ne sont pas accessibles à d'autres entités et des risques auxquels d'autres entités ne sont pas exposées. Les évaluations non spécifiques à l'entité font apparaître des possibilités et des risques qui, eux, existent sur l'ensemble du marché. La décision d'opter pour une base d'évaluation spécifique ou non spécifique à l'entité est prise en fonction de l'objectif de l'évaluation et des caractéristiques qualitatives. Les tableaux 1 et 2 classent les bases d'évaluation des actifs et des passifs selon qu'elles sont spécifiques ou non spécifiques à l'entité.

Tableau 1 : Classement des bases d'évaluation des actifs en bases spécifiques ou non spécifiques à l'entité

Base d'évaluation	Spécifique ou non spécifique à l'entité
Coût historique	Spécifique à l'entité
Valeur opérationnelle actuelle	Spécifique à l'entité
Juste valeur	Non spécifique à l'entité

Tableau 2 : Classement des bases d'évaluation des passifs en bases spécifiques ou non spécifiques à l'entité

Base d'évaluation	Spécifique ou non spécifique à l'entité
Coût historique	Spécifique à l'entité
Coût d'exécution d'une obligation	Spécifique à l'entité
Juste valeur	Non spécifique à l'entité

Valeurs d'entrée et de sortie

7.21 Les bases d'évaluation fournissent des valeurs d'entrée ou de sortie. Pour les actifs, les valeurs d'entrée représentent le coût d'acquisition, de construction ou de développement. Les valeurs de sortie se fondent sur les avantages économiques résultant des ventes. La valeur opérationnelle actuelle et le coût historique sont des évaluations des actifs spécifiques à l'entité et des valeurs d'entrée. La juste valeur est une évaluation fondée sur le marché non spécifique à l'entité et une valeur de sortie.

7.22 S'agissant des passifs, les valeurs d'entrée sont attachées à la transaction ou à l'événement ayant donné naissance à l'obligation. Les valeurs de sortie représentent le montant nécessaire pour exécuter ou transférer une obligation. Par exemple, le coût historique est une évaluation des passifs spécifique à l'entité et une valeur d'entrée ; le coût d'exécution d'une obligation est une évaluation spécifique à l'entité et la juste valeur est une évaluation fondée sur le marché non spécifique à l'entité, ces deux dernières évaluations étant des valeurs de sortie.

7.23 Établir si une base d'évaluation fournit des valeurs d'entrée ou de sortie permet de déterminer le traitement des coûts de transaction. Les bases d'évaluation fournissant une valeur d'entrée incluent généralement les coûts de transaction liés à l'acquisition, à la construction ou au développement d'un actif, et à la naissance d'un passif. Les bases d'évaluation fournissant une valeur de sortie incluent généralement les coûts de transaction liés à la vente d'un actif, ou à l'exécution ou la cession d'un passif.

Niveau d'agrégation ou de ventilation aux fins de l'évaluation

7.24 Pour que, dans les états financiers, la présentation des actifs et des passifs fasse apparaître les informations de façon conforme à l'objectif de l'évaluation et aux caractéristiques qualitatives, il peut être nécessaire, pour les évaluer, de procéder à leur agrégation ou à leur ventilation. Pour estimer la pertinence de cette agrégation ou ventilation, il convient de prendre en compte :

- les indications relatives à l'unité de comptabilisation fournies au chapitre 5 ;
- l'importance relative de l'agrégation ou de la ventilation ;
- le rapport coûts-avantages de l'agrégation ou de la ventilation quant à la mesure dans laquelle l'agrégation ou la ventilation répond aux objectifs de l'information financière.

Bases d'évaluation des actifs

7.25 La présente section traite des bases d'évaluation des passifs mentionnées ci-après :

- coût historique ;
- valeur opérationnelle actuelle ;
- juste valeur.

Coût historique

7.26 Le coût historique d'un actif est la contrepartie donnée pour acquérir un actif, le construire ou le développer au moment de son acquisition, de sa construction ou de son développement, majorée des coûts de transaction.

7.27 La contrepartie est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la valeur de toute autre ressource donnée. Le coût historique est une base d'évaluation spécifique à l'entité représentant les coûts supportés pour l'acquisition, la construction ou le développement d'un actif. Postérieurement à cette évaluation initiale, le coût historique de certains actifs peut être comptabilisé en charges d'amortissement lors des exercices suivants. L'amortissement correspond à la consommation du potentiel de service ou de la capacité à générer des avantages économiques de ces actifs au cours de leur durée de vie utile. En cohérence avec le modèle du coût historique, postérieurement à l'évaluation initiale, la valeur comptable d'un actif n'est pas modifiée pour tenir compte de l'évolution du prix, sauf en cas de dépréciation (voir paragraphe 7.28).

7.28 Le modèle du coût historique prévoit que la valeur comptable d'un actif puisse être réduite en constatant des dépréciations. La dépréciation d'un actif est la mesure dans laquelle son potentiel de service ou sa capacité à générer des avantages économiques a diminué en raison de l'évolution de la situation économique ou d'autres conditions, ce qui n'est pas la même chose que la consommation d'un actif. La dépréciation d'un actif implique une évaluation de sa valeur recouvrable. L'amortissement et la dépréciation peuvent aussi être pertinents pour les bases d'évaluation relevant du modèle de la valeur actuelle (voir paragraphe 7.35). Inversement, la valeur d'un actif peut être augmentée pour refléter le coût d'ajouts et d'améliorations ou pour tenir compte d'autres éléments, comme par exemple des intérêts courus sur un actif financier.

Coût des services

7.29 Lorsque le coût historique est utilisé, le coût des services reflète le montant des ressources utilisées pour acquérir, construire ou développer des actifs consommés pour fournir ces services. Le coût historique se fonde généralement sur les transactions conclues par l'entité. Les coûts utilisés étant reportés d'un exercice antérieur sans qu'il y ait de correction pour tenir compte des variations de prix, ils ne reflètent pas le coût actuel des actifs lorsque les actifs sont consommés. Le coût des services étant comptabilisé à des prix passés, les informations sur le coût historique ne faciliteront pas l'évaluation du coût futur de fourniture des services si les variations de prix cumulées depuis la date d'acquisition, de construction ou de développement sont importantes. Lorsque les budgets sont préparés au coût historique, les informations sur le coût historique montrent dans quelle mesure le budget a été exécuté.

Capacité opérationnelle

7.30 Si un actif a été acquis, construit ou développé dans le cadre d'une opération avec contrepartie directe, le coût historique fournit des informations sur les ressources disponibles pour fournir des services au cours de périodes futures, en se fondant sur le coût d'acquisition. À la date à laquelle un actif est acquis, construit ou développé, la valeur pour l'entité de son potentiel de service est présumée être au moins égale à son coût d'acquisition, de construction ou de développement. La constatation d'un amortissement reflète la mesure dans laquelle le potentiel de service d'un actif a été consommé. Les informations sur le coût historique montrent que les ressources disponibles pour fournir des services dans le futur sont au moins égales au montant auquel elles sont comptabilisées. Si un actif a été acquis, construit ou développé dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe, le prix de transaction ne donnera pas d'information sur la capacité opérationnelle qui soit conforme aux caractéristiques qualitatives tout en tenant compte des contraintes pesant sur les informations incluses dans les rapports financiers (voir aussi paragraphe 7.7).

Capacité financière

7.31 Le montant des actifs figurant dans les états financiers aide à évaluer la capacité financière de l'entité. Le coût historique, après déduction de l'amortissement et du cumul des éventuelles pertes de valeur, peut fournir des informations sur le montant des actifs pouvant être utilisés comme sûretés dans le cadre d'emprunts. L'évaluation de la capacité financière de l'entité nécessite également des informations sur le montant qui pourrait être produit par l'utilisation de l'actif et être perçu lors de sa vente, et réinvesti dans d'autres actifs pour fournir des services différents. Le coût historique ne fournit pas ces informations quand il diffère sensiblement des valeurs actuelles.

Application des caractéristiques qualitatives

7.32 Les paragraphes 7.29 à 7.31 expliquent dans quelles circonstances le coût historique fournit des informations pertinentes ayant valeur de confirmation ou de prédiction. L'application du coût historique est souvent simple car les informations relatives aux transactions sont généralement disponibles. Aussi les montants qui résultent du modèle du coût historique représentent-ils généralement fidèlement ce qu'ils sont censés représenter, c'est-à-dire le coût d'acquisition, de construction ou de développement d'un actif, fondé sur des transactions réelles. L'application du coût historique reflétant généralement les ressources consommées en se référant aux transactions réelles, les évaluations au coût historique sont généralement vérifiables et intelligibles, et peuvent être préparées en temps opportun.

7.33 Le coût historique fournit des informations qui ne sont comparables que si les actifs ont été acquis, construits ou développés aux mêmes dates ou à des dates proches. Le coût historique ne reflétant pas l'incidence de l'évolution des prix, il n'est pas possible d'effectuer une comparaison significative entre les montants des actifs acquis, construits ou développés à des dates différentes quand les prix ont évolué.

7.34 Dans certaines circonstances, l'application du coût historique nécessite le recours à des affectations, par exemple quand :

- plusieurs actifs sont acquis en une seule transaction ;
- les actifs sont construits ou développés par l'entité et les frais généraux et d'autres coûts doivent être affectés ;
- le recours à une hypothèse de flux, comme le « premier entré premier sorti », est nécessaire lorsque de nombreux actifs interchangeables sont détenus.

Dans la mesure où ces affectations sont arbitraires, les évaluations qui en résultent répondent moins bien aux caractéristiques qualitatives.

Bases d'évaluation des actifs dans le modèle de la valeur actuelle

7.35 Les évaluations selon le modèle de la valeur actuelle reflètent le contexte économique à la date de clôture. L'amortissement et la dépréciation, traités aux paragraphes 7.27 et 7.28 en rapport avec le modèle d'évaluation au coût historique, sont, dans certaines circonstances, également pertinents pour les bases d'évaluation à la valeur actuelle. Les ajouts et les améliorations peuvent avoir une incidence sur les évaluations à la valeur opérationnelle actuelle et à la juste valeur.

7.36 Lorsqu'un actif est utilisé pour la prestation de services et génère aussi des avantages économiques, les entités qui utilisent le modèle de la valeur actuelle apprécient si l'actif est détenu principalement pour sa capacité opérationnelle ou pour sa capacité financière et, en se fondant sur cette analyse, choisissent comme base d'évaluation la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur. Pour faire cette analyse, l'entité tient compte de l'unité de comptabilisation pertinente. Des indications relatives à l'unité de comptabilisation sont fournies au chapitre 5.

Valeur opérationnelle actuelle

7.37 La valeur opérationnelle actuelle est le montant que l'entité serait disposée à payer pour le potentiel de service restant de l'actif à la date d'évaluation.

7.38 La valeur opérationnelle actuelle est une évaluation spécifique à l'entité d'un actif détenu pour sa capacité opérationnelle. La valeur opérationnelle actuelle représente :

- le montant minimal que l'entité serait disposée à payer pour le potentiel de service restant de l'actif ;
- le potentiel de service restant de l'actif compte tenu de l'état actuel de l'actif ;
- l'usage actuel de l'actif et l'endroit où il se trouve.

7.39 L'usage actuel d'un actif aide une entité à fournir des services. L'« usage actuel » est la façon dont un actif existant est utilisé plutôt qu'un autre usage possible, et représente généralement les objectifs visés par l'entité qui l'utilise. La valeur opérationnelle actuelle repose donc sur le postulat qu'un actif continuera à être utilisé pour la prestation de services et ne sera pas vendu.

Coût des services

7.40 Le coût des services figure en termes courants lorsqu'il est fondé sur la valeur opérationnelle actuelle. Ainsi, le montant des actifs consommés se réfère à la valeur des actifs au moment où ils sont consommés et non pas, comme avec le coût historique, à la valeur qu'ils avaient lorsqu'ils ont été acquis, construits ou développés. Cette information fournit une base pour comparer le coût des services et le montant des impôts et autres produits reçus pendant l'exercice (qui correspondent généralement à des opérations de l'exercice en cours et sont évalués à prix courants) et pour déterminer si les ressources ont été utilisées de manière économique et efficiente. Cette information peut également constituer une base utile de comparaison avec d'autres entités qui publient leurs comptes sur la même base, les valeurs des actifs n'étant pas affectées par des dates d'acquisition, de construction ou de développement différentes. Elle permet aussi d'évaluer le coût de la prestation de services à l'avenir et les besoins futurs en ressources, étant donné que les coûts futurs sont probablement plus proches des coûts actuels que des coûts supportés dans le passé, quand les prix étaient différents.

Capacité opérationnelle

7.41 Comme indiqué au paragraphe 7.40, la valeur opérationnelle actuelle donne une indication des ressources disponibles pour fournir des services lors de périodes futures dans l'hypothèse d'un maintien de la politique actuelle, puisqu'elle se fonde sur la valeur actuelle des actifs et leur potentiel de service restant pour l'entité.

Capacité financière

7.42 La valeur opérationnelle actuelle ne donne pas d'informations sur la capacité de l'actif à générer des avantages économiques ni sur le montant qui serait perçu lors de la vente de cet actif. Dès lors, elle ne semble pas faciliter l'évaluation de la capacité financière.

Application des caractéristiques qualitatives

7.43 La valeur opérationnelle actuelle représente le montant que l'entité serait disposée à payer pour le potentiel de service restant d'un actif qui l'aide à réaliser ses objectifs. La valeur opérationnelle actuelle fournit donc des informations à la fois pertinentes et donnant une image fidèle.

7.44 Les informations relatives à la valeur opérationnelle actuelle sont comparables au sein d'une entité, les actifs fournissant un potentiel de service équivalent étant comptabilisés à des montants similaires, sans tenir compte de la date à laquelle ils ont été acquis, construits ou développés. Différentes entités peuvent présenter des actifs similaires à des montants différents, la valeur opérationnelle actuelle étant une évaluation spécifique à l'entité qui reflète les possibilités qui s'offrent à elle d'obtenir un actif lui permettant de réaliser ses objectifs. Ces possibilités peuvent être identiques ou similaires pour différentes entités. Lorsqu'elles sont différentes, l'avantage économique d'une entité qui est en mesure d'acquérir, de construire ou de développer des actifs à un coût inférieur est présenté dans les états financiers avec des valeurs d'actifs et un coût des services plus faibles. Cela accroît la capacité de la valeur opérationnelle actuelle de fournir des informations pertinentes et donnant une

image fidèle. La mesure dans laquelle la valeur opérationnelle actuelle répond aux caractéristiques qualitatives de diffusion en temps opportun, d'intelligibilité et de vérifiabilité dépend de la nature de l'actif et des techniques d'estimation utilisées.

Juste valeur

7.45 La juste valeur d'un actif est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif lors d'une transaction normale entre des participants du marché à la date d'évaluation.

7.46 La juste valeur est appropriée lorsque l'actif est détenu principalement pour sa capacité à générer des avantages économiques ou destiné à la vente. La mesure dans laquelle la juste valeur répond aux objectifs de l'information financière et aux besoins des utilisateurs dépend partiellement de la qualité des données du marché. Les données du marché, quant à elles, dépendent des caractéristiques du marché sur lequel l'actif est négocié.

7.47 En principe, les évaluations à la juste valeur fournissent des informations utiles puisqu'elles reflètent justement la valeur de l'actif pour l'entité. Sur un marché ordonné (voir paragraphe 7.49), l'actif ne peut pas être évalué en-dessous de sa juste valeur puisque, sans tenir compte des coûts de transaction, l'entité peut obtenir au moins la juste valeur en vendant l'actif. L'actif ne peut pas non plus être évalué au-dessus de sa juste valeur puisque l'entité peut obtenir la même capacité à générer des avantages économiques en achetant un actif identique ou similaire sur le marché.

7.48 L'utilité de la juste valeur peut être moins évidente lorsque l'hypothèse que les marchés sont ordonnés ne se vérifie pas. Dans ce cas, on ne saurait considérer que l'actif peut être vendu au prix auquel il peut être acquis. Bien que la valeur de l'actif pour l'entité soit au moins égale à son prix d'achat à la date d'évaluation, elle peut être supérieure en raison de facteurs opérationnels. Par conséquent, la juste valeur ne reflète pas nécessairement la valeur de l'actif pour l'entité, celle-ci étant représentée par sa capacité opérationnelle. La juste valeur n'est donc pas nécessairement utile pour évaluer des actifs opérationnels qu'une entité souhaite continuer à utiliser pour la prestation de services.

Marchés ordonnés

7.49 Les marchés ordonnés ont les caractéristiques suivantes :

- il n'y a pas de barrières empêchant l'entité d'effectuer des transactions sur ces marchés ;
- la fréquence et le volume des transactions sont suffisants pour fournir des informations sur les prix ;
- il y a de nombreux acheteurs et vendeurs bien informés agissant sans contrainte, ce qui garantit la « justesse » des prix courants, ceux-ci ne correspondant pas à des ventes de biens sur saisie.

Un marché ordonné est un marché fiable, sûr, précis et efficace. Sur ces marchés sont négociés des actifs identiques et par conséquent interchangeables, comme des matières premières, des devises et des titres, et leurs prix y sont publics. En pratique,

rares sont les marchés qui réunissent l'ensemble de ces caractéristiques, même si certains peuvent s'en approcher.

Juste valeur lorsque l'on ne peut considérer que les marchés sont ordonnés

7.50 Les marchés pour les actifs uniques et rarement négociés ont peu de chances d'être ordonnés : les achats et les ventes sont négociés individuellement et l'éventail possible des prix auxquels la transaction peut être conclue est large. Par conséquent, les participants supporteront des coûts significatifs pour acheter ou vendre un actif. Lorsque les marchés ne sont pas ordonnés, il est nécessaire d'utiliser une technique d'évaluation pour estimer le prix auquel une transaction normale aurait lieu entre les participants du marché à la date d'évaluation, dans les conditions actuelles de marché. Ces techniques d'évaluation nécessitent des données directement ou indirectement observables, si possible, ou inobservables lorsqu'il n'est pas possible d'obtenir des données observables.

7.51 La juste valeur permet de fournir des informations sur le rendement des actifs. Toutefois, les entités du secteur public pour lesquelles l'IPSASB élabore des normes et les met à jour n'exercent habituellement pas leurs activités avec l'objectif principal de générer des bénéfices, et les services sont souvent fournis dans le cadre de transactions sans contrepartie directe, ou sont subventionnés. Par conséquent, il n'est pas nécessairement pertinent de déclarer un rendement fondé sur la juste valeur.

Coût des services

7.52 La juste valeur reflète la capacité de l'actif à générer des avantages économiques et le prix que l'entité s'attendrait à recevoir en cas de vente de l'actif. Par conséquent, lorsqu'un actif est détenu principalement pour sa capacité opérationnelle, la juste valeur fournit des informations moins utiles pour évaluer le coût des services que la valeur opérationnelle actuelle, qui peut refléter la valeur d'un actif dans le cadre de son usage actuel.

Capacité opérationnelle

7.53 L'utilité des informations sur la juste valeur d'actifs détenus pour la prestation de services est limitée. Si la juste valeur est significativement plus basse que le coût historique, elle est probablement moins pertinente que le coût historique de ces actifs pour fournir des informations sur la capacité opérationnelle. La juste valeur est aussi probablement moins pertinente que la valeur opérationnelle actuelle puisque le principe de l'utilisation financière optimale sur lequel repose la juste valeur est inapproprié pour des actifs détenus principalement pour leur capacité opérationnelle.

Capacité financière

7.54 Une évaluation de la capacité financière nécessite des informations sur la capacité de l'actif à générer des avantages économiques et sur le montant qui serait perçu lors de sa vente. Ces informations sont fournies par la juste valeur. La juste valeur est par conséquent une base d'évaluation appropriée lorsque des actifs sont destinés à la vente ou lorsque des actifs précédemment détenus pour leur capacité opérationnelle ne sont plus nécessaires.

Application des caractéristiques qualitatives

7.55 Les valeurs déterminées sur des marchés ordonnés peuvent être utilisées à des fins d'information financière. Elles répondent aux caractéristiques qualitatives de pertinence, d'image fidèle, d'intelligibilité, de comparabilité et de vérifiabilité. Comme ces informations peuvent être disponibles rapidement, elles peuvent aussi normalement être diffusées en temps opportun.

7.56 Les évaluations à la juste valeur répondront d'autant moins aux caractéristiques qualitatives que la qualité des données du marché baisse et que la détermination de ces valeurs repose sur des techniques d'estimation. Comme indiqué plus haut, la juste valeur n'est susceptible d'être pertinente que pour l'évaluation de la capacité financière et non pour l'évaluation du coût des services et de la capacité opérationnelle.

Valeur d'utilité

7.57 La valeur d'utilité peut être utilisée pour évaluer la dépréciation. Les tests de dépréciation impliquent de déterminer si le montant auquel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière est recouvrable.

7.58 La valeur d'utilité d'un actif générateur de trésorerie est la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs attendus d'un actif sur la base de son utilisation continue et de sa vente à la fin de sa durée d'utilité. Son calcul nécessite d'actualiser les flux de trésorerie à la valeur actuelle.

7.59 La valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie est le potentiel de service restant de l'actif à la date d'évaluation. L'estimation du potentiel de service nécessite l'utilisation de techniques qui dépendent de la nature de l'actif et, compte tenu de son applicabilité à la dépréciation, de l'indicateur de dépréciation de l'actif.

7.60 La valeur d'utilité des actifs générateurs de trésorerie est complexe et subjective puisqu'elle nécessite une projection des flux de trésorerie du point de vue de l'entité. La complexité s'accentue lorsque des actifs sont exploités en association avec d'autres actifs. Dans ce cas, leur valeur d'utilité ne peut être estimée qu'en calculant la valeur actuelle des flux de trésorerie d'un groupe d'actifs, plutôt que de chaque actif individuellement, et en procédant ensuite à la répartition de cette valeur actuelle entre les différents actifs. Cette répartition peut être arbitraire et aura alors une incidence défavorable sur l'application du principe d'image fidèle.

7.61 La valeur d'utilité des actifs non générateurs de trésorerie est également complexe puisqu'elle nécessite des estimations spécifiques à l'entité du potentiel de service restant de l'actif.

7.62 Le paragraphe 7.36 traite de la situation dans laquelle un actif est utilisé pour la prestation de services et génère aussi des avantages économiques. Il y est indiqué qu'une entité qui utilise le modèle de la valeur actuelle doit apprécier si l'actif est détenu principalement pour sa capacité opérationnelle ou pour sa capacité financière, et choisir en conséquence comme base d'évaluation la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur. Ce facteur ainsi que la complexité et la subjectivité évoquées plus haut signifient que la valeur d'utilité, à la fois dans un contexte générateur de

trésorerie et dans un contexte non générateur de trésorerie, n'est vraisemblablement applicable que pour comptabiliser des pertes de valeur ou des reprises de pertes de valeur.

Bases d'évaluation des passifs

7.63 La présente section traite des bases d'évaluation des passifs. Elle ne répète pas toute l'argumentation qui figure dans la section relative aux actifs. Elle s'intéresse aux bases d'évaluation suivantes :

- coût historique ;
- coût d'exécution d'une obligation ;
- juste valeur.

Coût historique

7.64 Le coût historique d'un passif est la contrepartie reçue pour assumer une obligation au moment où le passif est contracté, minorée des coûts de transaction.

7.65 La contrepartie est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la valeur de toute autre ressource donnée. Dans le modèle du coût historique, les évaluations initiales sont corrigées au moyen d'une technique pour tenir compte entre autres des intérêts courus, de l'accroissement de la décote (accretion of discount) ou de l'amortissement d'une prime.

7.66 Lorsque la valeur temps d'un passif est importante (par exemple quand la durée qui précède la date d'exigibilité du règlement est significative), le montant du paiement futur est actualisé de sorte que, au moment où le passif est évalué pour la première fois, il représente la valeur du montant reçu. La différence entre le montant du paiement futur et la valeur actuelle du passif est amortie sur la durée de vie du passif, de sorte que le passif est comptabilisé au montant du paiement requis lorsque celui-ci devient exigible.

7.67 Le coût historique est approprié lorsque les passifs seront vraisemblablement réglés selon les modalités déclarées. Toutefois, la base d'évaluation du coût historique ne peut s'appliquer aux passifs qui ne résultent pas d'une transaction, comme l'obligation de payer des dommages-intérêts. Ne donnant pas une image fidèle des créances sur les ressources de l'entité, le coût historique ne fournit pas des informations pertinentes quand le passif résulte d'une opération sans contrepartie directe. Il est également difficile d'appliquer le coût historique aux passifs dont le montant peut varier comme les passifs des régimes de retraite à prestations définies.

Coût d'exécution d'une obligation

7.68 Le coût d'exécution d'une obligation se définit comme suit :

Coûts minimaux que l'entité doit supporter pour exécuter les obligations que représente le passif à la date d'évaluation.

7.69 Lorsque le coût d'exécution dépend d'événements futurs incertains, il tient compte de toutes les éventualités pour les refléter de manière objective.

7.70 Lorsque l'exécution suppose que des travaux soient réalisés, par exemple quand l'entité a l'obligation de remédier à des dommages environnementaux, les coûts pertinents sont ceux que l'entité supportera. Il peut s'agir du coût des travaux que l'entité effectuera elle-même ou du coût des travaux confiés à un prestataire externe. Toutefois, les coûts correspondant à l'externalisation des travaux ne sont pertinents que s'ils correspondent aux coûts les plus faibles permettant d'exécuter l'obligation.

7.71 Lorsque les travaux sont effectués par l'entité elle-même, le coût d'exécution n'inclut aucun excédent car un tel excédent ne représente pas une utilisation des ressources de l'entité. Lorsque le coût d'exécution se fonde sur le coût du recours à un sous-traitant, ce montant inclut implicitement le bénéfice requis par ce dernier, le montant total facturé par le sous-traitant constituant une créance sur les ressources de l'entité.

7.72 Lorsqu'il n'est pas prévu d'exécuter l'obligation avant une longue période, les flux de trésorerie doivent être actualisés pour refléter la valeur du passif à la date d'évaluation.

7.73 Le coût d'exécution d'une obligation est généralement pertinent pour évaluer les passifs, sauf si l'entité peut être libérée d'une obligation pour un montant inférieur au coût de son exécution.

Juste valeur

7.74 La juste valeur d'un passif est le prix qui serait payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des participants du marché à la date d'évaluation.

7.75 La juste valeur peut être appropriée, par exemple, lorsque le passif résulte de variations d'un taux, d'un prix ou d'un indice spécifié coté sur un marché ordonné. Toutefois, lorsque la possibilité de transférer un passif est limitée et que les conditions dans lesquelles un tel transfert peut avoir lieu ne sont pas claires, le recours à la juste valeur se justifie moins. C'est en particulier le cas pour les passifs résultant d'obligations dans des opérations sans contrepartie, l'existence d'un marché ordonné pour ces passifs étant peu probable.

Base des conclusions

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

Contexte de la rédaction et de la révision du Cadre conceptuel

BC7.1 Le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* (ci-après, le « Cadre conceptuel ») a été approuvé en septembre 2014. Il a été conçu sur la base de plusieurs documents de consultation et exposés-sondages. Au moment de cette approbation, l'IPSASB ne s'était pas engagé à le réviser dans un certain délai. Même si certaines parties prenantes ont fait valoir que le Cadre conceptuel devait être un document « vivant » régulièrement mis à jour, la majorité d'entre elles estimait qu'il convenait de le laisser « reposer » quelque temps. En outre, il pouvait être difficile pour l'IPSASB de satisfaire à son obligation d'expliquer les approches adoptées dans les normes si le Cadre conceptuel était modifié trop fréquemment.

BC7.2 En 2018, après avoir appliqué le Cadre conceptuel de 2014 dans ses travaux de normalisation pendant plus de trois ans, l'IPSASB a estimé qu'il serait opportun de procéder à une révision limitée de certains aspects de ce Cadre conceptuel. Cette décision était en grande partie motivée par son projet de norme de sur l'évaluation. En outre, l'International Accounting Standards Board (IASB) était sur le point de publier son cadre conceptuel enrichi des travaux sur l'évaluation postérieurs à 2014, susceptibles de s'appliquer au secteur public. Dans le cadre de la consultation menée en 2018 sur son document *Stratégie et plan de travail*, l'IPSASB a donc proposé un projet de révision limitée. Ce projet a reçu un accueil favorable des personnes consultées pour les raisons invoquées par l'IPSASB. L'IPSASB a engagé ce projet en mars 2020. L'exposé-sondage 76, *Révision du cadre conceptuel : chapitre 7, Évaluation des actifs et des passifs présentés dans les états financiers*, a été publié en avril 2021. L'IPSASB a tenu compte des points soulevés dans les réponses à l'exposé-sondage au moment d'établir la version définitive du chapitre 7 révisé. Le chapitre 7 révisé est devenu applicable au moment de son approbation.

BC7.3 L'IPSASB a décidé que le Cadre conceptuel de 2014 devait traiter en premier lieu de l'évaluation des éléments à inclure dans les états financiers, afin de donner une base solide et transparente aux futurs travaux de normalisation liés à ce type de rapports. Malgré les réserves exprimées à ce sujet dans quelques réponses au document de consultation de 2010 sur l'évaluation des actifs et des passifs présentés dans les états financiers (ci-après, le « document de consultation de 2010 »), l'IPSASB a considéré que le raisonnement ayant initialement conduit à restreindre la portée de cette phase était pertinent et il a confirmé sa décision. Le projet de révision limitée engagé en 2020 n'a pas donné lieu à un réexamen de cette question et s'est également concentré sur les états financiers.

Objectif de l'évaluation

BC7.4 Lors de l'élaboration du Cadre conceptuel de 2014, l'IPSASB s'est interrogé sur l'opportunité d'attribuer un objectif particulier à l'évaluation. Dans un premier temps, il y était plutôt défavorable car il estimait qu'un tel objectif pourrait entrer en

concurrence avec les objectifs et les caractéristiques qualitatives de l'information financière, au lieu de les compléter. Par conséquent, l'exposé-sondage de 2013 sur l'évaluation des actifs et des passifs présentés dans les états financiers (ci-après, l'« exposé-sondage de 2013 ») ne proposait pas d'objectif propre à l'évaluation mais seulement des facteurs orientant la sélection d'une base d'évaluation compatible avec les objectifs de l'information financière et les caractéristiques qualitatives.

BC7.5 Dans la même perspective, il était proposé dans l'exposé-sondage de 2013 que le Cadre conceptuel n'indique pas une base d'évaluation (ou une combinaison de bases) unique à appliquer en toutes circonstances. L'IPSASB a reconnu qu'utiliser systématiquement la même base d'évaluation permettrait de faire plus facilement le lien entre différents montants présentés dans les états financiers et, en particulier, de regrouper les valeurs de plusieurs actifs et passifs en totaux significatifs. Néanmoins, l'IPSASB estime qu'aucune base utilisée de manière exclusive ne permet d'atteindre le meilleur niveau possible de réalisation des objectifs de l'information financière et de respect des caractéristiques qualitatives dans les états financiers.

BC7.6 L'exposé-sondage de 2013 contenait une opinion alternative proposant un objectif à l'évaluation au motif qu'un cadre conceptuel ne faisant pas le lien entre l'objectif de l'évaluation et les objectifs de l'information financière serait incomplet et limiterait la capacité de l'IPSASB à rester cohérent dans ses décisions en matière d'évaluation d'une norme à l'autre et au fil du temps. Par ailleurs, selon cette opinion alternative, si aucun objectif n'était établi, des bases d'évaluation différentes ou inappropriées risqueraient d'être utilisées pour évaluer des catégories similaires d'actifs et de passifs. L'objectif proposé dans cette opinion alternative était le suivant :

choisir les critères d'évaluation qui rendent compte le plus objectivement possible de la capacité financière, de la capacité opérationnelle et du coût des services de l'entité d'une manière qui soit utile pour pouvoir demander des comptes à l'entité et à des fins de prise de décision.

BC7.7 De nombreuses personnes consultées, bien que globalement favorables à l'approche proposée dans l'exposé-sondage de 2013, ont approuvé l'opinion alternative. L'IPSASB a également pris note de l'opinion selon laquelle l'approche du Cadre conceptuel en matière d'évaluation devait être ambitieuse, et que ce dernier ne devait ainsi indiquer qu'un seul modèle ou une seule base d'évaluation fondé(e) sur un concept théorique de capital[1]. L'IPSASB admet qu'un concept de capital incluant la capacité opérationnelle est pertinent et pourrait être adopté pour les entités du secteur public dont l'objectif premier est de fournir des services. Toutefois, l'adoption d'un tel objectif reviendrait presque à affirmer que les évaluations au coût actuel sont supérieures aux évaluations au coût historique pour rendre compte de la capacité opérationnelle lors de la présentation de la situation financière. Pour les raisons évoquées aux paragraphes BC7.25 à BC7.27, l'IPSASB considère que les évaluations au coût historique satisfont souvent à l'objectif de l'évaluation et que le Cadre conceptuel devrait donc leur réserver une attention particulière.

[1] C'est-à-dire incluant l'argent investi, les équivalents de trésorerie actuels et le capital physique.

BC7.8 L'IPSASB s'est ensuite rallié à l'opinion selon laquelle il était nécessaire d'attribuer un objectif à l'évaluation pour orienter les décisions prises au niveau des normes sur les bases d'évaluation à utiliser. Toutefois, du fait que les actifs et les passifs contribuent de différentes manières à la performance financière et à la situation financière des entités, l'IPSASB a estimé qu'une telle évaluation devait s'appuyer sur leur degré de contribution à la capacité opérationnelle et à la capacité financière. L'IPSASB est parvenu à la conclusion qu'associer un objectif d'évaluation à un concept théorique de capital restreindrait sans doute excessivement le choix de bases d'évaluation. L'IPSASB a donc rejeté le point de vue selon lequel l'objectif adopté devait reposer sur un concept théorique de capital et a réaffirmé qu'il convenait d'avoir une approche multiple de l'évaluation à des fins de normalisation dans le secteur public.

BC7.9 L'IPSASB s'est interrogé sur l'adéquation de l'objectif de l'évaluation proposé dans l'opinion alternative. Certaines personnes consultées ont estimé que l'objectif proposé était trop orienté sur les évaluations à la valeur actuelle. Toutefois, l'IPSASB a jugé que la référence au « coût des services » suffisait à englober le coût historique, puisque le coût des services peut être déterminé aussi bien par des évaluations au coût historique que par des évaluations à la valeur actuelle. L'IPSASB a donc adopté l'objectif suivant, qui ne présente que des différences mineures par rapport à celui proposé dans l'opinion alternative :

choisir les bases d'évaluation qui rendent compte le plus objectivement possible du coût des services, de la capacité opérationnelle et de la capacité financière de l'entité d'une manière qui soit utile pour demander des comptes à l'entité et aux fins de prise de décision.

BC7.10 L'IPSASB a par ailleurs souligné que les inconvénients à utiliser plusieurs bases d'évaluation peuvent être réduits des manières suivantes :

- en utilisant des bases d'évaluation différentes uniquement lorsque les circonstances économiques le justifient, les actifs et passifs étant ainsi évalués sur la même base lorsque les circonstances sont similaires ;
- en exigeant que les informations soient présentées de manière transparente dans les états financiers et leurs notes annexes afin que les utilisateurs sachent quelles bases d'évaluation ont été utilisées et sur quelle base chaque montant présenté a été calculé.

BC7.11 Dans le cadre du projet de révision limitée, l'IPSASB a réaffirmé la nécessité d'attribuer un objectif à l'évaluation et en a validé la formulation actuelle.

Évaluation initiale

BC7.12 Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage 76 ont fait remarquer que l'IPSASB n'avait pas fait la distinction entre l'évaluation effectuée lors de la première comptabilisation (évaluation initiale) et les évaluations postérieures à la première comptabilisation (évaluations ultérieures). L'IPSASB a donc décidé d'insérer une sous-section consacrée à l'évaluation initiale, qui précise que l'évaluation initiale est effectuée au prix de transaction, sauf si aucune donnée sur le prix de transaction n'est disponible ou s'il existe une autre base d'évaluation donnant

une image plus fidèle. Dans ce cas, on utilise le coût présumé, qui fait l'objet de dispositions et d'indications au niveau de chaque norme.

BC7.13 Le coût historique correspond au prix de transaction majoré des coûts de transaction pour un actif ou minoré des coûts de transaction pour un passif. Les coûts de transaction peuvent être élevés, et leur omission peut nuire à l'utilité des états financiers. L'IPSASB s'est interrogé sur la manière de traiter les coûts de transaction s'agissant des passifs. Il a convenu qu'il était pertinent de déduire les coûts de transaction du prix de transaction dans la mesure où cela permettait de refléter les aspects économiques du passif. Par exemple, si une entité emprunte 1 000 000 UM avec des coûts de transaction de 100 000 UM, le coût historique est de 900 000 UM. En effet, juste après avoir reçu les 1 000 000 UM, l'entité reverse 100 000 UM à l'autre partie et ne conserve donc que 900 000 UM. Les coûts de transaction de 100 000 UM sont inclus dans la charge d'intérêts étalée sur toute la durée du prêt, et la valeur comptable de 900 000 UM est progressivement augmentée pour atteindre 1 000 000 UM à la date de règlement.

Le cadre des évaluations ultérieures

BC7.14 Le chapitre 7 du Cadre conceptuel de 2014 n'identifiait pas expressément de niveaux d'évaluation. En revanche, le Cadre conceptuel de l'information financière publié par l'IASB en 2018 distingue trois niveaux d'évaluation :

a) les évaluations, ou catégories de bases d'évaluation (ce dernier terme étant employé dans la base des conclusions de l'IASB) ;

b) les bases d'évaluation ;

c) les techniques d'évaluation.

BC7.15 L'IPSASB a estimé qu'établir différents niveaux, en s'inspirant des travaux de l'IASB, permettrait de disposer d'un cadre d'analyse facilitant la rédaction des dispositions et indications en matière d'évaluation. La distinction entre évaluations et bases d'évaluation pouvant être confuse, les trois niveaux suivants ont été proposés dans les exposés-sondage 76 et 77 sur l'évaluation :

a) les **modèles d'évaluation** : grands types de modalités d'évaluation des actifs et des passifs à inclure dans les états financiers ;

b) les **bases d'évaluation** : référentiels sur la base desquels les actifs et les passifs sont évalués, qui fournissent les informations répondant le mieux aux caractéristiques qualitatives selon le modèle d'évaluation retenu ;

c) les **techniques d'évaluation** : méthodes utilisées pour estimer le montant auquel un actif ou un passif est évalué selon la base d'évaluation retenue.

BC7.16 Lors de la définition des modèles et des bases d'évaluation, l'IPSASB a réaffirmé l'opinion exprimée dans le Cadre conceptuel de 2014 selon laquelle il n'existe pas une seule et unique base d'évaluation qui réponde au mieux à l'objectif de l'évaluation. Dans la lignée de cette opinion, l'IPSASB est parvenu à la conclusion qu'il n'existait pas non plus un seul et unique modèle d'évaluation qui réponde au mieux à l'objectif de l'évaluation. Par conséquent, l'IPSASB a considéré que le

modèle du coût historique était l'un des deux modèles applicables, et que le coût historique pouvait être employé comme base d'évaluation des actifs et des passifs.

BC7.17 Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage 76 ont exprimé des réserves sur le terme « Hiérarchie de l'évaluation » car l'utilisation du mot « hiérarchie » implique un classement des modèles d'évaluation, des bases d'évaluation et des techniques d'évaluation par ordre d'importance, ce qui n'était pas l'intention de l'IPSASB. Ce dernier a donc décidé de renommer la « Hiérarchie de l'évaluation » en « Cadre des évaluations ultérieures ». Cette nouvelle formulation souligne également que la section concernée du Cadre conceptuel traite des évaluations ultérieures et non de l'évaluation initiale.

BC7.18 L'IPSASB a examiné si les techniques d'évaluation devaient être énumérées et présentées dans le Cadre conceptuel. Il est parvenu à la conclusion que le Cadre conceptuel n'était pas le document adapté pour analyser en détail les techniques d'évaluation et que des indications en la matière devaient plutôt être données dans les normes. Par conséquent, dans la section du Cadre conceptuel relative au cadre des évaluations ultérieures, il est expliqué que des techniques d'évaluation sont nécessaires pour appliquer les bases d'évaluation à la valeur actuelle, sans pour autant les nommer ni les analyser précisément. Les indications sur les techniques d'évaluation sont données dans les normes.

Valeurs spécifiques ou non spécifiques à l'entité, observabilité sur un marché, valeurs d'entrée et de sortie

BC7.19 Le Cadre conceptuel de 2014 classe les bases d'évaluation selon les critères suivants : i) sont-elles spécifiques ou non spécifiques à l'entité ? ii) fournissent-elles des informations observables sur un marché ordonné ? iii) fournissent-elles des valeurs d'entrée ou de sortie ? L'IPSASB a estimé que la distinction entre bases d'évaluation spécifiques à l'entité et bases non spécifiques à l'entité, et le lien avec l'objectif de l'évaluation et les caractéristiques qualitatives étaient importants. Ces facteurs indiquent si les bases d'évaluation reflètent les attentes des participants du marché, et ont une incidence sur le choix de la base d'évaluation.

BC7.20 L'IPSASB a jugé que le critère de l'observabilité sur un marché était pertinent pour choisir une technique d'évaluation une fois la base d'évaluation sélectionnée, plutôt que pour choisir la base d'évaluation elle-même. Conformément à la conclusion présentée au paragraphe BC7.18, selon laquelle il est plus pertinent de donner des indications détaillées sur les techniques d'évaluation dans les normes, l'IPSASB a décidé de ne pas intégrer au Cadre conceptuel de considérations relatives à l'observabilité sur un marché, mais de mentionner la « disponibilité de données observables » comme exemple de facteur à prendre en compte pour choisir une technique d'évaluation.

BC7.21 Pour les actifs, les valeurs d'entrée représentent le coût d'acquisition, de construction ou de développement. Les valeurs de sortie se fondent sur les avantages économiques résultant des ventes. S'agissant des passifs, les valeurs d'entrée représentent généralement le montant auquel un passif est contracté et les valeurs de sortie le montant nécessaire pour exécuter les obligations que représente le passif ou céder le

passif. Plus rarement, les valeurs d'entrée représentent le montant auquel un passif est pris en charge et les valeurs de sortie le montant nécessaire pour libérer une entité d'une obligation.

BC7.22 L'IPSASB estime que le principal facteur à prendre en compte pour choisir une base d'évaluation à la valeur actuelle est l'objectif de l'évaluation ; il convient en particulier de déterminer si l'actif est détenu principalement pour sa capacité opérationnelle ou sa capacité financière, et les caractéristiques du passif. L'IPSASB est parvenu à la conclusion que la distinction entre les bases d'évaluation fournissant des valeurs d'entrée et celles fournissant des valeurs de sortie était utile pour savoir si une évaluation intégrait les coûts de transaction et, dans l'affirmative, si ces coûts étaient ceux liés à l'acquisition ou à la vente de l'actif, ou à la naissance ou au règlement du passif. Le Cadre conceptuel formule donc des remarques générales sur les valeurs d'entrée et de sortie, mais ne contient pas de tableau classant les bases d'évaluation selon qu'elles fournissent des valeurs d'entrée ou de sortie.

Choix des bases d'évaluation présentées dans le Cadre conceptuel

BC7.23 Lors de la révision du chapitre 7, l'IPSASB a envisagé deux manières de sélectionner les bases d'évaluation sur lesquelles des indications seraient données. La première consistait à donner des indications sur un grand nombre de bases d'évaluation, sans se soucier de savoir si elles étaient utilisées dans les normes actuelles ou si elles étaient susceptibles de l'être dans les futures normes. La seconde consistait à ne s'intéresser qu'aux bases d'évaluation les plus couramment utilisées.

BC7.24 Dans l'exposé-sondage 76, l'IPSASB avait décidé d'adopter la seconde méthode, qui lui semblait plus utile à ses travaux de normalisation et aux préparateurs des états financiers pour déterminer les méthodes comptables à appliquer aux transactions et aux événements pour lesquels il n'existe pas de règles ni d'indications dans les normes. Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage 76 ont défendu l'idée d'une approche plus globale, ce qui a amené l'IPSASB à reconsidérer ce choix. L'IPSASB a pris note des arguments en faveur d'indications sur une gamme plus large de bases d'évaluation, mais est parvenu à la conclusion que les avantages d'une approche plus ciblée étaient supérieurs à ses inconvénients. En particulier, l'IPSASB a estimé qu'inclure des bases d'évaluation rarement, voire jamais, utilisées dans les normes pourrait être source de confusion pour les utilisateurs. L'IPSASB a également fait remarquer qu'une base d'évaluation pouvait être adoptée dans une norme même si elle n'était pas mentionnée au chapitre 7 du Cadre conceptuel ; dans ce cas, les raisons pour lesquelles la base d'évaluation en question a été adoptée sont expliquées dans la base des conclusions de la norme.

Bases d'évaluation des actifs

Coût historique

BC7.25 Le coût historique est une base d'évaluation utilisée dans de nombreux pays. Beaucoup de réponses au document de consultation et à l'exposé-sondage diffusés avant la publication du Cadre conceptuel de 2014 préconisaient de continuer à lui donner une place prépondérante, généralement en association avec d'autres bases. Les raisons avancées pour cela faisaient référence à l'objectif de reddition de

comptes, ainsi qu'à l'intelligibilité et la vérifiabilité des informations sur le coût historique. Il était également souligné que, du fait de l'utilisation répandue du coût historique en association avec d'autres bases d'évaluation, son maintien éviterait le coût de mise en œuvre à supporter si une norme imposant ou autorisant actuellement l'utilisation du coût historique était modifiée pour exiger l'utilisation d'une autre base d'évaluation.

BC7.26 Certaines personnes consultées ont estimé que les informations sur le coût historique étaient une base très pertinente pour rendre compte du coût des services, car le lien entre le coût historique et les opérations effectivement réalisées par l'entité est important pour évaluer la reddition de comptes. Le coût historique apporte notamment des informations utiles aux contributeurs financiers pour apprécier l'équité des impôts qu'ils ont eu à verser ou la manière dont ont été utilisées les autres ressources qu'ils ont apportées au cours d'une période comptable donnée.

BC7.27 L'IPSASB a convenu que, dans de nombreux contextes, il était pertinent de fournir des informations sur les opérations effectivement réalisées par l'entité et que les utilisateurs souhaitaient connaître le coût des services calculé sur la base des opérations réelles. Le coût historique apporte des informations sur le coût réel des services au cours de la période, plutôt que sur leur coût futur ; il est ainsi possible que les décisions relatives aux tarifs soient plus équitables vis-à-vis des consommateurs des services si elles sont prises en tenant compte d'informations reposant sur le coût historique.

BC7.28 L'IPSASB a également pris bonne note de l'opinion selon laquelle l'utilisation du coût historique faciliterait les comparaisons entre les résultats financiers réels et le budget approuvé. L'IPSASB reconnaît que les budgets sont souvent préparés sur la base du coût historique et que l'utilisation du coût historique facilite les comparaisons avec le budget.

BC7.29 L'IPSASB a également pris note d'une opinion contraire selon laquelle évaluer et rendre compte du coût de la fourniture de services en s'appuyant sur la valeur qui a été consommée pour fournir ces services apporterait des informations utiles à des fins à la fois de reddition de comptes et de prise de décision. Étant donné que le coût historique ne rend pas compte de la valeur des actifs durant leur utilisation, il ne donne aucune information sur cette valeur dans les cas où l'effet des variations de prix est significatif. L'IPSASB est parvenu à la conclusion qu'il était important que le Cadre conceptuel apporte une réponse à ces deux points de vue opposés.

BC7.30 Au moment d'établir la version définitive du chapitre 7 révisé, l'IPSASB est revenu sur la formulation de la définition du coût historique. L'IPSASB a estimé que cette définition pourrait être simplifiée et clarifiée en apportant les modifications suivantes :

a) ajout de « le construire » à « acquérir un actif ou le développer », et de « de sa construction » à « de son acquisition ou de son développement », car un actif peut être créé en le construisant ;

b) suppression de « le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la valeur de toute autre », car ces détails sont superflus ;

c) intégration des « coûts de transaction » dans la définition et ajout d'une description de ces coûts de transaction, car l'IPSASB s'est rallié à l'argument selon lequel, pour de nombreuses transactions, les coûts de transaction sont une composante non négligeable du montant de l'évaluation initiale.

Valeur opérationnelle actuelle

BC7.31 Dans le Cadre conceptuel de 2014, l'une des bases d'évaluation à la valeur actuelle prévues était le coût de remplacement, qui était considéré comme une base pertinente pour les actifs spécialisés. Comme indiqué au paragraphe BC7.39, l'IPSASB a repris dans le Cadre conceptuel révisé la définition de la juste valeur en tant que valeur de sortie adoptée par l'IASB. L'approche par les coûts, qui est l'une des techniques d'évaluation à la juste valeur prévues dans la norme IFRS 13, *Évaluation à la juste valeur*, présente certaines similitudes avec le coût de remplacement. Ces différents facteurs interdépendants nécessitaient d'établir une base d'évaluation pouvant être appliquée à des actifs détenus principalement pour leur capacité opérationnelle.

BC7.32 Le coût actuel est l'une des bases d'évaluation prévues dans le cadre conceptuel de l'IASB de 2018, à la fois pour les actifs et pour les passifs. L'IPSASB a examiné s'il devait être adopté comme base d'évaluation à la valeur actuelle des actifs détenus principalement pour leur capacité opérationnelle (voir paragraphe BC7.101 s'agissant de l'application du coût actuel aux passifs,). L'IPSASB a estimé qu'une base d'évaluation analogue au coût actuel serait pertinente dans le contexte du secteur public, potentiellement pour les actifs spécialisés et non spécialisés détenus pour leur capacité opérationnelle. Toutefois, l'IPSASB a jugé préférable que cette base d'évaluation, plutôt que de reposer sur le coût d'un actif équivalent comme le prévoit la définition du coût actuel adoptée par l'IASB, représente la valeur de l'actif dans son usage actuel. L'IPSASB a décidé de nommer cette base d'évaluation la « valeur opérationnelle actuelle ».

BC7.33 La valeur opérationnelle actuelle a été conçue pour les actifs détenus principalement pour leur capacité opérationnelle. Dans le cas d'actifs non spécialisés, elle peut être calculée au moyen de techniques d'évaluation fondées sur le marché présentant des similitudes avec la valeur de marché. Dans le cas d'actifs plus spécialisés, des techniques d'évaluation permettant d'estimer la valeur de l'actif peuvent être appliquées. L'exposé-sondage 76 proposait ainsi la valeur opérationnelle actuelle comme base d'évaluation des actifs détenus principalement pour leur capacité opérationnelle et en donnait la définition suivante :

la valeur d'un actif utilisé par l'entité pour réaliser ses objectifs de prestation de services à la date d'évaluation.

BC7.34 L'exposé-sondage 76 contenait également une opinion alternative, dont les principaux arguments étaient les suivants :

- la définition n'est pas claire, principalement en raison de l'ambiguïté du terme « valeur » ;
- le manque de clarté de la définition risque de faire obstacle au respect des caractéristiques qualitatives de l'information financière ;

- la définition aurait dû être axée sur le coût de remplacement d'un actif utilisé pour son potentiel de service.

BC7.35 L'opinion alternative proposait la définition suivante :

le coût de remplacement du potentiel de service de l'actif à la date d'évaluation.

BC7.36 La plupart des personnes ayant répondu à l'exposé-sondage 76 convenaient que la juste valeur n'était pas adaptée aux actifs détenus principalement pour leur capacité opérationnelle et qu'il fallait donc établir une valeur actuelle propre au secteur public pour ces actifs. Certaines partageaient l'avis exprimé dans l'opinion alternative au sujet du manque de clarté de la définition. D'autres ont estimé qu'il convenait de clarifier l'argumentation en faveur de la valeur opérationnelle actuelle.

BC7.37 Pour tenir compte de ces remarques, l'IPSASB a adopté une définition faisant référence à la fois à l'actif et à son potentiel de service :

le montant que l'entité serait disposée à payer pour le potentiel de service restant de l'actif à la date d'évaluation.

BC7.38 Des indications précisent les postulats sur lesquels repose la valeur opérationnelle actuelle, exposés au paragraphe 7.38. D'après ce paragraphe, une évaluation à la valeur opérationnelle actuelle représente le montant minimal qu'une entité serait disposée à payer pour le potentiel de service restant d'un actif considéré dans son usage actuel et à l'endroit où il se trouve.

Juste valeur

BC7.39 Peu de temps avant l'achèvement du Cadre conceptuel de 2014, l'IASB a approuvé la norme IFRS 13, qui définit explicitement la juste valeur comme une valeur de sortie. Cette définition différait ainsi de celle utilisée dans les publications de l'IPSASB, conforme à la définition de la juste valeur avant l'adoption de la norme IFRS 13. L'IPSASB a donc décidé de désigner la notion correspondant à sa définition de la juste valeur sous le nouveau terme de « valeur de marché », dans le but d'éviter que deux normalisateurs internationaux utilisent le terme « juste valeur » en lui donnant des définitions différentes dans leurs futurs travaux de normalisation. Contrairement à la juste valeur au sens de la nouvelle définition de l'IASB, la valeur de marché pourrait être pertinente pour les actifs matériels non spécialisés détenus pour leur capacité opérationnelle ainsi que pour les actifs détenus pour leur capacité financière. Depuis 2014, les travaux de normalisation de l'IPSASB, en particulier ceux portant sur les instruments financiers, ont amené l'IPSASB à la conclusion qu'une base d'évaluation à la valeur actuelle non spécifique à l'entité était nécessaire à la fois pour les actifs et pour les passifs. L'IPSASB a traduit cette opinion dans la norme IPSAS 41, *Instruments financiers*, et dans l'exposé-sondage illustratif figurant dans le document de consultation sur l'évaluation.

BC7.40 Par conséquent, dans la version révisée du chapitre sur l'évaluation, la juste valeur telle que définie par l'IASB, à savoir comme une valeur de sortie, figure comme base d'évaluation possible des actifs et des passifs. Néanmoins, dans la mesure où il s'agit d'une valeur de sortie et compte tenu des postulats sur lesquels elle repose, l'IPSASB est parvenu à la conclusion que la juste valeur ne pouvait être employée pour évaluer

les actifs détenus principalement pour leur capacité opérationnelle. Bien que conscient que la juste valeur a été adoptée dans certains pays pour évaluer ce type d'actifs à leur valeur actuelle en l'adaptant à ces actifs, par exemple en réinterprétant le principe d'« utilisation optimale », l'IPSASB est parvenu à la conclusion que de telles adaptations entraîneraient des incohérences avec les indications de l'IASB.

Bases et méthodes d'évaluation des actifs exclues du Cadre conceptuel révisé

BC7.41 Les bases et méthodes d'évaluation des actifs suivantes, qui figuraient dans le Cadre conceptuel de 2014, ont été exclues de la version révisée :

- la valeur de marché ;
- le coût de remplacement ;
- le prix de vente net.

BC7.42 La valeur d'utilité, qui était l'une des bases d'évaluation prévues dans le Cadre conceptuel de 2014, ne fait plus partie des bases d'évaluation dans le Cadre conceptuel révisé, mais fait toutefois l'objet de remarques générales.

BC7.43 Il avait été envisagé d'intégrer au Cadre conceptuel de 2014 les bases d'évaluation suivantes, qui n'ont finalement pas été retenues :

- la valeur symbolique ;
- la valeur synergique ;
- la valeur équitable.

BC7.44 L'IPSASB n'a pas réexaminé la question de l'intégration de ces bases d'évaluation dans le cadre du projet de révision limitée du chapitre 7.

BC7.45 Lors de l'élaboration du Cadre conceptuel de 2014, l'IPSASB avait aussi envisagé d'inclure le modèle de la valeur pour l'entité, qui est une méthode de sélection d'une base d'évaluation plutôt qu'une base d'évaluation à proprement parler, pour finalement y renoncer.

Valeur de marché

BC7.46 Le Cadre conceptuel de 2014 définissait comme suit la valeur de marché d'un actif :

montant contre lequel [un actif] peut être échangé entre des parties bien informées et consentantes lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché.

BC7.47 Étant donné la décision d'inclure la juste valeur et la valeur opérationnelle actuelle comme bases d'évaluation relevant du modèle de la valeur actuelle, l'IPSASB a examiné s'il était nécessaire de conserver la valeur de marché parmi les bases d'évaluation des actifs. Il a estimé que la juste valeur était la base d'évaluation à la valeur actuelle qui permettait le mieux de répondre à l'objectif de l'évaluation lorsque les actifs étaient détenus pour leur capacité financière, et de déterminer la valeur à laquelle un passif peut être cédé à un tiers dans les conditions actuelles de marché, et que la valeur opérationnelle actuelle était la base d'évaluation à la valeur actuelle qui permettait le mieux de répondre à l'objectif de l'évaluation lorsque les actifs étaient détenus pour leur capacité opérationnelle étant donné qu'elle ne repose

pas sur un postulat d'« utilisation optimale » fondé sur le marché et que, s'agissant d'une base d'évaluation spécifique à l'entité, elle ne reflète pas les attentes des participants du marché. L'IPSASB est donc parvenu à la conclusion qu'il n'était pas nécessaire de conserver la valeur de marché parmi les bases d'évaluation. Des techniques fondées sur le marché peuvent être utilisées pour appliquer les bases d'évaluation à la juste valeur ou à la valeur opérationnelle actuelle. Des indications sur ces techniques sont fournies dans les normes.

BC7.48 La grande majorité des personnes ayant répondu à l'exposé-sondage 76 souscrivait aux raisons invoquées par l'IPSASB pour écarter la valeur de marché. L'IPSASB a donc confirmé que la valeur de marché ne devait pas être incluse dans le chapitre 7 révisé.

Coût de remplacement

BC7.49 Le Cadre conceptuel de 2014 définissait comme suit le coût de remplacement :

coût le plus faible permettant à l'entité de remplacer le potentiel de service d'un actif (y compris le montant que l'entité percevra lors de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité) à la date de clôture.

BC7.50 Étant donné la décision de désigner la valeur opérationnelle actuelle comme la base d'évaluation à la valeur actuelle la plus pertinente pour les actifs opérationnels, l'IPSASB a examiné s'il était nécessaire de conserver le coût de remplacement parmi les bases d'évaluation. Il a estimé que les raisons invoquées pour justifier l'inclusion du coût de remplacement comme base d'évaluation dans le Cadre conceptuel de 2014 étaient convaincantes, en particulier l'argument selon lequel une base d'évaluation pertinente pour les actifs spécialisés devait fournir des informations sur le coût du potentiel de service pouvant être attribué à l'actif. Comme cela a été indiqué précédemment, la valeur opérationnelle actuelle est une base d'évaluation qui peut s'appliquer aussi bien aux actifs spécialisés qu'aux actifs non spécialisés, en choisissant la technique d'évaluation appropriée en fonction de la nature de l'actif.

BC7.51 La plupart des personnes ayant répondu à l'exposé-sondage 76 étaient favorables à l'abandon du coût de remplacement. Celles qui y étaient opposées ou qui exprimaient des réserves à cet égard estimaient que le changement proposé n'avait pas été suffisamment expliqué ou que la valeur opérationnelle actuelle n'avait pas été assez bien décrite dans l'exposé-sondage 76. La version finale du chapitre 7 tient compte de ces deux réserves.

BC7.52 L'IPSASB a noté ces réserves et les a prises en compte lors de la rédaction et de la mise au point définitive des paragraphes concernant la valeur opérationnelle actuelle (voir paragraphes BC7.31 à BC7.38). Selon certaines personnes consultées, la juste valeur était aussi une base d'évaluation pertinente pour les actifs non détenus pour leur capacité opérationnelle. Comme indiqué au paragraphe BC7.40, l'IPSASB a réaffirmé que la juste valeur n'était pas adaptée aux actifs détenus principalement pour leur capacité opérationnelle et qu'il fallait donc établir une base d'évaluation à la valeur actuelle propre au secteur public pour ces actifs.

BC7.53 Certaines personnes favorables à la solution proposée dans l'exposé-sondage 76 ont expressément déclaré partager l'opinion de l'IPSASB selon laquelle le coût de remplacement ferait doublon avec la nouvelle base d'évaluation et le conserver serait source de confusion. Dans les normes, l'approche par les coûts, qui présente des similitudes avec le coût de remplacement, fait partie des techniques d'évaluation prévues lorsque la base d'évaluation est la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur. L'IPSASB a donc confirmé que le coût de remplacement ne devait pas être inclus dans le chapitre 7 révisé.

Prix de vente net

BC7.54 Le prix de vente net est une base d'évaluation spécifique à l'entité définie comme suit dans le Cadre conceptuel de 2014 :

montant qu'une entité peut obtenir de la vente d'un actif, déduction faite des coûts de vente.

BC7.55 Dans le cadre de son projet sur les actifs non courants et les activités abandonnées, l'IPSASB a examiné si le prix de vente net devait être inclus comme substitut possible à la juste valeur diminuée des coûts de vente pour déterminer la valeur recouvrable d'actifs destinés à la vente dans les cas où la vente est conclue à des conditions négociées plutôt qu'aux conditions du marché. Il a finalement écarté cette possibilité, pour des raisons comptables essentiellement, et est parvenu à la conclusion que la juste valeur était plus adaptée pour déterminer la valeur recouvrable d'un actif dans la mesure où elle répond habituellement mieux que le prix de vente net aux caractéristiques qualitatives de l'information financière.

BC7.56 L'IPSASB a étudié l'opportunité d'établir une base d'évaluation des actifs à la valeur actuelle spécifique à l'entité comme substitut à la juste valeur pour les cas où il n'existe pas de marché ordonné, par exemple en cas de vente de biens sur saisie ou de vente négociée. Dans certains pays, les crises financières et les pandémies ont augmenté la probabilité de telles ventes. Ce type d'événements ont une incidence sur les conditions générales du marché et influent donc à la fois sur les prix de vente et sur les évaluations à la juste valeur. Si, en plus de ces effets généraux sur les prix, le prix de vente fixé est inférieur à la juste valeur, il est important de mentionner clairement l'incidence de cette décision sur la situation financière et la performance financière de l'entité en précisant l'étendue des pertes probables sur cession. Pour cela, il est possible d'indiquer la différence entre la juste valeur de l'actif et son prix de vente. L'IPSASB est donc parvenu à la conclusion que compte tenu du peu d'informations fournies par le prix de vente net, il n'était pas nécessaire de le conserver dans le Cadre conceptuel.

BC7.57 Certains commentaires formulés en réponse à l'exposé-sondage 76 ont conduit l'IPSASB à étudier plus en détail les arguments pour ou contre le maintien du prix de vente net dans le Cadre conceptuel. L'IPSASB a noté que :

- le prix de vente net n'était pas défini dans le cadre conceptuel de 2018 de l'IASB ;

- la valeur nette de réalisation utilisée dans la norme IPSAS 12, *Stocks* (mais absente du cadre conceptuel de 2018 de l'IASB), était beaucoup plus proche de la définition de la juste valeur actuellement adoptée par l'IASB que de celle du prix de vente net, malgré sa similitude apparente avec ce terme.

BC7.58 L'IPSASB est parvenu à la conclusion que les arguments en faveur du maintien du prix de vente net n'étaient pas suffisants et a donc confirmé qu'il ne devait pas être inclus dans le chapitre 7 révisé.

Valeur d'utilité

BC7.59 Le Cadre conceptuel de 2014 définissait comme suit la valeur d'utilité :

> *valeur actuelle pour l'entité du potentiel de service restant de l'actif ou de sa capacité à générer des avantages économiques s'il continue à être utilisé, et du montant net que l'entité percevra lors de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.*

BC7.60 L'IPSASB a examiné s'il convenait de conserver la valeur d'utilité parmi les bases d'évaluation des actifs à la valeur actuelle dans le Cadre conceptuel.

BC7.61 L'IPSASB a noté que la définition donnée à la valeur d'utilité dans le Cadre conceptuel de 2014 ne concordait pas avec celle figurant dans le cadre conceptuel de l'IASB dans la mesure où elle ne se limitait pas aux contextes générateurs de trésorerie et contenait une référence au « potentiel de service ». Depuis l'approbation de son Cadre conceptuel, l'IPSASB accorde une importance accrue à l'harmonisation de la terminologie et des définitions utilisées par les normalisateurs internationaux.

BC7.62 L'IPSASB a reconnu que la valeur d'utilité était importante pour évaluer les pertes de valeur (y compris les reprises de pertes de valeur ou les gains de valeur). Il a également noté que la valeur d'utilité nécessitait des projections complexes et subjectives des flux de trésorerie générés par l'actif, ou du potentiel de service apporté par l'actif. Le degré de complexité augmente lorsque les actifs génèrent des flux de trésorerie en association avec d'autres actifs.

BC7.63 L'IPSASB a également noté que certains actifs étaient à la fois générateurs de trésorerie et utilisés pour la prestation de services. L'IPSASB a réaffirmé que, dans ces circonstances, les préparateurs des états financiers devaient, pour les besoins de l'information financière, exercer leur jugement professionnel pour déterminer la finalité première de la détention de l'actif. Dans le modèle de la valeur actuelle, lorsque les actifs sont détenus principalement pour leur capacité opérationnelle, on utilise la valeur opérationnelle actuelle ; lorsque les actifs sont détenus principalement pour leur capacité financière, on utilise la juste valeur. Il est donc probable que la valeur d'utilité ne soit plus utilisée que pour les dépréciations.

BC7.64 Pour toutes ces raisons, l'IPSASB a décidé de remplacer la définition de la valeur d'utilité par quelques remarques à ce sujet dans la proposition de chapitre 7 révisé présentée dans l'exposé-sondage 76.

BC7.65 La plupart des personnes ayant répondu à l'exposé-sondage 76 étaient favorables à cette proposition. Celles qui étaient opposées à la proposition de l'IPSASB de réduire le nombre de bases d'évaluation présentées dans le Cadre conceptuel (voir

paragraphes BC7.23 et BC7.24) soutenaient qu'il valait mieux laisser la possibilité à l'IPSASB et aux préparateurs des états financiers d'utiliser la valeur d'utilité pour d'autres transactions et événements que les dépréciations, sans préciser lesquels.

BC7.66 À l'inverse, certaines personnes consultées ont suggéré de ne pas mentionner la valeur d'utilité dans le Cadre conceptuel dans la mesure où son usage se limitait aux dépréciations et de ne fournir des indications en la matière que dans les normes.

BC7.67 L'IPSASB est parvenu à la conclusion que la pertinence de la valeur d'utilité se limitait vraisemblablement aux dépréciations, même si l'on ne pouvait écarter la possibilité qu'elle soit utilisée plus largement à l'avenir. L'IPSASB a également estimé que l'importance de la valeur d'utilité pour les dépréciations justifiait que des indications à ce sujet soient données dans le Cadre conceptuel. Par conséquent, l'IPSASB a décidé de retenir la proposition formulée dans l'exposé-sondage 76.

BC7.68 Certaines personnes consultées ont suggéré que l'IPSASB clarifie les différences entre la valeur d'utilité et la valeur opérationnelle actuelle. L'IPSASB a indiqué que la valeur d'utilité était une valeur de sortie et incluait donc le produit de la vente, tandis que la valeur opérationnelle actuelle était une valeur d'entrée et ne comprenait donc pas le produit de la vente. Étant donné que la plupart des actifs des entités du secteur public, pour lesquelles l'IPSASB élabore des normes, sont détenus à des fins de prestation de services, cette analyse a renforcé l'opinion de l'IPSASB selon laquelle ces actifs seront probablement évalués à leur valeur opérationnelle actuelle.

Valeurs symboliques

BC7.69 Dans plusieurs pays, certains actifs sont comptabilisés dans l'état de la situation financière à une valeur symbolique, en général une unité de la monnaie de présentation. Ce traitement est appliqué lorsque l'on souhaite inclure dans l'état de la situation financière des actifs difficiles à évaluer. Les personnes favorables à l'utilisation de la valeur symbolique considèrent qu'elle apporte des informations utiles aux utilisateurs des états financiers tout en permettant de mettre en lien la gestion d'actifs et les processus comptables.

BC7.70 L'IPSASB a reconnu que ce procédé était destiné à apporter des informations utiles. Toutefois, lors de l'élaboration du Cadre conceptuel de 2014, la plupart des membres de l'IPSASB ont estimé que les valeurs symboliques ne répondaient pas à l'objectif de l'évaluation, car elles n'apportaient pas d'informations pertinentes sur la capacité financière, la capacité opérationnelle ou le coût des services. Ils sont parvenus à la conclusion que la décision de comptabiliser ou non un élément en tant qu'actif devait être prise après avoir déterminé si l'élément en question était conforme à la définition d'un actif et satisfaisait aux critères de comptabilisation énoncés au chapitre 5 (*Éléments des états financiers*) et au chapitre 6 (*Comptabilisation dans les états financiers*). L'IPSASB n'a pas réexaminé la question des valeurs symboliques dans le cadre du projet de révision limitée.

Valeur équitable et valeur synergique

BC7.71 L'IPSASB estime que les projets relatifs au Cadre conceptuel et aux normes doivent donner lieu à un examen des dispositions et indications figurant dans les normes internationales d'évaluation (IVS, *International Valuation Standards*) et des

directives des statistiques des finances publiques. Dans le cadre de son projet de révision limitée, l'IPSASB a cherché à déterminer si deux concepts figurant dans les IVS – la valeur équitable et la valeur synergique – pouvaient être inclus comme bases d'évaluation dans le Cadre conceptuel.

BC7.72 Les IVS définissent la valeur équitable (*equitable value*) comme le prix estimé auquel un actif ou un passif serait cédé entre des parties identifiées, bien informées et consentantes, en tenant compte de leurs intérêts respectifs.

BC7.73 Les IVS définissent la valeur synergique (*synergistic value*) comme le résultat de la combinaison d'au moins deux actifs ou intérêts, aboutissant à une valeur combinée supérieure à la somme des valeurs individuelles des éléments concernés.

BC7.74 La valeur équitable présente des similitudes avec le prix de vente net, et la valeur synergique renvoie à l'unité de comptabilisation. L'IPSASB a étudié le prix de vente net dans le cadre du projet de révision limitée et a décidé de ne pas le retenir comme base d'évaluation (voir paragraphes BC7.54 à BC7.58 ci-avant). L'IPSASB est donc parvenu à la conclusion qu'il n'était pas nécessaire d'inclure la valeur équitable et la valeur synergique comme bases d'évaluation dans le Cadre conceptuel. L'IPSASB n'a pas réexaminé la question de la valeur équitable et de la valeur synergique dans le cadre du projet de révision limitée.

*Modèle de la valeur pour l'entité (*deprival value*)*

BC7.75 Dans le document de consultation de 2011 sur l'évaluation des actifs et des passifs présentés dans les états financiers, il était proposé d'avoir recours au modèle de la valeur pour l'entité (*deprival value*) pour faire un choix parmi les bases d'évaluation à la valeur actuelle. Certaines personnes consultées ont exprimé des réserves à ce sujet ; elles ont notamment répondu que l'application de ce modèle serait coûteuse et que l'obligation d'envisager plusieurs bases d'évaluation pour chaque actif inclus dans les états financiers supposerait une charge de travail disproportionnée pour les préparateurs des états financiers. Plusieurs personnes consultées ont aussi estimé que ce modèle était trop complexe. Il a également été souligné que ce modèle mettait indûment l'accent sur la pertinence, en négligeant les autres caractéristiques qualitatives.

BC7.76 Tout en reconnaissant que le modèle de la valeur pour l'entité avait été adopté avec succès dans certains pays, l'IPSASB a admis que ces réserves étaient entièrement ou partiellement justifiées. L'IPSASB a donc inclus le modèle de la valeur pour l'entité dans l'exposé-sondage de 2013 sur l'évaluation des actifs et des passifs présentés dans les états financiers. Cet exposé-sondage proposait le modèle de la valeur pour l'entité comme méthode facultative permettant de faire un choix entre coût de remplacement, prix de vente net et valeur d'utilité dans les cas où il a été décidé d'avoir recours à une base d'évaluation à la valeur actuelle mais où il n'a pas été possible de déterminer quelle était la base adéquate en s'appuyant sur les objectifs de l'information financière et les caractéristiques qualitatives.

BC7.77 Parmi les personnes ayant répondu à l'exposé-sondage de 2013, quelques-unes se sont déclarées très favorables à l'inclusion du modèle de la valeur pour l'entité, mais beaucoup ont continué à exprimer des réserves du fait de sa complexité. L'IPSASB

a également reconnu que le modèle de la valeur pour l'entité présentait une limite technique : si le prix de vente net est supérieur au coût de remplacement, cela peut indiquer une possibilité de développement et cette information devrait être communiquée aux utilisateurs, ce qui ne serait pas le cas si le modèle de la valeur pour l'entité était appliqué. Pour ces raisons, l'IPSASB a décidé de ne pas inclure le modèle de la valeur pour l'entité dans le Cadre conceptuel. L'IPSASB n'a pas réexaminé la question du modèle de la valeur pour l'entité dans le cadre du projet de révision limitée.

Bases d'évaluation des passifs incluses dans le Cadre conceptuel révisé

Juste valeur

BC7.78 Les paragraphes BC7.39 et BC7.40 traitent de l'inclusion de la juste valeur comme base d'évaluation des actifs dans le Cadre conceptuel révisé. Dans la lignée de cette analyse, l'IPSASB a décidé que la juste valeur était une base d'évaluation pertinente pour de nombreux passifs, en fonction de leurs caractéristiques. La version révisée du chapitre sur l'évaluation mentionne donc la juste valeur comme une base d'évaluation possible des passifs.

Coût d'exécution d'une obligation

BC7.79 Le Cadre conceptuel de 2014 définissait comme suit le coût d'exécution d'une obligation (*cost of fulfillment*) :

coûts minimaux que l'entité doit supporter pour exécuter les obligations que représente le passif.

BC7.80 Dans son cadre conceptuel de 2018, l'IASB inclut la valeur de remboursement (*fulfilment value*), qu'il définit comme suit :

valeur actuelle de la trésorerie (ou des autres ressources économiques) qu'une entité prévoit de consacrer à l'acquittement d'un passif.

BC7.81 Au vu de ces éléments, l'IPSASB a examiné s'il était préférable a) de remplacer le terme « coût d'exécution d'une obligation » par « valeur de remboursement » tout en conservant la définition initiale du coût d'exécution d'une obligation, b) d'adopter le terme « valeur de remboursement » et la définition figurant dans le cadre conceptuel de l'IASB, ou c) d'opter pour une autre solution.

BC7.82 Plusieurs personnes ayant répondu au document de consultation de 2019 sur l'évaluation publié par l'IPSASB ont fait remarquer que la valeur de remboursement incluait la prime de risque, alors que la définition du coût d'exécution ne donnait aucune précision à ce sujet. Une prime de risque, également appelée marge de risque ou ajustement pour risque, est la marge demandée par le marché pour gérer l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie. L'IPSASB a estimé qu'il n'était pas pertinent d'utiliser le terme « valeur de remboursement » en lui donnant une définition différente de celle adoptée par l'IASB. Il est également parvenu à la conclusion que l'inclusion ou non de la prime de risque devait être décidée au niveau des normes.

BC7.83 L'IPSASB est parvenu à la conclusion que la définition actuelle du coût d'exécution d'une obligation devait être maintenue dans l'exposé-sondage 76. Il a reconnu que le terme lui-même (*cost of fulfillment*) était semblable à « valeur de remboursement » (*fulfilment value*), mais a estimé que ce terme devait être conservé avec sa définition actuelle et non remplacé par un nouveau terme comme « coût de règlement » (*cost of settlement*), dans la mesure où il est évident que le coût d'exécution d'une obligation n'inclut pas de prime de risque.

BC7.84 L'IPSASB a aussi examiné s'il convenait de conserver dans la définition le postulat de coûts minimaux. L'IPSASB a admis qu'il pouvait exister des circonstances dans lesquelles, pour des raisons évidentes de politique publique, les obligations ne sont pas exécutées de la manière la moins coûteuse possible. Toutefois, l'IPSASB a jugé que, d'un point de vue comptable, ce postulat devait être conservé et en a conclu que la définition du coût d'exécution d'une obligation ne devait pas être modifiée. Il est possible que dans certains cas une entité présentant des informations financières décide d'exécuter une obligation d'une manière qui ne soit pas la moins coûteuse possible. Dans de telles circonstances, il est important de le signaler à des fins de reddition de comptes.

BC7.85 Les réponses à l'exposé-sondage 76 étaient majoritairement favorables à la conservation du coût d'exécution d'une obligation. Cette consultation n'a pas permis d'identifier de problèmes qui n'avaient pas déjà été examinés par l'IPSASB. L'IPSASB a donc confirmé que le coût d'exécution d'une obligation serait conservé.

Bases d'évaluation des passifs exclues du Cadre conceptuel révisé

BC7.86 Les bases et méthodes suivantes d'évaluation des passifs, qui figuraient dans l'édition de 2014 du Cadre conceptuel, n'ont pas été incluses dans la version révisée :

- la valeur de marché ;
- le coût de prise en charge ;
- le coût de libération.

Valeur de marché

BC7.87 Le Cadre conceptuel de 2014 définissait comme suit la valeur de marché des passifs :

montant contre lequel un passif pourrait être éteint entre des parties bien informées et consentantes agissant dans des conditions de concurrence normale.

BC7.88 Étant donné l'ajout de la juste valeur, l'IPSASB est parvenu à la conclusion qu'il n'était pas nécessaire de conserver la valeur de marché, qui ferait doublon avec la juste valeur et serait source de confusion.

BC7.89 Après la consultation réalisée dans le cadre de l'exposé-sondage 76, l'IPSASB a confirmé qu'il n'y avait pas de raison de conserver la valeur de marché.

Coût de prise en charge

BC7.90 Le Cadre conceptuel de 2014 définissait comme suit le coût de prise en charge :

montant que l'entité accepterait pour assumer un passif existant.

BC7.91 Le coût de prise en charge est une base d'évaluation spécifique à l'entité incluse dans le Cadre conceptuel de 2014. En 2021, il n'avait pas encore été utilisé dans les normes publiées par l'IPSASB. Il présente des similitudes avec le coût actuel des passifs, tel que défini par l'IASB dans son cadre conceptuel de 2018, mais fait référence au passif d'une autre partie, plutôt qu'à un passif de l'entité qui présente les informations financières.

BC7.92 L'IPSASB a cherché à déterminer si le coût de prise en charge devait être conservé. Son inclusion (ainsi que celle du coût de libération traité aux paragraphes BC7.96 à BC7.100) reposait sur l'argument qu'il pouvait dans certains cas satisfaire à l'objectif de l'évaluation, par exemple lorsqu'une entité publique contracte des obligations à des taux inférieurs à ceux du marché.

BC7.93 L'IPSASB est parvenu à la conclusion qu'il est peu courant que des entités du secteur public acceptent de recevoir une somme d'argent en contrepartie de la reprise d'un passif, même si cela peut arriver. Il a jugé que la juste valeur pouvait dans ce cas être utilisée comme base d'évaluation. Par conséquent, l'IPSASB a estimé que les arguments en faveur de la conservation du coût de prise en charge étaient insuffisants.

BC7.94 Certains commentaires formulés en réponse à l'exposé-sondage 76 ont conduit l'IPSASB à réexaminer les arguments pour ou contre le maintien du coût de prise en charge. L'IPSASB a noté que :

- le cadre conceptuel de l'IASB, que ce soit l'édition de 2010 ou celle de 2018, ne contenait pas de définition ni de description du coût de prise en charge ;
- dans les rares cas où un « coût de prise en charge » existerait, il serait identique au coût historique. Après l'évaluation du profit ou de la perte « du premier jour », il serait ensuite remplacé par le coût d'exécution dans les états financiers de clôture.

BC7.95 L'IPSASB a donc confirmé que le coût de prise en charge ne devait pas être conservé dans le Cadre conceptuel.

Coût de libération

BC7.96 Le coût de libération a été défini dans le Cadre conceptuel de 2014 comme le montant nécessaire pour être immédiatement libéré d'une obligation, c'est-à-dire le montant que le créancier accepterait en règlement de sa créance ou le montant qu'un tiers facturerait pour accepter le transfert du passif du débiteur. Le coût de libération est une valeur spécifique à l'entité qui ne suppose pas l'existence d'un marché ordonné. Au niveau des normes, les dispositions et indications en matière d'évaluation figurant dans la norme IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, comportent une mention en caractères maigres (« transférer une obligation à la date de reporting » (paragraphe 45)), qui vient compléter la mention en caractères gras « la meilleure estimation de la dépense nécessaire au règlement de l'obligation actuelle à la date de reporting » (paragraphe 44). La notion décrite au paragraphe 45 de la norme IPSAS 19 correspond au coût de libération.

BC7.97 L'IPSASB a noté que l'IASB n'avait pas jugé nécessaire d'inclure le coût de libération dans son cadre conceptuel de 2018 dans la mesure où il est assez rare que des entités soient libérées d'obligations plutôt qu'elles ne les exécutent.

BC7.98 Le Cadre conceptuel de 2014 justifiait l'inclusion du coût de libération par le fait qu'il pouvait dans certains cas satisfaire à l'objectif de l'évaluation. L'IPSASB a estimé que les travaux de normalisation menés depuis 2014 n'avaient pas permis d'identifier suffisamment d'exemples de cas justifiant ce maintien. L'IPSASB a donc décidé de ne pas inclure le coût de libération dans le chapitre 7 révisé du Cadre conceptuel.

BC7.99 Certains commentaires formulés en réponse à l'exposé-sondage 76 ont conduit l'IPSASB à réexaminer les arguments pour ou contre le maintien du coût de libération. L'IPSASB a noté que :

- lors de l'élaboration du chapitre sur l'évaluation de son cadre conceptuel de 2018, l'IASB avait examiné l'opportunité d'inclure le coût de libération, mais y avait finalement renoncé pour les raisons exposées ci-avant. L'IPSASB a estimé que, dans le secteur public, il était tout aussi rare que des entités soient libérées d'obligations plutôt qu'elles les exécutent ;
- le coût de libération pose des problèmes de reddition de comptes et d'audit/assurance liés à la caractéristique qualitative de vérifiabilité. Les négociations avec une autre partie ou un tiers sont en général sensibles et confidentielles. À moins qu'il existe un accord juridiquement contraignant conclu avec une autre partie ou un tiers, les modalités de calcul du coût de libération peuvent être discutables. Sur le plan de la reddition de comptes, le coût de libération soulève des questions liées à l'intérêt public, car on peut se demander s'il est approprié, pour des entités du secteur public, de s'acquitter d'obligations d'une autre manière qu'en les exécutant ;
- les réponses au document de consultation sur l'évaluation publié en avril 2019 étaient peu favorables à l'inclusion d'indications sur le coût de libération.

BC7.100 L'IPSASB a donc confirmé que le coût de libération ne devait pas être conservé dans le Cadre conceptuel.

Coût actuel

BC7.101 Le paragraphe BC7.32 traite de l'application aux actifs du coût actuel, tel que défini par l'IASB dans son cadre conceptuel. L'IPSASB a noté que dans le cadre conceptuel de l'IASB, la définition du coût actuel s'appliquait aussi bien aux passifs qu'aux actifs et a donc examiné s'il fallait inclure le coût actuel parmi les bases d'évaluation des passifs. Le coût actuel d'un passif est la contrepartie que l'entité recevrait si elle contractait ou reprenait un passif équivalent à la date d'évaluation. L'IPSASB a reconnu qu'une telle base d'évaluation pourrait fournir des informations utiles à la gestion de l'entité, mais a estimé qu'elle répondait mal aux besoins de l'information financière, car le coût d'exécution d'une obligation satisfaisait mieux aux caractéristiques qualitatives de l'information financière. L'IPSASB est donc parvenu à la conclusion que le coût actuel ne devait pas être inclus dans le Cadre conceptuel comme base d'évaluation des passifs.

Risque de crédit de l'entité

BC7.102 Le document de consultation sur l'évaluation des actifs et des passifs présentés dans les états financiers sollicitait l'opinion des personnes consultées sur le traitement du risque de crédit d'une entité et les variations de valeur imputables à la variation du risque de crédit d'une entité.

BC7.103 La plupart des personnes consultées ont estimé que cette question devait être traitée dans les normes plutôt que dans le Cadre conceptuel. L'IPSASB partageait cet avis et n'a donc pas inclus de section sur le risque de crédit de l'entité dans le Cadre conceptuel. L'IPSASB a souligné que lorsqu'une valeur fondée sur le marché était utilisée pour évaluer un passif, il était nécessaire de tenir compte du traitement du risque de crédit de l'entité. L'IPSASB n'a pas réexaminé cette question dans le cadre du projet de révision limitée.

CHAPITRE 8 : PRESENTATION DES RAPPORTS FINANCIERS A USAGE GENERAL

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	8.1-8.8
Présentation	8.4-8.8
Sélection des informations	8.9-8.35
Sélection des informations : nature des informations	8.11-8.14
Sélection d'informations à présenter à titre principal ou à titre annexe	8.15-8.24
Principes applicables à la sélection des informations	8.25-8.35
Placement des informations	8.36-8.44
Principes applicables à la distribution des informations entre les différents rapports	8.38-8.40
Principes applicables au placement des informations au sein d'un rapport	8.41-8.44
Organisation des informations	8.45-8.64
Incidence de la nature des informations sur l'organisation	8.47-8.53
Principes applicables à l'organisation des informations	8.54-8.64
Base des conclusions	

Introduction

8.1 Le présent chapitre énonce les concepts applicables à la présentation des informations dans les GPFR, notamment les états financiers des États et des autres entités du secteur public (ci-après, les « entités »).

8.2 La présentation est liée aux chapitres 1 à 4 : les décisions en matière de présentation sont en effet influencées par les objectifs de l'information financière, les besoins des utilisateurs, les caractéristiques qualitatives, les contraintes pesant sur les informations incluses dans les GPFR et l'identité de l'entité présentant l'information financière. En ce qui concerne les informations incluses dans les états financiers, la présentation est également liée à la définition des éléments, aux critères de comptabilisation et aux bases d'évaluation, présentées dans les chapitres 5 à 7. Ainsi :

- la définition des éléments détermine quels éléments peuvent être inclus dans les états financiers ;
- l'application des critères de comptabilisation a une incidence sur l'endroit où sont placées les informations ;
- le choix des bases d'évaluation influe sur les informations relatives aux méthodes d'évaluation présentées.

Langue dans laquelle les états financiers et autres GPFR sont établis

8.3 L'éventail de langues dans lesquelles les états financiers et autres GPFR sont établis contribue à la réalisation des objectifs de l'information financière et au respect des caractéristiques qualitatives attendues. Toutes les traductions doivent être fidèles à la version en langue originale. Le choix de fournir ou non une traduction pour répondre aux besoins des utilisateurs dépend :

- des obligations légales applicables dans le pays de l'entité en question ;
- du rapport coûts-avantages de la traduction.

Présentation

8.4 Le terme « présentation » désigne la sélection, le placement et l'organisation des informations incluses dans les GPFR.

8.5 Le but de la présentation est de fournir des informations concourant à la réalisation des objectifs de l'information financière et présentant les caractéristiques qualitatives attendues, en tenant compte des contraintes pesant sur les informations incluses dans les GPFR. Les décisions en matière de sélection, de placement et d'organisation des informations sont prises à la lumière des besoins d'information des utilisateurs sur des phénomènes économiques ou d'une autre nature.

8.6 Comme cela a été expliqué dans le chapitre 1, les GPFR sont susceptibles de comprendre des rapports multiples, dont chacun répond plus directement aux divers objectifs de l'information financière et aux questions entrant dans son périmètre. En plus des états financiers, les GPFR contiennent des informations relatives, par exemple, à l'évaluation de la performance des services publics fournis par l'entité et

de sa soutenabilité financière. Les objectifs de l'information financière, appliqués au domaine couvert par un rapport donné, guident les décisions en matière de présentation du rapport en question.

8.7 Les décisions en matière de présentation peuvent :

- soit donner lieu à l'établissement d'un nouveau GPFR, au déplacement d'informations d'un rapport à un autre ou à la fusion de rapports existants ;
- soit être des décisions plus ciblées relatives à la sélection, au placement et à l'organisation des informations incluses dans un GPFR donné.

Interdépendance des décisions en matière de présentation

8.8 Les décisions relatives à la sélection, au placement et à l'organisation des informations sont interdépendantes et, en pratique, sont généralement prises en même temps. En fonction de la quantité ou du type d'informations sélectionnées, il peut être décidé d'inclure certaines informations dans un rapport séparé ou de les organiser dans des tableaux ou dans des annexes séparées. Chacune des trois sections suivantes traite d'un type particulier de décision en matière de présentation.

Sélection des informations

8.9 Les décisions en matière de sélection des informations consistent à choisir les informations qui seront insérées :

- dans les états financiers ;
- dans des GPFR autres que les états financiers (ci-après, « autres GPFR »).

8.10 Comme il est expliqué au chapitre 2 (*Objectifs et utilisateurs de l'information financière à usage général*), les objectifs de l'information financière sont de fournir des informations sur l'entité utiles aux utilisateurs des GPFR à des fins de reddition de comptes et de prise de décisions. Le chapitre 2 décrit les types d'informations dont les utilisateurs ont besoin pour répondre à ces objectifs. Cette description aide à déterminer quels types de rapports sont nécessaires. Le présent chapitre porte sur la sélection des informations à inclure dans les GPFR, qu'il s'agisse d'états financiers ou d'autres rapports.

Sélection des informations : nature des informations

Nature des informations incluses dans les états financiers

8.11 Les besoins d'information des utilisateurs, énoncés au chapitre 2, conditionnent la sélection des informations à inclure dans les états financiers. Ces besoins requièrent notamment de fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité pour :

- permettre aux utilisateurs d'identifier les ressources de l'entité et les droits détenus sur celles-ci à la date de clôture ;
- fournir des éléments d'appréciation de certains aspects, par exemple savoir si l'entité a acquis ses ressources dans des conditions économiques avantageuses et les a utilisées de manière efficiente et efficace pour ses prestations de services ;

- aider à évaluer la performance financière, la liquidité et la solvabilité de l'entité.

8.12 Les états financiers peuvent aussi apporter des informations qui aident les utilisateurs à déterminer dans quelle mesure :

- l'entité a atteint ses objectifs financiers ;
- les produits, les charges, les flux de trésorerie et les résultats financiers de l'entité sont conformes aux budgets approuvés ;
- l'entité a respecté les lois et autres textes applicables régissant la collecte et l'utilisation des fonds publics.

8.13 Les états financiers ne rendent pas pleinement compte de la performance des services publics fournis par l'entité. Toutefois, les informations qui y figurent peuvent apporter des renseignements sur les aspects financiers de la performance des services publics, tels que :

- les produits, les charges et les flux de trésorerie liés à la prestation de service ;
- les actifs et les passifs qui peuvent être pris en compte par les utilisateurs pour évaluer, par exemple, la capacité opérationnelle de l'entité ou les risques financiers auxquels elle s'expose et qui pourraient avoir une incidence sur la prestation de service.

8.14 Les autres GPFR contiennent des informations supplémentaires, telles que :

- des informations sur la soutenabilité de la situation financière de l'entité ;
- des commentaires et analyses sur les états financiers ;
- des informations sur la performance des services publics.

Sélection d'informations à présenter à titre principal ou à titre annexe

8.15 Les informations sont sélectionnées en vue de les présenter à titre principal ou à titre annexe dans les GPFR. Les informations présentées à titre principal véhiculent des messages clés dans un GPFR, tandis que celles présentées à titre annexe renforcent l'utilité des premières en apportant des précisions qui aideront les utilisateurs à les comprendre. Les informations présentées à titre annexe ne peuvent se substituer à celles présentées à titre principal.

8.16 En général, il convient d'éviter la répétition d'informations dans un GPFR. Toutefois, une même information peut être à la fois présentée à titre principal et à titre annexe. Par exemple, un total présenté dans les états financiers eux-mêmes peut être répété dans les notes si celles-ci détaillent les éléments qui le composent. De même, une information peut être incluse dans plusieurs GPFR pour répondre aux objectifs propres à chacun.

Sélection d'informations à présenter à titre principal (display)

8.17 Chaque GPFR contient des messages clés et, de ce fait, des informations présentées à titre principal. Celles-ci doivent être concises et intelligibles de sorte que les utilisateurs puissent repérer les messages clés, sans être distraits par des détails qui pourraient nuire à la clarté de ces messages. Les informations présentées à titre

principal sont mises en évidence par des techniques de présentation appropriées, comme des intitulés clairs, des soulignements, des tableaux et des graphiques.

8.18 Les éléments présentés à titre principal dans les états financiers apportent des informations sur des questions telles que la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité en question.

8.19 L'un des principaux mécanismes permettant de savoir si une information doit être présentée à titre principal dans l'état de la situation financière ou celui de la performance financière ou bien à titre annexe dans les notes annexes ou ailleurs dans les GPFR est de déterminer si l'élément en question satisfait aux critères de comptabilisation. Dans les autres cas, par exemple dans l'état des flux de trésorerie, les informations présentées à titre principal concourent également à la réalisation des objectifs de l'information financière.

8.20 L'élaboration de règles en matière de présentation de postes et de totaux à titre principal passe par la recherche d'un équilibre entre la normalisation des informations présentées à titre principal, qui favorise l'intelligibilité, et la personnalisation des informations en fonction de facteurs propres à l'entité. Le but de cette double approche est de veiller à ce que toutes les entités présentent les informations nécessaires à la réalisation des objectifs de l'information financière tout en permettant que ces informations soient présentées d'une manière reflétant la nature et les activités de chaque entité.

Sélection d'informations à présenter à titre annexe (disclose)

8.21 Les informations présentées à titre annexe incluent généralement :

- les fondements sur lesquels reposent les informations présentées à titre principal, telles que les politiques et méthodes appliquées ;
- le détail des éléments composant les informations présentées à titre principal ;
- des éléments dont certains aspects, mais pas tous, sont identiques à ceux des informations présentées à titre principal, par exemple qui satisfont à une partie seulement des caractéristiques mentionnées dans la définition d'un élément[1] ou qui sont conformes à cette définition mais ne satisfont pas au critère de comptabilisation de l'élément en question.

8.22 Le niveau de détail apporté par les informations présentées à titre annexe doit contribuer à la réalisation des objectifs de l'information financière, sans être excessif. Les informations présentées à titre annexe, comme celles présentées à titre principal, sont nécessaires à la réalisation des objectifs de l'information financière.

8.23 Les informations présentées à titre annexe dans les notes aux états financiers :

- sont nécessaires à la compréhension des états financiers par les utilisateurs ;
- replacent les états financiers dans le contexte de l'entité et de son environnement opérationnel ;

[1] Comme il est expliqué au chapitre 5 (*Éléments dans les états financiers*), d'autres ressources et d'autres obligations non conformes à la définition d'éléments peuvent être comptabilisées pour contribuer à la réalisation des objectifs de l'information financière.

- ont généralement un lien clair et démontrable avec les informations présentées à titre principal dans le ou les état(s) financier(s) au(x)quel(s) les notes annexes se rapportent.

8.24 Les informations présentées à titre annexe dans les notes peuvent également comprendre :

- des facteurs propres à l'entité qui pourraient orienter l'interprétation des informations présentées à titre principal (par exemple des informations sur les parties liées, les entités contrôlées ou les intérêts détenus dans d'autres entités) ;
- les fondements sur lesquels reposent les informations présentées à titre principal (par exemple des informations sur les politiques comptables et l'évaluation, notamment les méthodes d'évaluation et les incertitudes liées à l'évaluation, le cas échéant) ;
- le détail des éléments composant les montants présentés à titre principal dans les états financiers (par exemple une ventilation des immobilisations corporelles par catégorie) ;
- des éléments qui ne satisfont pas à la définition d'un élément ou aux critères de comptabilisation mais qui sont important pour comprendre les finances de l'entité et sa capacité à fournir des services, par exemple des informations sur les événements et conditions susceptibles d'avoir une incidence sur les futurs flux de trésorerie ou le potentiel de service, notamment leur nature, leurs effets potentiels sur les flux de trésorerie ou le potentiel de service, leur probabilité et leur sensibilité aux changements de conditions ;
- des informations pouvant expliquer les tendances sous-jacentes ayant une incidence sur les totaux présentés à titre principal.

Principes applicables à la sélection des informations

8.25 Les décisions en matière de sélection des informations à présenter à titre principal ou explicatif prennent en compte :

- les objectifs de l'information financière ;
- les caractéristiques qualitatives et les contraintes pesant sur les informations incluses dans les GPFR ;
- les phénomènes économiques et d'une autre nature sur lesquels des informations sont requises.

8.26 Les informations sélectionnées doivent concourir à la réalisation des objectifs de l'information financière, appliqués au domaine couvert par chaque rapport, et apporter un niveau de détail adéquat. Les décisions en matière de sélection des informations nécessitent de classer les informations par ordre d'importance et de les synthétiser. Cette sélection permet d'éviter la surabondance d'informations, qui nuit à l'intelligibilité. L'excès d'informations peut empêcher les utilisateurs de bien comprendre les messages clés et fait donc obstacle à la réalisation des objectifs de l'information financière.

8.27 Il incombe aux préparateurs, par l'application de positions officielles et en exerçant leur jugement professionnel, de veiller à ce que les GPFR qu'ils préparent contiennent des informations répondant aux objectifs de l'information financière et présentant les caractéristiques qualitatives attendues.

8.28 Les décisions en matière de sélection des informations nécessitent un examen critique continu. Les informations susceptibles d'être sélectionnées sont examinées au moment de leur création et au moment où leur présentation est envisagée, en prêtant une attention particulière à leur pertinence, à leur importance relative et à leur rapport coûts-avantages, l'ensemble des caractéristiques qualitatives et des contraintes étant toutefois prises en compte lors de la sélection d'informations. Il peut être nécessaire de modifier des décisions prises antérieurement lorsque de nouvelles informations rendent obsolètes les informations précédentes, avec pour conséquence que les éléments en question ne respectent plus les caractéristiques qualitatives ou les contraintes.

8.29 L'ensemble des opérations, événements et autres éléments significatifs inclus dans les rapports sont présentés d'une manière qui en véhicule la substance plutôt que la forme, notamment juridique, de sorte que les caractéristiques qualitatives de pertinence et d'image fidèle soient respectées.

8.30 L'intérêt pour les utilisateurs de recevoir une information doit justifier le coût supporté par les entités pour recueillir et présenter cette information. Pour évaluer ce rapport coûts-avantages, il est important de tenir compte de l'incidence d'un élément donné sur la vision générale présentée, et de la nature des informations présentées. Des éléments qui, considérés isolément, semblent ne présenter qu'un intérêt restreint peuvent être très utiles pour donner une bonne vision d'ensemble.

8.31 Les informations doivent être diffusées en temps opportun pour que les utilisateurs puissent demander des comptes aux dirigeants et prendre en considération ces informations dans leurs prises de décisions.

8.32 Les GPFR peuvent contenir des informations supplémentaires émanant d'autres sources que le système d'information financière, auquel cas les caractéristiques qualitatives s'appliquent à ces informations. La date de fourniture de ces informations supplémentaires doit être aussi proche que possible de la date de clôture des états financiers de manière à diffuser les informations en temps opportun.

Principes applicables à la sélection d'informations en vue de leur présentation à titre principal ou annexe

8.33 Les décisions relatives à la présentation à titre principal ou annexe des informations concernent à la fois les états financiers et les autres GPFR. Les choix en la matière sont orientés par les objectifs de l'information financière, appliqués au domaine couvert par chaque rapport. Ce processus décisionnel peut s'appuyer sur des éléments élaborés à cette fin, tels que :

- des principes de classement ;

- une liste des grandes catégories d'informations à présenter à titre principal et une liste similaire des grandes catégories d'informations à présenter à titre annexe ;
- des listes indiquant, pour certaines informations particulières, si les préparateurs doivent les présenter à titre principal ou annexe.

8.34 Les décisions relatives à la présentation à titre principal ou annexe des informations sont prises :

- les unes par rapport aux autres plutôt qu'isolément ;
- de sorte à communiquer de manière efficace un ensemble d'informations formant un tout cohérent.

8.35 Les décisions relatives à la sélection d'informations à inclure dans d'autres GPFR sont prises après avoir soigneusement examiné le lien qui unit les autres GPFR aux états financiers.

Placement des informations

8.36 Les décisions en matière de placement des informations consistent à déterminer :

- dans quel rapport placer les informations ;
- dans quelle partie d'un rapport placer les informations.

8.37 L'endroit où sont placées les informations a une incidence sur leur contribution à la réalisation des objectifs de l'information financière et à la satisfaction des caractéristiques qualitatives attendues. Il peut influer sur la manière dont les utilisateurs interpréteront les informations et sur la comparabilité des informations. Le placement peut être utilisé pour :

- véhiculer l'importance relative d'une information et ses liens avec d'autres informations ;
- indiquer la nature d'une information ;
- associer plusieurs informations qui répondent conjointement à un besoin particulier des utilisateurs ;
- différencier les informations présentées à titre principal de celles présentées à titre annexe.

Principes applicables à la distribution des informations entre les différents rapports

8.38 Les facteurs à prendre en considération au moment de décider si des informations doivent être incluses dans les états financiers ou dans un autre GPFR sont notamment les suivants :

- *la nature des informations :* la nature des informations (par exemple historique ou prospective) justifie-t-elle de les placer dans le même GPFR ou dans un GPFR distinct dans un souci, par exemple, de comparabilité ou d'intelligibilité ;

- *les exigences propres au pays :* des éléments propres au pays, tels que des dispositions légales, engendrent-ils des obligations en matière de placement des informations ;
- *les liens avec d'autres informations :* les informations dont l'inclusion est envisagée doivent-elles être mises en lien étroit avec des informations figurant déjà dans un rapport existant ? Il convient d'examiner les liens unissant toutes les informations entre elles, et pas seulement les liens entre informations nouvelles et informations existantes.

8.39 Les facteurs ci-dessus, décrits sous l'angle de l'ajout d'informations à un ensemble d'informations existant, sont également valables lorsqu'il s'agit de déterminer si l'on peut améliorer la manière dont les informations existantes sont regroupées (voir la section sur l'organisation des informations).

8.40 Il peut être nécessaire de créer un nouveau GPFR lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :

- des besoins d'information supplémentaires, auxquels ne répondent pas les rapports existants, sont détectés ;
- la création d'un nouveau GPFR destiné à répondre à ces besoins contribuera certainement davantage à la réalisation des objectifs de l'information financière et au respect des caractéristiques qualitatives attendues que l'inclusion de ces informations dans un rapport existant.

Principes applicables au placement des informations au sein d'un rapport

8.41 Le paragraphe 8.17 du présent chapitre prévoit que les informations présentées à titre principal doivent être mises en évidence par des techniques de présentation appropriées. L'une de ces techniques est le placement des informations. Elle permet de faire ressortir les informations présentées à titre principal afin qu'elles ne soient pas noyées dans les informations présentées à titre annexe, plus détaillées et plus nombreuses.

8.42 Le placement des informations dans les états financiers contribue à donner une image complète des finances d'une entité.

8.43 Dans les états financiers, les informations présentées à titre principal sont incluses dans l'état concerné lui-même, tandis que les informations présentées à titre annexe figurent dans les notes annexes. Cette différence d'emplacement permet de mettre en évidence les éléments directement liés à la communication d'informations sur des questions telles que la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité en question, et de les compléter par des informations plus détaillées dans les notes annexes.

8.44 Dans les autres GPFR, les informations présentées à titre principal peuvent être soit placées à un autre endroit que les informations présentées à titre annexe, soit placées au même endroit mais différenciées de celles-ci et mises en évidence au moyen d'une autre technique de présentation.

Organisation des informations

8.45 L'organisation des informations désigne la disposition, le regroupement et l'ordre de présentation des informations et suppose de prendre des décisions sur :

- la manière dont les informations sont disposées au sein d'un GPFR ;
- la structure générale de chaque GPFR.

8.46 L'organisation des informations implique toute une série de décisions, par exemple sur l'utilisation de renvois, de tableaux, de graphiques, de titres et de numérotations et sur la disposition des différents éléments au sein de chaque partie du rapport, notamment sur l'ordre des éléments. La manière dont les informations sont organisées peut avoir une incidence sur leur interprétation par les utilisateurs.

Incidence de la nature des informations sur l'organisation

8.47 Les décisions relatives à l'organisation des informations doivent tenir compte :

- des liens importants entre les informations ;
- du fait que les informations sont présentées à titre principal ou à titre annexe.

Types de liens

8.48 Les liens importants qui peuvent exister entre des informations sont notamment les suivants :

- un éclaircissement ;
- une similarité ;
- un objectif commun.

8.49 Éclaircissement : des informations figurant à un certain endroit d'un GPFR peuvent apporter un éclaircissement sur des informations situées à un autre endroit. Par exemple, les informations budgétaires, les informations prospectives et les informations relatives à la performance des services publics complètent les informations incluses dans les états financiers. Des tableaux et graphiques peuvent être utilisés pour accroître l'intelligibilité d'informations textuelles. L'intelligibilité des informations incluses dans les GPFR peut également être améliorée par des renvois vers des informations communiquées hors des GPFR.

8.50 Similarité : il existe un lien de similarité lorsque des informations figurant à un endroit des GPFR sont la reprise exacte ou légèrement ajustée d'informations situées à un autre endroit. Par exemple, si des informations relatives à la performance des services publics incluent le coût des services ou la valeur des actifs utilisés pour fournir différents services, il peut être utile d'indiquer le lien qui existe entre ces totaux et les charges et actifs mentionnés dans les états financiers. Autre exemple : la mise en relation du total des charges indiqué dans le budget et du total des charges indiqué dans l'état de la performance financière peut donner aux utilisateurs une meilleure vision des finances de l'entité.

8.51 Objectif commun : ce type de lien unit les informations incluses à différents endroits des GPFR qui contribuent à la réalisation du même objectif. C'est le cas, par exemple, lorsque des informations présentées à titre principal et des informations présentées à titre explicatif concourent à la reddition de comptes sur les services fournis. Les informations sur a) le coût réel et budgété de différents services, b) les ressources financières et non financières utilisées pour fournir différents services et c) les prestations à venir de différents services peuvent être incluses à différents endroits. Pour faire ressortir le lien qui existe entre des informations situées à différents endroits, il peut être judicieux d'organiser les informations au moyen de techniques telles que des titres communs et des renvois.

8.52 Il peut exister des liens entre des informations figurant dans :

- différents GPFR ;
- différentes parties d'un GPFR ;
- différentes sections d'une même partie.

Regroupement d'informations

8.53 Les trois facteurs, mentionnés dans la section sur la sélection des informations, à prendre en compte dans les décisions en matière de localisation des informations (les liens avec d'autres informations, la nature des informations et les exigences propres au pays) sont également valables lorsqu'il s'agit de déterminer si l'on peut améliorer la manière dont les informations existantes sont regroupées. Les décisions en la matière nécessitent de prendre en considération les liens entre les ensembles d'informations, la nature des différents ensembles d'informations et, dans la mesure où c'est pertinent, les exigences propres au pays.

Principes applicables à l'organisation des informations

8.54 L'organisation des informations :

- concourt à la réalisation des objectifs de l'information financière ;
- contribue à ce que les informations incluses dans les rapports présentent les caractéristiques qualitatives attendues.

8.55 L'organisation des informations :

- contribue à l'intelligibilité des messages clés ;
- fait clairement ressortir les liens importants ;
- met suffisamment en évidence les informations véhiculant des messages clés ;
- facilite les comparaisons.

8.56 Les informations liées entre elles sont indiquées comme telles au moyen de l'utilisation de titres similaires, d'un ordre de présentation adéquat ou d'autres méthodes adaptées au type de lien et d'informations. Lorsqu'il existe un lien avec des informations communiquées hors des GPFR, il est important :

- que les renvois vers des informations émanant d'autres sources ne portent pas préjudice au respect des caractéristiques qualitatives dans le GPFR concerné ;

- que la date de publication de ces informations liées soit aussi proche que possible de la date de clôture des états financiers afin que les informations soient diffusées en temps opportun.

Comparabilité

8.57 L'organisation des informations tient compte des avantages à conserver une présentation identique au fil du temps. La stabilité de la présentation facilite l'accès aux informations et leur compréhension par les utilisateurs. Elle contribue également à assurer la comparabilité des informations, laquelle constitue l'une des caractéristiques qualitatives.

Principes applicables à l'organisation des informations au sein des états financiers

8.58 Les informations présentées à titre principal dans les états financiers sont généralement organisées en totaux et sous-totaux. Cette organisation permet de donner une vision structurée de questions telles que la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité en question.

8.59 Dans les états financiers, il peut y avoir des liens entre :

- des sous-ensembles de montants présentés à titre principal ou des modifications de montants présentés à titre principal et leur incidence sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité en question ;
- plusieurs montants présentés à titre principal dans différents états financiers et qui reflètent tous l'incidence d'un même événement extérieur ou qui concourent conjointement à la compréhension d'un aspect de la situation financière ou de la performance financière de l'entité ;
- des montants présentés à titre principal et des informations connexes présentées à titre annexe dans les notes et qui apportent des éclaircissements sur les éléments présentés à titre principal ou contribuent d'une autre manière à en faciliter la compréhension par les utilisateurs.

8.60 L'organisation des informations dans les états financiers implique la prise de décisions concernant notamment :

- le nombre et le type d'états ;
- la ventilation des totaux en sous-catégories pertinentes ;
- l'ordre et le regroupement des éléments présentés à titre principal dans chaque état ;
- les agrégats (par addition ou soustraction) à inclure ;
- les autres informations à inclure dans l'état lui-même.

8.61 Les informations présentées dans les notes annexes aux états financiers sont organisées de manière à mettre en évidence leurs liens avec les éléments présentés dans les états financiers eux-mêmes. Les notes annexes font partie intégrante des états financiers.

Principes applicables à l'organisation des informations au sein d'autres GPFR

8.62 Comme dans les états financiers, l'organisation des informations incluses dans d'autres GPFR contribue à l'intelligibilité des messages clés véhiculés par les informations en question. Une présentation mettant clairement en évidence les liens importants concourt :

- à la réalisation des objectifs de l'information financière ;
- au respect des caractéristiques qualitatives attendues.

8.63 La mise en relation des informations connexes aide les utilisateurs à trouver des informations importantes. Certaines informations sont plus intelligibles lorsqu'elles sont présentées sous la forme de graphiques, de diagrammes, de tableaux, de ratios ou d'indicateurs clés de la performance. Pour d'autres, une présentation textuelle sera plus efficace. L'organisation des informations contribue à ce que les utilisateurs comprennent les liens qui existent entre des informations figurant au sein d'un même GPFR.

8.64 L'organisation des informations facilite les comparaisons et permet notamment de savoir si des éléments sont semblables ou dissemblables. Pour faciliter les comparaisons entre plusieurs périodes, il est préférable d'éviter les changements dans la manière dont les informations relatives à une même entité sont organisées d'une année sur l'autre, sauf si ces changements améliorent la pertinence et l'intelligibilité. Quant aux comparaisons entre entités, elles sont facilitées lorsque les différentes entités organisent de manière similaire les informations qu'elles présentent.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne le cadre conceptuel mais n'en fait pas partie intégrante.

Principes applicables à la présentation des GPFR

BC8.1 Le présent chapitre décrit les concepts applicables à la présentation des GPFR, qu'il s'agisse d'états financiers ou de rapports présentant des informations supplémentaires venant éclairer ou compléter celles incluses dans les états financiers. Durant l'élaboration de ce chapitre, en réponse au document de consultation sur la présentation des rapports financiers à usage général (ci-après, le « document de consultation ») et à l'exposé-sondage du même nom (ci-après, l'« exposé-sondage »), certaines personnes ont exprimé l'opinion que les travaux de l'IPSASB ne devraient porter que sur les états financiers. Parmi les personnes d'accord avec le champ d'application plus large proposé, certaines ont estimé que les concepts devaient aussi être suffisamment détaillés pour répondre aux questions propres aux états financiers.

BC8.2 L'IPSASB estime que, pour atteindre les objectifs de l'information financière, il est très important de présenter les informations de manière efficace à la fois dans les états financiers et dans les autres GPFR. La présentation des informations dans les autres GPFR soulève des problèmes particuliers pour l'IPSASB et les préparateurs, d'où la nécessité d'établir des concepts en la matière, qui serviront de référence pour la formulation d'exigences sous la forme de normes IPSAS et de RPG. L'IPSASB a néanmoins reconnu la nécessité de disposer de concepts suffisamment détaillés pour être appliqués aux états financiers. Par conséquent, il a été choisi de décrire dans le présent chapitre des concepts en matière de présentation applicables à tout type de GPFR et d'entrer plus en détail dans ceux applicables aux états financiers.

Présentation des états financiers

BC8.3 Les détails apportés au sujet des états financiers répondent, comme il est indiqué ci-dessus, au besoin de s'assurer que les concepts proposés soient applicables à ce type de rapport. Toutefois, le présent chapitre ne contient pas de recommandations quant au nombre et au type d'états financiers à établir, cet aspect devant être précisé dans les normes IPSAS et les RPG. Cette décision résulte de la reconnaissance du fait qu'à travers le monde, certains préparateurs considèrent l'établissement d'états financiers « principaux » comme le minimum obligatoire et se réservent la possibilité d'ajouter d'autres états (par exemple des états recensant les engagements ou la dette du secteur public) à ceux requis par les normes IPSAS. Elle satisfait également le besoin d'éviter un excès de spécifications au niveau du cadre conceptuel.

BC8.4 Le présent chapitre ne dresse pas non plus une liste des informations à inclure dans les états financiers (et leurs notes annexes). Ainsi, les concepts applicables aux états financiers resteront valables même si des modifications interviennent dans des domaines tels que :

- le type d'informations nécessaires pour réaliser de manière adéquate les objectifs de l'information financière ;

- les outils informatiques au moyen desquels les informations sont présentées dans des GPFR ;
- le type de phénomènes économiques ou d'une autre nature sur lesquels les états financiers présentent des informations.

Langue dans laquelle les états financiers et autres GPFR sont établis

BC8.5 Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage ont déclaré que, selon elles, la réalisation des objectifs de l'information financière et le respect des caractéristiques qualitatives attendues dépendaient de la langue (ou des langues) dans laquelle/lesquelles les états financiers et autres GPFR étaient établis. L'IPSASB a donc décidé que le présent chapitre devait aborder cette question. En cas de traduction, l'utilité d'un GPFR pour les utilisateurs ayant besoin de cette traduction dépendra de la qualité de celle-ci. Elle doit être suffisamment bonne pour que la traduction soit fidèle à la version en langue originale. Une traduction fidèle permet aux utilisateurs qui la consultent de comprendre les informations de la même manière que les comprendraient les locuteurs natifs de la langue d'origine les lisant dans la version originale.

Présentation, informations présentées à titre principal et informations présentées à titre explicatif

BC8.6 Durant l'élaboration du présent chapitre, une description des notions de « présentation » (*presentation*), « présentation d'informations à titre principal » (*display*), « présentation d'informations à titre annexe » (*disclosure*), « informations centrales » (*core information*) et « informations justificatives » (*supporting information*) a été proposée. Les personnes consultées n'étaient pas toutes d'accord sur la pertinence de ces descriptions. La description de la notion de présentation, qui recouvre la sélection, le placement et l'organisation des informations, a été plutôt favorablement accueillie. Certaines personnes se sont déclarées opposées à l'introduction de telles descriptions, car elles estiment que les termes *presentation* et *disclosure* sont fréquemment utilisés par les normalisateurs et ont un sens largement admis. Dans plusieurs réponses à l'exposé-sondage, il était suggéré d'aligner la terminologie de l'IPSASB sur celle liée à la présentation des états financiers mise au point par l'IASB dans le cadre de son projet de révision de son cadre conceptuel.

BC8.7 Pour l'IPSASB, le fait que les termes qu'il utilise s'appliquent aux informations incluses dans tout type de GPFR, et pas seulement à celles incluses dans les états financiers, peut empêcher une harmonisation avec une terminologie ne se rapportant qu'aux états financiers. Si le terme « présentation » (*presentation*) s'applique aux informations véhiculant des messages clés dans les états financiers, l'utilisation de ce même terme en lien avec d'autres types d'informations incluses dans les GPFR en modifiera le sens. Le terme « présentation d'informations à titre principal » (*display*) indique que des informations véhiculant des messages clés peuvent être sélectionnées en vue de leur inclusion soit dans les états financiers soit dans d'autres composantes des GPFR.

BC8.8 L'IPSASB estime que la distinction que font certains pays entre *presentation* et *disclosure*, selon laquelle *presentation* désigne l'inclusion d'informations dans un état financier lui-même et *display* l'inclusion d'informations dans les notes annexes, ne peut s'appliquer aux concepts liés à la présentation des GPFR. Les distinctions propres aux états financiers ont une utilité limitée et peuvent être source de confusion si elles sont appliquées à d'autres GPFR. Pour ce qui est des états financiers, les termes *display* et *disclosure* permettent de faire clairement la distinction entre l'inclusion d'informations dans un état financier lui-même (*display*) et l'inclusion d'informations dans les notes annexes (*disclosure*). Pour ces raisons, l'IPSASB a conservé la description des notions de « présentation » (*presentation*), « présentation d'informations à titre principal » (*display*) et « présentation d'informations à titre annexe » (*disclosure*) proposée dans l'exposé-sondage, en modifiant les explications qui y étaient associées.

BC8.9 La description de la notion de présentation proposée dans le document de consultation incluait à la fois sa définition (la sélection, le placement et l'organisation des informations) et les résultats attendus (réaliser les objectifs de l'information financière, répondre aux besoins des utilisateurs et respecter les caractéristiques qualitatives attendues). Après réflexion, l'IPSASB a décidé que la séparation de ces deux aspects faciliterait le traitement des questions liées à la présentation. Le présent chapitre contient donc une description de la présentation, à savoir la sélection, le placement et l'organisation des informations, et une description de son but, qui est de fournir des informations concourant à la réalisation des objectifs de l'information financière et présentant les caractéristiques qualitatives attendues, en tenant compte des contraintes pesant sur les informations incluses dans les GPFR.

BC8.10 Certaines personnes consultées ont estimé que la distinction entre les « informations centrales » (*core information*) et les « informations justificatives » (*supporting information*) proposée dans le document de consultation laissait entendre que les informations contenues dans les notes annexes aux états financiers étaient moins importantes que celles figurant dans les états financiers eux-mêmes, ce qui créait une hiérarchie. Bien que l'IPSASB n'ait pas eu l'intention d'établir une telle hiérarchie, il a jugé cette remarque pertinente. Il a donc réévalué la nécessité de faire la distinction entre informations centrales et informations justificatives et est parvenu à la conclusion qu'il serait plus pertinent de véhiculer les idées liées à chacun de ces deux types d'informations à travers la description des notions de « présentation d'informations à titre principal » (*display*) et « présentation d'informations à titre annexe » (*disclosure*) dans chaque GPFR. Par conséquent, les termes « informations centrales » (*core information*) et « informations justificatives » (*supporting information*) n'ont pas été conservés dans l'exposé-sondage et la description de « présentation d'informations à titre principal » (*display*) et « présentation d'informations à titre annexe » (*disclosure*) a été modifiée pour expliquer à quel type d'informations se rapporte chacun de ces termes, sans laisser entendre qu'un de ces types d'informations serait plus important que l'autre. Le présent chapitre a également été rédigé selon cette approche.

BC8.11 L'IPSASB s'est par ailleurs demandé si tous les GPFR contenaient à la fois des informations présentées à titre principal et des informations présentées à titre annexe, ou s'il était possible qu'un GPFR ne contient que des informations du deuxième type. Étant donné qu'il existe des messages clés pour chaque type de GPFR et que les informations véhiculant ces messages clés sont nécessairement présentées à titre principal, l'IPSASB est parvenu à la conclusion que tous les GPFR contenaient à la fois des informations présentées à titre principal et des informations présentées à titre annexe.

Stratégie générale en matière de présentation

BC8.12 Dans le document de consultation, il était proposé une stratégie de présentation consistant à :

- établir des objectifs en matière de présentation en fonction des besoins des utilisateurs ;
- appliquer les caractéristiques qualitatives aux décisions en matière de présentation ;
- définir différents concepts liés à la présentation. Les concepts proposés étaient les suivants : concept n° 1 : sélectionner des informations qui répondent aux besoins des utilisateurs, dont le rapport coûts-avantages soit positif et qui soient diffusées en temps opportun ; concept n° 2 : placer les informations de manière à répondre aux besoins des utilisateurs ; concept n° 3 : organiser les informations de manière à mettre en évidence les liens importants et à favoriser les comparaisons.

Il était également proposé, dans le document de consultation, de fixer au niveau des normes des objectifs en matière de présentation applicables à certains types de rapports ou à des domaines particuliers.

BC8.13 Les personnes consultées ont généralement convenu que les décisions en matière de présentation devaient tenir compte des besoins des utilisateurs et des caractéristiques qualitatives attendues. Elles se sont déclarées favorables à la fixation d'objectifs en matière de présentation mais ont estimé que ces objectifs devaient être intégrés au cadre conceptuel et pas seulement aux normes. Bien que, sur le principe, la définition de concepts liés à la présentation ait reçu globalement un bon accueil, une part non négligeable des personnes consultées a exprimé son désaccord avec les trois concepts proposés. Certaines ont estimé qu'il n'était pas normal que ces concepts mettent l'accent sur une partie seulement des caractéristiques qualitatives et des contraintes pesant sur les informations incluses dans les GPFR et ont demandé que d'autres caractéristiques et contraintes soient prises en compte. D'autres ont jugé que ces concepts n'apportaient pas grand-chose, voire rien du tout, à la présentation des caractéristiques qualitatives et des contraintes pesant sur les informations incluses dans les GPFR figurant au chapitre 3 (*Caractéristiques qualitatives*).

BC8.14 En définitive, l'IPSASB est parvenu à la conclusion qu'il convenait d'adopter une approche plus simple et plus ciblée, appliquant directement les principes énoncés aux chapitres 1 à 4 aux décisions en matière de présentation. L'IPSASB estime que les décisions relatives à la sélection, au placement et à l'organisation des

informations sont prises pour répondre aux besoins d'information des utilisateurs sur des phénomènes économiques ou d'une autre nature. Les décisions en matière de présentation sont prises en vue de la réalisation des objectifs de l'information financière, et elles supposent de tenir compte des caractéristiques qualitatives attendues et des contraintes pesant sur les informations incluses dans les GPFR.

BC8.15 Les décisions en matière de présentation sont a) soit des décisions donnant lieu à l'établissement d'un nouveau rapport, au déplacement d'informations d'un rapport à un autre ou à la fusion de rapports existants, b) soit des décisions plus ciblées relatives à la sélection, au placement et à l'organisation des informations incluses dans un rapport donné. Il est utile de faire la distinction entre ces deux types de décisions dans le cadre du périmètre plus étendu de l'information financière, mentionné au chapitre 2. Ils sont tous deux importants et l'IPSASB n'établit pas de hiérarchie entre eux. La différence entre les deux tient dans la portée ou l'ordre des décisions. Par exemple, la décision de créer un nouveau rapport implique qu'un large ensemble d'informations sera présenté. Elle donnera lieu à des décisions plus ciblées mais tout aussi importantes sur les éléments à présenter au sein de ce rapport.

BC8.16 La nécessité de faire la distinction entre la présentation d'information à titre principal et la présentation d'informations à titre explicatif est un autre aspect important de la stratégie générale de l'IPSASB en matière de présentation. La décision de présenter des informations à titre principal dans l'état financier lui-même ou de les présenter à titre explicatif dans les notes annexes est un exemple de décision ciblée relative à un rapport particulier.

Objectifs en matière de présentation

BC8.17 Comme cela a été mentionné ci-avant, l'IPSASB a proposé dans son document de consultation d'établir des « objectifs en matière de présentation » pour orienter la prise de décisions en la matière. Bien que cette proposition ait recueilli l'approbation de nombreuses personnes consultées, l'IPSASB a finalement décidé de ne pas inclure de tels objectifs dans le présent chapitre. Il a en effet jugé que la création d'un second niveau d'objectifs, venant s'insérer sous les objectifs de l'information financière énoncés au chapitre 2, serait superflue et qu'elle pourrait être source de confusion et détourner l'attention des objectifs de l'information financière. Cette décision, présentée dans l'exposé-sondage, a été accueillie favorablement par la plupart des personnes consultées.

Application des caractéristiques qualitatives et des contraintes

BC8.18 De nombreuses personnes consultées durant l'élaboration du présent chapitre se sont déclarées favorables à l'application des caractéristiques qualitatives aux décisions en matière de présentation. En revanche, certaines ont estimé que la stratégie générale en matière de présentation ne tenait pas suffisamment compte des contraintes pesant sur les informations incluses dans les GPFR. L'IPSASB convient que les contraintes s'appliquent aux décisions en matière de présentation. Ces contraintes sont donc mentionnées dans la stratégie générale en matière de présentation et dans les sections qui suivent sur chacun des trois types de décisions à prendre en matière de présentation.

Concepts liés à la présentation

BC8.19 Après examen des objections soulevées par les personnes consultées au sujet des trois principes proposés dans le document de consultation et des modifications pouvant être apportées pour répondre à ces objections, l'IPSASB est parvenu à la conclusion que les idées contenues dans ces trois principes étaient suffisamment couvertes par l'application des caractéristiques qualitatives et des contraintes pesant sur les informations incluses dans les GPFR aux décisions en matière de présentation. Dans l'exposé-sondage, l'IPSASB a donc remplacé les trois principes proposés dans le document de consultation par une description modifiée de l'application des caractéristiques qualitatives et des contraintes aux décisions en matière de présentation. La plupart des personnes ayant répondu à l'exposé-sondage se sont déclarées favorables à une application directe des concepts énoncés aux chapitres 1 à 4 plutôt qu'à l'insertion de concepts ou d'objectifs intermédiaires en matière de présentation.

Organisation des informations : renvois vers des informations externes

BC8.20 Au chapitre 2 du cadre conceptuel, il est expliqué que les utilisateurs des GPFR peuvent aussi avoir besoin d'étudier les informations émanant d'autres sources, notamment les rapports sur les conditions économiques actuelles et à venir, le budget et les prévisions, ainsi que les données concernant des politiques publiques qui n'apparaissent pas dans les GPFR. L'IPSASB s'est interrogé sur l'opportunité d'inclure dans les GPFR des renvois vers de telles informations. La conclusion auquel il est parvenu est que, bien que les caractéristiques qualitatives de ces informations risquent de ne pas être conformes à celles attendues, de tels renvois pourraient concourir à une plus grande intelligibilité. Par conséquent, l'IPSASB considère que, sous réserve que les informations émanant de sources externes ne portent pas préjudice au respect des caractéristiques qualitatives attendues, les GPFR peuvent contenir des renvois vers de telles informations.

Annexe

Documents publiés dans le cadre de la procédure d'élaboration du cadre conceptuel

Titres	Date de publication	Date de fin de la période de consultation
Document de consultation *Objectifs de l'information financière* ; *Champ d'application de l'information financière* ; *Caractéristiques qualitatives des informations publiées dans les rapports financiers à usage général* ; *Entité présentant l'information financière*	30 septembre 2008	30 mars 2009
Document de consultation Éléments et comptabilisation dans les états financiers	15 décembre 2010	14 juin 2011
Document de consultation Évaluation des actifs et des passifs présentés dans les états financiers	15 décembre 2010	14 juin 2011
Exposé-sondage 1 *Rôle, autorité et champ d'application* ; *Objectifs et utilisateurs ; Caractéristiques qualitatives* ; *Entité présentant l'information financière*	15 décembre 2010	14 juin 2011
Exposé-sondage *Caractéristiques essentielles du secteur public et implications potentielles en matière d'information financière*	29 avril 2011	31 août 2011
Document de consultation *Présentation des rapports financiers à usage général*	29 janvier 2012	31 mai 2012
Exposé-sondage 2 Éléments et comptabilisation dans les états financiers	7 novembre 2012	30 avril 2013
Exposé-sondage 3 Évaluation des actifs et des passifs présentés dans les états financiers	7 novembre 2012	30 avril 2013
Exposé-sondage 4 *Présentation des rapports financiers à usage général*	17 avril 2013	15 août 2013

IPSAS 1 — PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

Remerciements

IPSAS 1 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 1 (révisée en 2003), *Présentation des états financiers* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Des extraits d'IAS 1 sont reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 1 — PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

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

En décembre 2006, l'IPSASB a publié une version révisée d'IPSAS 1.

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

- IPSAS 47, *Produits* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 46, *Evalutation* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 44, *Actifs non courats détenus en vue de la vente et activités abandonnées* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 42, *Prestations sociales* (publiée en janvier 2019)
- IPSAS 41, *Instruments financiers* (publiée en août 2018)
- IPSAS 40, *Regroupement d'entités du secteur public* (publiée en janvier 2017)
- IPSAS 39, *Avantages du personnel* (publiée en juillet 2016)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS* 2015 (publiées en avril 2016)
- IPSAS 38, *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 35, *États financiers consolidés* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS* 2014 (publiées en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- IPSAS 28*, Instruments financiers : présentation* (publiée en janvier 2010)
- IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* (publiée en janvier 2010)
- IPSAS 30, *Instruments financiers* : *informations à fournir* (publiée en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 1

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
4	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
5	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
6	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
7	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015 L'applicabilité des IPSAS Avril 2016 IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 45 Mai 2023
7A	Nouveau	IPSAS 28 Janvier 2010
12	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
21	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2015
29	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
44	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
50	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
53	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2015
53A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2015
54	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2015
70	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
73	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
74	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
75	Amendé	IPSAS 30 Janvier 2010
79	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010 Améliorations des IPSAS Janvier 2010 IPSAS 41 Août 2018
80	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
82	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010 Améliorations des IPSAS Janvier 2010 Améliorations des IPSAS Novembre 2010 IPSAS 41 Août 2018
88	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
		IPSAS 42 Janvier 2019 IPSAS 44 Mai 2022 IPSAS 47 Mai 2023
92	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
94	Amendé	IPSAS 42 Janvier 2019 IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 47 Mai 2023
95	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
95A	Nouveau	IPSAS 28 Janvier 2010
97	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015 L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
101	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010 IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 45 Mai 2023
102	Amendé	IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 44 Mai 2022
103	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
107	Amendé	IPSAS 44 Mai 2022
109	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
112	Amendé	IPSAS 42 Janvier 2019
113	Amendé	IPSAS 42 Janvier 2019
114	Amendé	IPSAS 42 Janvier 2019
115	Amendé	IPSAS 42 Janvier 2019
116	Amendé	IPSAS 39 Juillet 2016 Améliorations des IPSAS Avril 2016
118	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
125A	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
125B	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
125C	Amendé	IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 45 Mai 2023
129	Amendé	IPSAS 30 Janvier 2010

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
133	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
134	Amendé	IPSAS 38 Janvier 2015 IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023 IPSAS 47 Mai 2023
135	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015 IPSAS 40 Janvier 2017
138	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
139	Amendé	IPSAS 38 Janvier 2015
141	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
143	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
148	Amendé	IPSAS 30 Janvier 2010 IPSAS 45 Mai 2023
148A	Nouveau	IPSAS 30 Janvier 2010
148B	Nouveau	IPSAS 30 Janvier 2010
148C	Nouveau	IPSAS 30 Janvier 2010
148D	Nouveau	IPSAS 28 Janvier 2010
150	Amendé	IPSAS 28 Janvier 2010
151	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
152	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
153A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
153B	Nouveau	IPSAS 28 Janvier 2010
153C	Nouveau	IPSAS 30 Janvier 2010
153D	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
153E	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2015
153F	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
153G	Nouveau	IPSAS 38 Janvier 2015 IPSAS 35 Janvier 2015
153H	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
153I	Nouveau	L’applicabilité des IPSAS Avril 2016

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
153J	Nouveau	IPSAS 39 Juillet 2016
153K	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
153L	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
153M	Nouveau	IPSAS 42 Janvier 2019
153N	Nouveau	IPSAS 44 Mai 2022
153O	Nouveau	IPSAS 45 Mai 2023
153P	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
153Q	Nouveau	IPSAS 47 Mai 2023
154	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015
Mise en oeuvre	Amendé	IPSAS 44 Mai 2022 IPSAS 47 Mai 2023

Décembre 2006

IPSAS 1 — PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

SOMMAIRE

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

Informations à présenter soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes 93–98

État de la performance financière 99–117

Solde de la période 99–101

Informations à présenter dans l'état de la performance financière 102–105

Informations à présenter soit dans l'état de la performance financière soit dans les notes 106–117

État des variations de l'actif net/situation nette 118–125

Tableau des flux de trésorerie 126

Notes 127–150

Structure 127–131

Informations à fournir sur les méthodes comptables 132–139

Sources principales d'incertitude relative aux estimations 140–148

Capital 148 A–148C

Instruments financiers remboursables au gré du porteur classés en actif net/situation nette 148D

Autres informations à fournir 149–150

Dispositions transitoires 151–152

Date d'entrée en vigueur 153-154

Retrait de IPSAS 1 (2000) 155

Annexe A : Caractéristiques qualitatives de l'information financière

Annexe B : Amendements d'autres IPSAS

Base des conclusions

Guide d'application

Comparaison avec IAS 1

La Norme comptable internationale du secteur public 1, *Présentation des états financiers* est énoncée dans les paragraphes1-155. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 1 devrait être lue dans le contexte de son objectif, de la base des conclusions et de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

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

Champ d'application

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

3. On entend par états financiers à usage général les états financiers destinés à satisfaire les besoins des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger des rapports financiers adaptés à leurs besoins d'informations particuliers. Les utilisateurs d'états financiers à usage général sont notamment les contribuables, les élus, les créanciers, les fournisseurs, les médias et les membres du personnel. Les états financiers à usage général comprennent les états financiers présentés séparément ou à l'intérieur d'un autre document public tel qu'un rapport annuel. La présente Norme ne s'applique pas à l'information financière intermédiaire résumée.

4. La présente Norme s'applique de manière égale à toutes les entités, y compris celles qui présentent des états financiers consolidés selon IPSAS 35, *États financiers consolidés* et celles qui présentent des états financiers individuels, tels que définis dans IPSAS 34, *États financiers consolidés et individuels*.

5. [Supprimé]

6. [Supprimé]

Définitions

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

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

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

Les apports des contributeurs désignent les avantages économiques futurs ou le potentiel de service apportés à l'entité par des parties extérieures à celle-ci, autres que ceux qui résultent en des passifs de l'entité. Ces apports créent un intérêt financier dans l'actif net/situation nette de l'entité, qui :

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

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

Les distributions aux contributeurs désignent les avantages économiques futurs ou le potentiel de service distribué 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 composée d'une entité contrôlante et de ses entités contrôlées.

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

Impraticable. L'application d'une disposition est impraticable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y arriver.

Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.

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

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

Les composantes de l'actif net/situation nette sont les apports en capitaux, les résultats cumulés, les réserves et les participations ne donnant pas le contrôle. Parmi les types de réserves figurent les éléments suivants :

(a) **les variations de l'excédent de réévaluation (voir IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* et IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*) ;**

(b) **les réévaluations des régimes à prestations définies (voir IPSAS 39, *Avantages du personnel*) ;**

(c) **les profits et pertes résultant de la conversion des états financiers d'une activité étrangère (voir IPSAS 4, *Effets des variations des monnaies étrangères*) ;**

(d) **les profits et pertes des investissements en instruments de capitaux propres désignés à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette selon le paragraphe 106 d'IPSAS 41, *Instruments financiers* ;**

(e) **les profits et pertes sur les actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette selon le paragraphe 41 d'IPSAS 41 ;**

(f) **la fraction efficace des profits et pertes résultant d'instruments de couverture des flux de trésorerie et les profits et les pertes résultant d'instruments de couverture d'investissements en instruments de capitaux propres évalués à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette selon le paragraphe 106 d'IPSAS 41 (voir paragraphes 113 à 155 d'IPSAS 41) ;**

(g) **pour des passifs particuliers désignés à la juste valeur par le biais du résultat, le montant de la variation de la juste valeur qui est imputable aux variations du risque de crédit dudit passif (voir paragraphe 108 d'IPSAS 41) ;**

(h) **les variations de valeur de la valeur temps d'une option lors de la séparation de la valeur intrinsèque et de la valeur temps d'un contrat d'option et la désignation comme instrument de couverture de la seule variation de valeur intrinsèque d'une option (voir paragraphes 113 à 155 d'IPSAS 41) ; et**

(i) **variations de la valeur des éléments à terme des contrats à terme de gré à gré lors de la séparation de l'élément à terme et de l'élément au comptant d'un contrat à terme de gré à gré et la désignation comme instrument de couverture des seules variations de l'élément au comptant, ainsi que variations de la valeur de la marge de base en devises étrangères d'un instrument financier lorsqu'on l'exclut de la désignation dudit instrument financier en tant qu'instrument de couverture (voir paragraphes 113 à 155 d'IPSAS 41).**

Les <u>notes</u> contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations des actifs nets/situation nette et le tableau des flux de trésorerie. Les notes fournissent des descriptions narratives ou des ventilations

d'éléments présentés dans ces états, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans ces états.

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

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

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

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

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

Entité économique

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

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

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

Avantages économiques futurs ou potentiel de service

11. Les actifs constituent pour les entités un moyen de réaliser leurs objectifs. Les actifs utilisés pour fournir des biens et des services conformément aux objectifs d'une entité mais qui ne génèrent pas directement d'entrées nettes de trésorerie sont généralement considérés comme représentatifs d'un « potentiel de service ». Les actifs utilisés pour générer des entrées nettes de trésorerie sont souvent décrits comme représentatifs « d'avantages économiques futurs ». Pour englober tous les objectifs que peuvent servir des actifs, la présente Norme utilise l'expression « avantages économiques futurs ou potentiel de service » pour décrire les caractéristiques essentielles des actifs.

Entreprises publiques

12. [Supprimé]

Importance relative

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

Actif net/situation nette

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

Objectif des états financiers

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

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

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

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

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

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

16. Les états financiers à usage général peuvent également jouer un rôle prédictif ou prospectif, en fournissant des informations utiles pour prédire le niveau de ressources requis pour une exploitation continue, les ressources que celle-ci peut générer, ainsi

que les risques et incertitudes associés. L'information financière peut également fournir à l'utilisateur des informations :

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

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

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

(a) les actifs ;

(b) les passifs ;

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

(d) les produits ;

(e) les charges ;

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

(g) les flux de trésorerie.

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

Responsabilité au titre des états financiers

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

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

Composantes des états financiers

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

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

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

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

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

(e) **lorsque l'entité rend public son budget approuvé, une comparaison des montants budgétés et des montants réels, soit sous la forme d'un état financier complémentaire distinct, soit sous la forme d'une colonne « budget » dans les états financiers ;**

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

(g) **Une information comparative relative à la période précédente comme mentionné dans les paragraphes 53 et 53A d'IPSAS 1.**

22. Les composantes énumérées au paragraphe 21 sont désignées sous différentes appellations tant au sein d'un pays que d'un pays à l'autre. L'état de la situation financière peut également porter le nom de bilan ou d'état de l'actif et du passif. L'état de la performance financière pourra également être appelé état des produits et charges, compte de résultat, compte d'exploitation, ou compte des profits et des pertes. Les notes peuvent comprendre des éléments dénommés « tableaux « dans certains pays.

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

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

- 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

- la présentation d'informations attestant que les montants budgétés n'ont pas été dépassés. Si des montants budgétés ou des crédits ont été dépassés, ou des dépenses engagées en l'absence d'autorisation budgétaire ou d'autre habilitation, les détails pourront en être présentés par le biais d'une note de bas de page faisant référence à la rubrique pertinente dans les états financiers.

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

26. Les entités sont également encouragées à publier des informations sur la manière dont elles se conforment à la loi, la réglementation ou aux autres règlements imposés depuis l'extérieur. Lorsque les états financiers ne contiennent pas d'informations en matière de conformité, il est utile qu'une note renvoie aux documents qui les contiennent. La connaissance de cas de non-conformité est probablement pertinente à des fins de reddition de comptes ; elle peut affecter l'évaluation par un utilisateur de la performance de l'entité et de sa stratégie en termes d'activité. Cela peut également influencer les décisions ultérieures d'affectation de ressources à cette entité.

Considérations générales

Image fidèle et conformité aux Normes comptables internationales du secteur public

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

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

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

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

(b) De présenter des informations, y compris les méthodes comptables, de manière à fournir une information pertinente, fournissant une image fidèle, intelligible, diffusée en temps opportun, comparable et vérifiable.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

36. Pour les besoins des paragraphes 31 à 35, un élément d'information serait contraire à l'objectif des états financiers s'il ne donnait pas une image fidèle des transactions, autres événements et conditions qu'il est censé représenter ou que l'on pourrait raisonnablement s'attendre à le voir représenter, de sorte qu'il pourrait influencer les décisions prises par les utilisateurs des états financiers. Au moment d'apprécier si le respect d'une disposition spécifique d'une Norme serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers, énoncé dans la présente Norme, la direction examine :

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

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

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

Continuité d'activité

38. **La capacité de l'entité à poursuivre son activité doit être évaluée lors de l'établissement des états financiers. Cette évaluation doit être réalisée par les personnes responsables de la préparation des états financiers. Les états financiers doivent être établis sur une base de continuité d'activité sauf s'il y a une intention ou s'il n'y a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité. Lorsque les personnes responsables de la préparation des états financiers ont conscience, à l'occasion de cette évaluation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, ces incertitudes doivent être indiquées. Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'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.**

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

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

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

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

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

poursuite de financement par l'État, et aux sources potentielles de financement de remplacement, avant de pouvoir conclure si l'hypothèse de continuité de l'activité est appropriée.

Cohérence de la présentation

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

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

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

43. Une acquisition ou une cession importante, ou encore un examen de la présentation des états financiers, peuvent donner à penser qu'il faille présenter les états financiers de manière différente. Ainsi, une entité peut céder une banque d'épargne qui constitue l'une de ses entités contrôlées les plus significatives tandis que l'entité économique résiduelle s'occupe essentiellement de fournir des services administratifs et de conseil. Dans ce cas, la présentation des états financiers d'après l'activité principale d'institution financière de l'entité économique sera probablement sans pertinence pour la nouvelle entité économique.

44. Une entité ne modifie la présentation de ses états financiers que si la présentation modifiée fournit une image fidèle et s'avère plus pertinente pour les utilisateurs des états financiers et si la structure modifiée est susceptible de perdurer, de manière à ne pas affecter la comparabilité. Lorsque de tels changements de présentation sont réalisés, une entité reclasse ses informations comparatives selon les paragraphes 55 et 56.

Importance relative et regroupement

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

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

suffisamment significatif pour faire l'objet d'une présentation séparée dans les notes.

47. L'application du principe de l'importance relative fait qu'il n'est pas nécessaire de se conformer aux dispositions spécifiques des Normes comptables internationales du secteur public pour les informations non significatives.

Compensation

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

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

50. IPSAS 47, *Produits,* impose d'évaluer les produits au montant de la contrepartie à laquelle l'entité s'attend à avoir droit au titre de la transaction. Le montant des produits comptabilisés reflète les remises sur les prix ou les quantités accordées par l'entité. Dans le cadre de ses activités, une entité effectue d'autres transactions qui ne génèrent pas de produits mais qui découlent des principales activités génératrices de produits. Les résultats de ces transactions sont présentés, lorsque cette présentation traduit la nature de la transaction ou d'un autre événement, en compensant le revenu par les charges qui lui sont liées et qui seraient générées par la même transaction. Par exemple :

    (a) les profits et pertes dégagés sur la cession d'actifs non courants, y compris des titres de participation et des actifs opérationnels, sont présentés en déduisant, du montant de la contrepartie de la cession la valeur comptable de l'actif et des frais de vente correspondants ;

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

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

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

Informations comparatives

Information Comparative Minimale

53. **Sauf autorisation ou disposition contraire d'une Norme comptable internationale du secteur public, une entité présente les informations comparatives relatives à la période précédente pour leurs montants inscrits dans les états financiers antérieurs. Une entité présente des informations comparatives sous forme narrative et descriptive si cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de la période.**

53A. **Une entité présente, au minimum, un état de la situation financière présentant l'information comparative relative à la période précédente, un état de la performance financière présentant l'information comparative relative à la période précédente, un état des flux de trésorerie présentant l'information comparative relative à la période précédente, ainsi qu'un état de la variation de la situation nette présentant l'information comparative relative à la période précédente, et les notes annexes correspondantes.**

54. Dans certains cas, des commentaires fournis dans les états financiers pour la (les) période(s) précédente(s) continuent d'être pertinents pour la période. Par exemple, une entité fournit dans la période en cours les détails d'un litige dont le résultat était incertain à la fin de la période précédente et qui n'est pas encore réglé. Les utilisateurs peuvent bénéficier de l'information selon laquelle il y avait une incertitude à la fin de la période précédente et de la communication des mesures qui ont été prises au cours de la période pour lever cette incertitude.

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

(a) la nature du reclassement ;

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

(c) la raison du reclassement.

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

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

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

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

permettant leur reclassement et il est possible que l'on ne soit pas en mesure de reconstituer l'information.

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

Structure et contenu

Introduction

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

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

Identification des états financiers

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

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

63. **Chacune des composantes des états financiers doit être clairement identifiée. En outre, les informations énumérées ci-après doivent être présentées de façon bien évidente et répétées si cela est nécessaire à une bonne compréhension des informations présentées :**

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

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

    (c) **la date de clôture ou la période couverte par les états financiers selon ce qui est le plus approprié pour la composante en question des états financiers ;**

(d) **la monnaie de présentation telle que définie dans IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères ;* et**

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

64. Les dispositions du paragraphe 63 sont normalement satisfaites par la présentation sur chacune des pages des états financiers, des titres des pages et des intitulés de colonnes (sous une forme abrégée). C'est une question de jugement que de déterminer le mode le plus approprié de présentation de ces informations. Par exemple, en cas de présentation électronique des états financiers, un système de pages séparées n'est pas toujours utilisé ; les éléments listés ci-dessus sont alors présentés suffisamment fréquemment pour permettre une bonne compréhension des informations contenues dans les états financiers.

65. Les états financiers sont souvent rendus plus compréhensibles par une présentation de l'information en milliers ou en millions d'unités de la monnaie de présentation. Cela est acceptable dans la mesure où le niveau d'arrondi est indiqué et où il n'y a pas omission d'informations significatives.

Période de clôture

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

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

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

67. Dans des circonstances exceptionnelles, par exemple pour mieux faire concorder son cycle d'information financière et son cycle budgétaire, l'entité peut être tenue, ou peut décider, de modifier sa date de clôture. Dans ce cas, il est important (a) que les utilisateurs prennent conscience que les chiffres de la période et les chiffres comparatifs ne sont pas comparables, et (b) de mentionner la raison du changement de la date de clôture. Un autre exemple est celui où, en passant de la comptabilité de caisse à la comptabilité d'engagement, une entité modifie la date de clôture d'autres entités au sein de l'entité économique, afin de permettre l'élaboration d'états financiers consolidés.

68. Normalement, les états financiers sont systématiquement établis de façon à couvrir une période d'un an. Toutefois, certaines entités préfèrent, pour des raisons d'ordre pratique, couvrir des périodes de 52 semaines par exemple. La présente Norme n'interdit pas cette pratique, car il est probable que les états financiers ainsi établis ne seront pas significativement différents de ce qu'ils auraient été s'ils avaient été établis pour une période d'un an.

Célérité

69. L'utilité des états financiers diminue si ceux-ci ne peuvent être mis à la disposition des utilisateurs dans un délai raisonnable à compter de la date de clôture. Une entité doit être à même de publier ses états financiers dans les six mois suivant la date de clôture. Des facteurs permanents tels que la complexité des activités de l'entité ne constituent pas un motif suffisant pour ne pas communiquer les états financiers en temps utile. Dans de nombreux pays, la législation et la réglementation fixent des dates limites plus spécifiques.

État de la situation financière

Distinction entre les éléments courants et non courants

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

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

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

73. Pour certaines entités, telles que des institutions financières, une présentation des actifs et des passifs par ordre croissant ou décroissant de liquidité fournit une image fidèle et s'avère plus pertinente qu'une présentation distinguant les éléments courants des éléments non courants, parce que l'entité ne fournit pas des biens ou services au cours d'un cycle d'exploitation clairement identifiable.

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

75. Les informations relatives aux dates attendues de réalisation des actifs et des passifs sont utiles pour évaluer la liquidité et la solvabilité d'une entité. IPSAS 30, *Instruments financiers : informations à fournir et présentation* impose d'indiquer la

date d'échéance des actifs et des passifs financiers. Les actifs financiers comprennent les clients et autres débiteurs, et les passifs financiers comprennent les fournisseurs et autres créditeurs. Il est également utile d'avoir des informations sur les dates attendues de recouvrement et de règlement des actifs et passifs non monétaires tels que les stocks et les provisions, que les actifs et passifs soient classés ou non en tant qu'éléments courants et non courants.

Actifs courants

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

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

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

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

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

Tous les autres actifs doivent être classés comme non courants.

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

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

79. Les actifs courants comprennent les actifs tels que les impôts à recevoir, les redevances, les amendes et autres droits dus, les stocks et les revenus des actifs financiers de la période qui sont réalisés, consommés ou vendus dans le cadre du cycle d'exploitation normal, même lorsqu'on ne compte pas les réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture. Les actifs courants englobent également les actifs détenus essentiellement aux fins de négociation (par exemple certains actifs financiers qui répondent à la définition d'actifs détenus à des fins de transaction dans la norme IPSAS 41 ainsi que la part courante des actifs financiers non courants.

Passifs courants

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

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

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

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

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

Tous les autres passifs doivent être classés comme non courants.

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

82. D'autres passifs courants qui ne sont pas réglés dans le cadre du cycle d'exploitation normal, mais qui doivent être réglés dans les douze mois à compter de la date de clôture ou sont détenus essentiellement en vue d'être négociés. Ceci est le cas de certains passifs financiers qui répondent à la définition de passifs détenus à des fins de transaction dans la norme IPSAS 41, des découverts bancaires, et de la partie à court terme des passifs financiers non courants, des dividendes à payer, des impôts sur le résultat et des autres créditeurs non commerciaux. Les passifs financiers qui assurent un financement à long terme (c'est-à-dire qui ne font pas partie du fonds de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entité) et qui ne doivent pas être réglés dans les douze mois à compter de la date de clôture, sont des passifs non courants, sous réserve des paragraphes 85 et 86.

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

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

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

84. Si une entité envisage, et a toute latitude, de refinancer ou de renouveler une obligation pour au moins douze mois après la date de clôture en vertu d'une facilité de prêt existante, elle classe l'obligation comme non courante, même si celle-ci doit normalement arriver à échéance dans un délai plus court. Toutefois, lorsque le

refinancement ou le renouvellement de l'obligation ne relève pas de la seule discrétion de l'entité (par exemple parce qu'il n'existe pas d'accord de refinancement), le potentiel de refinancement n'est pas pris en compte et l'obligation est classée en tant qu'élément courant.

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

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

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

(a) refinancement à long terme ;

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

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

Informations à présenter dans l'état de la situation financière

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

(a) **immobilisations corporelles ;**

(b) **immeubles de placement ;**

(c) **immobilisations incorporelles ;**

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

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

(f) **stocks ;**

(g) **[Supprimé] ;**

(h) **créances ;**

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

(ia) **le total des actifs classés comme détenus en vue de la vente et des actifs inclus dans des groupes destinés à être cédés selon IPSAS 44, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées ;**

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

(ja) **passifs liés aux prestations sociales ;**

(k) **dettes ;**

(l) **provisions ;**

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

(ma) **passifs inclus dans des groupes destinés à être cédés selon IPSAS 44** ;

(n) **participations ne donnant pas le contrôle présentées au sein de l'actif net/situation nette ; et**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

92. L'utilisation de modèles d'évaluation différentes pour différentes catégories d'actifs donne à penser que leur nature ou leur fonction diffère et que, par conséquent, ils doivent être présentés dans des postes distincts. À titre d'exemple, différentes catégories d'immobilisations corporelles peuvent être comptabilisées à leur coût ou à leur montant réévalué selon IPSAS 45.

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

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

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

(a) les immobilisations corporelles sont ventilées par catégorie selon IPSAS 45 ;

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

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

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

(da) les passifs liés aux prestations sociales sont subdivisés en régimes de prestations sociales lorsque ceux-ci sont significatifs ;

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

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

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

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

(b) les soldes cumulés ;

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

(d) les participations ne donnant pas le contrôle.

95A. **Si une entité a reclassé :**

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

(b) **un instrument qui impose à l'entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation et qui est classé comme un instrument de capitaux propres ;**

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

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

97. Dans certains cas, il peut y avoir des participations ne donnant pas le contrôle dans l'actif net/situation nette de l'entité. Par exemple, au niveau de l'échelon central, l'entité économique peut comprendre une entité commerciale du secteur public partiellement privatisée. Dès lors, des actionnaires privés peuvent avoir une participation financière dans l'actif net/situation nette de l'entité.

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

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

(i) **le nombre de parts autorisées ;**

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

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

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

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

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

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

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

État de la performance financière

Résultat de la période

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

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

101. D'autres normes traitent des éléments susceptibles de répondre à la définition de revenu ou de charge figurant dans la présente Norme, mais qui sont généralement exclus du résultat. C'est le cas, par exemple, des surplus de réévaluation (voir IPSAS 45), (a) de certains profits ou pertes résultant de la conversion des états financiers d'une activité étrangère (voir IPSAS 4) et (b) des profits ou pertes résultant de la réévaluation d'actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette (les indications sur l'évaluation des actifs financiers figurent dans la norme IPSAS 41).

Informations à présenter dans l'état de la performance financière

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

(a) **produits, en présentant de façon distincte** :

(i) **Produits d'intérêts calculés par la méthode du taux d'intérêt effectif ; et**

(ii) **Profits et pertes résultant de la décomptabilisation d'actifs financiers évalués au coût amorti ;**

(b) **charges financières ;**

(ba) **pertes de valeur (y compris les reprises de pertes de valeur ou les gains de valeur) déterminés selon les paragraphes 73 à 93 d'IPSAS 41 ;**

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

(ca) **si un actif financier est reclassé hors de la catégorie d'évaluation au coût amorti de sorte qu'il est évalué à la juste valeur par le biais du résultat, tout profit ou perte découlant d'une différence entre le précédent coût amorti de l'actif financier et sa juste valeur à la date du reclassement (selon la définition visée dans IPSAS 41) ;**

(cb) **si un actif financier est reclassé hors de la catégorie d'évaluation à la juste**

valeur par le biais de l'actif net/situation nette de sorte qu'il est évalué à la juste valeur par le biais du résultat, le montant cumulé du profit ou de la perte antérieurement comptabilisé à l'actif net/situation nette qui est reclassé en résultat ;

(d) [supprimé]

(e) **résultat ; et**

(f) **un montant unique pour le total des activités abandonnées (voir IPSAS 44).**

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

(a) le solde attribuable aux participations ne donnant pas le contrôle ; **et**

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

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

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

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

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

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

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

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

(c) les sorties d'immobilisations corporelles ;

(d) les privatisations ou autres sorties de placements ;

(e) les activités abandonnées ;

(f) les règlements de litiges ; et

(g) les autres reprises de provisions.

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

109. **Une entité doit présenter, soit dans l'état de performance financière soit dans les notes, une analyse des charges en utilisant une classification reposant soit sur la nature des charges, soit sur leur fonction au sein de l'entité, en choisissant la méthode qui fournit une image fidèle et apporte des informations plus pertinentes.**

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

111. Les charges sont subdivisées de manière à souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes spécifiques, d'activités ou d'autres segments pertinents pour l'entité présentant les états financiers. Cette analyse est fournie selon l'une des deux manières suivantes.

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

Produit des activités ordinaires		X
Coût des avantages du personnel	X	
Charges liées aux prestations sociales	X	
Dotations aux amortissements et dépréciation	X	
Autres charges	X	
Total des charges		(X)
Excédent		X

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

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

114. Les charges associées aux principales fonctions assumées par l'entité sont présentées séparément. Dans cet exemple, l'entité a des fonctions en relation avec la fourniture de prestations sociales, de prestations de services de soins de santé et de formation. L'entité doit présenter des postes de charges pour chacune de ces fonctions.

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

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

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

État des variations de l'actif net/situation nette

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

(a) **le solde de la période ;**

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

(c) **le total des revenus et des charges de la période (calculé comme la somme**

de (a) et (b)), présentant séparément les montants totaux attribuables aux détenteurs de l'entité contrôlante et aux participations ne donnant pas le contrôle ; **et**

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

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

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

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

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

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

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

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

123. La présente Norme impose que tous les éléments de revenus et de charges comptabilisés au cours d'un exercice doivent être inclus dans le solde, à moins qu'une autre Norme comptable internationale du secteur public n'impose un traitement différent. D'autres Normes exigent que certains éléments (comme les écarts de réévaluations et dépréciations, certaines différences de conversion de monnaies étrangères) soient comptabilisés directement en tant que variation de l'actif net/situation nette. Puisqu'il est important de prendre en considération tous les éléments de revenus et de charges dans l'évaluation des variations de la situation financière d'une entité entre deux dates de clôture, la présente Norme impose la présentation d'un état des variations de l'actif net/situation nette qui mette en évidence le total des produits et des charges de l'entité, y compris ceux qui sont comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette.

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

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

125A. D'autres normes IPSAS précisent si et à quel moment des montants antérieurement comptabilisés à l'actif net/situation nette sont reclassés en résultat. Ces reclassements sont désignés, dans la présente Norme, comme des ajustements de reclassement. Un ajustement de reclassement est inclus avec la composante correspondante de l'actif net/situation nette au cours de la période pendant laquelle l'ajustement est reclassé en résultat. Ces montants peuvent avoir été comptabilisés à l'actif net/situation nette en tant que plus-values latentes de la période considérée ou de périodes antérieures. Ces plus-values latentes doivent être déduites de l'actif net/situation nette au cours de la période pendant laquelle les plus-values réalisées sont reclassées en résultat afin d'éviter de les inclure à deux reprises dans l'état des variations de l'actif net/situation nette.

125B. Des ajustements de reclassement surviennent, par exemple, lors de la cession d'une activité à l'étranger (voir IPSAS 4) et lorsque certains flux de trésorerie prévus couverts affectent le résultat (voir paragraphe 140 (d) d'IPSAS 41 en relation avec les couvertures de flux de trésorerie).

125C. Des ajustements de reclassement ne découlent pas des variations de l'excédent de réévaluation comptabilisé selon IPSAS 45 ou IPSAS 31 ni à l'occasion de la réévaluation des régimes à prestations définies comptabilisée selon IPSAS 39. Ces composantes sont comptabilisées à l'actif net/situation nette et ne sont pas reclassées en résultat au cours des périodes ultérieures. Les variations de l'excédent de réévaluation peuvent être transférées en résultats cumulés lors des périodes ultérieures lorsque l'actif est utilisé ou qu'il est décomptabilisé (voir IPSAS 45 ou IPSAS 31). Selon IPSAS 41, des ajustements de reclassement ne surviennent pas si une couverture de flux de trésorerie ou la comptabilisation de la valeur temps d'une option (ou l'élément à terme d'un contrat à terme de gré à gré ou la marge de base

de devises étrangères d'un instrument financier) donne lieu à des montants qui sont éliminés de la réserve de couverture des flux de trésorerie ou une composante distincte de l'actif net/situation nette, respectivement, et inclus directement dans le coût initial ou autre valeur comptable d'un actif ou d'un passif. Ces montants sont directement transférés à l'actif ou au passif.

Tableau des flux de trésorerie

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

Notes

Structure

127. **Les notes doivent :**

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

(b) indiquer les informations imposées par les normes comptables internationales du secteur public qui ne sont pas présentées dans l'état de la position financière, l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net/situation nette ou le tableau des flux de trésorerie ; et

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

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

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

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

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

(c) des informations supplémentaires permettant de justifier les éléments présentés dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net/situation nette ou le tableau des flux de trésorerie en

respectant l'ordre dans lequel apparaissent chacun des états et chacun des postes ; et

(d) d'autres informations dont :

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

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

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

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

Informations à fournir sur les méthodes comptables

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

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

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

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

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

134. Pour décider si elle doit ou non indiquer une méthode comptable spécifique, la direction considère si le fait de fournir l'information aiderait les utilisateurs à comprendre comment les transactions, autres événements et conditions sont traduits dans la performance financière et dans la situation financière communiquées. La communication d'informations sur des méthodes comptables particulières est plus

particulièrement utile pour les utilisateurs lorsque ces méthodes sont sélectionnées parmi les diverses possibilités autorisées par les Normes comptables internationales du secteur public. Un exemple en est la communication du modèle de la valeur acctuelle ou du coût historique retenu par une entité pour évaluer ses immeubles de placements (voir IPSAS 16, *Immeubles de placement*). Certaines Normes IPSAS imposent spécifiquement de fournir des informations sur des méthodes comptables particulières, y compris les options prises par la direction entre les diverses méthodes que ces normes autorisent. IPSAS 45 impose par exemple que l'entité fournisse des informations sur les bases d'évaluation utilisées pour les catégories d'immobilisations corporelles. IPSAS 5, *Coûts d'emprunt* impose de fournir des informations sur le fait que les coûts d'emprunt sont comptabilisés immédiatement en charges ou incorporés dans le coût des actifs qualifiés.

135. Chaque entité considère la nature de son activité et les méthodes que les utilisateurs de ses états financiers s'attendent à voir présentées pour ce type d'entité. À titre d'exemple, on s'attend à ce que les entités du secteur public indiquent la méthode de comptabilisation des impôts, des dons et d'autres formes de produits. Lorsqu'une entité réalise une part significative de son activité à l'étranger ou un nombre important de transactions en monnaies étrangères, on s'attend à ce qu'elle indique les méthodes comptables utilisées pour comptabiliser les profits et les pertes de change. Lorsque des regroupements d'entités du secteur public ont eu lieu, les méthodes comptables utilisées pour déterminer le goodwill et les participations ne donnant pas le contrôle sont indiquées.

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

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

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

- si les actifs sont des immeubles de placement ;
- si des accords portant sur la livraison de biens et / ou de services, qui impliquent nécessairement l'utilisation d'actifs dédiés constituent des contrats de location ;
- si, en substance, des ventes particulières de marchandises sont des modes de financement et ne génèrent pas de produit des activités ordinaires ;
- si la substance de la relation entre l'entité présentant les états financiers et les

autres entités indique que les autres entités sont contrôlées par l'entité présentant les états ; et

- si les conditions contractuelles d'un actif financier donnent lieu, à des dates spécifiées, à des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts sur le principal restant dû.

139. Certaines informations fournies selon le paragraphe 137 sont imposées par d'autres Normes IPSAS. Par exemple, IPSAS 38, Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités, impose à l'entité de donner une information sur les jugements sur lesquels elle s'est basée pour déterminer si elle contrôle une autre entité. IPSAS 16 impose la communication d'une information sur les critères développés par l'entité pour distinguer un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire et d'un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire, lorsque la classification du bien immobilier est difficile.

Sources principales d'incertitude relative aux estimations

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

(a) **leur nature ; et**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

148. Les informations fournies au sujet de certaines hypothèses principales qui seraient imposées dans les autres cas par le paragraphe 140 sont imposées par d'autres Normes IPSAS. IPSAS 19, par exemple, impose, dans des circonstances spécifiques, de fournir des informations relatives aux principales hypothèses relatives aux événements futurs affectant les catégories de provisions. IPSAS 30

impose de fournir des informations sur les hypothèses importantes appliquées lors de l'estimation des justes valeurs des actifs et passifs financiers qui sont comptabilisés à leur juste valeur. IPSAS 45 impose de fournir des informations sur les techniques d'évaluation et des données d'entrée appliquées pour mesurer les valeurs opérationnelles actuelles et les justes valeurs des immobilisations corporelles réévaluées.

Capital

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

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

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

(i) une description du capital géré ;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Autres informations à fournir

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

(a) **le montant des dividendes ou des distributions assimilées proposés ou décidés avant l'autorisation de publication des états financiers, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que distribution aux détenteurs d'intérêt pendant la période, ainsi que le montant correspondant par part d'intérêt ; et**

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

150. **Une entité doit fournir l'information suivante, sauf si cette information est déjà communiquée par ailleurs dans les informations publiées avec les états financiers :**

(a) **la domiciliation et la forme juridique de l'entité, ainsi que le pays dans lequel elle exerce ses activités ;**

(b) **une description de la nature des opérations de l'entité et de ses principales activités ;**

(c) **une référence à la réglementation qui régit les activités de l'entité ; et**

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

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

Dispositions transitoires

151. [Supprimé].

152. [Supprimé].

Date d'entrée en vigueur

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

153A. **Les paragraphes 79 et 82 ont été amendés par les « *Améliorations des IPSAS* » publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer.**

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

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

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

153E. **Les paragraphes 21, 53 et 54 ont été amendés et le paragraphe 53A ajouté par les Améliorations des IPSAS 2014, publiées en janvier 2015. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2015. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2015, elle doit l'indiquer.**

153F. **Les paragraphes 151, 152 et 154 ont été amendés par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

153G. **IPSAS 35, *États financiers consolidés* et IPSAS 38, *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités*, publiées en janvier 2015, ont amendé les paragraphes 4, 7, 12, 88 (n), 95 (d), 97, 103, 118 (c), 134, 135 et 139. Une entité doit appliquer ces amendements lorsqu'elle applique IPSAS 35, et IPSAS 38.**

153H. **Les paragraphes 29, 44, 70, 73, 74, 109 et 116 ont été amendés et l'annexe A, Caractéristiques qualitatives de l'information financière a été supprimée à la suite de la publication en avril 2016 des *Améliorations des IPSAS* 2015. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer.**

153I. **Les paragraphes 5, 6 et 12 ont été supprimés et les paragraphes 7 et 97 ont été amendés par *L'applicabilité des IPSAS*, publié en avril 2016. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

135J. **Le paragraphe 116 a été amendé par IPSAS 39, *Avantages du personnel* publié en juillet 2016. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 39.**

153K. **Le paragraphe 135 a été amendé par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publié en janvier 2017. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.**

153 L. **Les paragraphes 7, 79, 82, 101, 102 et 138 ont été modifiés et les paragraphes 125A, 125B et 125C ont été ajoutés par IPSAS 41, publiée en août 2018. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour de ces périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2022. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2022, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 41.**

153M. **Les paragraphes 88, 94 et 112 à 115 ont été amendés par IPSAS 42, *Prestations sociales*, publiée en janvier 2019. Une entité doit appliquer ces amendements en même temps qu'elle applique IPSAS 42.**

153N. **Les paragraphes 88, 102 et 107 ont été amendés par IPSAS 44 publiée en mai 2022. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 44.**

153O. **Les paragraphes 7, 92, 94, 101, 125C, 134 et 148 ont été modifiés par IPSAS 45 publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 45 en même temps.**

153P. **Les paragraphes 133, 134, 141 et 143 ont été modifiés par l'IPSAS 46, Évaluation, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications à une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 en même temps.**

153Q. Les paragraphes 50, 88, 94 et 135 ont été modifiés par IPSAS 47, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cette modification aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette modification à une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit en faire état et appliquer IPSAS 47 en même temps.

154. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Retrait d'IPSAS 1 (2000)

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

Annexe A

Caractéristiques qualitatives de l'information financière

Cette annexe fait partie intégrante d'IPSAS 1.

[Supprimé]

Annexe B

Modifications apportées aux autres IPSAS

[Supprimé]

Base des conclusions

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

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

Contexte

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

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

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

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

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

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

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

de l'IASB peuvent avoir accès aux Bases des Conclusions sur le site Internet de l'IASB **www.iasb.org**). Dans les cas où l'IPSASB s'écarte de sa norme comptable internationale correspondantes, la Base des conclusions explique les raisons de cet écart dues aux spécificités du secteur public .

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

Produits

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

Éléments extraordinaires

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Révision d'IPSAS 1 suite aux *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en Mai 2012

BC13. L'IPSAS Board a examiné les révisions d'IAS1 inclues dans les Améliorations des IFRS publiées par l'IASB en mai 2012, et a généralement conclus qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public pour ne pas adopter certains amendements. L'IPSAS Board a noté que certains amendements concernaient IFRS 1, *Première application des Normes internationales d'information financière* et IAS 34 *Information financière intermédiaire*, qui n'ont pas leur équivalent dans le référentiel IPSAS, et, en conséquence, n'a pas pris ces amendements en considération. Par ailleurs, une partie des amendements propose des modifications relatives à la présentation de l'état de la situation financière à l'ouverture de la période précédente, dans le cadre des changements de méthode comptable, retraitements et reclassifications. IPSAS 1 ne prévoit pas la présentation d'un état de la situation financière à l'ouverture, et l'introduction de ces dispositions issues des amendements IASB, n'ayant pas été considérées comme des modifications mineures, n'ont pas été retenues. Une autre partie de l'amendement concernant la présentation d'éléments complémentaires en matière d'information comparative, n'a pas non plus été considérée comme mineure, et a également été exclue.

Révision d'IPSAS 1 suite à la publication des quatre premiers chapitres du Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public

BC14. Après avoir finalisé le Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public, l'IPSAS Board a initié une revue limitée des normes pour modifier les normes en fonction des éléments du Cadre conceptuel. Ces modifications relèvent des chapitres rôle et autorité du cadre conceptuel ; objectifs et utilisateurs de l'information financière ; caractéristiques qualitatives ; contraintes pesant sur l'information incluse dans les rapports financiers à usage général ; entité présentant l'information financière. Le Cadre conceptuel a adopté la caractéristique « d'image fidèle » plutôt que de « fiabilité ».

BC15. La version de la norme 1 publiée en mai 2000 ainsi que la version révisée de la norme publiée en décembre 2006 incluaient toutes deux une annexe résumant les caractéristiques qualitatives et les contraintes retenues par l'IPSAS Board. Ces caractéristiques qualitatives et ces contraintes étaient reprises du cadre conceptuel de l'IASB datant de 1989. L'IPSAS Board s'est interrogé sur l'opportunité de supprimer cette annexe ou de l'amender pour rendre compte des caractéristiques qualitatives et des contraintes de son propre Cadre conceptuel. L'IPSAS Board a décidé qu'il était important de présenter directement son propre Cadre conceptuel, plutôt que de transiter par des sources d'information intermédiaires. En conséquence, l'IPSAS Board a décidé de supprimer complètement l'annexe A. En coordination avec cette décision, l'IPSAS Board a également supprimé cette même annexe figurant dans IPSAS 18, Information sectorielle.

BC16. L'IPSAS Board a noté que les critères de comptabilisation dans les normes incluaient les termes « fiabilité » ou « fiable ». De nombreuses autres normes ne faisaient pas référence à des critères de comptabilisation explicites, mais faisaient référence à la « fiabilité » dans des recommandations générales en matière de comptabilisation, estimations et éléments divers en matière d'évaluation. L'IPSAS Board n'a pas considéré approprié de procéder à une succession de modifications mineures des critères de comptabilisation, avant la revue d'ensemble des critères de comptabilisation et des recommandations correspondantes. En conséquence, l'IPSAS Board a décidé d'inclure une note de bas de page expliquant la signification du terme « fiabilité » dans chacune des IPSAS mentionnant les critères de comptabilisation ou les recommandations correspondantes sur les aspects d'évaluation. Cette note de bas de page indique »Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter ».

Révision d'IPSAS 1 suite à la publication en avril 2016 de *L'applicabilité des IPSAS*.

Contexte

BC17. La norme IPSAS 1 intègre la présente définition d'une Entreprise publique (GBE) :

Les entreprises publiques (GBE) sont des entités qui ont les caractéristiques suivantes :

(a) à la capacité de signer un contrat en son propre nom ;

(b) détient la capacité financière et opérationnelle d'exercer une activité commerciale ;

(c) procède, dans le cadre de son activité commerciale, à des ventes de biens ou de services à d'autres entités, à son prix de revient ou en réalisant une marge ;

(d) dont la poursuite d'activité ne dépend pas des financements du gouvernement (autres que des achats de produits dans des conditions de marché) ;

(e) est contrôlée par une entité du secteur public.

BC18. L'objectif de la définition était d'exclure du périmètre des IPSAS les entités commerciales du secteur public qui respectent la définition des GBE. Toutefois, les informations reçues en retour par l'IPSASB indiquaient qu'il existe un vaste nombre d'entités décrites comme des entreprises publiques (GBE), dont une partie ne correspond pas à la définition des GBE de l'IPSASB. Il semble également exister des interprétations différentes des éléments de la définition.

BC19. Pour répondre à cette difficulté, L'IPSASB a publié en août 2014 un document de consultation (CP — Consultation Paper), *L'applicabilité des IPSAS aux entreprises publiques (GBE)* et aux autres entités publiques. Le document de consultation proposait deux approches principales pour communiquer sa politique sur les entités publiques pour lesquelles des normes comptables sont élaborées et pour les entreprises publiques (GBE).

BC20. La première approche proposait de supprimer la définition d'une entreprise publique ; et (ii) à fournir une description une description de haut niveau des caractéristiques des entités auxquelles sont destinées les normes IPSAS. Cette approche était assortie de deux options : utiliser la littérature actuelle et future de l'IPSASB (Option 1a) ou utiliser les recommandations d'information et directives explicatives relatives aux statistiques de finance publique (GFS) Option 1b).

BC21. Selon l'option 1a, l'IPSAS Board décrit les caractéristiques des entités du secteur public de la manière suivante ;

Les normes IPSAS s'appliquent aux entités qui :

(a) Sont en charge de rendre des services aux citoyens en utilisant des actifs détenus principalement pour leur potentiel de service et/ou procèdent à des transferts visant à redistribuer des fonds et autres richesses.

(b) Financent leurs activités, directement ou indirectement, par des taxes et/ou des transferts en provenance d'autres structures publiques, par des contributions

sociales, des emprunts ou des redevances. Ces entités n'ont pas d'apporteurs de capitaux qui recherchent une rentabilité de leur investissement.

BC22. La seconde approche proposait de maintenir et amender la définition d'une GBE dans IPSAS1 afin de résoudre les problèmes dans sa mise en œuvre, et identifiait deux options de modification. L'option 2a consistait à clarifier la définition actuelle d'une GBE, alors que l'option 2b visait à réduire cette définition.

BC23. L'IPSASB a unanimement considéré dans une vision préalable que l'approche 1 était la plus appropriée, dans la mesure où elle mettait l'accent sur les caractéristiques des entités du secteur public auxquelles les normes IPSAS sont destinées. Une majorité de membres de l'IPSASB ont soutenu la première option (1 a) car il s'agit d'une approche de haut niveau, axée sur les principes qui s'appuie sur le *Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* (le Cadre Conceptuel), et reconnaît le rôle des régulateurs et autres autorités compétentes pour définir quelles entités doivent appliquer les normes IPSAS.

BC24. Les répondants ont largement plébiscité l'option 1a. En général, ils ont mis en avant les raisons mentionnées dans le paragraphe précédent. Certains répondants ont fourni des raisons complémentaires à l'appui de l'option 1a. Ces raisons, identifiées comme des risques de l'option 1b, incluaient le recours aux dispositifs d'un tiers indépendant de l'IPSASB, et le risque d'incompatibilité avec les propres analyses de l'IPSAS.

BC25. Les raisons des répondants pour ne pas soutenir l'option 1a incluaient :

(a) un manque de ressources des régulateurs dans les pays moins développés, rendant difficile d'établir des critères détaillés pour les obligations de reporting ;

(b) l'existence de régulateurs nationaux différents, utilisant des critères divers, réduirait la cohérence entre les juridictions ; et

(c) la complexité des entités du secteur public comparée à celle du secteur privé, qui requiert une approche différente pour déterminer les obligations de reporting.

BC26. Pour aboutir à cette décision, l'IPSASB a tenu compte des éléments suivants :

(a) le rôle variable des régulateurs pour définir le cadre comptable des entités du secteur public dans leurs juridictions respectives ;

(b) l'alignement des guides d'élaboration des reporting entre les normes IPSAS et les GFS ;

(c) la signification des termes « secteur public » en référence à la *Préface du cadre conceptuel* ;

(d) la détention d'actifs pour leur potentiel de service, plutôt que leur capacité à générer de la trésorerie est une caractéristique spécifique des entités du secteur public à qui les normes IPSAS sont destinées ; et

(e) le remplacement des termes entreprises publiques (GBE) par les termes « entités commerciales » ou « entités commerciales du secteur public », lorsque c'est pertinent.

Le rôle des régulateurs et autres autorités compétentes

BC27. L'IPSASB a reconnu le fait que les régulateurs et autres autorités compétentes puissent avoir des vues différentes de celle de l'IPSASB sur les modalités d'application des normes IPSAS dans les différentes juridictions. De nombreuses juridictions définissent leurs propres critères pour déterminer quelles entités devraient appliquer les normes IPSAS. Ces critères peuvent varier, pour des raisons légales, économiques ou fiscales. C'est la raison pour laquelle l'IPSASB est d'avis qu'une approche fondée sur les principes, qui permet une flexibilité selon les juridictions, est la mieux appropriée.

L'alignement des guides d'élaboration des reporting entre les normes IPSAS et les GFS

BC28. L'IPSASB prône la réduction des différences inutiles entre les guides d'élaboration des reporting des normes IPSAS et des GFS, lorsque c'est pertinent. L'IPSASB a considéré que, sur la question du périmètre d'application des normes IPSAS, les objectifs des rapports financiers sont mieux atteints lorsque leurs caractéristiques sont établies conformément aux publications actuelles et futures de l'IPSASB (sur lesquelles elle exerce un contrôle), plutôt que par référence à des dispositions émanant de tiers.

La signification des termes « secteur public »

BC29. Selon le paragraphe 1.8 du *Cadre Conceptuel*, les termes « secteur public » incluent les administrations au niveau national, régional, états/province, local. Ils incluent également les organisations internationales. L'IPSASB est d'avis que le secteur public couvre également d'autres entités qui attendent un retour sur investissement pour leurs investisseurs. Les normes IPSAS ne sont pas destinées aux rapports financiers à usage général de ce type d'entités. Toutefois, lorsqu'ils sont inclus dans les états financiers consolidés d'une entité contrôlante qui applique les normes IPSAS, les ajustements appropriés sont réalisés, pour assurer la conformité avec les principes comptables de l'entité économique. Ainsi, l'IPSASB est d'avis que les termes secteur public s'appliquent à une entité ou un groupe d'entités tel que décrit dans le *Cadre Conceptuel.*

Actifs détenus pour leur potentiel de service

BC30. L'IPSASB considère que l'affirmation qui figure dans la Préface des normes comptables internationales « sont responsable de la délivrance de services[4] au public » indique que les IPSAS sont établies pour les entités publiques qui détiennent des actifs en premier lieu pour le potentiel de service plutôt que pour leur capacité à générer de la trésorerie.

Entités commerciales et entités commerciales du secteur public

BC31. L'IPSASB était d'avis que la suppression du terme « GBE » laisserait un vide dans l'ensemble des publications de l'IPSASB, car le secteur public n'est pas seulement constitué d'entités auxquelles sont destinées les normes IPSAS, mais également d'entités commerciales. Ainsi, l'IPSASB a proposé de remplacer le terme entreprise

[4] Le terme Service comprend les biens et les prestations de services

publique « GBE » par celui de « entité commerciale du secteur public » ou entité commerciale, lorsque c'est approprié.

Modification de la Préface des normes comptables internationales du secteur public

BC32. En août 2015, l'IPSASB a publié l'exposé-sondage (ED) 56, *L'applicabilité des IPSAS*. L'ED reflétait la position de l'IPSASB de supprimer la définition d'une entreprise publique (GBE) de la norme IPSAS 1, et des autres normes et RPG. L'IPSASB considérait que cette approche servait au mieux l'intérêt public, car elle faisait disparaître une définition qui s'était avérée ambigüe et difficile à mettre en œuvre. Une description des caractéristiques des entités publiques auxquelles les IPSAS sont destinées a été proposée. L'IPSASB a souhaité inscrire cette description dans la *Préface des normes comptables internationales du secteur public,* et lui fournir un socle dans la documentation IPSASB. Bien que non soumise à sa procédure de publication, l'IPSASB a inscrit les caractéristiques révisées dans la présentation synthétique de l'ED56.

Réponses à l'exposé sondage

BC33. Les répondants ont, dans leur ensemble, soutenu l'approche proposée, la plupart des commentaires ayant trait à :

(a) les caractéristiques des entités du secteur public du paragraphe 10 de la Préface des normes IPSAS ;

(b) l'utilisation des termes « entités commerciales » et « entités commerciales du secteur public » ; et

(c) autres amendements des publications de l'IPSASB.

Caractéristiques des entités du secteur public dans le paragraphe 10 de la Préface des IPSAS

BC34. Dans le paragraphe 10 de la Préface des IPSAS, les caractéristiques des entités du secteur public ont été amendées, afin de prendre en compte les suggestions des répondants qui ont été retenues, permettant d'améliorer la cohérence avec le Cadre conceptuel. Ces suggestions conduisent à retenir pour la description de ces caractéristiques une approche fondée sur les principes.

BC35. Certains répondants se sont interrogés sur l'opportunité de changer la référence aux « apporteurs de capitaux » du paragraphe 10 (b) en « apporteurs de fonds propres » pour être en phase avec la terminologie du Cadre Conceptuel. D'autres ont indiqué que la référence aux apporteurs de capitaux est inutile, puisqu'il est clair que les entités n'ont pas pour objectif de réaliser des bénéfices. L'IPSASB a recueilli cette remarque positivement et a décidé de supprimer la référence aux apporteurs de capitaux.

Entités commerciales du secteur public

BC36. Dans l'exposé sondage, l'IPSASB a proposé de remplacer les termes « entreprises publiques (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public » et « entités commerciales ». « Entités commerciales » était utilisé par simplification dans lorsque l'IPSASB considérait sans ambiguïté que la discussion concernait le secteur public. Toutefois, certains répondants ont considéré que l'utilisation de

termes variés pour désigner le même type d'entités pouvait être source de confusion. L'IPSAS a alors décidé de remplacer les termes « entreprise publique » par Entités commerciales du secteur public, tout en considérant qu'il est possible pour les régulateurs d'interpréter ces termes à l'aune de leurs juridictions.

Autres amendements des publications de l'IPSASB

BC37. Certains répondants ont suggéré aux IPSAS de supprimer les termes « autres que des entreprises publiques » pour mettre l'accent sur les entités pour lesquelles les normes sont élaborées. L'exposé sondage avait proposé d'utiliser « autres que des entités commerciales ». L'IPSASB a accepté dette suggestion et a supprimé « autres que des entreprises publiques ». Cette suppression correspond à l'approche de l'exposé sondage qui communique sur les entités concernées par les normes, de manière positive, et ne met pas l'accent sur les entités exclues du périmètre des normes, comme les entités commerciales du secteur public.

BC38. D'autres répondants ont proposé des modifications portant sur des publications de l'IPSAS qui avaient déjà fait l'objet de discussions, par exemple :

- Fournir des explications concernant des entités situées à la frontière du périmètre, en explicitant la distinction entre les « pures » entités du secteur public et les « pures » entités à la recherche de profit. Par exemple, une entité du secteur public peut ne pas être guidée par la recherche du profit, mais néanmoins réaliser des bénéfices. L'IPSASB considère que les régulateurs peuvent définir quelles entités doivent appliquer les IPSAS.
- Les changements d'objectifs peuvent avoir des conséquences sur l'applicabilité des normes IPSAS – L'IPSASB est d'avis que les régulateurs ont un rôle dans la mise en place de dispositions transitoires lorsque des entités du secteur public modifient leur cadre comptable.

Guide d'application

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

Exemple de présentation des états financiers

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

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

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

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

Entité du secteur public — Énoncé des méthodes comptables

Entité présentant les états financiers

Les présents états financiers concernent une entité du secteur public (gouvernement national du pays A). Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX). Celle-ci comprend :

- les ministères nationaux ; et
- les entités commerciales du secteur public.

Base de préparation

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

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

Entité du secteur public — État de la situation financière

Au 31 décembre 20X2

(en milliers d'unités monétaires)

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

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

(Illustrant la classification des charges par fonction)

(en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
Produit des activités ordinaires		
Impôts	X	X
Autres contributions obligatoires et prélèvements	X	X
Transferts sans accord contraignant	X	X
Produits provenant d'obligations de conformité dans le cadre d'accords contraignants	X	X
Autres produits	X	X
Total des produits	X	X
Charges		
Services généraux au public	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)
Ordre public et sécurité	(X)	(X)
Education	(X)	(X)
Santé	(X)	(X)
Prestations sociales	(X)	(X)
Autre protection sociale	(X)	(X)
Logement et équipements collectifs	(X)	(X)
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)
Protection environnementale	(X)	(X)
Autres charges	(X)	(X)
Charges financiers	(X)	(X)
Total des charges	(X)	(X)
Part de l'excédent dans les sociétés associées*	X	X
Excédent/(déficit) de la période des activités poursuivies	X	X
Perte nette de la période des activités abandonnées	(X)	(X)
Solde de la période	X	X
Attribuable aux :		
Détenteurs de l'entité contrôlante	X	X
Participation ne donnant pas le contrôle	X	X
	X	X

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

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

(Illustrant la classification des charges par nature)

(en milliers d'unités monétaires)

	20X2	**20X1**
ProduitS		
Impôts	X	X
Autres contributions obligatoires et prélèvements	X	X
Transferts sans accord contraignant	X	X
Produits provenant d'obligations de conformité dans le cadre d'accords contraignants	X	X
Autres produits	X	X
Total des produits	X	X
Charges		
Rémunérations, salaires et avantages du personnel	(X)	(X)
Prestations sociales	(X)	(X)
Subventions et autres transferts versés	(X)	(X)
Fournitures et consommables utilisés	(X)	(X)
Dotations aux amortissements et dépréciation	(X)	(X)
Dépréciation d'immobilisations corporelles*	(X)	(X)
Autres charges	(X)	(X)
Charges financières	(X)	(X)
Total des charges	(X)	(X)
Part de l'excédent dans les entreprises associées	X	X
Excédent/(déficit) de la période des activités poursuivies	(X)	X
Perte nette de la période des activités abandonnées	(X)	X
Solde de la période	(X)	X
Attribuable aux :		
Détenteurs de l'entité contrôlante	X	X
Participation ne donnant pas le contrôle	X	X
	X	X

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

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

(en milliers d'unités monétaires)

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

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

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

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

Comparaison avec IAS 1

IPSAS 1 s'inspire essentiellement d'IAS 1 (2003) et inclut les amendements d'IAS 1 effectués dans le cadre des Améliorations des IFRS publiées respectivement en mai 2008 et avril 2009. Au moment de publier cette norme pour la première fois, l'IPSASB n'avait pas encore étudié l'applicabilité de l'IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 1 reprenait pas les modifications apportées à IAS 1 suite à la publication d'IFRS 5. Les principales différences entre IPSAS 1 et IAS 1 sont les suivantes :

- la discussion de l'application du principe de continuité d'activité, par exemple, a été intégrée dans IPSAS 1 par comparaison avec IAS1.
- IAS 1 permet de présenter soit un état montrant toutes les modifications de l'actif net/situation nette, soit un état des variations de l'actif net/situation nette autres que celles résultant d'opérations en capital avec les contributeurs et de distributions aux contributeurs ès qualités. IPSAS 1 impose de présenter un tableau montrant toutes les variations d'actif net/situation nette.
- IPSAS 1 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 1. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « état de la performance financière » et « actif net/situation nette » dans IPSAS 1. Les termes équivalents de IAS 1 sont « compte de résultat » et « capitaux propres ».
- IPSAS 1 n'utilise pas le terme « produits », qui, dans IAS 1, a un sens plus large que « revenu ».
- Selon la définition de IAS 1, les Normes internationales d'information financière (IFRS) englobent les IFRS, les normes comptables internationales et les interprétations IFRIC et SIC. IPSAS 1 ne définit pas les « Normes comptables internationales du secteur public ».
- IPSAS 1 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui de IAS 1 (paragraphe 7).
- IPSAS 1 contient des commentaires sur la responsabilité en matière de préparation des états financiers. IAS 1 n'inclut pas le même commentaire (paragraphes 19 à 20).
- IPSAS 1 utilise la phrase « l'objectif des états financiers présenté dans la présente IPSAS « pour remplacer la phrase équivalente » l'objectif des états financiers présenté dans le Cadre « dans IAS 1. Ceci s'explique par le fait que les IPSAS ne contiennent aucun Cadre équivalent.

- IPSAS 1 contient des commentaires concernant la diffusion en temps opportun des états financiers en raison de l'absence de Cadre équivalent dans les IPSAS (paragraphe 69).
- IPSAS 1 n'exclut pas explicitement la présentation d'éléments de revenus et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps de l'état de la performance financière ou dans les notes annexes. IAS 1 interdit à une entité de présenter des éléments de produits et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps du compte de résultat ou dans les notes.
- IPSAS 1 contient une disposition transitoire permettant de ne pas publier des éléments exclus des états financiers en vertu de l'application de dispositions transitoires d'une autre norme IPSAS (paragraphe 151).

IPSAS 2 — TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

Remerciements

IPSAS 2 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 7, *Tableaux des flux de trésorerie*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Des extraits d'IAS 7 sont reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 2 — TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

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

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

- IPSAS 47, Produits (publiée en mai 2023)
- IPSAS 45, Immobilisations corporelles (publiée en mai 2023)
- IPSAS 44, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées (publiée en mai 2022)
- IPSAS 43, Contrats de location (publiée en janvier 2022)
- IPSAS 42, *Prestation sociales* (publiée en janvier 2019)
- *Améliorations des IPSAS 2018* (publiées en octobre 2018)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- IPSAS 37, *Partenariats* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 35, *États financiers consolidés* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* (publiée en décembre 2006)
- IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* (publiée en décembre 2006)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 2

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
4	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
8	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
16	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
21	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
22	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 Améliorations des IPSAS Novembre 2010 IPSAS 42 Janvier 2019 IPSAS 44 Mai 2022 IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 47 Mai 2023
25	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
26	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022
27	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
30	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015 Améliorations des IPSAS Novembre 2010
36	Amendé	IPSAS 4 Décembre 2006
37	Amendé	IPSAS 4 Décembre 2006
40[1]	Supprimé	IPSAS 3 Décembre 2006 Améliorations des IPSAS Novembre 2010
41	Supprimé	IPSAS 3 Décembre 2006
42	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
43	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
47	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015 Améliorations des IPSAS Novembre 2010
48	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015
50A	Nouveau	IPSAS 35 Janvier 2015
52A	Nouveau	IPSAS 35 Janvier 2015

[1] Les paragraphes suivants ont été renumérotés.

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
52B	Nouveau	IPSAS 35 Janvier 2015
55	Amendé	IPSAS Janvier 2022
Titre precedent paragraphe 55A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
55A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
55B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
55C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
55D	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
55E	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
61	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015
63A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
63B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
63C	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
63D	Nouveau	IPSAS 37 Janvier 2015 IPSAS 35 Janvier 2015
63E	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
63F	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
63G	Nouveau	IPSAS 42 Janvier 2019
63H	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022
63I	Nouveau	IPSAS 44 Mai 2022
63J	Nouveau	IPSAS 45 Mai 2023
63K	Nouveau	IPSAS47 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
64	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015
IE	Amendé	IPSAS 3 Décembre 2006 IPSAS 42 Janvier 2019 IPSAS 47 Mai 2023

Mai 2000

IPSAS 2 - TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

SOMMAIRE

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

La Norme comptable internationale du secteur public 2, *Tableaux des flux de trésorerie* est énoncée dans les paragraphees 64-1. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 2 devrait être lue dans le contexte de son objectif, de la base des conclusions et de la Préface aux normes comptables internationales du secteur public. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

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

Champ d'application

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

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

3. [Supprimé]

4. [Supprimé]

Utilité des informations sur les flux de trésorerie

5. L'information relative aux flux de trésorerie d'une entité permet aux utilisateurs des états financiers de prédire (a) les besoins de trésorerie de l'entité, (b) sa capacité à générer de la trésorerie à l'avenir, et (c) sa capacité à financer les changements dans

l'étendue et la nature de ses activités. Le tableau des flux de trésorerie fournit également à l'entité un moyen de justifier les entrées et les sorties de trésorerie pendant la période.

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

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

Définitions

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

La 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.

Contrôle : Une entité contrôle une autre entité lorsqu'elle est exposée ou qu'elle a droit à des avantages variables en raison de ses liens avec l'autre entité et qu'elle la capacité d'influer sur la nature et le montant de ces avantages du fait du pouvoir qu'elle détient sur celle-ci.

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.

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

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

Trésorerie et équivalents de trésorerie

9. Les équivalents de trésorerie sont détenus dans le but de faire face aux engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. Pour qu'un placement puisse être considéré comme un équivalent de trésorerie, il doit être facilement convertible, en un montant de trésorerie connu et être soumis à un risque négligeable de changement de valeur. En conséquence, un placement ne sera normalement qualifié d'équivalent de trésorerie que s'il a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition. Les investissements en actions sont exclus des équivalents de trésorerie à moins qu'ils ne soient, en substance, des équivalents de trésorerie.

10. Les emprunts bancaires sont en général considérés comme des activités de financement. Toutefois, dans certains pays, les découverts bancaires remboursables à vue font partie intégrante de la gestion de la trésorerie de l'entité. Dans ces circonstances, les découverts bancaires constituent une composante de la trésorerie et des équivalents de trésorerie. Une caractéristique de telles conventions bancaires est que le solde bancaire fluctue souvent entre le disponible et le découvert.

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

Entité économique

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

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

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

Avantages économiques futurs ou potentiel de service

15. Les actifs constituent pour les entités un moyen de réaliser leurs objectifs. Les actifs utilisés pour fournir des biens et des services conformément aux objectifs d'une entité mais qui ne génèrent pas directement d'entrées nettes de trésorerie sont généralement considérés comme représentatifs d'un potentiel de service. Les actifs utilisés pour générer des entrées nettes de trésorerie sont souvent décrits comme représentatifs d'avantages économiques futurs. Pour englober tous les objectifs que peuvent servir des actifs, la présente Norme utilise l'expression « *avantages économiques futurs ou potentiel de service* » pour décrire les caractéristiques essentielles des actifs.

Entreprises publiques

16. [Supprimé]

Actif net/situation nette

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

Présentation du tableau des flux de trésorerie

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

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

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

Activités opérationnelles

21. Le montant des flux de trésorerie nets découlant d'activités opérationnelles est un indicateur clé de la mesure selon laquelle les opérations de l'entité sont financées :

    (a) impôts (directement et indirectement) ;

    (b) [Supprimé] ;

    (c) les autres contributions obligatoires et prélèvements ;

    (d) les transferts ; ou

    (e) la fourniture de biens ou de services à une autre entité dans le cadre d'un accord contraignant.

    Le montant des flux de trésorerie nets contribue également à montrer la capacité de l'entité à maintenir sa capacité opérationnelle, à rembourser ses emprunts, à verser des dividendes ou distributions assimilées à ses contributeurs, et à consentir de nouveaux investissements sans recourir à des sources externes de financement. Les flux de trésorerie opérationnels consolidés à l'échelon central fournissent une indication de la mesure selon laquelle un État a financé ses activités courantes par voie de taxation et de prélèvement. Utilisées avec d'autres informations, les informations sur les différentes catégories de flux historiques de trésorerie opérationnels sont utiles à la prévision des flux futurs de trésorerie opérationnels.

22. Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles résultent essentiellement des principales activités génératrices de trésorerie de l'entité. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :

(a) entrées de trésorerie provenant d'impôts, de prélèvements et d'amendes ;

(b) entrées de trésorerie provenant de ventes de biens et de services fournis par l'entité ;

(c) entrées de trésorerie provenant de subventions, 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 ;

(da) sorties de trésorerie au profit de bénéficiaires des régimes de prestations sociales ;

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

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

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

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

(i) sorties de trésorerie au titre de l'impôt foncier local ou de l'impôt sur le résultat (le cas échéant) dans le cadre des activités opérationnelles ;

(j) entrées et sorties de trésorerie provenant de contrats détenus à des fins de négoce ou de transaction ;

(k) entrées ou sorties de trésorerie au titre d'activités abandonnées ; et

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

Certaines opérations, telles que la cession d'un élément d'une installation de production, peuvent donner lieu à un profit ou à une perte, inclus(e) dans le solde net. Les flux de trésorerie liés à de telles transactions sont des flux provenant des activités d'investissement. Cependant, les sorties de trésorerie destinées à la construction ou à l'acquisition d'actifs détenus en vue de la location à d'autres parties, puis détenus par la suite en vue de la vente, tel que décrit au paragraphe 68 d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, sont des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles. Les entrées de trésorerie tirées des locations et des ventes ultérieures de tels actifs sont également des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles.

23. Une entité peut détenir des titres et des prêts à des fins de négoce ou de transaction, dans ce cas ils sont similaires à des stocks acquis spécifiquement en vue de leur revente. En conséquence, les flux de trésorerie provenant de l'acquisition et de la cession des titres détenus à des fins de négoce ou de transaction sont classés parmi les activités opérationnelles. De même, les avances de trésorerie et les prêts consentis

par les institutions financières publiques sont généralement classés en activités opérationnelles, étant donné qu'ils se rapportent à la principale activité génératrice de trésorerie de ces entités.

24. Dans certains pays, les gouvernements ou d'autres entités du secteur public affecteront ou attribueront des fonds à des entités en vue de financer les activités d'une entité, sans établir de distinction 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. Seules les dépenses qui résultent en un actif comptabilisé dans l'état de la situation financière peuvent faire l'objet d'un classement en tant qu'activité d'investissement. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités d'investissement :

(a) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme. Ces sorties comprennent les frais de développement inscrits à l'actif et les immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même ;

(b) entrées de trésorerie découlant de la vente d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme ;

(c) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entités et de participations dans des coentreprises (autres que les sorties effectuées pour les instruments considérés comme des équivalents de trésorerie ou détenus à des fins de négoce ou de transaction) ;

(d) entrées de trésorerie relatives à la vente d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entités, et de participations dans des coentreprises (autres que les entrées relatives aux instruments considérés comme équivalents de trésorerie et à ceux détenus à des fins de négoce ou de transaction) ;

(e) avances de trésorerie et prêts accordés à des tiers (autres que les avances et prêts consentis par une institution financière publique) ;

(f) entrées de trésorerie découlant du remboursement d'avances et de prêts consentis à d'autres parties (autres que les avances et prêts accordés par une institution financière publique) ;

(g) sorties de trésorerie au titre de contrats à terme, de contrats d'option ou de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négoce ou de transaction ou que ces sorties sont classées parmi les activités de financement ; et

(h) entrées de trésorerie au titre des contrats à terme sur des marchés organisés et de gré à gré, de contrats d'options ou de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négociation ou de transaction ou que ces entrées sont classées parmi les activités de financement.

Lorsqu'un contrat est comptabilisé en tant que couverture d'une position identifiable, les flux de trésorerie relatifs à ce contrat sont classés de la même façon que les flux de trésorerie de la position ainsi couverte.

Activités de financement

26. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités de financement est importante, car elle est utile à la prévision des flux futurs de trésorerie de l'entité attendus par les apporteurs de capitaux. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités de financement :

(a) produits de l'émission d'emprunts obligataires, d'emprunts ordinaires, de billets de trésorerie, d'emprunts hypothécaires et autres emprunts à court ou à long terme ;

(b) sorties de trésorerie des montants empruntés ; et

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

Présentation des flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles

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

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

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

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

(a) à partir des enregistrements comptables de l'entité ; ou

(b) en ajustant les produits opérationnels et les charges opérationnelles (intérêts reçus et produits assimilés, et intérêts versés et charges assimilées dans le cas d'une institution financière publique) et les autres éléments de l'état de la performance financière, en fonction :

(i) des variations durant la période dans les stocks et dans les créances et

dettes opérationnelles ;

(ii) des autres éléments sans effet de trésorerie ; et

(iii) des autres éléments pour lesquels l'effet de trésorerie consiste en flux d'investissement ou de financement.

29. Les entités qui présentent des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles en utilisant la méthode directe sont également encouragées à présenter un rapprochement du solde des activités ordinaires avec le flux de trésorerie net des activités opérationnelles. Ce rapprochement pourra être intégré soit dans le tableau des flux de trésorerie, soit dans les notes aux états financiers.

30. Selon la méthode indirecte, le flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles se détermine en ajustant le solde des activités ordinaires pour tenir compte de l'effet :

(a) des variations durant la période dans les stocks et dans les créances et dettes opérationnelles ;

(b) des éléments sans effet de trésorerie, tels que les amortissements, les provisions, les impôts différés, les profits ou pertes de change latents, les excédents non distribués des entreprises associées et les participations ne donnant pas le contrôle ; et

(c) de tous les autres éléments pour lesquels l'effet de la trésorerie consiste en flux de trésorerie d'investissement ou de financement.

(d) [supprimé]

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

31. **Une entité présente séparément les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes provenant des activités d'investissement et de financement, sauf si les flux de trésorerie décrits aux paragraphes 32 et 35 sont présentés pour leur montant net.**

Présentation des flux de trésorerie pour un montant net

32. **Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, d'investissement ou de financement suivantes peuvent être présentés pour leur montant net :**

(a) **entrées et sorties de trésorerie effectuées pour le compte de clients, de redevables d'impôt ou de bénéficiaires lorsque les flux de trésorerie découlent des activités de l'autre partie et non de celles de l'entité ; et**

(b) **entrées et sorties de trésorerie concernant des éléments ayant un rythme de rotation rapide, des montants élevés et des échéances courtes.**

33. Le paragraphe 32(a) ne vise que des opérations dont les soldes résultants de trésorerie sont contrôlés par l'entité présentant les états financiers. Des exemples de telles entrées et sorties de trésorerie sont notamment :

(a) l'encaissement d'impôts par un échelon d'autorité pour le compte d'un autre

échelon d'autorité, hormis les impôts encaissés par un État pour son propre compte dans le cadre d'un accord de partage d'impôts ;

(b) l'acceptation et le remboursement de dépôts à vue par une institution financière du secteur public ;

(c) la trésorerie détenue pour le compte de clients par une entité spécialisée dans les placements ou une fiducie ; et

(d) les loyers reversés aux propriétaires de biens, après avoir été collectés pour leur compte.

34. Des exemples d'entrées et sorties de trésorerie visées au paragraphe 32(b) sont les avances et le remboursement des éléments suivants :

(a) acquisition ou cession de placements ; et

(b) d'autres emprunts à court terme, par exemple ceux ayant une échéance inférieure ou égale à trois mois.

35. **Les flux de trésorerie provenant de chacune des activités suivantes d'une institution financière publique peuvent être présentés pour leur montant net :**

(a) **entrées et sorties de trésorerie liées à l'acceptation et au remboursement de dépôts à échéance déterminée ;**

(b) **placement de dépôts auprès d'autres institutions financières et retrait de ces dépôts ; et**

(c) **prêts et avances consentis à des clients et remboursement de ces prêts et avances.**

Flux de trésorerie en monnaie étrangère

36. **Les flux de trésorerie provenant de transactions en monnaie étrangère doivent être enregistrés dans la monnaie fonctionnelle de l'entité par application au montant en monnaie étrangère du cours de change entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère à la date des flux de trésorerie.**

37. **Les flux de trésorerie d'une entité contrôlée étrangère doivent être convertis au cours de change entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère aux dates des flux de trésorerie.**

38. Les flux de trésorerie libellés en monnaie étrangère sont présentés en conformité avec IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*. Celle-ci permet d'utiliser un cours de change qui se rapproche du cours réel. À titre d'exemple, un cours de change moyen pondéré pour une période peut être utilisé pour l'enregistrement des opérations en monnaie étrangère et pour la conversion des flux de trésorerie d'une entité contrôlée étrangère. IPSAS 4 n'autorise pas l'utilisation du cours de change à la date de reporting pour la conversion des flux de trésorerie d'une entité contrôlée étrangère.

39. Les profits et pertes latents provenant des variations des cours de change ne sont pas des flux de trésorerie. Toutefois, l'effet des variations des cours de change sur la trésorerie ou les équivalents de trésorerie détenus ou dus en monnaies étrangères est présenté dans le tableau des flux de trésorerie de façon à permettre le rapprochement

de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'ouverture et à la clôture de la période. Ce montant est présenté séparément des flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement et tient compte le cas échéant des écarts qui auraient été constatés si les flux de trésorerie avaient été inscrits au cours de change de clôture.

Intérêts et dividendes ou distributions assimilées

40. **Les flux de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes ou distributions assimilées reçus ou versés doivent être tous présentés séparément. Chacun doit être classé de façon permanente d'une période à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.**

41. Le montant total des intérêts versés au cours d'une période est indiqué dans le tableau des flux de trésorerie, qu'ils aient été comptabilisés en charges dans l'état de performance financière ou incorporés au coût d'un actif conformément à l'autre traitement autorisé dans la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 5, *Coûts d'emprunt*.

42. Les intérêts versés et les intérêts et dividendes ou distributions assimilées reçus sont habituellement classés en flux de trésorerie opérationnels par une institution financière du secteur public. Toutefois, il n'y a aucun consensus pour le classement de ces flux de trésorerie pour les autres entités. Les intérêts payés et les intérêts et dividendes ou distributions assimilées reçus peuvent être classés dans les flux de trésorerie opérationnels parce qu'ils entrent dans le calcul du solde. Alternativement, les intérêts versés et les intérêts et dividendes ou distributions assimilées reçus peuvent être classés respectivement en flux de trésorerie financiers et flux de trésorerie d'investissement, car ils représentent des ressources financières ou des retours sur investissements.

43. Les dividendes ou distributions assimilées versés peuvent être classés en flux financier de trésorerie, car ils sont le coût d'obtention de ressources financières. A contrario, les dividendes ou distributions assimilées versés peuvent être classés parmi les flux de trésorerie des activités opérationnelles dans le but d'aider les utilisateurs à déterminer la capacité d'une entité à verser des dividendes à partir des flux de trésorerie opérationnels.

Impôts sur l'excédent net

44. **Les flux de trésorerie provenant des impôts sur l'excédent net doivent être présentés séparément et classés comme des flux de trésorerie des activités opérationnelles, à moins qu'ils ne puissent être spécifiquement rattachés aux activités de financement et d'investissement.**

45. Les entités du secteur public sont généralement exemptées d'impôt sur leurs excédents nets. Toutefois, certaines entités du secteur public peuvent exercer une activité soumise à une fiscalité équivalente, où les impôts sont prélevés de la même manière que s'il s'agissait d'entités du secteur privé.

46. L'impôt sur l'excédent net résulte d'opérations qui donnent lieu à des flux de trésorerie classés en activité opérationnelle, d'investissement ou de financement

dans le tableau des flux de trésorerie. Alors que la charge d'impôt peut être facilement identifiable pour les activités d'investissement et de financement, les flux de trésorerie relatifs à l'impôt sont souvent impossibles à identifier et peuvent survenir lors d'une période différente de celle de la transaction génératrice de flux de trésorerie. Par conséquent, les impôts payés sont habituellement classés en flux de trésorerie d'activités opérationnelles. Toutefois, lorsqu'il est possible de relier le flux de trésorerie d'impôt à une transaction individuelle qui procure des flux de trésorerie classés en activité d'investissement ou de financement, le flux de trésorerie d'impôt est classé, suivant le cas, en activité d'investissement ou de financement. Lorsque les flux de trésorerie d'impôt sont répartis sur plus d'une catégorie d'activité, le montant total d'impôts payés est une information à fournir.

Participations dans des entités contrôlées, des entreprises associées et des coentreprises

47. Lors de la comptabilisation d'une participation dans une entreprise associée, une coentreprise, ou une entité contrôlée selon la méthode de mise en équivalence ou au coût, un détenteur limite ses informations dans le tableau des flux de trésorerie aux flux de trésorerie intervenus entre lui-même et l'entité détenue, par exemple aux dividendes ou distributions assimilées et aux avances.

48. Une entité qui présente sa participation dans une entreprise associée ou une coentreprise selon la méthode de mise équivalence inscrit dans son tableau des flux de trésorerie les flux liés aux participations dans l'entreprise associée ou la coentreprise, aux distributions et autres entrées ou sorties de trésorerie entre elle et l'entreprise associée ou la coentreprise.

Acquisitions et sorties d'entités contrôlées et d'autres unités -opérationnelles

49. **L'ensemble des flux de trésorerie provenant des acquisitions et sorties d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles sont présentés séparément et classés dans les activités d'investissement.**

50. **Une entité indique, de façon globale pour les acquisitions et sorties d'entités contrôlées ou d'autres unités opérationnelles effectuées au cours de la période, chacun des éléments suivants :**

    (a) **le prix total d'achat ou de cession ;**

    (b) **la portion du prix d'achat ou de cession payée en trésorerie et en équivalents de trésorerie ;**

    (c) **le montant de trésorerie et d'équivalents de trésorerie dont dispose l'entité contrôlée ou l'unité opérationnelle acquise ou sortie ; et**

    (d) **le montant des actifs et passifs, autres que la trésorerie et les équivalents de trésorerie, de l'entité contrôlée ou de l'unité opérationnelle acquise ou sortie, regroupés par grandes catégories.**

50A. Une entité d'investissement, telle que définie dans IPSAS 35, *États financiers consolidés* est dispensée d'appliquer les paragraphes 50(c) ou 50(d) à un investissement dans une entité contrôlée pour laquelle l'évaluation à la juste valeur

par le biais du résultat est exigée. Une entité contrôlante qui n'est pas elle-même une entité d'investissement est dispensée d'appliquer les paragraphes 50(c) ou 50(d) à un investissement dans une entité d'investissement contrôlée dans la mesure où cet investissement est évalué à la juste valeur par le biais du résultat.

51. La présentation séparée sous des rubriques spécifiques des effets des flux de trésorerie des acquisitions et sorties d'entités contrôlées et autres unités opérationnelles ainsi que la présentation séparée des montants des actifs et passifs acquis ou sortis permet de distinguer ces flux de trésorerie des flux de trésorerie provenant des autres activités opérationnelles, d'investissement et de financement. Les effets des cessions sur les flux de trésorerie ne sont pas portés en déduction de ces acquisitions.

52. Le montant global de trésorerie versé ou reçu lors de l'achat ou de la vente est inscrit dans le tableau des flux de trésorerie après déduction du montant de trésorerie et d'équivalents de trésorerie acquise ou cédée.

52A. Le flux de trésorerie provenant de modifications des participations dans une entité contrôlée n'entraînant pas la perte du contrôle doivent être classés comme des flux de trésorerie provenant d'activités de financement, sauf si l'entité contrôlée est détenue par une entité d'investissement, telle que définie dans IPSAS 35, ou par l'intermédiaire d'une entité d'investissement contrôlée soumise à l'obligation d'évaluer à la juste valeur.

52B. Les modifications des participations dans une entité contrôlée n'entraînant pas la perte du contrôle, telles que l'achat ou vente ultérieurs des instruments de capitaux propres de l'entité contrôlée par l'entité contrôlante sont comptabilisées comme des opérations sur capitaux propres (voir IPSAS 35), sauf si l'entité contrôlée est détenue par une entité d'investissement ou par l'intermédiaire d'une entité d'investissement contrôlée et soumise à l'obligation d'évaluer à la juste valeur. Par conséquent, les flux de trésorerie sont classés de la même façon que les autres opérations décrites au paragraphe 26.

53. Les actifs et passifs autres que de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie d'une entité contrôlée ou d'une unité opérationnelle acquise ou sortie ne doivent être présentés que si l'entité ou l'unité contrôlante avait antérieurement comptabilisé ces actifs ou passifs. Par exemple, dans le cas de l'acquisition par une autre entité du secteur public d'une entité du secteur public qui prépare des états financiers selon les principes de la comptabilité de caisse, l'entité acquéreuse n'est pas tenue de présenter les actifs et passifs (autres que la trésorerie et les équivalents de trésorerie) de l'entité acquise puisque cette entité n'aura pas comptabilisé d'actifs ou de passifs sans effet de trésorerie.

Opérations sans effet de trésorerie

54. **Les opérations d'investissement et de financement qui ne requièrent pas de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie sont exclues du tableau des flux de trésorerie. De telles opérations sont présentées dans les états financiers de façon à fournir toute information pertinente à propos de ces activités d'investissement et de financement.**

55. De nombreuses activités d'investissement et de financement n'ont pas d'effet direct sur les flux de trésorerie courants bien qu'elles influent sur la structure du capital et de l'actif de l'entité. L'exclusion des opérations sans effet de trésorerie du tableau des flux de trésorerie est cohérente avec l'objectif d'un tableau de flux de trésorerie, car ces éléments n'entraînent pas de flux de trésorerie pendant la période. Exemples d'opérations sans effet de trésorerie :

(a) l'acquisition d'actifs par le biais d'échanges d'actifs, par la prise en charge de passifs directement liés ou par un contrat de location ;

(b) la conversion de dettes en capitaux propres.

Variations de passifs résultant d'activités de financement

55A. **Une entité doit fournir des informations permettant aux utilisateurs des états financiers d'évaluer les variations de passifs résultant d'activités de financement, y compris les variations résultant de flux de trésorerie, et hors trésorerie.**

55B. Une entité devra, dans toute la mesure nécessaire pour satisfaire aux exigences du paragraphe 55A, fournir des informations sur les variations de passifs suivantes qui résultent d'activités de financement :

(a) variations provenant de flux de trésorerie de financement ;

(b) variations provenant de l'obtention ou de la perte de contrôle d'entités contrôlées ou d'autres activités ;

(c) l'effet des variations des cours des monnaies étrangères ;

(d) variations de juste valeur ; et

(e) d'autres variations.

55C. Les passifs issus d'activités de financement sont des passifs pour lesquels les flux de trésorerie étaient, ou pour lesquelles les flux de trésorerie futurs seront, classés dans les tableaux de flux de trésorerie comme des flux de trésorerie provenant d'activités de financement. De plus, les dispositions du paragraphe 55A, relatives aux informations à fournir, s'appliquent également aux variations des actifs financiers (tels que des actifs qui couvrent des passifs provenant des activités de financement) dans le cas où les flux de trésorerie liés à ces actifs financiers étaient, ou dans le cas où les flux de trésorerie futurs liés à ces actifs financiers seront, inclus dans les flux de trésorerie provenant d'activités de financement.

55D. Il est possible de satisfaire aux exigences du paragraphe 55A, concernant l'information à fournir, en opérant un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture dans l'état de la situation financière concernant les passifs provenant d'activités de financement, tenant compte également des modifications indiquées dans le paragraphe 55 B. Lorsqu'une entité fournit des informations concernant ce rapprochement, elle devra fournir suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs des états financiers de faire le lien entre les éléments concernés par le rapprochement, l'état de la situation financière et le tableau des flux de trésorerie.

55E. Dans le cas où une entité fournit les informations exigées par le paragraphe 55A, tout en fournissant les informations sur les variations d'autres actifs et passifs, elle devra aussi fournir des informations sur les variations des passifs provenant d'activités de financement, séparément des variations de ces autres actifs et passifs.

Composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie

56. **Une entité indique les composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et présente un rapprochement entre les montants de son tableau des flux de trésorerie et les éléments équivalents présentés dans l'état de la situation financière.**

57. Compte tenu de la diversité des méthodes de gestion de la trésorerie et des pratiques bancaires dans le monde, et pour se conformer à IPSAS 1, une entité indique la méthode qu'elle adopte pour déterminer la composition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie.

58. L'effet de tout changement de méthode de détermination des composantes de trésorerie et des équivalents de trésorerie, par exemple, un changement dans la classification des instruments financiers considérés antérieurement comme faisant partie du portefeuille de placement de l'entreprise, est présenté selon la norme IPSAS 3*, Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs*.

Autres informations à fournir

59. **L'entité doit indiquer le montant des soldes importants de trésorerie et d'équivalents de trésorerie détenus par l'entité et non disponibles pour l'entité économique et l'accompagner d'un commentaire des responsables de la gestion dans les notes aux états financiers.**

60. Il existe différentes circonstances où les soldes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie détenus par une entité ne sont pas disponibles pour une utilisation par l'entité économique. C'est le cas, par exemple, des soldes de trésorerie et d'équivalents de trésorerie détenus par une entité contrôlée opérant dans un pays où des contrôles de change ou d'autres restrictions juridiques existent, lorsque ces soldes ne sont pas disponibles pour une utilisation générale par l'entité contrôlante ou les autres entités contrôlées.

61. Des informations complémentaires peuvent être pertinentes pour les utilisateurs pour comprendre la situation financière et la liquidité d'une entité. La mention de ces informations, accompagnées d'un commentaire des responsables de la gestion dans les notes aux états financiers, est encouragée et peut inclure :

(a) le montant des facilités de crédit non utilisées qui pourraient être disponibles pour les activités opérationnelles futures et pour le règlement d'engagements relatifs à des dépenses en capital, en indiquant toutes limitations à l'utilisation de ces facilités ;

(b) [Supprimé] ;

(c) le montant et la nature des soldes de trésorerie soumis à restrictions.

62. Lorsqu'une entité élabore son budget selon les principes de la comptabilité de caisse, le tableau des flux de trésorerie pourra aider les utilisateurs à comprendre la relation entre les activités ou les programmes de l'entité et les informations budgétaires de l'État. Il convient de se reporter à IPSAS 1 pour une brève description de la comparaison des chiffres réels et des chiffres budgétés.

Date d'entrée en vigueur

63. **La présente Norme entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er juillet 2001. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant 1er janvier 2011 elle doit l'indiquer**

63A. **Le paragraphe 22 a été amendé par les Améliorations des IPSAS publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant 1er janvier 2011 elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer le paragraphe 83A d'IPSAS 17.**

63B. **Le paragraphe 25 a été amendé par les Améliorations des IPSAS publiées en novembre 2010. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2012. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2012, elle doit l'indiquer.**

63C. **Le paragraphe 64 a été amendé par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si cette entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

63D. **IPSAS 35, *États financiers consolidés* et IPSAS 37, *Partenariats*, publiées en janvier 2015, ont amendés les paragraphes 8 et 30(b), 47 et 48, ajouté les paragraphes 50A, 52A et 52B et supprimé le paragraphe 61(b). L'entité doit appliquer ces amendements lorsqu'elle applique IPSAS 35 et IPSAS 37.**

63E. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 3,4 et 16. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

63F. **Les paragraphes 55A et 55E ont été ajoutés par les *Améliorations des IPSAS*, 2018, publiées en octobre 2018. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2021. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique ces amendements pour la première fois, il n'est pas nécessaire qu'elle**

fournisse des informations comparatives pour les périodes antérieures.

63G. **Le paragraphe 22 a été amendé par IPSAS 42, *Prestations sociales*, publiée en janvier 2019. Une entité doit appliquer cet amendement en même temps qu'elle applique IPSAS 42.**

63H. **IPSAS 43, *Contrats de location,* publiée en janvier 2022, a amendé les paragraphes 26 et 55. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si cette entité applique cet amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer cet amendement en même temps qu'elle applique IPSAS 43.**

63I **Le paragraphe 22 a été modifié par IPSAS 44, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées publiée en mai 2022. L'entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer ces amendements en même temps qu'elle applique IPSAS 44.**

63J. **Le paragraphe 22 a été modifié par IPSAS 45 publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cette modification pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette modification pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 45 en même temps.**

63K. Les paragraphes 21 et 22 ont été modifiés par IPSAS 47, *Produits*, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cette modification aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette modification à une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit en faire état et appliquer IPSAS 47 en même temps.

64. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Base des conclusions

Révision d'IPSAS 2 suite aux Améliorations des IFRS publiées par l'IASB en 2009

BC1. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 7 figurant dans les Améliorations des IFRS publiées par l'IASB en avril 2009 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter les amendements.

Révision d'IPSAS 2 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC2. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Révision d'IPSAS 2 suite aux *Améliorations des IPSAS, 2018*

BC3. L'IPSASB a examiné les révisions de l'IAS 7 figurant dans les amendements à portée spécifique, « *Disclosure initiative* » (Amendements à l'IAS 7), publiés par l'IASB en janvier 2016, ainsi que le raisonnement de l'IASB sur lequel sont fondés ces amendements, tel qu'exposé dans sa « Base des conclusions ». Elle a généralement conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public pour ne pas adopter ces amendements. L'IPSASB reconnaît que les entités auront besoin de temps pour mettre en œuvre les amendements. Elle a en conséquence fixé le 1er janvier 2021 comme date d'entrée en vigueur de l'amendement, soit deux années après la date d'entrée en vigueur des autres amendements apportés dans les *Améliorations des IPSAS*, 2018.

Exemple d'application

Ces exemples accompagnent IPSAS 2 mais ils n'en font pas partie.

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

Tableau des flux de trésorerie selon la méthode directe (paragraphe 27a)

Entité du secteur public – Tableau des flux de trésorerie consolidé pour la -période clôturée le 31 décembre 20X2 (en milliers d'unités monétaires)

(en milliers d'unités monétaires)	**20X2**	**20X1**
FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS OPÉRATIONNELLES		
Entrées de trésorerie		
Impôts	X	X
Ventes de biens et services	X	X
Subventions	X	X
Intérêts reçus	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X
Sorties de trésorerie		
Coût du personnel	(X)	(X)
Régimes sur complémentaires	(X)	(X)
Fournisseurs	(X)	(X)
Prestations sociales	(X)	(X)
Intérêts payés	(X)	(X)
Autres sorties de trésorerie	(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles	X	X
FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS D'INVESTISSEMENT		
Acquisitions d'immobilisations corporelles	(X)	(X)
Produit de la cession d'immobilisations corporelles	X	X
Produit de la cession de participations	X	X
Acquisition de valeurs mobilières en monnaie étrangère	(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités d'investissement	(X)	(X)
FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS DE FINANCEMENT		
Produits d'emprunts	X	X
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)
Distribution/dividende versés à l'État	(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités de financement	X	X
Augmentation (diminution) nette de trésorerie et équivalents de trésorerie	X	X
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de la période	X	X
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de la période	**X**	X

Notes au tableau des flux de trésorerie

(a) *Trésorerie et équivalents de trésorerie*

La trésorerie et les équivalents de trésorerie se composent des fonds en caisse, des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire. La trésorerie et les équivalents de trésorerie figurant dans le tableau des flux de trésorerie comprennent les montants suivants inscrits dans l'état de la situation financière :

(en milliers d'unités monétaires)	**20X2**	**20X1**
Caisse et banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	X	X

L'entité bénéficie de facilités de crédit non utilisées à hauteur de X, dont X sont utilisables uniquement pour des projets d'infrastructure.

(b) *Immobilisations corporelles*

Au cours de la période, l'entité économique a acquis des immobilisations corporelles pour un montant total de X, dont X au moyen de transferts en capital accordées par l'État. Des sorties de trésorerie pour un montant de X ont été effectuées pour acquérir des immobilisations corporelles.

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

(en milliers d'unités monétaires)	**20X2**	**20X1**
Excédent ou (déficit)	X	X
Mouvements sans effet de trésorerie		
Amortissements	X	X
Dépréciations	X	X
Augmentation de la provision pour créances douteuses	X	X
Accroissement des dettes envers les fournisseurs	X	X
Augmentation des emprunts	X	X
Augmentation des passifs liés aux prestations sociales	X	X
Augmentation des provisions relatives au coût du personnel	X	X
(Profits)/pertes sur cessions d'immobilisations corporelles	(X)	(X)
(Profits)/pertes sur cessions de participations	(X)	(X)
Augmentation d'autres actifs courants	(X)	(X)
Augmentation des participations résultant d'une réévaluation	(X)	(X)
Augmentation des créances	(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles	**X**	**X**

(d) *Rapprochement des passifs découlant des activités de financement*

	20X1	Flux de trésorerie	Variations hors trésorerie		20X2
			Acquisition	Nouveaux contrats de location	
Emprunts à long terme	X	X	X	X	X
Dettes de location	X	X	X	X	X
Dettes à long terme	X	X	X	X	X

Tableau des flux de trésorerie selon la méthode indirecte (paragraphe 27(b))

Entité du secteur public – Tableau des flux de trésorerie consolidé pour la période clôturée le 31 décembre 20X2 (en milliers d'unités monétaires)

(en milliers d'unités monétaires)	20X2	20X1
Flux de trésorerie des activités opérationnelles		
Excédent ou (déficit)	X	X
Mouvements sans effet de trésorerie		
Amortissements d'actifs corporels	X	X
Amortissements d'actifs incorporels	X	X
Augmentation de la provision pour créances douteuses	X	X
Accroissement des dettes envers les fournisseurs	X	X
Augmentation des emprunts	X	X
Augmentation des passifs liés aux prestations sociales	X	X
Augmentation des provisions relatives au coût du personnel	X	X
(Profits)/pertes sur cessions d'immobilisations corporelles	(X)	(X)
(Profits)/pertes sur cessions de participations	(X)	(X)
Augmentation d'autres actifs courants	(X)	(X)
Augmentation des participations résultant d'une réévaluation	(X)	(X)
Augmentation des créances	(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles	**X**	**X**

Notes au tableau des flux de trésorerie

(a) *Trésorerie et équivalents de trésorerie*

La trésorerie et les équivalents de trésorerie se composent des fonds en caisse, des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire. La trésorerie et les équivalents de trésorerie figurant dans le tableau des flux de trésorerie comprennent les montants suivants inscrits dans l'état de la situation financière :

(en milliers d'unités monétaires)	**20X2**	**20X1**
Caisse et banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	X	X

L'entité bénéficie de facilités de crédit non utilisées à hauteur de X, dont X sont utilisables uniquement pour des projets d'infrastructure.

(b) *Immobilisations corporelles*

Au cours de la période, l'entité économique a acquis des immobilisations corporelles pour un montant total de X, dont X au moyen de transferts en capital accordées par l'État. Des sorties de trésorerie pour un montant de X ont été effectuées pour acquérir des immobilisations corporelles.

(c) *Rapprochement des passifs découlant des activités de financement*

	20X1	**Flux de trésorerie**	**Variations hors trésorerie**		**20X2**
			Acquisition	**Nouveaux contrats de location**	
Emprunts à long terme	X	X	X	X	X
Dettes de location	X	X	X	X	X
Dettes à long terme	X	X	X	X	X

Rapprochement des passifs découlant des activités de financement

1 Cet exemple illustre une façon possible de fournir les informations requises par les paragraphes 55A à 55E.

2 L'exemple ne présente que les montants de la période en cours. Les montants correspondants de la période précédente doivent être présentés conformément à la norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

	20X1	**Flux de trésorerie**	**Variations hors trésorerie**			**20X2**
			Acquisition	**Variation de change**	**Variation de la juste valeur**	
Emprunts à long terme	X	X	X	X	X	X
Emprunts à court terme	X	X	X	X	X	X
Dettes de location	X	X	X	X	X	X
Actifs détenus pour couvrir les emprunts à long terme	X	X	X	X	X	X
Total des passifs liés aux activités de financement	X	X	X	X	X	X

Comparaison avec IAS 7

IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie* s'inspire essentiellement d'IAS 7*, Tableaux des flux de trésorerie*, et inclut l'amendement d'IAS 7 effectué dans le cadre des Améliorations des IFRS publiées en avril 2009. Les principales différences entre IPSAS 2 et IAS 7 sont les suivantes :

- IPSAS 2 utilise parfois une terminologie différente de celle de l'IAS 7. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « produit » « état de la performance financière », et « actif net/situation nette » dans IPSAS 2. Les termes équivalents dans IAS 7 sont « produit », « compte de résultat » et « capitaux propres ».
- IPSAS 2 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui de l'IAS 7 (paragraphe 8).
- Tout comme IAS 7, IPSAS 2 autorise l'utilisation soit de la méthode directe, soit de la méthode indirecte, pour présenter les flux de trésorerie des activités opérationnelles. Dans les cas où la méthode directe est utilisée pour présenter les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, IPSAS 2 encourage la présentation d'un rapprochement du solde net et des flux de trésorerie opérationnels dans les notes aux états financiers (paragraphe 29).
- Les exemples d'application qui accompagnent IPSAS 2 ne contiennent pas d'illustration d'un tableau des flux de trésorerie pour une institution financière.

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

Remerciements

IPSAS 3 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 8 (révisée en décembre 2003) *Méthodes Comptables, Changements d'Estimations Comptables et Erreurs*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 8 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

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

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* a été publiée en mai 2000.

En décembre 2006, l'IPSASB a publié une version révisée d'IPSAS 3.

Depuis cette date, IPSAS 3 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 46, *Evaluation* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* (publiée en mai 2023)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS 2015* (publiées en avril 2016)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS 2011* (publiées en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- *IPSAS 31, Immobilisations incorporelles* (publiée en janvier 2001)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 3

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
Titres précédent IN 11	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
5	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
6	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
7	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
9	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
10	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 Améliorations des IPSAS Avril 2016
11	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
13	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
14	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
15	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
17	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
22	Amendé	IPSAS 31 Janvier 2010 IPSAS 45 mai 2023
34	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
57	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
59A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
59B	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
59C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
59D	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
59E	Nouveau	IPSAS 45 Mai 2023
59F	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
60	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015
IG14	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
IG15	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
IG16	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
IG17	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023

Décembre 2006

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

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1–2
Champ d'application	3-6
Définitions	7-8
Importance relative	8
Méthodes comptables	9-36
Sélection et application des méthodes comptables	9-15
Cohérence des méthodes comptables	16
Changements de méthodes comptables	17-36
Application des changements de méthodes comptables	24-32
Application rétrospective	27
Limites à l'application rétrospective	28-32
Informations à fournir	33-36
Changements d'estimations comptables	37-45
Informations à fournir	44-45
Erreurs	46-54
Limites au retraitement rétrospectif	48-53
Informations à fournir sur les erreurs d'une période antérieure	54
Caractère irréalisable de l'application rétrospective et du retraitement rétrospectif	55-58
Date d'entrée en vigueur	59-60
Retrait d'IPSAS 3 (2000)	61
Annexe - Amendements d'autres positions officielles	
Base des conclusions	
Exemples d'application	
Comparaison avec IAS 8	

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* est énoncée dans les paragraphes 1 à 61. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 3 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions, et de la Préface aux Normes comptables internationales du secteur public. IPSAS 3 fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire les critères de sélection et de changement de méthodes comptables, ainsi que (a) le traitement comptable et l'information à fournir relatifs aux changements de méthodes comptables, (b) aux changements d'estimations comptables et (c) aux corrections d'erreurs. La présente Norme est destinée à renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers d'une entité ainsi que la comparabilité de ces états financiers tant dans le temps qu'avec les états financiers d'autres entités.

2. Les informations à fournir sur les méthodes comptables, en dehors de celles qui se rapportent aux changements de méthodes comptables, sont énoncées dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

Champ d'application

3. **La présente Norme doit être appliquée lors de la sélection et de l'application des méthodes comptables ainsi que pour la comptabilisation des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables et des corrections d'erreurs d'une période antérieure.**

4. Les incidences fiscales des corrections des erreurs de périodes antérieures et des ajustements rétrospectifs effectués pour appliquer les changements de méthodes comptables ne sont pas prises en considération dans la présente Norme, puisque de nombreuses entités du secteur public ne sont pas concernées. Les normes comptables nationales ou internationales traitant de l'impôt sur le résultat contiennent des commentaires pratiques sur le traitement des incidences fiscales.

5. [Supprimé]

6. [Supprimé]

Définitions

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

   Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.

   Un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

   Impraticable. L'application d'une disposition est irréalisable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y parvenir. Pour une période antérieure donnée, appliquer un changement de

méthode comptable à titre rétrospectif ou effectuer un retraitement rétrospectif afin de corriger une erreur est irréalisable si :

(a) **les effets de l'application rétrospective ou du retraitement rétrospectif ne peuvent être déterminés ;**

(b) **l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose d'énoncer des hypothèses sur ce qu'aurait été l'intention de la direction au cours de cette période ; ou**

(c) **l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de faire des estimations significatives des montants et qu'il est impossible de distinguer objectivement des autres informations, les informations relatives aux estimations qui :**

(i) **révèlent des circonstances existant à la ou aux dates auxquelles ces montants doivent être comptabilisés, évalués ou présentés ; et**

(ii) **auraient été disponibles lors de l'autorisation de publication des états financiers de cette période antérieure.**

Les erreurs d'une période antérieure sont les omissions ou inexactitudes des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations présentant une image fidèle :

(a) **qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces périodes a été autorisée ; et**

(b) **dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.**

Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences, les mauvaises interprétations des faits, et les fraudes.

L'application prospective d'un changement de méthode comptable et de la comptabilisation de l'effet d'un changement d'estimation comptable consiste, respectivement, à :

(a) **appliquer la nouvelle méthode comptable aux transactions, aux autres événements et aux situations intervenant après la date du changement de méthode ; et**

(b) **comptabiliser l'effet du changement d'estimation comptable aux périodes en cours et futures affectées par le changement.**

L'application rétrospective conduit à appliquer une nouvelle méthode comptable à des transactions, d'autres événements et conditions comme si cette méthode avait toujours été appliquée.

Le retraitement rétrospectif consiste à corriger la comptabilisation, l'évaluation et la fourniture d'informations sur le montant d'éléments des états financiers comme si une erreur d'une période antérieure n'était jamais survenue.

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

Importance relative

8. Évaluer si une omission ou une inexactitude peut influencer les décisions des utilisateurs, et donc s'avérer significative, impose de considérer les caractéristiques de ces utilisateurs. Les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable du secteur public, des activités économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente. Par conséquent, l'évaluation doit prendre en compte la mesure dans laquelle on pourrait s'attendre raisonnablement à ce que des utilisateurs répondant à ces critères soient influencés dans leurs décisions et leur évaluation de ces décisions.

Méthodes comptables

Sélection et application des méthodes comptables

9. **Lorsqu'une Norme IPSAS s'applique spécifiquement à une transaction, un autre événement ou une condition, la ou les méthodes comptables appliquée(s) à cet élément sera(ont) déterminée(s) en appliquant la Norme.**

10. Les IPSAS énoncent des méthodes comptables au sujet desquelles l'IPSASB a conclu qu'elles aboutissent à des états financiers contenant des informations pertinentes et présentant l'image fidèle des transactions, autres événements et conditions auxquels elles s'appliquent. Ces méthodes ne doivent pas être appliquées lorsque l'effet de leur application n'est pas significatif. Toutefois, il est inapproprié de faire, ou de ne pas corriger, des écarts non significatifs par rapport aux IPSAS pour parvenir à une présentation particulière de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie d'une entité.

11. Les IPSAS comprennent un guide destiné à assister les entités dans l'application de leurs dispositions normatives. Tout guide indique si ou non il fait partie intégrante de l'IPSAS. Les guides qui font partie intégrante de la Norme ont une force normative. Les guides qui ne font pas partie intégrante de la Norme ne contiennent pas de dispositions relatives aux états financiers.

12. **En l'absence d'une IPSAS spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou une condition, la direction doit faire usage de jugement pour élaborer et appliquer une méthode comptable qui permette d'obtenir des informations pertinentes pour la comptabilisation et la prise de décision par les utilisateurs, qui présente une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité, qui respecte les caractéristiques qualitatives d'intelligibilité, diffusion en temps opportun, comparabilité et vérifiabilité et qui tienne compte des contraintes pesant sur l'information incluse dans les rapports financiers à usage général comme de**

l'équilibre entre les caractéristiques qualitatives.

13. [Supprimé].

14. **Pour exercer le jugement décrit au paragraphe 12, la direction doit faire référence aux sources suivantes, et considérer leur possibilité d'application dans l'ordre suivant :**

    (a) **les dispositions et les commentaires des Normes comptables internationales du secteur public traitant de questions similaires et liées ; et**

    (b) **les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits des activités ordinaires et des charges décrits dans le Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public.**

15. **Pour exercer le jugement décrit au paragraphe 12, la direction peut également considérer (a) les positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable et (b) les pratiques admises du secteur public ou privé, mais uniquement dans la mesure où celles-ci ne sont pas contraires aux sources listées au paragraphe 14. Il peut s'agir par exemple des positions officielles de l'IASB, et notamment les IFRS et les Interprétations publiées par l'IFRS Interpretations Committee (IFRIC) de l'IASB ou par l'ancien Standing Interpretations Committee (SIC).**

Cohérence des méthodes comptables

16. **Une entité doit sélectionner et appliquer ses méthodes comptables de manière cohérente pour des transactions, autres événements et conditions similaires, sauf dans le cas où une IPSAS impose ou permet spécifiquement de regrouper par catégories des éléments auxquels l'application de méthodes comptables différentes peut être appropriée. Si une IPSAS impose ou permet un tel regroupement par catégories, il convient de sélectionner la méthode comptable la plus appropriée et de l'appliquer de manière cohérente et permanente à chaque catégorie.**

Changements de méthodes comptables

17. **Une entité ne doit changer de méthode comptable que si le changement :**

    (a) **est imposé par une IPSAS ; ou**

    (b) **a pour résultat que les états financiers fournissent une image fidèle et une information plus pertinente sur les effets des transactions, autres événements et conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité.**

18. Les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entité dans le temps afin d'identifier les tendances de sa situation financière, de sa performance et de ses flux de trésorerie. Par conséquent, les mêmes méthodes comptables sont appliquées au sein de chaque période et d'une période à l'autre, à moins qu'un changement de méthode comptable ne réponde à l'un des critères énoncés au paragraphe 17.

19. **Le passage d'une convention comptable à une autre constitue un changement de méthode comptable.**

20. **Un changement de traitement comptable, de comptabilisation ou d'évaluation d'une opération, d'un événement ou d'une condition dans le cadre d'une convention comptable inchangé est considéré comme un changement de méthode comptable.**

21. **Ne constituent pas des changements de méthodes comptables :**

    (a) **l'application d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions différant en substance de ceux survenus précédemment ; et**

    (b) **l'application d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.**

22. **La première application d'une méthode visant à réévaluer des actifs conformément à IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* ou IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles* constitue un changement de méthode comptable à traiter comme une réévaluation conformément à IPSAS 17 ou IPSAS 31 plutôt que conformément à la présente Norme.**

23. Les paragraphes 24 à 36 ne s'appliquent pas aux changements de méthode comptable décrits au paragraphe 22.

Application des changements de méthodes comptables

24. **Sous réserve du paragraphe 28 :**

    (a) **une entité doit comptabiliser un changement de méthode comptable résultant de la première application d'une IPSAS conformément aux dispositions transitoires spécifiques formulées le cas échéant dans cette Norme ; et**

    (b) **lorsqu'une entité change de méthode comptable lors de la première application d'une IPSAS qui ne prévoit pas de dispositions transitoires spécifiques applicables à ce changement, ou décide de changer de méthode comptable, elle doit appliquer ce changement de manière rétrospective.**

25. Pour les besoins de la présente Norme, l'application anticipée d'une Norme ne constitue pas un changement volontaire de méthode comptable.

26. En l'absence de Norme IPSAS spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou une condition, la direction peut, conformément au paragraphe 14, appliquer une méthode comptable issue (a) des positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable et (b) de pratiques acceptées des secteurs public ou privé, mais uniquement dans la mesure où elles sont cohérentes avec le paragraphe 14. Il peut s'agir par exemple des positions officielles de l'IASB, et notamment du Cadre de préparation et de présentation des états financiers, des Normes IFRS et des interprétations IFRIC ou par l'ancien SIC. Si, suite à un amendement à une telle position officielle, l'entité choisit de changer de méthodes

comptables, ce changement est comptabilisé et présenté comme un changement volontaire de méthode comptable.

Application rétrospective

27. **Sous réserve du paragraphe 28, lorsqu'un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective conformément au paragraphe 24(a) ou (b), l'entité doit ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté de l'actif net/situation nette pour la première période antérieure présentée, ainsi que les autres montants comparatifs fournis pour chaque période antérieure présentée comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.**

Limitations à l'application rétrospective

28. **Lorsque le paragraphe 24(a) ou (b) impose une application rétrospective, un changement de méthode comptable doit être appliqué de manière rétrospective sauf s'il est impraticable de déterminer les effets du changement spécifiquement liés à la période ou de manière cumulée.**

29. **Lorsqu'il est impraticable de déterminer les effets, spécifiquement liés à la période, du changement d'une méthode comptable sur l'information comparative relative à une ou plusieurs périodes antérieures présentées, l'entité doit appliquer la nouvelle méthode comptable aux valeurs comptables des actifs et des passifs au début de la première période pour laquelle l'application rétrospective est praticable, laquelle peut être la période en cours ; elle doit également effectuer un ajustement correspondant du solde d'ouverture de chaque composante affectée de l'actif net/situation nette de cette période.**

30. **Lorsqu'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période en cours, de l'application d'une nouvelle méthode comptable à toutes les périodes antérieures, l'entité doit ajuster l'information comparative de manière à appliquer la nouvelle méthode comptable de manière prospective à partir de la première date praticable.**

31. Lorsqu'une entité applique une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, elle l'applique à l'information comparative pour les périodes antérieures en remontant aussi loin que praticable. L'application rétrospective à une période antérieure est impossible, sauf s'il est possible d'en déterminer l'effet cumulé sur les montants des états d'ouverture et de clôture des situations financières de cette période. Le montant de l'ajustement en résultant, afférent aux périodes antérieures à celles qui sont présentées dans les états financiers, est inclus dans le solde d'ouverture de chaque composante affectée de l'actif net/situation nette de la première période présentée. L'ajustement est généralement pratiqué sur les soldes cumulés. Cependant, l'ajustement peut être imputé à une autre composante de l'actif net/de la situation nette (pour se conformer à une IPSAS, par exemple). Toute autre information fournie concernant les périodes antérieures, telle que les synthèses historiques de données financières, est également retraitée en remontant aussi loin que praticable.

32. Lorsqu'il est impraticable pour une entité d'appliquer une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, parce qu'elle ne peut pas déterminer l'effet cumulé de l'application de la méthode à toutes les périodes antérieures, l'entité, conformément au paragraphe 30, applique la nouvelle méthode de manière prospective à partir du début de la période la plus ancienne possible. Elle ne tient donc pas compte de la quote-part de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et actif net/situation nette généré avant cette date. Un changement de méthode comptable est autorisé même s'il est impraticable d'appliquer la méthode de manière prospective à toute période antérieure présentée. Les paragraphes 55 à 58 fournissent des commentaires sur les cas où il est impraticable d'appliquer une nouvelle méthode comptable à une ou plusieurs périodes antérieures.

Informations à fournir

33. **Lorsque la première application d'une IPSAS (a) a une incidence sur la période en cours ou sur toute période antérieure ou (b) aurait une telle incidence sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement ou encore (c) pourrait avoir une incidence sur des périodes futures, l'entité doit fournir les informations suivantes :**

(a) **le nom de la Norme ;**

(b) **le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre conformément à ses dispositions transitoires ;**

(c) **la nature du changement de méthode comptable ;**

(d) **le cas échéant, une description des dispositions transitoires ;**

(e) **le cas échéant, les dispositions transitoires susceptibles d'avoir une incidence sur des périodes ultérieures ;**

(f) **pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;**

(g) **le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible ; et**

(h) **si l'application rétrospective imposée par le paragraphe 24(a) ou (b) est impraticable pour une période antérieure spécifique ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date de début de l'application du changement de méthode comptable.**

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas reproduire ces informations.

34. **Lorsqu'un changement volontaire de méthode comptable (a) a une incidence sur la période en cours ou sur une période antérieure, ou (b) pourrait avoir une incidence sur cette période sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement, ou encore (c) pourrait avoir une incidence sur des périodes ultérieures, l'entité doit fournir les informations suivantes :**

(a) **la nature du changement de méthode comptable ;**

(b) **les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit une image fidèle et des informations plus pertinentes ;**

(c) **pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;**

(d) **le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible ; et**

(e) **si l'application rétrospective est impraticable pour une période antérieure spécifique, ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de comment et depuis quand le changement de méthode comptable a été appliqué.**

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas reproduire ces informations.

35. **Lorsqu'une entité n'a pas appliqué une nouvelle IPSAS publiée mais non encore entrée en vigueur, elle doit fournir les informations suivantes :**

(a) **ce fait ; et**

(b) **des informations connues ou pouvant raisonnablement être estimées concernant l'évaluation de l'impact possible de l'application de la nouvelle Norme sur les états financiers de l'entité au cours de la période de sa première application.**

36. En se conformant au paragraphe 35, une entité considère la présentation des informations suivantes :

(a) le nom de la nouvelle IPSAS ;

(b) la nature du ou des changements imminents de méthode comptable ;

(c) la date à laquelle la Norme doit être appliquée ;

(d) la date à partir de laquelle elle prévoit d'appliquer la Norme pour la première fois ; et

(e) soit :

(i) une description de l'impact prévu de la première application de la Norme sur les états financiers de l'entité ; ou

(ii) si cet impact n'est pas connu ou ne peut être raisonnablement estimé, une déclaration dans ce sens.

Changements d'estimations comptables

37. En raison des incertitudes inhérentes à la fourniture de services, à la conduite d'activités commerciales ou à d'autres activités, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision, et ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. Une estimation implique des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles. Par exemple, des estimations des éléments suivants peuvent être requises :

    (a) le produit de l'impôt dû à l'État ;

    (b) les créances douteuses résultant du non recouvrement d'impôts ;

    (c) l'obsolescence du stock ;

    (d) la juste valeur d'actifs ou de passifs financiers ;

    (e) les durées d'utilité ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou le potentiel de service procurés par des actifs amortissables, ou le pourcentage d'achèvement de travaux de construction routière ; et

    (f) les obligations de garantie.

38. Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne met pas en cause leur fiabilité[1].

39. Une estimation peut devoir être révisée si des changements se produisent concernant les circonstances sur lesquelles elle était fondée ou par suite de nouvelles informations ou d'une plus grande expérience. Par définition, la révision d'une estimation ne concerne pas les périodes antérieures et ne constitue pas une correction d'erreur.

40. Un changement de la base d'évaluation appliquée est un changement de méthode comptable et non un changement d'estimation comptable. Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation comptable, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

41. **L'effet d'un changement d'estimation comptable autre qu'un changement auquel s'applique le paragraphe 42 doit être comptabilisé de manière prospective et inclus dans la détermination du solde :**

    (a) **de la période du changement, si le changement n'affecte que cette période ; ou**

    (b) **de la période du changement et des périodes ultérieures, si celles-ci sont également concernées par ce changement.**

---

[1] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

42. **Dans la mesure où un changement d'estimation comptable donne lieu à des variations d'actifs et de passifs ou porte sur un élément de l'actif net/situation nette, il doit être comptabilisé par ajustement de la valeur comptable de l'élément d'actif, de passif ou d'actif net/situation nette correspondant dans la période du changement.**

43. La comptabilisation prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que le changement est appliqué aux transactions, aux autres événements et conditions à compter de la date du changement d'estimation. Un changement d'estimation comptable peut affecter soit le solde net de la période en cours seulement, soit le solde net de la période en cours et de périodes ultérieures. À titre d'exemple, un changement d'estimation du montant des créances douteuses n'affecte que le solde net de la période et par conséquent est comptabilisé pendant la période en cours. Toutefois, une variation de la durée d'utilité estimée ou du rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou du potentiel de service procurés par un actif amortissable affecte la charge d'amortissement de la période en cours et de chaque période ultérieure pendant la durée d'utilité résiduelle de l'actif. Dans les deux cas, l'effet du changement correspondant à la période en cours est comptabilisé en produits des activités ordinaires ou en charges de la période en cours. L'effet, le cas échéant, sur les périodes ultérieures est comptabilisé au cours de ces périodes ultérieures.

Informations à fournir

44. **Une entité doit fournir des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur la période en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des périodes ultérieures, à l'exception de l'incidence sur des périodes futures lorsqu'il est irréalisable d'estimer cette incidence.**

45. **Si le montant de l'incidence sur les périodes ultérieures n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, l'entité doit le mentionner.**

Erreurs

46. Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Les états financiers ne sont pas conformes aux IPSAS s'ils contiennent soit des erreurs significatives, soit des erreurs non significatives commises intentionnellement pour parvenir à une présentation particulière de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie d'une entité. Les erreurs potentielles de la période en cours découvertes pendant la période sont corrigées avant l'autorisation de publication des états financiers. Cependant, des erreurs significatives peuvent ne pas être découvertes avant une période ultérieure. Ces erreurs d'une période antérieure sont corrigées dans l'information comparative présentée dans les états financiers de cette période ultérieure (voir paragraphes 47 à 52).

47. **Sous réserve du paragraphe 48, l'entité doit corriger de manière rétrospective les erreurs significatives d'une période antérieure dans le premier jeu d'états financiers dont la publication est autorisée après leur découverte, comme suit :**

(a) **par retraitement des montants comparatifs de la ou des périodes antérieures présentées au cours desquelles l'erreur est intervenue ; ou**

(b) **si l'erreur est intervenue avant la première période antérieure présentée, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et actif net/situation nette de la première période antérieure présentée.**

Limites au retraitement rétrospectif

48. **Une erreur d'une période antérieure doit être corrigée par retraitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer soit les effets spécifiquement liés à la période soit l'effet cumulé de l'erreur.**

49. **Lorsqu'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur une période spécifique pour l'information comparative présentée au titre d'une ou de plusieurs périodes antérieures, l'entité doit retraiter les soldes d'ouverture des actifs, passifs et actif net/situation nette de la première période présentée pour laquelle un retraitement rétrospectif est possible (cette période peut être la période en cours).**

50. **Lorsqu'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période en cours, d'une erreur sur toutes les périodes antérieures, l'entité doit retraiter l'information comparative pour corriger l'erreur de manière prospective à partir de la première date possible.**

51. La correction d'une erreur d'une période antérieure est exclue de l'excédent ou du déficit de la période au cours de laquelle l'erreur a été découverte. Toute information présentée au titre de périodes antérieures, y compris des synthèses historiques de données financières, est également retraitée en remontant aussi loin que possible.

52. Lorsqu'il est impraticable de déterminer le montant d'une erreur (par exemple une erreur dans l'application d'une méthode comptable) pour toutes les périodes antérieures, l'entité, conformément au paragraphe 50, retraite l'information comparative de manière prospective à partir de la première date possible. Elle ne tient donc pas compte de la quote-part du retraitement cumulé des actifs, passifs et actif net/situation nette générée avant cette date. Les paragraphes 55 à 58 fournissent des commentaires sur les cas où il est impraticable de corriger une erreur pour une ou plusieurs périodes antérieures.

53. Les corrections d'erreurs se différencient des changements d'estimations comptables. De par leur nature, les estimations comptables sont des approximations qui peuvent devoir être révisées à mesure qu'apparaissent des informations complémentaires. Par exemple, le profit ou la perte comptabilisé(e) lors de la survenance d'une éventualité ne constitue pas la correction d'une erreur.

Informations à fournir sur les erreurs d'une période antérieure

54. **En appliquant le paragraphe 47 une entité doit fournir les informations suivantes :**

(a) **la nature de l'erreur d'une période antérieure ;**

(b) **pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste affecté des états financiers ;**

(c) **le montant de la correction au début de la première période présentée ; et**

(d) **si le retraitement rétrospectif est irréalisable pour une période antérieure spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée.**

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas reproduire ces informations.

Caractère impraticable de l'application rétrospective et du retraitement rétrospectif

55. Dans certaines circonstances, il est impraticable d'ajuster des informations comparatives relatives à une ou plusieurs périodes antérieures afin de les rendre comparables à celles de la période en cours. Par exemple, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de la ou des périodes antérieures d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable (y compris, pour les besoins des paragraphes 56 à 58, son application prospective à des périodes antérieures), soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

56. Il est souvent nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers comptabilisés ou pour lesquels une information est fournie dans le cadre de transactions, autres événements ou conditions. Les estimations sont subjectives par nature, et certaines estimations peuvent être effectuées après la date de présentation de l'information financière. Le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'une période antérieure, en raison du délai plus long qui peut s'être écoulé depuis la transaction, l'autre événement ou la condition en question. Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant la période en cours, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsqu'est intervenu(e) la transaction, l'autre événement ou la condition.

57. Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'une période antérieure implique de distinguer les informations qui :

(a) révèlent des circonstances existant à la ou aux dates de survenance de la transaction, de l'autre événement ou de la condition ; et

(b) auraient été disponibles lors de l'autorisation de publication des états financiers de cette période antérieure des autres informations. Pour certains types d'estimations (par exemple une évaluation à la juste valeur qui utilise des données inobservables importantes), il est impraticable de distinguer ces types d'information. Lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'une période antérieure de manière rétrospective.

58. Les connaissances a posteriori ne doivent pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à une période antérieure, soit en posant des hypothèses sur ce qu'auraient été les intentions de la direction au cours d'une période antérieure, soit en estimant les montants comptabilisés, évalués ou pour lesquels une information est fournie au cours d'une période antérieure. Par exemple, lorsqu'une entité corrige une erreur d'une période antérieure relative à la classification d'un bâtiment public en tant qu'immeuble de placement (l'immeuble était classé auparavant en tant qu'immobilisation corporelle), elle ne change pas la base de classification concernant cette période, si la direction a décidé plus tard d'utiliser cet immeuble en tant qu'immeuble de bureaux occupé par son propriétaire. En outre, lorsqu'une entité corrige une erreur relative à une période antérieure portant sur le calcul de la provision pour frais de dépollution résultant d'activités publiques selon IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* ,elle ne tient pas compte des informations relatives à une fuite pétrolière d'une gravité inhabituelle en provenance d'un navire d'approvisionnement naval au cours de la période suivante, qui sont devenues disponibles après l'autorisation de publication des états financiers de la période antérieure. Le fait que des estimations significatives soient souvent nécessaires au moment de modifier l'information comparative présentée pour les périodes antérieures n'empêche pas l'ajustement ou la correction fiable de l'information comparative.

Date d'entrée en vigueur

59. **Les entités doivent appliquer la présente Norme au titre des périodes annuelles couvrant les états financiers ouverts à compter du 1er janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

59A. **Les paragraphes 9, 11, et 14 ont été amendés par les Améliorations des IPSAS publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée.**

59B. **Le paragraphe 60 a été amendé par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les pédiodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

59C. **Les paragraphes 7, 10, 12, 13, 14, 15, 17 et 34 ont été amendés par les *Améliorations des IPSAS 2015* publiées en Avril 2016. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer.**

59D. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 5 et 6. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

59E. Le paragraphe 22 a été modifié par IPSAS 45 publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cette modification pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette modification pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 45 en même temps.

59F. **Le paragraphe 57 a été modifié par l'IPSAS 46, Évaluation, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les modifications à une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 en même temps.**

60. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Retrait de l'IPSAS 3 (2000)

61. La présente Norme annule et remplace IPSAS 3, *Solde net de la période, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables* publiée en 2000.

Annexe

Amendements d'autres IPSAS

[Supprimé]

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 3 mais n'en fait pas partie intégrante.

La révision d'IPSAS 3 résulte du projet d'*Améliorations générales* de l'IASB

Contexte

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

BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'engagement qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à l'IFRS équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences liées au contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et leurs IFRS équivalentes sont identifiées dans la « comparaison avec les IFRS » incluse dans chaque IPSAS. La comparaison avec IAS 8 renvoie à la version de décembre 2003 de IAS 8 et à aucune autre.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes comptables internationales (IAS)[1] dans le cadre de son Projet d'améliorations générales. Les objectifs du projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les contradictions au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 3, publiée en janvier 2000, était basée sur IAS 8 (révisée en 1993), *Résultat net de la période, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables* qui a été publiée de nouveau en décembre 2003, en tant qu'IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. Vers la fin de 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2], a mis en place un Projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la convergence, dans les cas appropriés, des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

---

[1] Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

[2] Le PSC est devenu l'IPSASB lorsque le Board de l'IFAC a changé le mandat du PSC pour qu'il devienne un conseil normalisateur indépendant en novembre 2004.

BC5. L'IPSASB a revu la Norme IAS 8 améliorée et accepte en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision des IAS et les modifications apportées. (Les bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au Comprehensive Subscription Service de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - **www.iasb.org**). Dans les cas où les IPSAS s'écartent des IAS correspondantes, les Bases de Conclusion expliquent les raisons spécifiques au secteur public ayant présidé aux divergences.

BC6. IPSAS 3 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication d'IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu ni formé son opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

Révision d'IPSAS 3 suite aux « Améliorations des IFRS » publiées par l'IASB en 2008

BC7. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 8 figurant dans les *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en mai 2008 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter les amendements.

Révision d'IPSAS 3 suite à la publication du cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public

BC8. À la suite de la publication du *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* (le Cadre conceptuel), l'IPSAS Board a initié un projet de revue limitée pour amender les normes IPSAS en fonction des quatre premiers chapitres du cadre. Ces chapitres concernent le rôle et l'autorité du Cadre Conceptuel ; les objectifs et utilisateurs ; les caractéristiques qualitatives (QC) ; les contraintes pesant sur l'information financière à usage général et l'entité présentant l'information financière. L'IPSAS Board a proposé ces amendements dans le cadre de l'ED 58, *Améliorations des IPSAS 2015*.

BC9. Le paragraphe 12 de la norme IPSAS 3 présente le premier niveau de dispositions pour élaborer une méthode comptable lorsqu'il n'existe pas de norme directement applicable à une transaction, un autre événement ou une condition. La version d'IPSAS 1 publiée en 2006 indique que la direction devrait faire usage de jugement pour élaborer et appliquer une méthode comptable qui permette d'obtenir des informations pertinentes et qui présentent une image fidèle de la situation financière. Pour assurer la concordance avec le cadre conceptuel, l'IPSAS Board a décidé de remplacer la référence à la fiabilité par celle à l'image fidèle. Afin d'assurer la cohérence avec sa décision de ne pas opérer de distinction entre les caractéristiques qualitatives fondamentales et complémentaires, l'IPSAS Board a décidé de valider les autres caractéristiques qualitatives et les contraintes pesant sur l'information financière à usage général du paragraphe 12. L'un des répondants à l'ED 58 a considéré que la référence à l'ensemble des caractéristiques qualitatives et aux contraintes devait être intégrée dans l'ensemble des normes. Le Cadre conceptuel indique que chaque caractéristique qualitative est un élément indispensable et indissociable des autres caractéristiques pour l'obtention, dans les rapports financiers

à usage général, de données utiles à la réalisation des objectifs de l'information financière. Cependant, ces interactions n'empêchent pas certaines caractéristiques qualitatives d'avoir plus ou moins d'importance en fonction de circonstances particulières ; aussi l'IPSAS Board conclut qu'il ne doit pas être fait référence à l'ensemble des caractéristiques qualitatives et à toutes les contraintes à chaque fois qu'une caractéristique qualitative est mentionnée.

BC10. La norme IPSAS 3 a également listé une série d'attributs de la fiabilité, incluant la substance économique, la neutralité, la prudence et la complétude. L'IPSAS Board a analysé si ces attributs devaient être explicitement mentionnés dans l'IPSAS 3 révisée. L'IPSAS a confirmé leur importance, mais a également noté que, bien qu'ils aient été spécifiquement visés et expliqués dans l'Annexe A d'IPSAS 1, ils ne constituent pas à proprement parler des caractéristiques qualitatives dans le Cadre conceptuel.

BC11. Le Cadre conceptuel explique que « l'information financière donne une image fidèle quand elle dépeint un phénomène économique de façon complète, neutre et exempte d'erreurs significatives » et plus loin « l'information financière qui représente fidèlement un phénomène économique ou autre dépeint la substance économique de la transaction, de l'événement de l'activité ou des circonstances sous-jacentes, laquelle ne correspond pas toujours à sa forme juridique3. Par conséquent, la prééminence de la substance sur l'apparence constitue une qualité essentielle des informations des rapports financiers à usage général. Cette caractéristique n'est pas indentifiée comme une caractéristique qualitative distincte ou additionnelle, car elle est déjà incluse dans la notion d'image fidèle.

BC12. L'IPSAS Board a soutenu la position selon laquelle la notion de prudence est également incluse dans l'explication de la neutralité en tant que composante de l'image fidèle, ainsi que le besoin d'exercer cette prudence dans un contexte d'incertitude. Par conséquent, l'IPSAS Board a considéré qu'il n'était pas nécessaire de faire explicitement référence dans le paragraphe 12 à la substance économique, la neutralité, la prudence et la complétude.

BC13. Le paragraphe 14 identifie les sources auxquelles la direction doit faire référence et considérer leur possibilité d'application, lorsqu'elle élabore une méthode comptable en l'absence d'une IPSAS spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou une condition. L'IPSAS Board a analysé si la direction devait être dirigée vers les définitions, critères de comptabilisation et méthodes d'évaluation applicables aux actifs, passifs, produits et charges, tels que décrits dans les autres normes ou dans le Cadre conceptuel. L'IPSAS Board a confirmé que les normes n'avaient pas encore été mises à jour pour refléter les définitions, critères de comptabilisation et méthodes d'évaluation du Cadre conceptuel. Toutefois, le Cadre conceptuel reflétant la position la plus à jour de l'IPSAS Board, il convient de diriger la direction vers cette source.

BC14. Pour exercer son jugement dans l'élaboration ou l'application d'une méthode comptable, le paragraphe 15 autorise à se conformer aux positions les plus récentes des autres entités de normalisation, dans la mesure où celles-ci n'entrent pas en conflit avec des sources issues des IPSAS. L'IPSAS Board s'est interrogé pour savoir s'il convenait de retenir les exemples de dispositions de l'International Accounting Standards Board (IASB). L'IPSAS Board a noté qu'à cette date, l'IASB n'avait pas terminé la révision de son Cadre conceptuel, et a considéré qu'il existait des différences entre le Cadre conceptuel de l'IPSAS Board et les travaux de révision en cours de l'IASB. Par conséquent, l'élaboration et l'application de méthodes comptables assises sur le Cadre conceptuel de l'IASB pouvaient ne pas être adaptées au secteur public. En réponse à un commentaire reçu à l'ED 58, l'IPSAS Board a également réaffirmé que son Cadre conceptuel n'était pas subordonné à celui de l'IASB. L'IPSAS Board a en revanche considéré que les autres exemples de dispositions de l'IASB dans le paragraphe 15 -IFRS et les interprétations issues de l'Interpretations Committee (IFRIC) ou précédemment du Standing Interprétations Committee (SIC) étaient utiles et devaient être retenues.

Révision d'IPSAS 3 suite à la publication en avril 2016 de L'Applicabilité des IPSAS

BC15. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la Préface aux normes comptables internationales du secteur public en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Guide d'application

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

Retraitement rétrospectif des erreurs

IG1. Au cours de la période 20X2, l'entité a découvert que le produit de l'impôt sur le résultat était inexact. Des impôts sur le résultat d'un montant de 6 500 UM[1], qui auraient dû être comptabilisés en 20X1 ont été omis en 20X1 et incorrectement comptabilisés en produits en 20X2.

IG2. Les enregistrements comptables de l'entité pour 20X2 présentent un produit de l'impôt de 60 000 UM (comprenant l'impôt de 6 500 UM qui aurait dû être comptabilisé en soldes d'ouverture), et des charges de 86 500 UM.

IG3. En 20X1, l'entité a présenté les informations suivantes :

	UM
Redevances	3 000
Autres produits opérationnels	30 000
Total des produits	67 000
Charges	(60 000)
Excédent	7 000

IG4. Le solde à l'ouverture des excédents cumulés s'élevait à 20 000 UM en 20X1 et le solde des excédents cumulés à la clôture s'élevait à 27 000 UM.

IG5. L'entité n'avait aucun autre produit ou charge.

IG6. L'entité avait des apports en capital de 5 000 UM pendant toute la période et aucune autre composante d'actif net/situation nette à l'exception des excédents cumulés.

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

Entité du secteur public – État de la situation financière

	20X2	(retraité) 20X1
	UM	UM
Produit de l'impôt	53 500	40 500
Redevances	4 000	3 000
Autres produits opérationnels	40 000	30 000
Total des produits	97 500	73 500
Charges	(86 500)	(60 000)
Excédent	*11 000*	*13 500*

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

	Apports en capital	Excédents cumulés	Total
	UM	UM	UM
Solde au 31 décembre 20X0	5 000	20 000	15 000
Excédent de la période close le 31 décembre 20X1 retraité	-	13 500	13 500
Solde au 31 décembre 20X1	5 000	33 500	38 500
Excédent de la période close le 31 décembre 20X2	-	11 000	11 000
Solde au 31 décembre 20X2	5 000	44 500	49 500

Extraits des notes annexes aux états financiers

1. Le produit de l'impôt, d'un montant de 6 500 UM, a été incorrectement omis des états financiers de 20X1. Les états financiers de 20X1 ont été retraités pour corriger cette erreur. L'effet du retraitement sur ces états financiers est résumé ci-après. Il n'y a pas d'effet en 20X2.

	Effet sur 20X1
	UM
Augmentation du produit	6 500
Augmentation de l'excédent	6 500

Augmentation des créances	6 500
Augmentation de l'actif net/situation nette	6 500

Changement de méthode comptable avec application rétrospective

IG7. Au cours de 20X2, l'entité a changé de méthode comptable concernant le traitement des coûts d'emprunt directement attribuables à l'acquisition d'une centrale hydroélectrique en cours de construction. Au cours des périodes antérieures, l'entité avait inscrit ces coûts à l'actif. L'entité a maintenant décidé de les passer en charges plutôt que de les inscrire à l'actif. La direction estime que la nouvelle méthode est préférable car il en résulte un traitement plus transparent des charges financières et elle correspond à la pratique de l'industrie locale, rendant les états financiers de l'entité plus comparables.

IG8. L'entité a inscrit à l'actif les coûts d'emprunt encourus au cours de 20X1 pour 2 600 UM et pour 5 200 UM au cours des périodes antérieures à 20X1. Tous les coûts d'emprunt encourus au cours des périodes antérieurs concernant l'acquisition de la centrale ont été inscrits à l'actif.

IG9. Les enregistrements comptables de 20X2 présentent un excédent avant intérêt de 30 000 UM et une charge d'intérêts de 3 000 UM (qui se rapporte uniquement à 20X2).

IG10. L'entité n'a pas comptabilisé d'amortissement sur la centrale parce qu'elle n'est pas encore en service.

IG11. En 20X1, l'entité a présenté les informations suivantes :

	UM
Excédent avant intérêts	18 000
Charges d'intérêts	–
Excédent	18 000

IG12. À l'ouverture en 20X1, les excédents cumulés s'élevaient à 20 000 UM et, à la clôture, les excédents cumulés s'élevaient à 38 000 UM.

IG13. L'entité a eu des apports en capital de 10 000 UM pendant toute la période et aucune autre composante d'actif net/situation nette à l'exception des excédents cumulés.

Entité du secteur public – État de la situation financière

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

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

	Apports en -capital	(retraité) Excédents cumulés	Total
	UM	UM	UM
Solde au 31 décembre 20X0 tel que présenté précédemment	10 000	20 000	30 000
Changement de la méthode comptable relative à l'incorporation à l'actif des intérêts (Note 1)	-	(5 200)	(5 200)
Solde au 31 décembre 20X0 tel que retraité	10 000	14 800	24 800
Excédent de la période close le 31 décembre 20X1 (retraité)	-	15 400	15 400
Solde au 31 décembre 20X1	10 000	30 200	40 200
Excédent de la période close le 31 décembre 20X2	-	27 000	27 000
Clôture au 31 décembre 20X2	10 000	57 200	67 200

Extraits des notes annexes

- Au cours de 20X2, l'entité a changé de méthode comptable en ce qui concerne le traitement des coûts d'emprunt liés à une centrale hydro-électrique. Au cours de périodes antérieures, l'entité avait inscrit ces coûts à l'actif. Ils sont maintenant comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus. La direction estime que cette méthode fournit des informations fiables et plus pertinentes car il en résulte un traitement plus transparent des charges financières et elle correspond aux pratiques de l'industrie locale, rendant les états financiers de l'entité plus comparables. Ce changement de méthode comptable a été comptabilisé rétrospectivement, et les états comparatifs pour 20X1 ont été retraités. L'effet du changement sur 20X1 est présenté dans le tableau ci-après. Les excédents cumulés à l'ouverture pour 20X1 ont été réduits de 5 200 UM, montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieurs à 20X1.

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

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

IG14. Au cours de 20X2, l'entité a changé de méthode comptable pour l'amortissement de ses immobilisations corporelles, de façon à appliquer de manière plus exhaustive une approche par composants, tout en adoptant dans le même temps le modèle de la valeur actuelle.

IG15. Pendant les années antérieures à 20X2, la comptabilité des actifs de l'entité n'était pas suffisamment détaillée pour appliquer de manière exhaustive une approche par composants. À la fin de 20X1, la direction a commandé une étude d'ingénierie qui a fourni des informations sur les composants détenus et sur leurs valeurs opérationnelles sactuelles, leurs durées d'utilité, leurs valeurs résiduelles et bases amortissables estimées au début de 20X2. Cependant, l'étude n'a pas fourni de base suffisante permettant l'estimation fiable du coût des composants qui n'avaient pas été comptabilisés séparément par le passé et les registres existant avant l'étude n'ont pas permis la reconstitution de ces informations.

IG16. La direction de l'entité a examiné la façon de comptabiliser chacun des deux aspects de ce changement comptable. Elle a conclu qu'il n'était pas possible de comptabiliser rétrospectivement le passage à une approche par composants plus exhaustive, ni de

comptabiliser ce changement prospectivement à partir d'une date antérieure au début de 20X2. De plus, le passage d'un modèle du coût à un modèle de la valeur actuelle doit être comptabilisé prospectivement. Par conséquent, la direction a conclu qu'elle devrait appliquer la nouvelle méthode de l'entité prospectivement, dès le début de 20X2.

IG17. Information complémentaire :

	UM
Immobilisations corporelles	
Coût	25 000
Amortissements	(14 000)
Valeur comptable nette	11 000
Charge d'amortissement prospective pour 20X2 (ancienne base)	1 500
Quelques résultats de l'étude d'ingénierie :	
Évaluation	17 000
Valeur résiduelle estimée	3 000
Durée de vie résiduelle moyenne des actifs (en années)	7
Charges d'amortissement sur les immobilisations corporelles pour 20X2 (nouvelle base)	2 000

Extrait des notes annexes aux états financiers

1. À compter du début de 20X2, l'entité a changé de méthode comptable pour l'amortissement de ses immobilisations corporelles, de façon à appliquer de manière plus exhaustive une approche par composants, tout en adoptant dans le même temps le modèle de la valeur actuelle. La direction considère que cette méthode fournit une information fiable et plus pertinente car elle traite avec une plus grande exactitude des composants les immobilisations corporelles et est fondée sur des valeurs à jour. La méthode a été appliquée prospectivement dès le début de 20X2 car il n'était pas possible d'estimer les effets de l'application de la méthode soit rétrospectivement, soit prospectivement à partir d'une date antérieure. En conséquence, l'adoption de la nouvelle méthode n'a pas d'effet sur les périodes antérieures. L'effet sur l'année en cours est (a) d'augmenter la valeur comptable des immobilisations corporelles au début de l'année de 6 000 UM, (b) de créer une réserve de réévaluation au début de l'année de 6 000 UM, et (c) d'accroître les charges d'amortissement de 500 UM.

Comparaison avec IAS 8

IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs s'inspire essentiellement d'IAS 8 (2003) *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* et inclut les amendements à IAS 8 qui résultent des *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Les principales différences entre IPSAS 3 et IAS 8 sont les suivantes :

- IPSAS 3 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 8. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « état de la performance financière », « état de la situation financière », « excédent ou déficit cumulé » et « actif net/situation nette » dans IPSAS 3. Les termes équivalents dans IAS 8 sont « compte de résultat », « bilan », « résultats non distribués » et « capitaux propres ».

- IPSAS 3 n'utilise pas le terme « produit », qui dans IAS 8 a un sens plus large que « produits des activités ordinaires ».

- IPSAS 3 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui d'IAS 8 (paragraphe 7).

- IPSAS 3 a une hiérarchie similaire à celle d'IAS 8.

- IPSAS 3 n'impose pas la présentation des ajustements au résultat de base ou au résultat dilué par action. IAS 8 impose la présentation du montant d'ajustement ou de correction concernant le résultat de base ou le résultat dilué par action.

IPSAS 4 — EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

Remerciements

IPSAS 4 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 21 (*révisée en décembre 2003*), Effets des variations des cours des monnaies étrangères, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 21 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards – IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 4 — EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* a été publiée en mai 2000.

En décembre 2006, l'IPSASB a publié une version révisée d'IPSAS 4.

En avril 2008, l'IPSASB a publié une version révisée d'IPSAS 4.

Depuis cette date, IPSAS 4 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 48, *Charges de transfert* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 47, *Produits* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 46, *Evaluation* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 43, Contrats de location (publiée en janvier 2022)
- IPSAS 5, *Coûts d'emprunt – Indications ne faisant pas autorité* (publiée en novembre 2021)
- COVID-19 : *report des dates d'entrée en vigueur* (publié en novembre 2020)
- *Améliorations des IPSAS 2018* (publiées en octobre 2018)
- IPSAS 41, *Instruments financiers* (publiée le 14 août 2018)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- IPSAS 37, *Partenariats* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 35, *États financiers consolidés* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS 2011* (publiées en octobre 2011)
- *IPSAS 29, Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* (publiée en janvier 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 4

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
3	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015 IPSAS 29 Janvier 2010 IPSAS 41 Août 2018
4	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010 IPSAS 41 Août 2018

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
5	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010 IPSAS 41 Août 2018
6	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
7	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
10	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015
11	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
13	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015 L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
17	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 48 Mai 2023
21	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015
22	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
27	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
28	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
31	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010 IPSAS 41 Août 2018
36	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
38	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015
47	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
50	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015
51	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015 IPSAS 35 Janvier 2015
53	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
55	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015 IPSAS 35 Janvier 2015
57	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015
57A	Nouveau	IPSAS 37 Janvier 2015

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
57B	Nouveau	IPSAS 37 Janvier 2015
57C	Nouveau	IPSAS 37 Janvier 2015
57D	Nouveau	IPSAS 37 Janvier 2015
58	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015
61	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010 IPSAS 41 Août 2018
67	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
68	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
69	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
70	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
Titre 310recedent paragraphe 70A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
70A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
70B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
71A	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
71B	Nouveau	IPSAS 37 Janvier 2015 IPSAS 35 Janvier 2015
71C	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
71D	Nouveau	COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur
71E	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
71F	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022
71G	Nouveau	IPSAS 45 Mai 2023
71H	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
71I	Nouveau	IPSAS 47 Mai 2023
71J	Nouveau	IPSAS 48 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
72	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015
Titre précédent paragraphe A1	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
A1	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
A2	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
A3	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
Titre précédent paragraphe A4	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
A4	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
A5	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018 IPSAS 46 Mai 2023
A6	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
Titre précédent paragraphe A7	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
A7	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
A8	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
A9	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
Titre précédent paragraphe IE1	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE1	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
Titre précédent paragraphe IE2	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE2	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE3	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE4	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018 IPSAS 45 Mai 2023
Titre précédent paragraphe IE5	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
IE5	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE6	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE7	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018 IPSAS 47 Mai 2023
IE8	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE9	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE10	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
Titre précédent paragraphe IE11	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE11	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE12	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE13	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE14	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE15	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
Titre précédent paragraphe IE16	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE16	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE17	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE18	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
IE19	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018

IPSAS 4 - EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1–2
Champ d'application	3–9
Définitions	10–19
Monnaie fonctionnelle	11–16
Éléments monétaires	17
Investissement net dans une activité à l'étranger	18–19
Résumé de l'approche imposée par la présente Norme	20–22
Présentation de transactions en monnaie étrangère dans la monnaie fonctionnelle	23–42
Comptabilisation initiale	23–26
Présentation à des dates de reporting ultérieures	27–30
Comptabilisation des écarts de change	31–39
Changement de monnaie fonctionnelle	40–42
Utilisation d'une monnaie de présentation autre que la monnaie fonctionnelle	43–58
Conversion dans la monnaie de présentation	43–49
Conversion d'une activité à l'étranger	50–56
Sortie d'une activité à l'étranger	57–58
Effets fiscaux des écarts de change	59
Informations à fournir	60–66
Dispositions transitoires	67–70
Première adoption de la comptabilité d'engagement	67–68
Dispositions transitoires pour toutes les entités	69–70
Date d'entrée en vigueur	71–72
Retrait d'autres d'IPSAS 4 (2006)	73
Base des Conclusions	
Table de Concordance	
Comparaison avec IAS 21	

La Norme comptable internationale du secteur public 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* est exposée aux paragraphes 1 à 73. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 4 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions, et de la Préface aux Normes comptables internationales du secteur public. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. Une entité peut exercer des activités à l'international de deux manières. Elle peut conclure des transactions en monnaie étrangère ou elle peut avoir des activités à l'étranger. En outre, une entité peut présenter ses états financiers dans une monnaie étrangère. L'objectif de la présente Norme est de prescrire comment il convient d'intégrer des transactions en monnaie étrangère et des activités à l'étranger dans les états financiers d'une entité, et comment il convient de convertir les états financiers dans la monnaie de présentation.

2. Les questions essentielles portent (a) sur le(s) cours de change à utiliser et (b) sur la manière de présenter les effets des variations des cours des monnaies étrangères dans les états financiers.

Champ d'application

3. **Une entité qui prépare et présente ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'engagement doit appliquer la présente Norme :**

   (a) **lors de la comptabilisation des transactions et des soldes en monnaie étrangère, à l'exception des dérivés et des soldes qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS 41, *Instruments financiers* ;**

   (b) **à la conversion de la performance financière et de la situation financière des activités à l'étranger inclus dans les états financiers de l'entité par intégration globale, ou par mise en équivalence ; et**

   (c) **à la conversion de la performance financière et de la situation financière d'une entité dans une monnaie de présentation.**

4. La norme IPSAS 41 s'applique à de nombreux instruments dérivés de monnaies étrangères qui sont, en conséquence, exclus du champ d'application de la présente Norme. Cependant, les instruments dérivés de monnaies étrangères qui ne tombent pas dans le champ d'application d'IPSAS 41 (par exemple certains instruments dérivés de monnaies étrangères qui sont incorporés dans d'autres contrats) relèvent du champ d'application de la présente Norme. De plus, la présente Norme s'applique lorsqu'une entité convertit des montants relatifs à des instruments dérivés de sa monnaie fonctionnelle vers sa monnaie de présentation.

5. La présente Norme ne s'applique pas à la comptabilité de couverture d'éléments en monnaie étrangère, y compris la couverture d'un investissement net dans une activité à l'étranger. IPSAS 41 s'applique à la comptabilité de couverture.

6. [Supprimé]

7. [Supprimé]

8. La présente Norme s'applique à la présentation des états financiers d'une entité dans une monnaie étrangère et énonce les dispositions permettant de décrire les états financiers comme étant conformes aux IPSAS. Lorsque la conversion des informations financières dans une monnaie étrangère ne répond pas à ces dispositions, la présente Norme spécifie les informations à fournir.

9. La présente Norme ne s'applique pas à la présentation, dans un tableau des flux de trésorerie, aux flux de trésorerie provenant d'opérations en monnaies étrangères ou à la conversion des flux de trésorerie d'une activité à l'étranger (se reporter à IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*).

Définitions

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

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

L'écart de change est l'écart provenant de la conversion d'un nombre donné d'unités d'une monnaie dans une autre monnaie à des cours de change différents.

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

Une monnaie étrangère est une monnaie différente de la monnaie fonctionnelle de l'entité.

Une activité à l'étranger est une entité qui est une entité contrôlée, une entreprise associée, un partenariat ou une succursale de l'entité présentant les états financiers, et dont les activités sont basées ou conduites dans un pays ou dans une monnaie autres que ceux de l'entité présentant les états financiers.

La monnaie fonctionnelle est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel opère l'entité.

Les éléments monétaires sont les unités monétaires détenues et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés dans un nombre d'unités monétaires déterminé ou déterminable.

L'investissement net dans une activité à l'étranger est le montant de la participation de l'entité présentant les états financiers dans l'actif net/la situation nette de cette activité.

La monnaie de présentation est la monnaie utilisée pour la présentation des états financiers.

Le cours du jour est le cours de change pour livraison immédiate.

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

Monnaie fonctionnelle

11. L'environnement économique principal dans lequel une entité fonctionne est

normalement celui dans lequel elle génère et dépense principalement sa trésorerie. Une entité considère les facteurs suivants pour déterminer sa monnaie fonctionnelle :

(a) la monnaie :

(i) ces produits des revenus ordinaires sont générés par des éléments tels que les impôts, les subventions, les transferts et les amendes ;

(ii) qui influence principalement les prix de vente des biens et des services (il s'agit souvent de la monnaie dans laquelle les prix de vente de ces biens et services sont libellés et réglés) ; et

(iii) du pays dont les forces concurrentielles et la réglementation déterminent de manière principale les prix de vente de ses biens et services.

(b) la monnaie qui influence principalement le coût de la main-d'œuvre, des matériaux et des autres coûts relatifs à la fourniture de biens ou de services (il s'agit souvent de la monnaie dans laquelle ces coûts sont libellés et réglés).

12. Les facteurs suivants peuvent également donner des indications sur la monnaie fonctionnelle d'une entité.

(a) la monnaie dans laquelle sont générés les fonds provenant des activités de financement (c'est-à-dire l'émission d'instruments de dette et de capitaux propres) ;

(b) la monnaie dans laquelle les entrées de trésorerie provenant des activités opérationnelles sont habituellement conservées.

13. Pour déterminer la monnaie fonctionnelle d'une activité à l'étranger et pour déterminer si cette monnaie fonctionnelle est la même que celle de l'entité présentant les états financiers (dans ce contexte, l'entité présentant les états financiers est l'entité dont l'activité à l'étranger est exercée par son entité contrôlée, une succursale, une entreprise associée ou un partenariat), l'entité considère les facteurs complémentaires suivants, à savoir :

(a) Si les opérations de l'activité à l'étranger sont menées sous la forme d'une extension de l'entité présentant les états financiers ou au contraire si elles sont menées avec un degré d'autonomie important. Un exemple de la première est lorsqu'un ministère de la Défense peut disposer de plusieurs bases à l'étranger qui exercent des activités au nom d'un État. Ces bases de défense peuvent exercer leurs activités essentiellement dans la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant les états financiers. Par exemple, le personnel militaire peut être payé dans la monnaie fonctionnelle et ne recevoir qu'une allocation minime en monnaie locale. L'achat de fournitures et d'équipements peut se faire dans une large mesure par l'intermédiaire de l'entité présentant les états financiers, les achats effectués en monnaie locale étant limités au strict minimum. Un autre exemple serait le cas d'un campus d'une université publique situé à l'étranger géré et dirigé par cette université. En revanche, une entité étrangère ayant un niveau d'autonomie important peut accumuler de la trésorerie et d'autres éléments monétaires, supporter des charges, générer des produits des activités ordinaires et négocier éventuellement des emprunts, et tout cela, essentiellement

en monnaie locale. Parmi les exemples d'activités publiques à l'étranger susceptibles d'opérer indépendamment d'autres organismes publics, on peut citer les offices du tourisme, les sociétés d'exploration pétrolière, les chambres de commerce et des activités de radiodiffusion. Ces entités peuvent être constituées sous la forme d'entités commerciales du secteur public.

(b) Si les transactions avec l'entité présentant les états financiers représentent une proportion élevée ou faible des opérations de l'activité à l'étranger.

(c) Si les flux de trésorerie générés par l'activité à l'étranger affectent directement les flux de trésorerie de l'entité présentant les états financiers et sont immédiatement disponibles pour remise à l'entité.

(d) Si les flux de trésorerie générés par les opérations de l'activité à l'étranger sont suffisants pour assurer le service des dettes existantes et normalement prévues sans apport de fonds par l'entité présentant les états financiers.

14. En cas de divergence parmi les indicateurs qui précédent et si le choix de la monnaie fonctionnelle ne s'impose pas de toute évidence, la direction exerce son jugement pour déterminer la monnaie fonctionnelle qui représente le plus fidèlement les effets économiques des transactions, événements et conditions sous-jacents. Dans le cadre de cette approche, la direction donne la priorité aux principaux indicateurs cités au paragraphe 11 avant de considérer les indicateurs cités aux paragraphes 12 et 13 qui sont destinés à apporter des éléments probants complémentaires afin de déterminer la monnaie fonctionnelle d'une entité.

15. La monnaie fonctionnelle d'une entité reflète les transactions, événements et conditions sous-jacents pertinents pour cette entité. Ainsi, dès qu'elle a été déterminée, la monnaie fonctionnelle ne peut être modifiée qu'en cas de modification de ces transactions, événements et conditions sous-jacents.

16. Si la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, les états financiers de l'entité sont retraités selon IPSAS 10, *Information financière dans les économies hyperinflationnistes*. Une entité ne peut éviter un retraitement selon IPSAS 10 par exemple, en adoptant comme monnaie fonctionnelle une monnaie autre que la monnaie fonctionnelle déterminée selon la présente Norme (telle que la monnaie fonctionnelle de son entité contrôlante).

Éléments monétaires

17. La principale caractéristique d'un élément monétaire est un droit de recevoir (ou une obligation de livrer) un nombre déterminé ou déterminable d'unités monétaires. On peut citer, à titre d'exemple : les obligations de politique sociale et autres avantages du personnel qui doivent être réglés en trésorerie, les provisions qui se dénouent en trésorerie, les passifs locatifs, et les dividendes ou les distributions assimilées en espèces comptabilisés en tant que passif. À l'inverse, la caractéristique principale d'un élément non monétaire est l'absence de tout droit de recevoir (ou de toute obligation de livrer) un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires. On peut citer, à titre d'exemple : les montants payés d'avance pour les biens et les services, les actifs transférés conférant des droits le goodwill, les immobilisations incorporelles, les stocks, les immobilisations corporelles, les actifs comptabilisés au

titre du droit d'utilisation, et les provisions qui se dénouent par la fourniture d'un actif non monétaire.

Investissement net dans une activité à l'étranger

18. Une entité peut détenir un élément monétaire qui est une créance à recevoir ou une dette payable à une activité à l'étranger. Un élément dont le règlement n'est ni planifié ni probable dans un avenir prévisible constitue en substance une part de l'investissement net de l'entité dans cette activité à l'étranger ; il est comptabilisé selon les paragraphes 37 et 38. De tels éléments monétaires peuvent comprendre des créances ou des prêts à long terme. Ils ne comprennent pas les créances clients ou les dettes fournisseurs.

19. L'entité qui détient un élément monétaire qui est une créance sur une activité à l'étranger au sens du paragraphe 18 peut être une entité contrôlée quelconque de l'entité économique. Par exemple, une entité a deux entités contrôlées, A et B. L'entité contrôlée B est une activité à l'étranger. L'entité contrôlée A accorde un prêt à l'entité contrôlée B. Le prêt accordé par l'entité contrôlée A à l'entité contrôlée B fait partie de l'investissement net de l'entité dans l'entité contrôlée B si le règlement du prêt n'est ni planifié ni probable dans un avenir prévisible. Ceci serait également vrai si l'entité contrôlée A était elle-même un établissement à l'étranger.

Résumé de l'approche imposée par la présente Norme

20. Lors de la préparation des états financiers, chaque entité - qu'il s'agisse d'une entité autonome, d'une entité exerçant des activités à l'étranger (telle qu'une entité contrôlante) ou d'une activité à l'étranger (telle qu'une entité contrôlée ou une succursale) – détermine sa monnaie fonctionnelle selon les paragraphes 11 à 16. L'entité convertit les éléments en monnaie étrangère dans sa monnaie fonctionnelle et présente les effets de cette conversion selon les paragraphes 23 à 42 et 59.

21. De nombreuses entités présentant les états financiers comprennent plusieurs entités individuelles (par ex. une entité économique se compose d'une entité contrôlante et d'une ou plusieurs entités contrôlées). Divers types d'entités, membres d'une activité économique ou non, peuvent détenir des participations dans des entreprises associées ou dans des partenariats. Elles peuvent également avoir des succursales. Il est nécessaire de convertir les performances financières et la situation financière de chaque entité individuelle incluse dans l'entité présentant les états financiers dans la monnaie de présentation de l'entité présentant ses états financiers. La présente Norme autorise l'utilisation de n'importe quelle monnaie (ou monnaies) comme monnaie de présentation. La performance financière et la situation financière d'une entité individuelle au sein de l'entité présentant les états financiers dont la monnaie fonctionnelle est différente de la monnaie de présentation sont convertis selon les paragraphes 43 à 59.

22. La présente Norme autorise également une entité autonome qui prépare des états financiers ou une entité qui prépare des états financiers individuels selon IPSAS 6, *États financiers individuels* à présenter ses états financiers dans la (les) monnaie(s) de son choix. Si la monnaie de présentation de l'entité est différente de sa monnaie fonctionnelle, son résultat et sa situation financière sont également convertis dans la

monnaie de présentation selon les paragraphes 43 à 59.

Présentation de transactions en monnaie étrangère dans la -monnaie fonctionnelle

Comptabilisation initiale

23. Une transaction en monnaie étrangère est une transaction qui est libellée ou doit être dénouée en monnaie étrangère, ce qui comprend les transactions apparaissant lorsqu'une entité :

    (a) achète ou vend des biens ou services dont le prix est libellé dans une monnaie étrangère ;

    (b) emprunte ou prête des fonds quand les montants à payer ou à recevoir sont libellés dans une monnaie étrangère ; ou

    (c) de toute autre façon, acquiert ou cède des actifs ou assume ou règle des passifs, libellés dans une monnaie étrangère.

24. **Une transaction en monnaie étrangère doit être enregistrée, lors de sa comptabilisation initiale dans la monnaie fonctionnelle, en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours du jour entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère à la date de la transaction.**

25. La date d'une transaction est la date à laquelle la transaction respecte pour la première fois les conditions de comptabilisation selon les IPSAS. Pour des raisons pratiques, un cours approchant le cours en vigueur à la date de transaction est souvent utilisé ; par exemple, un cours moyen pour une semaine ou un mois peut être utilisé pour l'ensemble des transactions dans chaque monnaie étrangère survenant au cours de cette période. Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'utilisation du cours moyen pour une période n'est pas appropriée.

26. Les variations des cours de change peuvent avoir un impact sur la trésorerie et les équivalents de trésorerie détenus ou dues dans une monnaie étrangère. La présentation de ces écarts de change est traitée dans IPSAS 2. Même si ces variations ne sont pas des flux de trésorerie, l'effet des variations des cours de change sur la trésorerie ou les équivalents de trésorerie détenus ou dus en monnaies étrangères est présenté dans le tableau des flux de trésorerie de façon à permettre le rapprochement de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'ouverture et à la clôture de la période. Ces montants sont présentés séparément des flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement et tiennent compte des écarts qui auraient été constatés si ces flux de trésorerie avaient été présentés au cours de change en vigueur à la clôture de la période.

Présentation à des dates de reporting ultérieures

27. **À chaque date de clôture :**

    (a) **les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être convertis en utilisant le cours de clôture ;**

    (b) **les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués au coût**

historique doivent être convertis en utilisant le cours de change à la date de la transaction ; et

(c) **les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués à la juste valeur ou à la valeur opérationnelle actuelle doivent être convertis en utilisant les cours de change de la date à laquelle cette juste valeur ou cette valeur opérationnelle actuelle a été déterminée.**

28. La valeur comptable d'un élément est déterminée conjointement avec d'autres Normes IPSAS appropriées. Par exemple, les immobilisations corporelles peuvent être évaluées à leur coût historique selon IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*. Que la valeur comptable soit fondée sur le coût historique ou sur valeur opérationnelle actuelle, si ce montant est déterminé en monnaie étrangère, il est ensuite converti dans la monnaie fonctionnelle selon la présente Norme.

29. La valeur comptable de certains éléments est déterminée par comparaison de deux ou plusieurs montants. À titre d'exemple, la valeur comptable des stocks est le plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, selon IPSAS 12, *Stocks*. De même, selon IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, la valeur comptable d'un actif non générateur de trésorerie pour lequel il existe un indice de perte de valeur est le plus faible de sa valeur comptable avant prise en considération d'éventuelles pertes de valeur et de sa valeur de service recouvrable. Lorsqu'un tel actif est non monétaire et qu'il est évalué dans une monnaie étrangère, sa valeur comptable est déterminée par comparaison entre :

(a) le coût ou la valeur comptable, selon le cas, converti(e) au cours de change de la date de détermination de ce montant (c'est-à-dire au cours de la date de la transaction pour un élément évalué à son cours historique) ; et

(b) la valeur nette de réalisation ou la valeur de service recouvrable, selon le cas, convertie au cours de change à la date où cette valeur a été déterminée (par ex. le cours à la date de clôture).

Cette comparaison peut entraîner la comptabilisation d'une perte de valeur dans la monnaie fonctionnelle, alors qu'elle n'aurait pas eu lieu dans la monnaie étrangère, ou vice versa.

30. Lorsque plusieurs cours de change sont disponibles, le cours utilisé est celui auquel les flux de trésorerie futurs représentés par la transaction ou le solde auraient pu être réglés si ces flux de trésorerie avaient eu lieu à la date d'évaluation. Si la convertibilité entre deux monnaies est momentanément suspendue, le cours utilisé est le premier cours ultérieur auquel des opérations de change ont pu être réalisées.

Comptabilisation des écarts de change

31. Comme indiqué au paragraphe 5, la présente Norme ne traite pas de la comptabilité de couverture pour les éléments en monnaie étrangère. Les indications relatives à la comptabilité de couverture, y compris les critères relatifs au moment de son utilisation, peuvent être trouvées dans la norme IPSAS 41.

32. **Les écarts de change résultant (a) du règlement d'éléments monétaires ou (b) de la conversion d'éléments monétaires à des cours différents de ceux qui ont**

été utilisés lors de leur comptabilisation initiale au cours de la période ou dans des états financiers antérieurs doivent être comptabilisés en solde de la période au cours de laquelle ils surviennent, hormis les cas décrits au paragraphe 37.

33. Lorsque des éléments monétaires surviennent suite à une transaction en monnaie étrangère et qu'un changement intervient dans le cours de change entre la date de la transaction et la date de règlement, il en résulte un écart de change. Lorsque l'opération est réglée pendant la période comptable au cours de laquelle elle a été effectuée, l'écart de change est comptabilisé en totalité dans cette période. Toutefois, lorsque la transaction est réglée lors d'une période comptable ultérieure, l'écart de change comptabilisé lors de chaque période jusqu'à la date du règlement est déterminé en fonction du changement des cours de change intervenu au cours de chacune des périodes.

34. Le traitement des variations des cours de change dans un tableau des flux de trésorerie est décrit au paragraphe 26.

35. **Lorsqu'un profit ou une perte sur un élément non monétaire est comptabilisé directement en actif net/situation nette, chaque composante de change de ce profit ou de cette perte doit être directement comptabilisée en actif net/situation nette. Lorsqu'un profit ou une perte sur un élément non monétaire est comptabilisé en solde, chaque composante de change de ce profit ou de cette perte doit être directement comptabilisée en solde.**

36. D'autres IPSAS imposent de comptabiliser certains profits et pertes directement en actif net/situation nette. Par exemple, IPSAS 45 impose de comptabiliser directement certains profits et pertes résultant de la réévaluation d'immobilisations corporelles directement en actif net/situation nette. Lorsqu'un tel actif est évalué dans une monnaie étrangère, le paragraphe 27(c) de la présente Norme impose de convertir la valeur réévaluée à l'aide du cours de change du jour où la valeur est déterminée, résultant en un écart de change également comptabilisé en actif net/situation nette.

37. **Les écarts de change touchant un élément monétaire faisant partie de l'investissement net de l'entité présentant les états financiers dans une activité à l'étranger (voir paragraphe 18) doivent être comptabilisés en solde dans les états financiers individuels de l'entité présentant les états financiers ou dans les états financiers individuels de l'activité à l'étranger, selon le cas. Dans les états financiers qui incluent l'activité à l'étranger et l'entité présentant les états financiers (par ex. les états financiers consolidés lorsque l'activité à l'étranger est une entité contrôlée), ces écarts de change doivent être comptabilisés initialement dans une composante distincte de l'actif net/situation nette et comptabilisés en solde lors de la sortie de l'investissement net selon le paragraphe 57.**

38. Lorsqu'un élément monétaire fait partie de l'investissement net d'une entité présentant des états financiers dans une activité à l'étranger, et qu'il est libellé dans la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant les états financiers, un écart de change intervient dans les états financiers de l'activité à l'étranger, selon le paragraphe 32.

Si un tel élément est libellé dans la monnaie fonctionnelle de l'activité à l'étranger, un écart de change se produit dans les états financiers individuels de l'entité présentant les états financiers, selon le paragraphe 32. Si un tel élément est libellé en une monnaie autre que la monnaie fonctionnelle soit de l'entité présentant les états financiers, soit de celle de l'activité à l'étranger, un écart de change survient dans les états financiers de l'entité et dans ceux de l'activité à l'étranger, conformément au paragraphe 32. Ces écarts de change sont reclassés dans la composante distincte d'actif net/situation nette dans les états financiers regroupant l'activité à l'étranger et l'entité présentant les états financiers (c'est-à-dire les états financiers dans lesquels l'activité à l'étranger est intégrée globalement, ou comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence).

39. Dans le cas où une entité tient sa comptabilité dans une monnaie autre que sa monnaie fonctionnelle, lorsque l'entité prépare ses états financiers, tous les montants sont convertis dans la monnaie fonctionnelle, selon les paragraphes 23 à 30. Les montants obtenus dans la monnaie fonctionnelle sont les mêmes que si les éléments avaient été comptabilisés initialement dans la monnaie fonctionnelle. Par exemple, les éléments monétaires sont convertis dans la monnaie fonctionnelle en utilisant le cours de clôture ; les éléments non monétaires qui sont évalués sur la base du cours historique sont convertis en utilisant le cours de change à la date de la transaction qui a entraîné leur comptabilisation.

Changement de monnaie fonctionnelle

40. **En cas de changement de monnaie fonctionnelle d'une entité, celle-ci applique les procédures de conversion applicables à la nouvelle monnaie fonctionnelle de manière prospective à compter de la date du changement.**

41. Comme indiqué au paragraphe 15, la monnaie fonctionnelle d'une entité reflète les transactions, événements et conditions sous-jacents pertinents pour cette entité. Par conséquent, une fois que la monnaie fonctionnelle a été déterminée, elle ne peut être modifiée qu'en cas de changement de ces transactions, événements et conditions sous-jacents. Par exemple, un changement de la monnaie qui influence principalement les prix de vente des biens et des services peut entraîner un changement de la monnaie fonctionnelle d'une entité.

42. L'effet d'un changement de monnaie fonctionnelle est comptabilisé de façon prospective. En d'autres termes, une entité convertit l'ensemble des éléments dans la nouvelle monnaie fonctionnelle en utilisant le cours de change à la date du changement. Les montants convertis qui en résultent pour les éléments non monétaires sont traités comme un coût historique. Les différences de change qui résultent de la conversion d'une activité à l'étranger précédemment classée en actif net/situation nette selon les paragraphes 37 et 44(c), ne sont pas comptabilisées en excédent ou déficit avant la sortie de cette activité.

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

Conversion dans la monnaie de présentation

43. Une entité peut présenter ses états financiers dans la monnaie (ou les monnaies) de

son choix. Si la monnaie de présentation de l'entité est différente de sa monnaie fonctionnelle, elle convertit sa performance financière et sa situation financière dans la monnaie de présentation. Par exemple, lorsqu'une entité économique, comme par exemple une organisation internationale, englobe des entités individuelles qui utilisent des monnaies fonctionnelles différentes, la performance financière et la situation financière de chaque entité sont exprimées dans une monnaie commune de manière à permettre la présentation d'états financiers consolidés. Pour les administrations nationales ou régionales/locales la devise de présentation est généralement déterminée par le ministre des finances (ou toute autorité équivalente), ou définie par la loi.

44. **La performance financière et la situation financière d'une entité dont la monnaie fonctionnelle n'est pas la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent être converties en une autre monnaie de présentation, en utilisant les procédures suivantes :**

(a) **les actifs et les passifs de chaque état de la situation financière présenté (y compris à titre comparatif) doivent être convertis au cours de clôture à la date de cet état de la situation financière ;**

(b) **les produits des activités ordinaires et les charges de chaque état de performance financière (y compris à titre comparatif) doivent être convertis au cours de change en vigueur aux dates des transactions ; et**

(c) **tous les écarts de change en résultant doivent être comptabilisés en tant que composante distincte de l'actif net/situation nette.**

45. Lors de la conversion des flux de trésorerie, c'est-à-dire des entrées et sorties de trésorerie, d'une activité à l'étranger afin de les incorporer dans son tableau des flux de trésorerie, l'entité présentant les états financiers doit se conformer aux procédures imposées par IPSAS 2. IPSAS 2 impose de convertir les flux de trésorerie d'une entité contrôlée qui satisfait à la définition d'une activité à l'étranger au cours de change entre la monnaie de présentation de l'entité et la monnaie étrangère à la date du flux de trésorerie. IPSAS 2 décrit également la présentation des profits et pertes latents résultant de variations des cours de change sur la trésorerie et les équivalents de trésorerie détenus ou dus en monnaie étrangère.

46. Pour des raisons pratiques, un cours approchant les cours de change aux dates des transactions, par exemple un cours moyen pour la période, est souvent utilisé pour convertir les éléments de produits des activités ordinaires et de charges. Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'utilisation du cours moyen pour une période n'est pas appropriée.

47. Les écarts de change mentionnés au paragraphe 44(c) résultent de :

(a) la conversion des produits des activités ordinaires et des charges au cours de change en vigueur à la date des transactions et la conversion des actifs et des passifs au cours de clôture. Ces écarts de change découlent à la fois des éléments de produits des activités ordinaires et de charges comptabilisés en solde et de ceux qui sont comptabilisés directement en actif net/situation nette ;

(b) la conversion de l'actif net/situation nette à l'ouverture, à un cours de clôture différent du cours de clôture précédent.

Ces écarts de change ne sont pas comptabilisés en solde parce que les variations des cours de change n'ont que peu ou pas d'effet direct sur les flux de trésorerie liés à l'activité actuels et futurs. Lorsque les écarts de change se rapportent à une activité à l'étranger qui est consolidée sans être détenue à part entière, les écarts de change cumulés provenant de la conversion et attribuables aux participations ne donnant pas le contrôle sont affectés aux participations ne donnant pas le contrôle et comptabilisés en tant que tels dans l'état de la situation financière consolidée.

48. **La performance financière et la situation financière d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent être converties dans une autre monnaie de présentation en utilisant les procédures suivantes :**

(a) **tous les montants (c'est-à-dire les actifs, passifs, l'actif net/la situation nette, les produits des activités ordinaires et les charges, y compris ceux fournis à titre comparatif) doivent être convertis au cours de clôture à la date de l'état de la situation financière le plus récent, sauf que**

(b) **lorsque les valeurs sont converties dans la monnaie d'une économie non hyperinflationniste, les chiffres comparatifs doivent être ceux qui ont été présentés comme valeurs de la période en cours dans les états financiers de la période antérieure pertinente (c'est-à-dire non ajustés des changements ultérieurs dans le niveau des prix ou des variations ultérieures des cours de change).**

49. **Lorsque la monnaie fonctionnelle d'une entité est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, l'entité doit retraiter ses états financiers selon IPSAS 10, avant d'appliquer la méthode de conversion définie au paragraphe 48, sauf toutefois pour les valeurs comparatives converties dans la monnaie d'une économie non hyperinflationniste (voir paragraphe 48(b)). Lorsqu'une économie cesse d'être hyperinflationniste et que l'entité ne retraite plus ses états financiers selon IPSAS 10, elle doit utiliser comme coûts historiques à convertir dans la monnaie de présentation les montants retraités au niveau de prix prévalant à la date où l'entité a cessé de retraiter ses états financiers.**

Conversion d'une activité à l'étranger

50. Outre les paragraphes 43 à 49, les paragraphes 51 à 56 s'appliquent lorsque les performances financières et la situation financière d'une activité à l'étranger sont converties dans une monnaie de présentation afin que l'activité à l'étranger puisse être intégrée dans les états financiers de l'entité présentant les états financiers par voie d'intégration globale, ou par la méthode de mise en équivalence.

51. L'incorporation des performances financières et de la situation financière d'une activité à l'étranger dans les états financiers de l'entité présentant les états financiers suit les procédures de consolidation normales, telles que l'élimination des soldes et transactions dans une entité économique (voir IPSAS 35 *États financiers consolidés*).

52. Toutefois, un actif (ou passif) monétaire au sein d'une entité économique, à court comme à long terme, ne peut être éliminé avec le passif (ou l'actif) correspondant au sein d'une entité économique sans présenter le résultat des fluctuations monétaires dans les états financiers consolidés. En effet, l'élément monétaire (a) représente un engagement de convertir une monnaie dans une autre monnaie, et (b) expose l'entité présentant les états financiers à un gain ou à une perte par le biais des fluctuations de change. En conséquence, dans les états financiers consolidés de l'entité présentant les états financiers, un tel écart de change continue d'être comptabilisé en solde ; ou, s'il se produit dans les circonstances décrites au paragraphe 37, il est classé en tant qu'actif net/situation nette jusqu'à la sortie de l'activité à l'étranger.

53. Lorsque les états financiers d'une activité à l'étranger sont établis à une date différente de celle de l'entité présentant les états financiers, l'activité à l'étranger prépare souvent des états complémentaires établis à la même date que ceux de l'entité présentant les états financiers. IPSAS 35 précise les dispositions applicables lorsqu'une entité contrôlante et une entité contrôlée n'ont pas la même date de clôture.

54. En cas de différence entre la date de clôture de l'entité présentant les états financiers et celle de l'activité à l'étranger, les actifs et les passifs de l'activité à l'étranger sont convertis au cours de change en vigueur à la date de clôture de l'activité à l'étranger.

55. Des ajustements sont effectués pour les changements significatifs des cours de change jusqu'à la date de clôture de l'entité présentant ses états financiers, selon IPSAS 35. La même approche est utilisée lors de l'application de la méthode de mise en équivalence aux entreprises associées et aux coentreprises selon IPSAS 36, *Participation dans des entreprises associées et des coentreprises*.

56. **Tout goodwill provenant de l'acquisition d'une activité à l'étranger et tout ajustement à la juste valeur de la valeur comptable des actifs et passifs provenant de l'acquisition de cette activité à l'étranger doivent être comptabilisés comme un actif ou un passif de l'activité à l'étranger. Ils doivent donc être libellés dans la monnaie fonctionnelle de l'activité à l'étranger et être convertis au cours de clôture, selon les paragraphes 44 et 48.**

Sortie totale ou partielle d'une activité à l'étranger

57. **Lors de la sortie d'une activité à l'étranger, le montant cumulé des écarts de change relatifs à cette activité à l'étranger et cumulés dans une composante distincte de l'actif net/situation nette doit être reclassé de l'actif net/situation nette en résultat net lors de la comptabilisation du profil ou de la perte résultat de la sortie (voir IPSAS 1, *Présentation des états financiers*).**

57A. Outre la sortie totale des intérêts d'une entité dans une activité à l'étranger, les sorties partielles sont comptabilisées comme sorties dans les cas suivants :

(a) lorsque la sortie partielle implique la perte de contrôle d'une entité contrôlée qui a une activité à l'étranger, que l'entité conserve ou non une participation ne donnant pas le contrôle dans son ancienne entité contrôlée après la sortie partielle ; et

(b) lorsque les intérêts conservés après la sortie d'une partie des intérêts détenus dans un partenariat ou la sortie d'une partie des intérêts détenus dans une entreprise associée qui a une activité à l'étranger consistent en un actif financier qui englobent une activité à l'étranger.

57B. Lors de la sortie d'une entité contrôlée qui a une activité à l'étranger, le montant cumulé des écarts de change liés à cette activité à l'étranger qui ont été attribués aux participations ne donnant pas le contrôle doit être viré directement en résultats cumulés.

57C. **Lors de la sortie partielle d'une entité contrôlée qui a une activité à l'étranger, l'entité doit réattribuer la part proportionnelle du montant cumulé des écarts de change comptabilisés dans une composante distincte de l'actif net/situation nette aux participations ne donnant pas le contrôle dans cette activité à l'étranger. Dans tous les autres cas de sortie partielle d'une activité à l'étranger, l'entité doit reclasser en résultats cumulés seulement la part proportionnelle du montant cumulé des écarts de change comptabilisés dans l'actif net/situation nette.**

57D. Une sortie partielle de la participation de l'entité dans une activité à l'étranger s'entend de toute réduction de la participation de l'entité dans une activité à l'étranger, à l'exception des réductions du paragraphe 57A comptabilisées comme des sorties.

58. Une entité peut procéder à la sortie de sa participation dans une activité à l'étranger en la vendant, en la liquidant, en remboursant le capital apporté ou en abandonnant tout ou partie de cette entité. Le paiement d'un dividende ou une distribution assimilée n'est considéré comme une sortie que s'il constitue un rendement du placement, par exemple lorsque le dividende ou une distribution assimilée est payé(e) sur un excédent préalable à l'acquisition. Une réduction de la valeur comptable d'une activité à l'étranger, en raison soit des pertes de cette activité ou d'une perte de valeur comptabilisée par l'investisseur, ne constitue pas une sortie partielle. En conséquence, aucune partie du profit ou de la perte de change différé n'est comptabilisée en solde à la date de la réduction.

Effets fiscaux des écarts de change

59. S'agissant d'entités présentant les états financiers soumises à l'impôt sur le résultat, le traitement des effets fiscaux associés (a) aux profits et pertes sur opérations en monnaie étrangère et (b) aux écarts de change résultant de la conversion des états financiers d'activités à l'étranger figure dans les normes comptables nationales ou internationales traitant des impôts sur le résultat.

Informations à fournir

60. **Aux paragraphes 62 et 64-66, les références à la « monnaie fonctionnelle » s'appliquent, dans le cas d'une entité économique, à la monnaie fonctionnelle de l'entité contrôlante.**

61. **Une entité doit fournir les informations suivantes :**

(a) **le montant des écarts de change comptabilisés en solde, hormis ceux qui proviennent de l'évaluation à la juste valeur d'instruments financiers par le biais du solde selon IPSAS 41 ; et**

(b) **les écarts de change nets inscrits dans une composante distincte d'actif net/situation nette, et un rapprochement du montant de ces écarts de change à l'ouverture et à la clôture de la période.**

62. **Lorsque la monnaie de présentation est différente de la monnaie fonctionnelle, ce fait est indiqué, avec l'indication de la monnaie fonctionnelle, ainsi que la raison de l'utilisation d'une monnaie de présentation différente.**

63. **En cas de changement de la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant les états financiers ou bien d'une activité à l'étranger significative, ce fait et la raison du changement de monnaie fonctionnelle doivent être indiqués.**

64. **Lorsqu'une entité présente ses états financiers dans une monnaie différente de sa monnaie fonctionnelle, elle ne doit décrire les états financiers comme conformes aux IPSAS que s'ils respectent l'ensemble des dispositions de chaque Norme applicable, y compris la méthode de conversion définie aux paragraphes 44 et 48.**

65. Il arrive qu'une entité présente ses états financiers ou d'autres informations financières dans une monnaie qui n'est pas sa monnaie fonctionnelle, sans respecter les dispositions du paragraphe 64. Par exemple, une entité peut ne convertir dans une autre monnaie que certains éléments choisis de ses états financiers. Ou encore, une entité dont la monnaie fonctionnelle n'est pas la monnaie d'une économie hyperinflationniste peut convertir ses états financiers dans une autre monnaie par la conversion de tous les éléments au cours de clôture le plus récent. De telles conversions ne sont pas conformes aux Normes IPSAS et les informations définies au paragraphe 66 doivent être fournies.

66. **Lorsqu'une entité présente ses états financiers ou autres informations financières dans une monnaie autre que sa monnaie fonctionnelle ou sa monnaie de présentation, sans respecter les dispositions du paragraphe 64, elle doit :**

(a) **identifier clairement les informations comme des informations complémentaires afin de les distinguer des informations qui respectent les Normes comptables internationales du secteur public ;**

(b) **indiquer la monnaie dans laquelle les informations complémentaires sont présentées ; et**

(c) **indiquer la monnaie fonctionnelle de l'entité et la méthode de conversion utilisée pour déterminer les informations complémentaires.**

Dispositions transitoires

Première adoption de la méthode de la comptabilité d'engagement

67. [Supprimé]

68. [Supprimé]

69. [Supprimé]

70. [Supprimé]

Transactions en monnaies étrangères et contrepartie anticipée (Amendements apportés par les *Améliorations aux IPSAS, 2018*)

70A. Lors de la première application, une entité doit appliquer les dispositions de l'annexe A :

(a) de manière rétrospective selon IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, ou

(b) de manière prospective pour tous les actifs, les charges et les produits qui entrent dans le champ d'application de l'annexe A et dont la comptabilisation initiale a eu lieu :

(i) à compter de l'ouverture de la période de reporting au cours de laquelle l'entité applique les dispositions de l'annexe A pour la première fois, ou

(ii) à compter de l'ouverture d'une période de reporting antérieure présentée à titre d'informations comparatives dans les états financiers de la période de reporting au cours de laquelle l'entité applique les dispositions de l'annexe A pour la première fois.

70B. Une entité qui applique les dispositions du paragraphe 70A(b) doit, lors de la première application, appliquer les dispositions de l'annexe A aux actifs, charges et produits initialement comptabilisés, à compter de l'ouverture de la période de reporting visée au paragraphe 70A(b)(i) ou (ii), et pour lesquels l'entité avait précédemment comptabilisé des actifs non monétaires ou des passifs non monétaires issus d'une contrepartie anticipée avant cette date.

Date d'entrée en vigueur

71. **Les entités doivent appliquer la présente Norme dans les états financiers qui couvrent les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2010. L'application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2010, elle doit l'indiquer.**

71A. **Les paragraphes 67, 68, 69 et 72 ont été amendés par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

71B. **IPSAS 35, *États financiers consolidés* et IPSAS 37, *Partenariats*, publiées en janvier 2015, ont amendé les paragraphes 3(b), 10, 13, 21, 22, 38, 47, 50, 51, 53, 55 et 57 à 58, et ajouté les paragraphes 57A à 57D. L'entité doit appliquer ces amendements lorsqu'elle applique IPSAS 35 et IPSAS 37.**

71C. **L'Applicabilité des IPSAS publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 6 et 7 et amendé le paragraphe 13. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

71D. **Les paragraphes 3, 4, 5, 31 et 61 ont été amendés par IPSAS 41, publiée en août 2018. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2023. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2023, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 41**.

71E. **Les paragraphes 70A et 70B et l'annexe A (paragraphes A1 à A9) ont été amendés par les *Améliorations des IPSAS, 2018*, publiées en octobre 2018. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle devra indiquer ce fait**.

71F. **IPSAS 43, *Contrats de location*, publiée en janvier 2022, a amendé le paragraphe 17. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si cette entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer ces amendements en même temps qu'elle applique IPSAS 43.**

71G. **Les paragraphes 28 et 36 ont été modifiés par IPSAS 45 publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 45 en même temps.**

71H. **Les paragraphes 27 et A5 ont été modifiés par l'IPSAS 46, Évaluation, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les modifications à une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 en même temps.**

71I. **Le paragraphe 11 a été modifié par IPSAS 47, *Produits*, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cet amendement aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cet amendement à une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit en faire état et appliquer IPSAS 47 en même temps.**

71J. **Le paragraphe 17 a été amendé par IPSAS 48, *Charges de transfert*, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer l'amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 48.**

72. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption

Retrait de l'IPSAS 4 (2006)

73. La présente Norme annule et remplace IPSAS 4*, Effets des variations des cours des monnaies étrangères* publiée en 2006.

Annexe A

Transactions en monnaies étrangères et contrepartie anticipée

La présente annexe fait partie intégrante d'IPSAS 4

Introduction

A1. Selon le paragraphe 24 d'IPSAS 4, Effets des variations des cours des monnaies étrangères, une entité doit enregistrer une transaction en monnaie étrangère lors de sa comptabilisation initiale dans sa monnaie fonctionnelle, en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours de change du jour entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère (le cours de change) à la date de la transaction. Selon le paragraphe 25 d'IPSAS 4, la date de transaction est la date à laquelle la transaction respecte pour la première fois les conditions de comptabilisation prévues dans les IPSAS.

A2. Lorsqu'une entité verse ou reçoit une contrepartie anticipée en monnaie étrangère, elle comptabilise généralement un actif non monétaire ou un passif non monétaire avant de comptabiliser l'actif, la charge ou le produit connexe. L'actif, la charge ou le produit (ou la partie d'actif, de charge ou de produit) qui en découle est le montant comptabilisé en application des IPSAS pertinentes, et qui donne lieu à la décomptabilisation de l'actif non monétaire ou du passif non monétaire issu de la contrepartie anticipée.

A3. La présente annexe fournit des indications sur la date de transaction aux fins de la détermination du cours de change à appliquer lors de la comptabilisation initiale de l'actif, la charge ou le produit issu du versement ou de la réception par une entité d'une contrepartie anticipée en monnaie étrangère.

Champ d'application

A4. La présente annexe s'applique aux transactions en monnaies étrangères (ou à une partie de ces transactions) lorsqu'une entité comptabilise un actif non monétaire ou un passif non monétaire issu du versement ou de la réception d'une contrepartie anticipée avant que l'entité ne comptabilise l'actif, la charge ou le produit (ou la partie de l'actif, la charge ou le produit) connexe.

A5. La présente annexe ne s'applique pas lorsqu'une entité évalue, lors de la comptabilisation initiale, l'actif, la charge ou le produit qui en est issu :

(a) à sa juste valeur ou à sa valeur oérationnelle actuelle ; ou

(b) à la juste valeur de la contrepartie versée ou reçue à une date autre que celle de la comptabilisation initiale de l'actif non monétaire ou du passif non monétaire issu de la contrepartie anticipée (par exemple lorsque le goodwill est évaluée selon IPSAS 40, Regroupements d'entités du secteur public).

A6. Une entité n'est pas tenue d'applique la présente annexe aux éléments suivants :

(a) les impôts sur le résultat ; ou

(b) les contrats d'assurance (y compris les traités de réassurance) qu'elle émet ou les traités qu'elle détient.

Application d’IPSAS 4 aux transactions en monnaies étrangères et contrepartie anticipée

A7. La présente annexe traite de la manière de déterminer la date de transaction aux fins de la détermination du cours de change à appliquer lors de la première comptabilisation de l’actif, la charge ou le produit (ou de la partie de l’actif, de la charge ou du produit) connexe au moment de la comptabilisation de l’actif non monétaire ou du passif non monétaire issu du versement ou de la réception d’une contrepartie anticipée.

A8. Pour l’application des paragraphes 24 et 25 d’IPSAS 4, la date de transaction aux fins de la détermination du cours de change à appliquer lors de la première comptabilisation de l’actif, la charge ou le produit (ou de la partie de l’actif, de la charge ou du produit) connexe est la date de comptabilisation initiale de l’actif non monétaire ou du passif non monétaires issu du versement ou de la réception d’une contrepartie anticipée.

A9. Si la contrepartie anticipée versée ou reçue consiste en plusieurs versements, l’entité doit déterminer une date de transaction pour chacun de ces versements.

Exemples d'application

Les présents exemples d'application accompagnent IPSAS 4, mais n'en font pas partie intégrante

Transactions en monnaies étrangères et contrepartie anticipée

Dans les présents exemples d'application, les montants en monnaie étrangère sont exprimés en « monnaie étrangère » (ME) et les montants en monnaie fonctionnelle sont exprimés en « monnaie locale » (ML)

IE1. Les exemples présentés visent à illustrer la manière dont une entité détermine la date de transaction lorsqu'elle comptabilise un actif non monétaire ou un passif non monétaire issu d'une contrepartie anticipée en monnaie étrangère, avant de comptabiliser l'actif, la charge ou le produit (ou la partie de l'actif, de la charge ou du produit) connexe, en application des IPSAS pertinentes.

Exemple 1— Versement unique anticipé pour l'acquisition d'une immobilisation corporelle

IE2. Le 1er mars 20X1, l'entité A conclut un contrat avec un fournisseur pour acquérir une machine destinée à ses activités. Selon les termes du contrat, l'entité A paye au fouisseur un prix fixe de 1 000 ME le 1er avril 20X1. Le 15 avril 20X1, l'entité A prend livraison de la machine en question.

IE3. L'entité A comptabilise initialement un actif non monétaire dont le montant correspond à 1 000 ME convertis dans sa monnaie fonctionnelle au cours de change du jour entre la monnaie étrangère et sa monnaie fonctionnelle à la date du 1er avril 20X1. Appliquant le paragraphe 27(b) d'IPSAS 4, Effets des variations des cours des monnaies étrangères, l'entité A ne met pas à jour le montant converti dudit actif non monétaire.

IE4. Le 15 avril 20X1, l'entité A prend livraison de la machine en question. L'entité A décomptabilise l'actif non monétaire et comptabilise la machine en tant qu'immobilisation corporelle, selon IPSAS 45, Immobilisations corporelles. Lors de la comptabilisation initiale de la machine, l'entité A comptabilise le coût de la machine en utilisant le cours de change à la date de transaction, à savoir, au 1er avril 20X1 (date de la comptabilisation initiale de l'actif non monétaire).

Exemple 2— Encaissements multiples concernant un produit comptabilisé à une date donnée

IE5. Le 1er juin 20X2, l'entité B conclut un contrat avec un client en vue de lui livrer des biens le 1er septembre 20X2. Le prix total tel que fixé par le contrat est égal à un montant 1 000 ME, desquels 40 ME sont dus et reçus le 1er août 20X2, le solde étant à recevoir le 30 septembre 20X2.

IE6. L'entité B comptabilise initialement un passif non monétaire au titre du contrat, dont le montant correspond à 40 ME convertis dans sa monnaie fonctionnelle au cours de change du jour entre la monnaie étrangère et sa monnaie fonctionnelle à la date du 1er août 20X2. Appliquant le paragraphe 27(b) d'IPSAS 4, l'entité B ne met pas à jour le montant converti dû dudit passif non monétaire.

IE7. Appliquant IPSAS 47, *Produits,* l'entité B comptabilise un produit le 1er septembre 20X2, à savoir la date à laquelle elle transfère les biens au client,

exécutant ainsi son obligation de conformité au titre du contrat.

IE8. L'entité B détermine que la date de transaction concernant le produit d'un montant de 40 ME lié à la contrepartie anticipée est le 1er août 20X2. Appliquant le paragraphe 25 d'IPSAS 4, l'entité B détermine que la date de transaction concernant le solde du produit est le 1er septembre 20X2.

IE9. Le 1er septembre 20X2, l'entité B :

(a) décomptabilise le passif de 40 ME au titre du contrat et comptabilise le produit en utilisant le cours de change au 1er août 20X2 ; et

(b) comptabilise un produit de 60 ME et une créance correspondante en utilisant le cours de change à cette date (le 1er septembre 20X2).

IE10. La créance de 60 ME, comptabilisée le septembre 20X2 est un élément monétaire. L'entité B met à jour le montant converti de la créance jusqu'au règlement de cette dernière.

Exemple 3 — Versements multiples pour l'acquisition de services pendant une période de temps

IE11. Le 1er mai 20X3, l'entité C conclut un contrat avec un fournisseur de services. Celui-ci fournira les services en question à l'entité C de façon uniforme sur la durée de la période allant du 1er juillet 20X3 au 31 décembre 20X3. Aux termes du contrat, l'entité C doit payer au fournisseur 200 ME le 15 juin 20X3 et 400 ME le 31 décembre 20X3. L'entité C a déterminé que, pour ce contrat, le versement de 200 ME le 15 juin 20X3 correspond aux services à recevoir durant la période allant du 1er juillet au 31 août 20X3, et que le versement de 400 ME le 31 décembre 20X3 correspond aux services à recevoir durant la période allant du 1er septembre au 31 décembre 20X3.

IE12. L'entité C comptabilise initialement un actif non monétaire dont le montant correspond à 200 ME convertis dans sa monnaie fonctionnelle au cours de change du jour entre la monnaie étrangère et sa monnaie fonctionnelle à la date du 15 juin 20X3.

IE13. Durant la période allant du 1er juillet au 31 août 20X3, l'entité C décomptabilise l'actif non monétaire et comptabilise une charge de 200 ME en résultat au moment où elle reçoit les services de la part du fournisseur. L'entité C détermine que la date de transaction concernant la charge liée à la contrepartie anticipée de 200 ME est le 15 juin 20X3 (la date de la comptabilisation initiale de l'actif non monétaire).

IE14. Durant la période allant du 1er septembre au 31 décembre 20X3, l'entité C comptabilise la charge en résultat au moment où elle reçoit les services de la part du fournisseur. En principe, les dates de transaction correspondent à chaque jour de la période allant du 1er septembre au 31 décembre 20X3. Cependant, si les cours de change ne fluctuent pas de façon significative, l'entité C peut utiliser un cours approchant les cours en vigueur, selon le paragraphe 25 d'IPSAS 4. Si tel est le cas, l'entité C peut, par exemple, convertir la charge mensuelle de 100 ME (400 ME ÷ 4) dans sa monnaie fonctionnelle en utilisant la moyenne du cours de change de chaque mois de la période allant du 1er septembre au 31 décembre 20X3.

IE15. Au moment où l'entité C comptabilise la charge durant la période allant du septembre au 31 décembre 20X3, elle comptabilise un passif correspondant, au titre de son obligation contractuelle à payer le fournisseur. Le passif est un élément monétaire. L'entité C met à jour le montant converti du passif jusqu'au règlement de ce dernier.

Exemple 4 — Encaissements multiples concernant un produit comptabilisé à plusieurs dates

IE16. Le 1er janvier 20X4, l'entité D conclut un contrat de vente de deux biens à un client. L'entité D transfère l'un des deux biens le 1er mars 20X4 et le second le 1er juin 20X4. Aux termes du contrat, le client paye un prix d'achat fixe de 1 000 ME, desquelles 200 ME sont dues et reçues le 31 janvier 20X4, le solde étant dû et reçu le 1er juin 20X4.

IE17. Les faits suivants sont pertinents :

(a) Le prix du premier bien est 450 ME et le prix du second est 550 ME.

(b) L'entité D a déterminé que, pour ce contrat, la contrepartie de 200 ME reçue le 31 janvier 20X4 correspond au premier bien transféré le 1er mars 20X4. Lors du transfert de celui-ci au client, l'entité D dispose d'un droit inconditionnel à 250 ME de la contrepartie restante.

IE18. Les cours de change du jour sont :

Date	**Cours de change du jour ME/ML**
31 janvier 20X4	**1/1,5**
1er mars 20X4	**1/1,7**
1er juin 20X4	**1/1,9**

IE19. Les écritures de journal ci-après illustrent la façon dont l'entité D comptabilise les éléments en monnaie étrangère au titre du contrat :

(a) L'entité D reçoit un versement anticipé de 200 ME le 31 janvier 20X4, qu'elle convertit dans sa monnaie fonctionnelle en utilisant le taux de change à la date du 31 janvier 20X4.

Dt Trésorerie (200 ME)	300 ML	
Ct Passif au titre du contrat (200 ME)		300 ML

(b) Appliquant le paragraphe 27(b) d'IPSAS 4, l'entité D ne met pas à jour le montant converti du passif au titre du contrat.

(c) L'entité D transfert le premier bien au prix de 450 ME le 1er mars 20X4. Elle décomptabilise le passif au titre du contrat et comptabilise un produit de 300 ML. L'entité D comptabilise le produit restant de 250 ML correspondant au premier bien et une créance correspondante, qu'elle convertit au cours de change à la date à laquelle elle avait initialement comptabilisé le produit restant de 250 ME, à savoir, au 1er mars 20X4.

Dt Passif au titre du contrat (200 ME)	300 ML	
Dt Créance (200 ME)	425 ML	
Ct Produit (450 ME)		725 ML

(d) La créance de 250 ME est un élément monétaire. L'entité D met à jour le montant converti de la créance jusqu'au règlement de cette dernière (1er juin 20X4). Au 1er juin 20X4, la créance de 250 ME équivaut à 475 ML. Conformément aux exigences du paragraphe 32 d'IPSAS 4, l'entité D comptabilise en résultat un profit de change de 50 ML.

Dt Créance	50 ML	
Ct profit de change		50 ML

(e) L'entité D transfert le deuxième bien au prix de 550 ME le 1er juin 20X4. Elle comptabilise un produit de 550 ME en utilisant le cours de change à la date de transaction, qui correspond à la date à laquelle l'entité D comptabilise pour la première fois cet élément de la transaction dans ses états financiers, à savoir, au 1er juin 20X4.

(f) L'entité D reçoit également la contrepartie restante d'un montant de 800 ME le 1er juin 20X4. 250 ML de la contrepartie reçue règlent la créance de 250 ME correspondant au transfert du premier bien. L'entité D convertit la trésorerie en utilisant le cours de change au 1er juin 20X4.

Dt Trésorerie (800 ME)	1 520 ML	
Ct Créance (250 ME)		475 ML
Ct Produit (550 ME)		1 045 ML

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 4 mais n'en fait pas partie intégrante.

Contexte

BC1. Le programme de l'IPSASB portant sur la convergence avec les Normes IFRS est un élément important de son programme de travail. La politique de l'IPSASB est de faire converger les Normes IPSAS basées sur la comptabilité d'engagement avec les IFRS publiées par l'IASB lorsque cela est approprié pour des entités du secteur public.

BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'engagement qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à l'IFRS équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et leurs IFRS équivalentes sont identifiées dans la Comparaison avec les IFRS incluse dans chaque IPSAS. La comparaison avec IAS 21 renvoie uniquement à la version de l'IAS 21 révisée en décembre 2003 et amendée en 2005[1] et à aucune autre.

BC3. En mai 2000, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2] a publié une première version d'IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* basé sur IAS 21 Effets des variations des cours des monnaies étrangères (1993). En décembre 2006, l'IPSASB a révisé IPSAS 4, qui était basé sur IAS 21 (Révision 2003), dans le cadre de son projet d'améliorations générales. En décembre 2005, l'IASB a publié un amendement à IAS 21 (publié sous Investissement Net dans une Activité à l'Étranger).

BC4. Début 2007, l'IPSASB a initié un projet d'améliorations continue pour mettre à jour les IPSAS existantes, converger vers les IFRS correspondantes les plus récentes dans la mesure de leur pertinence pour le secteur public. Dans le cadre de ce projet, l'IPSASB a revu les amendements apportés par l'IASB à IAS 21 en décembre 2005, et a, en règle générale, accepté les raisons de l'IASB motivant les amendements des IAS et les modifications apportées. (Les Bases des conclusions de l'IASB relatives aux modifications ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au Comprehensive Subscription Service de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - www.iasb.org).

---

[1] Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

[2] Le PSC est devenu l'IPSASB lorsque le Conseil de l'IFAC a changé le mandat du PSC pour qu'il devienne un conseil normalisateur indépendant en novembre 2004.

BC5. IAS 21 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS et IFRS révisées postérieurement à décembre 2005. IPSAS 4 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication d'IFRS et d'IFRS révisées postérieures à décembre 2005. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu et formé une opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS et dans les IAS révisées.

Révision d'IPSAS 4 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC6. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Révision d'IPSAS 4 suite aux *Améliorations des IPSAS, 2018*

BC7. L'IPSASB a examiné les dispositions d'IFRIC 22, Transactions en monnaies étrangères et contrepartie anticipée, publiée par l'IASB en décembre 2016, ainsi que les considérations du Comité d'interprétations des IFRS (IFRS Interpretations Committee) pour parvenir au consensus tel qu'exprimé dans sa « Base des conclusions ». L'IPSASB a généralement conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public pour ne pas intégrer ces dispositions à IPSAS 4.

Comparaison avec IAS 21

IPSAS 4, Effets des variations des cours des monnaies étrangères est essentiellement inspirée de la norme IAS 21*, Effet des variations des cours des monnaies étrangères* (révisée en 2003, et amendée en 2005). Les principales différences entre IPSAS 4 et IAS 21 sont les suivantes :

- IPSAS 4 utilise parfois une terminologie différente de celle de l'IAS 21. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « produits des activités ordinaires » « état de la performance financière », « état de la situation financière » et « actif net/situation nette » dans IPSAS 4. Les termes équivalents dans IAS 21 sont « produits », « compte de résultat », « bilan » et « capitaux propres ».

IPSAS 5 — COÛTS D'EMPRUNT

Remerciements

IPSAS 5 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 23, *Coûts d'emprunt*, (Révisée en 1993) publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 23 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 5 — COÛTS D'EMPRUNT

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 5, *Coûts d'emprunt* a été publiée en mai 2000.

Depuis cette date, IPSAS 5 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 47, Produits (publiée en mai 2023)
- IPSAS 43, Contrats de location (publiée en janvier 2022)
- IPSAS 5, *Coûts d'emprunt – Indications ne faisant pas autorité* (publiée en novembre 2021)
- COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur (publié en novembre 2020)
- Améliorations des IPSAS 2019 (publiée en janvier 2020)
- Améliorations des IPSAS 2018 (publiée en octobre 2018)
- L'applicabilité des IPSAS (publiée en avril 2016)
- Améliorations des IPSAS 2015 (publiées en avril 2016)
- IPSAS 33, Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 32, Accords de concession de services : concédant (publiée en octobre 2011)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 5

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
2	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
6	Amendé	Améliorations des IPSAS janvier 2020 IPSAS 32 Octobre 2011 IPSAS 43 Janvier 2022
11	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
19	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
25	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
26	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
41	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
41A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
42A	Nouveau	IPSAS 32 Octobre 2011
42B	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
42C	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
42D	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
42E	Nouveau	COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur Novembre 202
42F	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022
42G	Nouveau	IPSAS 47 Mai 2023
43	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015
A.1	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
A.2	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
A.3	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
A.4	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
A.5	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
A.6	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
Titre precedent le paragraphe IE1	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
IE1	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
IE2	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
IE3	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
IE4	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
Titre precedent le paragraphe IE5	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
IE5	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
IE6	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
IE7	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
IE8	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
IE9	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
Titre precedent le paragraphe IE10	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
IE10	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
IE11	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
IE12	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
IE13	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
Titre precedent le paragraphe IE14	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
IE14	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
IE15	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021
IE16	Nouveau	Amendements d'IPSAS 5 Novembre 2021

Mai 2000

IPSAS 5 – COÛTS D'EMPRUNT

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1–4
Définitions	5–13
Coûts d'emprunt	6
Entité économique	7–9
Avantages économiques futurs ou potentiel de service	10
Entreprises publiques	11
Actif net/situation nette	12
Actifs qualifiés	13
Coûts d'emprunt - Traitement de référence	14–16
Comptabilisation	14–15
Présentation	16
Coûts d'emprunt - Autre traitement autorisé	17–39
Comptabilisation	17–20
Coûts d'emprunt incorporables dans le coût d'un actif	21–29
Valeur comptable de l'actif qualifié supérieure à sa valeur recouvrable	30
Début de l'incorporation dans le coût d'un actif	31–33
Suspension de l'incorporation dans le coût d'un actif	34–35
Arrêt de l'incorporation dans le coût d'un actif	36–39
Présentation	40
Disposition transitoire	41
Date d'entrée en vigueur	42–43
Base des conclusions	
Comparaison avec IAS 23	

La Norme comptable internationale du secteur public 5, *Coûts d'emprunt* (IPSAS 5) est exposée aux paragraphes 1 à 43. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 5 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions, et de la Préface aux Normes comptables internationales du secteur public. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

La présente Norme prescrit le traitement comptable des coûts d'emprunt. De façon générale, la présente Norme impose que les coûts d'emprunt soient immédiatement comptabilisés en charges. Toutefois, elle admet, à titre d'autre traitement autorisé, l'incorporation dans le coût d'un actif des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié.

Champ d'application

1. **La présente Norme est appliquée pour la comptabilisation des coûts d'emprunt.**

2. [Supprimé]

3. [Supprimé]

4. La présente Norme ne traite pas du coût réel ou calculé de l'actif net/situation nette. Lorsque des pays appliquent des prélèvements sur capitaux aux entités individuelles, il conviendra de faire preuve de jugement pour déterminer si cette charge répond à la définition des coûts d'emprunt ou s'il convient de la traiter comme un coût réel ou calculé de l'actif net/situation nette.

Définitions

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

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

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

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

Coûts d'emprunt

6. Les coûts d'emprunt peuvent inclure :

   (a) les charges d'intérêts calculées selon la méthode du taux d'intérêt effectif, comme décrit dans la norme IPSAS 41, *Instruments financiers* ;

   (b) [Supprimé]

   (c) [Supprimé]

   (d) les charges d'intérêt en rapport avec les passifs locatifs et les contrats de concessions ; et

   (e) les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.

Entité économique

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

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

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

Avantages économiques futurs ou potentiel de service

10. Les actifs constituent pour les entités un moyen de réaliser leurs objectifs. Les actifs utilisés pour fournir des biens et des services conformément aux objectifs d'une entité mais qui ne génèrent pas directement d'entrées nettes de trésorerie sont généralement considérés comme représentatifs d'un potentiel de service. Les actifs utilisés pour générer des entrées nettes de trésorerie sont souvent décrits comme représentatifs « d'avantages économiques futurs ». Pour englober tous les objectifs que peuvent servir des actifs, la présente Norme utilise l'expression « avantages économiques futurs ou potentiel de service » pour décrire les caractéristiques essentielles des actifs.

Entreprises publiques

11. [Supprimé]

Actif net/situation nette

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

Actifs qualifiés

13. Des exemples d'actifs qualifiés sont des immeubles de bureaux, des hôpitaux, des actifs d'infrastructure tels que routes, ponts et centrales électriques, ainsi que les stocks qui nécessitent une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisés ou vendus. Les autres investissements et les actifs qui sont produits habituellement sur une courte période ne constituent pas des actifs qualifiés. Les actifs qui sont prêts pour leur utilisation ou vente prévue au moment de leur acquisition ne sont pas des actifs qualifiés.

Coûts d'emprunt - Traitement de référence

Comptabilisation

14. **Les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus.**

15. Selon le traitement de référence, les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des fonds empruntés.

Présentation

16. Les états financiers mentionnent la méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt.

Coûts d'emprunt - Autre traitement autorisé

Comptabilisation

17. **Les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus, sauf s'ils sont incorporés dans le coût d'un actif conformément au paragraphe 18.**

18. **Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié sont incorporés dans le coût de cet actif. Le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'un actif est déterminé conformément à la présente Norme.**

19. Selon l'autre traitement autorisé, les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif sont incorporés dans le coût de cet actif. De tels coûts d'emprunt sont incorporés comme composante du coût de l'actif (a) lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs ou un potentiel de service pour l'entité (b) et que les coûts peuvent être évalués de façon fiable[1]. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus.

20. **Lorsqu'une entité applique l'autre traitement autorisé, ce traitement est appliqué de façon cohérente à tous les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production de tous les actifs qualifiés de l'entité.**

[1] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

Coûts d'emprunt incorporables dans le coût d'un actif

21. Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié correspondent aux coûts d'emprunt qui auraient pu être évités si les dépenses relatives à l'actif qualifié n'avaient pas été faites. Lorsqu'une entité emprunte des fonds spécifiquement en vue de l'acquisition d'un actif qualifié particulier, les coûts d'emprunt qui sont liés directement à cet actif qualifié peuvent être aisément déterminés.

22. Il peut être difficile d'identifier une relation directe entre des emprunts particuliers et un actif qualifié et de déterminer les emprunts qui autrement auraient pu être évités. Une telle difficulté existe, par exemple, lorsque l'activité de financement d'une entité fait l'objet d'une coordination centrale. Des difficultés apparaissent également lorsqu'une entité économique utilise une gamme d'instruments d'emprunt à des taux d'intérêt différents et transfère ces fonds sur des bases diverses à d'autres entités de cette entité économique. Des fonds qui ont été empruntés de manière centralisée peuvent être transférés à d'autres entités de l'entité économique sous forme de prêt, de subvention ou d'injection de capital. De tels transferts peuvent être consentis sans intérêt ou prévoir qu'une partie seulement des coûts d'intérêt réels soit recouvrée. D'autres complications résultent (a) de l'utilisation d'emprunts libellés en ou indexés sur des monnaies étrangères, (b) du fait que l'entité économique opère dans une économie hautement inflationniste, et (c) du fait des fluctuations des cours de change. Par conséquent, la détermination du montant des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition d'un actif qualifié est difficile et est affaire de jugement.

23. **Dans la mesure où des fonds sont empruntés spécifiquement en vue de l'obtention d'un actif qualifié, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif correspond aux coûts d'emprunt réels encourus sur cet emprunt au cours de la période diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces fonds empruntés.**

24. Les modes de financement d'un actif qualifié peuvent avoir pour conséquence qu'une entité obtienne les fonds empruntés et supporte les coûts d'emprunt correspondants avant que tout ou partie des fonds soient utilisés pour les dépenses relatives à l'actif qualifié. Dans un tel cas, les fonds sont souvent placés de façon temporaire, en attendant d'être dépensés pour l'actif qualifié. Pour déterminer le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif au cours d'une période, tout produit du placement retiré de ces fonds est déduit des coûts d'emprunt encourus.

25. Dans la mesure où les fonds sont empruntés de façon générale et utilisés en vue de l'obtention d'un actif qualifié, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif est déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables à tous les emprunts de l'entité qui sont en cours pendant la période. Toutefois, une entité doit exclure de ce calcul les coûts d'emprunt applicables aux emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir un actif qualifié jusqu'à ce que la quasi-totalité des activités nécessaires pour préparer cet actif en vue de son

utilisation ou de sa vente prévue soit achevée. Le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût de l'actif au cours d'une période donnée ne peut pas excéder le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours de cette même période.

26. Seuls les coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité peuvent être incorporés au coût de l'actif. Lorsqu'une entité contrôlante emprunte des fonds qui sont ensuite transférés à une entité contrôlée sans affecter ou en n'affectant que partiellement les coûts d'emprunt, l'entité contrôlée ne peut incorporer au coût d'un actif que les coûts d'emprunt qu'elle a elle-même encourus. Si une entité contrôlée reçoit un apport de capital ou un transfert en capital sans intérêt, elle ne supporte aucun coût d'emprunt et n'incorpore donc pas ces coûts à l'actif.

27. Lorsqu'une entité contrôlante transfère des fonds avec affectation partielle des coûts à une entité contrôlée, celle-ci peut incorporer au coût d'un actif la part des coûts d'emprunt qu'elle a elle-même encourus. Dans les états financiers de l'entité économique, le montant total des coûts d'emprunt peut être incorporé au coût de l'actif qualifié, à condition que les ajustements de consolidation appropriés aient été effectués afin d'éliminer les coûts incorporés au coût d'un actif par l'entité contrôlée.

28. Si une entité contrôlante a transféré des fonds sans coût à une entité contrôlée, ni l'entité contrôlante, ni l'entité contrôlée ne satisfont aux critères d'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif. Cependant, si l'entité économique satisfait aux critères d'incorporation de coûts d'emprunt dans le coût d'un actif, elle peut capitaliser les coûts d'emprunt à l'actif qualifié dans ses états financiers.

29. Dans certains cas, il est approprié d'inclure tous les emprunts de l'entité contrôlante et de ses entités contrôlées pour calculer une moyenne pondérée des coûts d'emprunt ; dans d'autres cas, il est approprié que chaque entité contrôlée utilise la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables à ses propres emprunts.

Valeur comptable de l'actif qualifié supérieure à sa valeur recouvrable

30. Lorsque la valeur comptable ou le coût final attendu de l'actif qualifié est supérieur à sa valeur recouvrable ou à sa valeur de réalisation nette, cette valeur comptable est dépréciée ou annulée selon les dispositions d'IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* ou IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*. Dans certains cas, le montant de la dépréciation ou de l'annulation est repris selon ces autres normes.

Début de l'incorporation dans le coût d'un actif

31. L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif qualifié commence lorsque :

(a) les dépenses afférentes à l'actif sont engagées ;

(b) des coûts d'emprunt sont encourus ; et

(c) les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente sont en cours.

32. Les dépenses relatives à un actif qualifié ne comprennent que celles qui ont eu pour résultat des paiements en trésorerie, des transferts d'autres actifs ou passifs portant intérêt. La valeur comptable moyenne de l'actif au cours d'une période, y compris les coûts d'emprunt antérieurement incorporés à son coût, représente normalement une approximation raisonnable des dépenses auxquelles le taux de capitalisation est appliqué au cours de cette période.

33. Les opérations nécessaires pour préparer l'actif pour son utilisation ou sa vente prévue vont au-delà de la construction physique de cet actif. Elles comprennent des travaux techniques et administratifs préalables au début de la construction physique, tels que les opérations associées à l'obtention des autorisations. Toutefois, de telles opérations ne comprennent pas le fait de détenir un actif lorsqu'il n'y a ni production ni développement modifiant l'état de cet actif. Par exemple, les coûts d'emprunt supportés pendant la phase d'aménagement d'un terrain sont incorporés dans le coût d'un actif dans la période au cours de laquelle les opérations relatives à ce développement sont menées. Toutefois, les coûts d'emprunt supportés lorsque le terrain acquis à des fins de construction est détenu sans s'accompagner d'un aménagement ne sont pas incorporables.

Suspension de l'incorporation dans le coût d'un actif

34. **L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif est suspendue pendant les périodes longues d'interruption de l'activité productive, et les coûts sont comptabilisés en charges.**

35. Des coûts d'emprunt peuvent être encourus pendant une longue durée au cours de laquelle les opérations nécessaires à la préparation d'un actif préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue sont interrompues. De tels coûts correspondent au coût de détention d'actifs partiellement achevés et ne répondent pas aux critères d'incorporation dans le coût d'un actif. Toutefois, l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif n'est normalement pas suspendue pour une durée au cours de laquelle des travaux techniques et administratifs importants sont en cours. L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif n'est pas non plus suspendue lorsqu'un délai temporaire est une étape nécessaire au processus de préparation de l'actif à son utilisation prévue ou à sa vente prévue. À titre d'exemple, l'incorporation au coût d'un actif se poursuit pendant la longue période nécessaire de maturation des stocks ou la longue période au cours de laquelle le niveau élevé des eaux retarde la construction d'un pont, si ce niveau élevé est habituel lors de la période de construction dans la région géographique concernée.

Arrêt de l'incorporation dans le coût d'un actif

36. **L'incorporation des coûts d'emprunt cesse lorsque les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou sa vente prévue sont pratiquement toutes terminées.**

37. Un actif est en général prêt à son utilisation ou sa vente attendue lorsque sa construction physique est achevée, même si des travaux administratifs de routine peuvent se poursuivre. Si seules des modifications mineures, telles que la décoration d'une propriété selon les spécifications de l'acheteur ou de l'utilisateur, restent à apporter, cela indique que les activités sont pratiquement toutes terminées.

38. **Lorsque la construction d'un actif est partiellement terminée et que chacune des parties constitutives est utilisable, indépendamment des autres dont la construction se poursuit, les coûts d'emprunt cessent d'être incorporés dans le coût de l'actif lorsque pratiquement toutes les activités indispensables à la préparation d'une de ces parties constitutives préalablement à leur utilisation ou leur vente prévue sont terminées.**

39. Un complexe immobilier comprenant plusieurs immeubles, dont chacun peut être utilisé individuellement, est un exemple d'actif qualifié pour lequel chaque partie est en mesure d'être utilisée pendant que la construction se poursuit sur d'autres parties. Parmi les exemples d'actifs qualifiés qui doivent être achevés avant qu'il soit possible d'en utiliser une partie, on peut citer (a) un bloc opératoire dans un hôpital, dès lors que l'intégralité de la construction doit être achevée avant que la salle d'opération puisse être utilisée, (b) une unité de traitement des eaux usées dans laquelle plusieurs traitements sont effectués successivement dans différentes parties de l'unité, ou encore (c) un pont intégré à une autoroute.

Présentation

40. **Les états financiers indiquent :**

    (a) **la méthode comptable utilisée pour les coûts d'emprunt ;**

    (b) **le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'actifs au cours de la période ; et**

    (c) **le taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant d'être incorporés dans le coût d'actifs (lorsqu'il a été nécessaire d'appliquer un taux de capitalisation à des fonds empruntés sans affectation spécifique).**

Disposition transitoire

41. [Supprimé]

41A. Les *Améliorations des IPSAS 2018*, publiées en octobre 2018, ont modifié le paragraphe 25. Une entité doit appliquer le présent amendement aux coûts d'emprunt encourus à compter de la date d'ouverture de la période reporting annuelle pendant laquelle l'entité a appliqué pour la première fois ces amendements.

Date d'entrée en vigueur

42. **La présente Norme s'applique aux états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er juillet 2001. Une mise en application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette Norme pour une période ouverte avant le 1er juillet 2001, elle doit indiquer ce fait.**

42A. **Le paragraphe 6 a été amendé par la Norme IPSAS 32, *Accords de Concession de Services : concédant,* publiée en octobre 2011. Une entité est tenue d'appliquer cet amendement dans les états financiers couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2014. Leur application anticipée est encouragée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2014, elle l'indique et applique également IPSAS 32, les amendements aux paragraphes 25-27 et 85B d'IPSAS 13, les amendements aux paragraphes 5, 7 et 107C d'IPSAS 17, les amendements aux paragraphes 2 et 125A d'IPSAS 29 et les amendements aux paragraphes 6 et 132A d'IPSAS 31.**

42B. **Les paragraphes 41 et 43 ont été amendés par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entIté doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

42C. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 2, 3 et 11. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

42D. **Le paragraphes 25 a été amendé par les *Améliorations des IPSAS, 2018*, publiées en octobre 2018. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle devra indiquer ce fait.**

42E. **Le paragraphe 6 a été amendé par les *Améliorations des IPSAS, 2019*, publiées en janvier 2020. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers annuels pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2023. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2023, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 41.**

42F. **Le paragraphe 6 a été amendé par IPSAS 43, Contrats de location publiée en janvier 2022. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si cette entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer ces amendements en même temps qu'elle applique IPSAS 43.**

42G. Le paragraphe 26 a été modifié par IPSAS 47, Produits, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cet amendement aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cet amendement à une période ouverte

avant le 1er janvier 2026, elle doit en faire état et appliquer IPSAS 47 en même temps.

43. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 5 mais n'en fait pas partie intégrante.

Révision d'IPSAS 5 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC1. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Révision d'IPSAS 5 suite aux *Améliorations des IPSAS, 2018*

BC2. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 23, *Coûts d'emprunt*, figurant dans les *Améliorations annuelles des IFRS® - Cycle 2015-2017*, publiées par l'IASB en décembre 2017, ainsi que le raisonnement de l'IASB sur lequel sont fondés ces amendements, tel qu'exposé dans sa « Base des conclusions ». L'IPSASB a noté que, bien qu'IPSAS 5 et qu'IAS 23 divergent, la comptabilisation de l'autre traitement autorisé par IPSAS 5 est conforme aux indications de comptabilisation d'IAS 23. En conséquence, l'IPSASB a convenu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public pour ne pas adopter ces amendements. L'IPSASB partage l'avis de l'IASB selon lequel les coûts d'application des amendements rétrospectivement peuvent excéder les avantages potentiels d'une telle application. En conséquence, une entité applique les amendements uniquement aux coûts d'emprunt engagés à compter de la date à laquelle elle applique les amendements pour la première fois.

Révision d'IPSAS 5 suite aux *Améliorations des IPSAS, 2019*

BC3. Les amendements au paragraphe 6 mettent à jour les indications relatives aux composantes des coûts d'emprunt résultant de l'IPSAS 41, *Instruments financiers*, qui ont été omises par inadvertance lors de la publication de l'IPSAS 41. L'IPSASB a convenu d'inclure ces modifications mineures dans les *Améliorations des IPSAS, 2019.*

Révision d'IPSAS 5 suite au COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur

BC4. L'IPSASB a publié Améliorations de l'IPSAS 2019 en janvier 2020, qui comprenait des amendements à l'IPSAS 5, *Coûts d'emprunt*. Au moment où ces modifications ont été finalisées, le Conseil a décidé qu'une entité devait les appliquer pour les états

financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2022.

BC5. En juin 2020, l'IPSASB a discuté de l'effet de la pandémie de COVID-19 sur l'information financière. Le Conseil a noté que la pandémie a créé des pressions importantes sur les ressources que les entités du secteur public pourraient autrement allouer à la mise en œuvre de ces modifications.

BC6. Le Conseil a conclu que le report, en période de perturbation importante, apporterait un soulagement opérationnel indispensable aux entités du secteur public. Par conséquent, le Conseil a décidé de proposer un report d'un an de la date d'entrée en vigueur de ces modifications.

BC7. Le Conseil n'a proposé aucun changement aux modifications autres que le report de la date d'entrée en vigueur. L'application anticipée des modifications continuera d'être autorisée.

Révision de la norme IPSAS 5 par suite du document de consultation de l'IPSASB, *Measurement*, publié en avril 2019

BC8. En avril 2019, l'IPSASB a publié le document de consultation, *Measurement* (Évaluation*)*. Ce document de consultation proposait un cadre complet précisant comment déterminer les bases de l'évaluation dans le contexte de l'application des normes IPSAS. L'un des objectifs du document de consultation était de solliciter des commentaires pour savoir si l'un des choix de méthode comptable dans IPSAS 5, *Coûts d'emprunt,* devait être éliminé.

BC9. La norme IPSAS 5 permet en effet de choisir entre deux méthodes comptables pour le traitement des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié : l'incorporation dans le coût de l'actif or la comptabilisation en charges.

BC10. L'IPSASB a proposé d'éliminer la possibilité d'incorporer les coûts d'emprunt dans le coût d'un actif dans le but de :

(a) s'atteller à une difficulté propre au secteur public où les emprunts sont centralisés et déterminés pour l'entité économique dans sa globalité. La comptabilisation en charges des coûts d'emprunt allège la tâche qui consiste à imputer les coûts d'emprunt centralisés à des projets spécifiques dans le secteur public ;

(b) améliorer la possibilité de comparaison entre le coût de l'acquisition, de la construction ou de la production d'un actif qualifié entre des entités du secteur public ; et

(c) se conformer de manière plus stricte aux exigences du manuel de Statistiques de finances publiques de 2014.

BC11. Lors de l'élaboration de sa position préliminaire, l'IPSASB a reconnu la complexité de cette question. Cette complexité, et les points de vue contradictoires sur ce qui devrait être inclus dans les coûts, ont conduit à des réponses divisées par rapport à la position préliminaire, de nombreuses personnes ayant répondu en soutenant la

proposition du Comité tandis que les réponses ont été tout aussi nombreuses en défaveur de cette position. Les personnes qui se sont prononcées en désaccord avec la proposition d'éliminer l'option actuelle de choisir la méthode comptable ont estimé que les motifs avancés pour cela étaient insuffisants. Elles ont précisé que :

(a) les difficultés pour attribuer les coûts d'emprunt à des projets spécifiques dans le secteur public étaient surestimées et constituaient un motif insuffisant pour s'écarter du traitement comptable employé dans le secteur privé. Ainsi, les grands conglomérats du secteur privé sont confrontés à des difficultés similaires et se révèlent en capacité d'incorporer les coûts d'emprunt dans le coût d'un actif ;

(b) les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié font partie du coût de cet actif. Pendant la période au cours de laquelle un actif est en cours de développement, les dépenses au titre des ressources employées doivent être financées. Ce financement a un coût. Le coût de l'actif devrait inclure l'ensemble des coûts nécessairement engagés pour que cet actif soit prêt pour l'usage auquel il est destiné ou pour être vendu, en ce compris les coûts engagés pour financer les dépenses relatives à l'acquisition, la construction ou la production de l'actif ;

(c) l'incorporation des coûts d'emprunt directement attribuables dans le coût d'un actif améliore la reddition des comptes et la prise de décision ; et

(d) la comptabilisation immédiate en charges des coûts d'emprunt serait incohérente avec les exigences contenues dans d'autres normes relatives à l'incorporation dans le coût d'un actif des coûts de transaction directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié.

BC12. Après avoir examiné les réponses, l'IPSASB a décidé de conserver le choix de méthodes comptables actuellement possible. Cette approche permet aux préparateurs des comptes de choisir la méthode qui répond le mieux à l'objectif d'évaluation de l'actif qualifié.

BC13. L'IPSASB a fait observer que le choix de méthode comptable actuellement existant est cohérent avec les principes d'évaluation figurant dans le Cadre conceptuel et permet aux préparateurs des états financiers du secteur public de prendre en compte les caractéristiques qualitatives des informations utiles lorsqu'ils sont amenés à choisir l'approche qui donne l'image la plus fidèle du coût de l'actif.

BC14. Appuyant encore sa décision de conserver le choix de la méthode comptable à utiliser, l'IPSASB a souligné ce qui suit :

(a) l'incorporation dans le coût d'un actif des coûts d'emprunt tout comme la comptabilisation en charges de ces coûts sont deux méthodes qui possèdent leurs avantages techniques. Dans certains cas, les répondants ont adopté des points de vue opposés : par exemple, sur la question de savoir si les coûts d'emprunt sont un attribut du coût d'un actif ;

(b) l'objectif de l'approche lors de la comptabilisation des coûts d'emprunt est

d'aider les utilisateurs des états financiers à obtenir l'image la plus appropriée des coûts d'acquisition, de construction ou de production d'un actif qualifié, ce qui peut, dans certains cas inclure les coûts d'emprunt ;

(c) alors qu'à certains niveaux de l'Etat, la question de l'attribution des coûts d'emprunt est épineuse, à d'autres niveaux, comme au niveau des collectivités locales, elle peut s'avérer relativement simple ;

(d) l'incorporation dans le coût d'un actif des coûts d'emprunt irait dans le sens des IFRS lorsqu'il s'agit de l'approche préférée d'une entité économique alors que la comptabilisation en charges des coûts d'emprunt serait davantage conforme aux GFS si c'est l'approche préférée d'une entité économique ; et

(e) il faudrait qu'il y ait un avantage manifeste à la comptabilisation en charges de tous les coûts d'emprunt avant que l'IPSASB supprime l'option actuellement disponible de choisir de comptabiliser les coûts d'emprunt en les incorporant au coût d'un actif. Comme l'élimination d'un choix de méthode comptable entraîne des coûts inévitables, l'IPSASB a soigneusement examiné les coûts et les avantages de toute nouvelle prise de position. Dans le cas présent, l'IPSASB n'avait pas été informé que les préparateurs des états comptables ayant fait le choix d'incorporer les coûts d'emprunt dans le coût d'un actif en vertu d'IPSAS 5 trouvaient cette méthode inutilement contraignante.

BC15. Certains répondants au document de consultation ont identifié des difficultés pratiques propres au secteur public à incorporer les coûts d'emprunt dans le coût d'un actif. L'IPSASB a donc élaboré un Guide de mise en œuvre et des Exemples illustratifs afin de prêter assistance aux entités pour déterminer dans quelle mesure les coûts d'emprunt peuvent être incorporés au coût d'un actif.

Distinction entre coûts d'emprunt et coûts de transaction

BC16. Pour en arriver à la conclusion de conserver la possibilité de choisir la méthode comptable à utiliser, l'IPSASB a fait valoir que la comptabilisation des coûts d'emprunt pourrait ne pas être cohérente avec la comptabilisation des coûts de transaction. Certains répondants ont indiqué que le traitement comptable des coûts d'emprunt et le traitement comptable des coûts de transaction devaient être cohérents car ils ont estimé que :

(a) soit les coûts d'emprunt correspondent à un type de coûts de transaction. Les coûts d'emprunt sont directement attribuables à l'emprunt (par exemple, l'émission d'un instrument financier d'Etat). Par conséquent, ils remplissent les critères d'un coût de transaction ;

(b) soit les coûts de transaction correspondent à un type de coûts d'emprunt. Certains répondants ont proposé ce point de vue fondé sur la méthodologie appliquée pour calculer le taux d'intérêt effectif d'un instrument financier. En effet, certains coûts de transaction sont ajoutés au, ou déduits du, montant en principal d'un instrument financier lors de la détermination du produit brut d'un emprunt afin de calculer le taux d'intérêt effectif.

BC17. L'IPSASB a examiné ces points de vue, avant de décider que les coûts d'emprunt et les coûts de transaction sont des phénomènes économiques différents. L'IPSASB a conclu qu'il est approprié pour les principes comptables de distinguer chaque type de « coût » en fonction des faits et des circonstances.

BC18. Pour parvenir à ce point de vue, l'IPSASB a noté que les coûts d'emprunt se composent de charges d'intérêt et d'autres charges engagées par une entité en lien avec le fait d'emprunter des fonds. Les coûts d'emprunt sont souvent liés par contrat à l'emprunt sous-jacent. Si l'emprunt venait à être transféré, les coûts d'emprunt seraient soit transférés à la nouvelle contrepartie soit séparés contractuellement.

BC19. Les coûts de transaction sont des coûts marginaux directement imputables à la transaction. Toutefois, les coûts de transaction sont indépendants des modalités contractuelles de l'instrument d'emprunt. En cas de transfert de l'instrument d'emprunt, l'entité qui transfère l'instrument n'est en général pas rémunérée des coûts de transaction car ceux-ci ne sont pas transférés à la contrepartie qui reprend l'instrument.

Guide de mise en œuvre

Le présent guide accompagne IPSAS 5, mais n'en fait pas partie intégrante.

A.1 Période d'incorporation des coûts d'emprunt au coût de l'actif

Lorsqu'on applique l'autre traitement autorisé, comme décrit aux paragraphes 17 et 18, à quel moment une entité peut-elle commencer l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif qualifié ?

Lorsque des dépenses et des emprunts ont été spécifiquement engagés pour financer l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié, les coûts de ces emprunts doivent être incorporés dans le coût de l'actif lorsque débutent les activités indispensables à la préparation de l'actif pour sa vente ou son utilisation prévue. Les activités indispensables à la préparation de cet actif en vue de son utilisation vont au-delà de l'acquisition, de la construction ou de la production physique de cet actif. Elles comprennent des travaux techniques et administratifs préalables au début de l'acquisition, de la construction ou de la production physique de l'actif en question. Toutefois, de telles activités ne comprennent pas le fait de détenir l'actif lorsqu'il n'y a aucun développement modifiant l'état de cet actif.

Les activités (à savoir les travaux techniques et administratifs) entreprises préalablement au commencement de l'acquisition, de la construction ou de la production physique d'un actif qualifié doivent contribuer au développement ou à la construction réel(le) de cet actif.

A.2 Limite à l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif

Lors de la mise en œuvre de l'autre traitement autorisé, comme décrit aux paragraphes 17 et 18, pour des emprunts spécifiques, les coûts d'emprunt incorporés dans le coût de l'actif qualifié au cours de la période sont-ils limités aux coûts d'emprunt engagés au cours de cette période ?

Oui. Si un emprunt peut être spécifiquement associé à des dépenses en lien avec l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié, le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût de l'actif durant cette période est limité aux coûts d'emprunt engagés sur cet emprunt au cours de la période, diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces emprunts.

A.3 Actif financé par transferts

Dans de nombreuses juridictions, l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié est financée par un transfert en provenance d'une autre entité du secteur public. L'entité qui acquiert, construit ou produit l'actif qualifié doit-elle tenir compte de la source sous-jacente des fonds du cédant, à savoir si ces fonds ont été générés par des revenus fiscaux, des sommes détenues de façon générale en numéraire ou des emprunts, lorsqu'elle détermine le montant qui peut être incorporé dans le coût de l'actif qualifié au moment d'appliquer l'autre traitement autorisé, comme décrit aux paragraphes 17 et 18 ?

Non. Lorsque l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié est entièrement financée par un transfert, il n'y aura pas d'incorporation au coût de l'actif des coûts d'emprunt

directement attribuables. L'entité peut incorporer dans le coût de l'actif qualifié uniquement les coûts d'emprunt qu'elle a engagés.

A.4 Actif financé par un Programme de prêts centralisés – Taux d'intérêt

Un organisme de prêts centralisés peut financer ses activités par des emprunts au moyen de plusieurs instruments de prêts distincts. Chaque instrument peut être assorti d'un taux d'intérêt différent. Une entité peut emprunter des fonds auprès de l'organisme de prêts centralisés et utiliser ces fonds pour l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié. Si l'entité a recours à l'autre traitement autorisé, comme décrit aux paragraphes 17 et 18, l'entité applique-t-elle le taux d'intérêt moyen pondéré supporté par l'organisme de prêts centralisés lorsqu'elle incorpore les coûts d'emprunt dans le coût de l'actif qualifié ?

Non. Le taux d'intérêt moyen pondéré supporté par l'organisme de prêts centralisés n'est pas pertinent dans la préparation des états financiers de l'entité qui acquiert, construit ou produit l'actif qualifié. L'entité peut incorporer, dans le coût de l'actif qualifié, uniquement les coûts d'emprunt qu'elle a elle-même supportés.

L'entité doit prendre en compte l'ensemble des faits et circonstances lorsqu'elle détermine les coûts d'emprunt supportés dans son accord avec l'organisme de prêts centralisés. Dans certains cas, le taux d'intérêt indiqué dans les termes de l'accord peut ne pas refléter les véritables coûts d'emprunt associés aux fonds perçus. Lorsque l'entité identifie des modalités de prêts consentis à des conditions avantageuses, elle doit appliquer les dispositions des paragraphes AG118 à AG127[1] d'IPSAS 41 et incorporer dans le coût de l'actif les coûts d'emprunt sur la base d'un taux d'intérêt lié au marché que l'entité aurait supporté sur un prêt similaire (voir IE153 à IE172 d'IPSAS 41 pour des exemples illustrant comment déterminer le taux d'intérêt d'un prêt assorti de conditions avantageuses). La charge d'intérêts calculée à l'aide de la méthode du taux d'intérêt effectif peut être ajoutée au coût de l'actif qualifié conformément à la présente Norme.

Si l'organisme de prêts centralisés et l'entité à laquelle il prête des fonds font partie de la même entité économique, dans les états financiers de l'entité consolidée, les coûts d'emprunt supportés par l'organisme de prêts centralisés peuvent être incorporés dans le coût de l'actif qualifié, à condition que des ajustements de consolidation appropriés soient apportés afin d'éliminer les coûts incorporés dans le coût de l'actif par l'entité contrôlée.

A.5 Actif financé par un emprunt propre à caractère général de l'entité – Emprunts non spécifiques à un actif qualifié

Lorsqu'une entité qui acquiert, construit ou produit un actif qualifié gère son propre programme d'emprunts, mais que ces emprunts ne sont pas spécifiques à l'actif qualifié, comment l'entité détermine-t-elle les coûts d'emprunt directement attribuables à l'actif qualifié ? Ce cas de figure peut se présenter lorsqu'une entité utilise des fonds en caisse pour financer le coût d'un actif qualifié. Ces fonds en caisse sont financés à partir de fonds empruntés de façon générale, de revenus fiscaux et d'autres commissions et transferts.

Le montant des coûts d'emprunt éligibles pour être incorporés au coût de l'actif qualifié est

déterminé à l'aide de la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicable à l'encours total des emprunts de l'entité au cours de la période. La moyenne pondérée des coûts d'emprunt est alors appliquée aux dépenses liées à l'actif qualifié qui sont engagées au cours de la période, lors de la détermination du montant éligible à l'incorporation dans le coût de l'actif.

L'entité exclura du calcul de la moyenne pondérée les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir un autre actif qualifié jusqu'à ce que les activités indispensables à la préparation de cet actif en vue de son utilisation prévue soient pratiquement toutes terminées. Le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût d'un actif au cours d'une période donnée ne peut pas dépasser le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours de cette même période.

A.6 Actif financé par des fonds empruntés de façon générale – Gamme d'instruments d'emprunt

Dans quelle mesure une entité applique-t-elle une moyenne pondérée des coûts d'emprunt lorsque plusieurs instruments de dette sont utilisés pour financer le coût d'un actif qualifié ?

Oui. Une entité peut ne pas être en mesure de financer le coût d'un actif éligible avec un seul instrument de dette. Lorsque plusieurs instruments de dette sont utilisés, le coût d'emprunt est déterminé en calculant la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables à tous les instruments de dette en circulation au cours de la période, à l'exclusion des emprunts effectués spécifiquement dans le but d'obtenir un autre actif éligible (jusqu'à à ce que les (jusqu'à ce que les activités indispensables à la préparation de cet actif en vue de son utilisation prévue soient pratiquement toutes terminées).

Exemples illustratifs

Ces exemples accompagnent IPSAS 5, mais n'en font pas partie intégrante.

Actif qualifié construit sur une période de temps

IE1. Le 31 mars 20X1, la municipalité XYZ débute la construction d'un tunnel pour accueillir le transport en commun entre deux zones commerciales. La période de construction est de 5 ans et le projet est budgété pour un coût de 100 millions UM (20 millions UM sont versés à l'entreprise de construction à la date de démarrage du chantier, puis au 31 mars de chaque année qui suit pendant la période de construction). La municipalité XYZ émet une obligation de 100 millions UM sur 25 ans le 31 mars 20X1 qui génère un coupon fixe de 5 % par an. Cette obligation a été émise spécifiquement pour financer la construction de ce projet. La clôture de l'exercice de la Municipalité tombe le 31 décembre de chaque année et la Municipalité perçoit un taux d'intérêt de 3 % sur le placement temporaire des emprunts excédentaires.

IE2. Au 31 décembre 20X1, la Municipalité a accumulé des coûts d'emprunt de 3,75 millions CU (100millions UM x 5 % x 9/12 mois).

IE3. Pour déterminer les coûts d'emprunt pouvant être inclus dans le coût du tunnel, la Municipalité doit se limiter à l'incorporation des coûts d'emprunt supportés au cours de la période, diminués du revenu d'investissement obtenu sur le placement temporaire de ces emprunts.

IE4. Au 31 décembre 20X1, la municipalité XYZ reconnaît son actif tunnel comme un travail en cours. Le montant incorporé au coût de l'actif s'élève à 21,95 millions UM (20 millions UM + [100 millions UM x 5 % x 9/12 mois] – [80 millions UM x 3 % x 9/12 mois]). Ce montant représente les fonds transférés à l'entreprise de construction et les coûts d'emprunt supportés au cours de la période, moins le revenu d'investissement perçu sur l'investissement des 80 millions UM.

Programme d'emprunt centralisé – Coûts d'emprunt éligibles

IE5. Le ministère de l'Infrastructure débute la construction d'un nouveau réseau routier le 15 juin 20X1.Le projet affiche un coût budgété de 500 millions UM. L'ensemble du financement requis par le ministère des Infrastructures, et tous autres services de l'Etat, est garanti de manière centrale par le ministère des Finances.

IE6. Le ministère des Finances estime annuellement ses besoins de trésorerie afin de déterminer la source de financement la plus appropriée pour répondre à ses besoins d'emprunt en interne. Parmi ces sources figurent les revenus fiscaux, les produits de commissions, les émissions d'obligations et les prêts.

IE7. Le ministère des Infrastructures négocie un prêt sur 10 ans auprès du ministère des Finances. Le ministère des Finances exige du ministère des Infrastructures le paiement de coûts d'emprunt de 3 % par an. Ce taux est cohérent avec le taux d'intérêt du marché que le ministère des Infrastructures aurait à supporter si l'accord était négocié dans des conditions de concurrence normale.

IE8. Lorsque le ministère des Infrastructures obtient le financement du ministère des Finances, le ministère des Infrastructures sait que ces emprunts proviennent de sources diverses. Il n'a cependant aucune visibilité sur la manière dont le ministère des Finances se procure les fonds, ni sur les coûts moyens pondérés des emprunts supportés par le ministère des Finances.

IE9. Pour déterminer les coûts d'emprunt éligibles à l'incorporation au coût du réseau routier, le ministère des Infrastructures incorpore uniquement les coûts d'emprunt qu'il a lui-même supportés. Comme le prêt est consenti à des conditions de marché, le ministère des Infrastructures conclut qu'il n'est assorti d'aucune condition avantageuse et détermine que les coûts d'emprunt éligibles à l'incorporation au coût du réseau routier sont basés sur le taux d'intérêt de 3 % indiqué dans le contrat.

Emprunts à caractère général – Coût moyen pondéré des emprunts

IE10. L'Etat T a commencé la construction d'un nouvel aéroport. Le coût budgété de cet équipement s'élève à 500 millions UM. L'Etat T gère ses propres emprunts ; toutefois, il n'emprunte pas pour des projets spécifiques. Pour déterminer ses besoins en matière d'emprunts, l'Etat T budgète son déficit de trésorerie sur une période donnée et s'assure que ses emprunts couvriront ses besoins de liquidité.

IE11. Sur la période de construction, l'Etat T détenait trois instruments, restés ouverts d'un bout à l'autre de la période de construction :

- obligations d'Etat – 1 milliard UM, produisant intérêts à un taux annuel de 5 %;
- prêt auprès de l'institution financière A – 300 millions UM, avec un taux d'intérêt annuel de 7 % ; et
- prêt auprès de l'institution financière B – 600 millions UM, avec un taux d'intérêt annuel de 9 %.

IE12. Pour déterminer le montant des coûts d'emprunt éligibles à l'incorporation dans le coût de l'aéroport, l'Etat T calcule la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables à tous les emprunts de l'entité qui sont en cours pendant la période.

	A Montant du principal	**B Taux d'intérêt**	**C Quote-part d'emprunt**	**D = moyenne pondérée B x C**
Obligations d'Etat	1 000 millions UM	5 %	1 000 / 1 900	2,63
Prêt A	300 millions UM	7 %	300 / 1 900	1,11
Prêt B	600 millions UM	9 %	600 / 1 900	2,84
Taux d'intérêt moyen pondéré				**6,58 %**

IE13. L'Etat T calcule que la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables à tous les emprunts de l'entité qui sont en cours pendant la période s'élève à 6,58 %.

Emprunts spécifiques– Emprunt correspondant à une partie du montant d'un actif qualifié

IE14. L'Etat C a entrepris la construction d'un nouveau réseau routier le 1er janvier 20X1. Le coût de cet équipement est budgété pour s'élever à 750 millions UM. L'Etat C finance ce projet à partir de montants reçus le 1er janvier 20X1 en provenance de deux sources :

- une subvention du gouvernement fédéral de 500 millions UM ; et
- un prêt auprès d'une institution financière de 250 millions UM, avec un taux d'intérêt annuel de 5 %.

Pour percevoir la subvention du gouvernement fédéral, il a été demandé à l'Etat C de démontrer sa capacité à obtenir le financement. L'Etat C a pour politique d'allouer les fonds empruntés à la construction de l'actif qualifié en premier. L'Etat C reçoit un taux d'intérêt de 3 % sur le placement temporaire de tous ses emprunts excédentaires.

IE15. Au 31 décembre 20X1, l'Etat C a engagé des dépenses de 200 millions UM dans le cadre de la construction de l'actif. Ces décaissements ont été transférés sous la forme du paiement d'une somme forfaitaire à l'entreprise en charge de la construction au début du chantier, le 1er janvier 20X1. En plus des dépenses de 200 millions UM, l'Etat C incorpore au coût de l'actif 11 millions UM ([250 millions UM x 5 %] – [50 millions UM x 3 %]) de coûts d'emprunt.

IE16. Comme l'Etat C a emprunté 250 millions UM pour construire le réseau routier, mais qu'il n'a engagé que 200 millions UM de dépenses liées à cet actif qualifié, l'Etat C a pu tirer des revenus d'intérêt sur les fonds excédentaires qu'il a empruntés. L'Etat C a incorporé au coût de l'actif 12,5 millions UM de coûts d'emprunt supportés au cours de la période, moins le produit obtenu sur le placement temporaire de ces emprunts, soit 1,5 million UM.

Comparaison avec IAS 23

IPSAS 5, *Coûts d'emprunt* s'inspire essentiellement de la Norme IAS 23, *Coûts d'emprunt* (1993). Les principales différences entre IPSAS 5 et IAS 23 sont les suivantes :

- Dans certains cas, IPSAS 5 utilise une terminologie différente de celle de l'IAS 23. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « produits », « état de la performance financière », et « actif net/situation nette » dans IPSAS 5. Les termes équivalents de l'IAS 23 sont « ressources », « compte de résultat », et « capitaux propres »
- IPSAS 5 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui de l'IAS 23 (paragraphe 5).

La norme IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels* a été remplacée par IPSAS 34, *Etats financiers individuels* et IPSAS 35, *Etats financiers consolidés.* Ces normes s'appliquent aux états financiers ouverts à partir du 1er janvier 2017. Par conséquent, la norme IPSAS 6 n'est plus applicable et a été supprimée.

La norme IPSAS 7, *Participations dans des entreprises associées* a été remplacée par IPSAS 36*, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises*. Cette norme s'applique aux états financiers ouverts à partir du 1er janvier 2017. Par conséquent, la norme IPSAS 7 n'est plus applicable et a été supprimée.

La norme IPSAS 8, *Participations dans des coentreprises* a été remplacée par IPSAS 37, *Partenariats*. Cette norme s'applique aux états financiers ouverts à partir du 1er janvier 2017. Par conséquent, la norme IPSAS 8 n'est plus applicable et a été supprimée.

IPSAS 9 — PRODUITS DES OPÉRATIONS AVEC CONTREPARTIE DIRECTE

Remerciements

IPSAS 9 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 18 (révisée en décembre 1993*), Produits des activités ordinaires*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Des extraits d'IAS 18 sont reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 9 — PRODUITS DES OPÉRATIONS AVEC CONTREPARTIE DIRECTE

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe* a été publiée en juillet 2001.

Depuis cette date, IPSAS 9 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 45, Immobilisations corporelles (publiée en mai 2023)
- IPSAS 46, Evaluation (publiée en mai 2023)
- IPSAS 47, Produits (publiée en mai 2023)
- *COVID-19 : Report des dates d'entrée en vigueur (publié en novembre 2020)*
- *IPSAS 41, Instruments financiers* (publiée en août 2018)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS 2015* (publiées en avril 2016)
- IPSAS 37, *Partenariats* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 33, Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 27, *Agriculture* (publiée en décembre 2009)
- IPSAS 29, Instruments financiers : comptabilisation et évaluation (publiée en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 9

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
1	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
2	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
9	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015 Améliorations des IPSAS Novembre 2010
10	Amendé	IPSAS 27 Décembre 2009 IPSAS 29 Janvier 2010

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
		Améliorations des IPSAS Novembre 2010 IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 45 Mai 2023
11	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
12	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
19	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
33	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
34	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
36	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
39	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
41A	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
41B	Nouveau	IPSAS 37 Janvier 2015
41C	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
41D	Nouveau	COVID-19 : Report des dates d'entrée en vigueur Novembre 2020
41E	Nouveau	IPSAS 45 Mai 2023
41F	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
42	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015
IG1	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
IG12	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
		IPSAS 41 Août 2018
Titre avant IG29	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
IG32	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
IG33	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
IG34	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010

Juillet 2001

IPSAS 9 — PRODUITS DES OPÉRATIONS AVEC CONTREPARTIE DIRECTE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1–10
Définitions	11–13
Produit	12–13
Évaluation des produits	14–17
Identification de l'opération	18
Prestation de services	19–27
Vente de biens	28–32
Intérêts, redevances et dividendes	33–38
Présentation	39–40
Date d'entrée en vigueur	41–42
Guide d'application	
Comparaison avec IAS 18	

La Norme comptable internationale du secteur public *Produit des opérations avec contrepartie directe* (IPSAS 9) est énoncée aux paragraphes 1 à 42. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 9 doit être lue dans le contexte son objectif et de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

Le *Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers* de l'IASB définit les produits comme « les accroissements des avantages économiques intervenus au cours de la période sous forme d'entrées ou d'augmentations de valeur des actifs ou de diminutions des passifs qui conduisent à des accroissements des capitaux propres autres que ceux issus des apports effectués par les participants aux capitaux propres. » La définition des produits de l'IASB inclut à la fois les produits des activités ordinaires et les profits. La présente Norme utilise le terme « produits », qui recouvre à la fois les produits stricto sensu et les profits. Certains éléments spécifiques à comptabiliser en produits sont traités dans d'autres normes et sont exclus du champ d'application de la présente norme. À titre d'exemple, certains profits résultant de la cession d'immobilisations corporelles sont traités de manière spécifique dans les Normes afférentes aux immobilisations corporelles et ne sont pas évoqués dans la présente Norme.

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des produits résultant des opérations et événements avec contrepartie directe.

La question fondamentale en matière de comptabilisation des produits est de déterminer à quel moment il faut les comptabiliser. Les produits sont comptabilisés lorsqu'il est probable (a) que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'entité et (b) que l'on peut évaluer ces avantages de façon fiable[1]. La présente Norme identifie les circonstances dans lesquelles ces critères seront satisfaits et donc les produits seront comptabilisés. Elle fournit également des commentaires pratiques sur l'application de ces critères.

Champ d'application

1. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'engagement applique la présente Norme pour la comptabilisation des produits résultant des opérations avec contrepartie directe et des événements suivants :**

   (a) **la prestation de services ;**

   (b) **la vente de biens ; et**

   (c) **l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes ou de distributions assimilées.**

2. [Supprimé]

3. [Supprimé]

4. La présente Norme ne traite pas des produits provenant des opérations sans contrepartie directe.

[1] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

5. Des entités du secteur public peuvent générer des produits par des opérations avec ou sans contrepartie directe. Une opération avec contrepartie directe est une opération dans laquelle l'entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet en contrepartie, directement à l'autre partie (essentiellement sous la forme de marchandises, de services ou de l'utilisation d'immobilisations), une valeur approximativement égale. Exemples d'opérations avec contrepartie directe :

   (a) l'achat ou la vente de biens ou de services ; ou

   (b) la location d'immobilisations corporelles, au prix du marché.

6. Pour distinguer les produits d'opérations avec ou sans contrepartie directe, il convient de considérer avant tout le fond de l'opération plutôt que la forme. Parmi les exemples d'opérations sans contrepartie directe figurent les produits découlant du recours à des pouvoirs de souveraineté (impôts directs et indirects, droits et amendes par exemple), des subventions et dons.

7. La prestation de services comprend en général l'exécution par l'entité d'une tâche convenue sur une durée convenue. Les services peuvent être rendus au cours d'une seule période ou sur plusieurs périodes. Parmi les exemples de services rendus par des entités du secteur public donnant généralement lieu à la perception de produits en contrepartie, citons la fourniture d'hébergement, la gestion de l'adduction d'eau, la gestion de routes à péage et la gestion de versements de transferts. Certains contrats de prestation de services sont directement liés aux contrats de construction, c'est le cas par exemple des contrats d'ingénierie ou d'architecture. Les produits générés par ces accords ne sont pas traités dans la présente Norme ; ils sont comptabilisés conformément aux exigences relatives aux contrats de construction précisées dans la Norme IPSAS 11, *Contrats de construction.*

8. Les biens comprennent (a) les biens produits par l'entité en vue de leur vente, comme les publications et (b) les biens achetés en vue de leur revente, tels que les marchandises ou les terrains et autres biens immobiliers détenus en vue de leur revente.

9. L'utilisation par d'autres d'actifs de l'entité génère des produits sous la forme :

   (a) d'intérêts - rémunération de l'utilisation de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie ou montants dus à l'entité ;

   (b) de redevances - rémunération de l'utilisation d'actifs à long terme de l'entité, par exemple les brevets, marques, droits de reproduction et logiciels ; et

   (c) de dividendes ou distributions assimilées – distributions d'excédents aux détenteurs de participations à proportion de leur détention d'une catégorie de capital spécifique.

10. La présente Norme ne traite pas des produits provenant :

   (a) des contrats de location (voir IPSAS 13, *Contrats de location*) ;

(b) des dividendes ou distributions assimilées issus de participations comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence (voir IPSAS 36, *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises*) ;

(c) des profits réalisés sur la cession d'immobilisations corporelles (traités dans IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*),

(d) de contrats d'assurance entrant dans le périmètre de la norme internationale ou nationale relative auc contrats d'assurance ;

(e) des changements de la juste valeur des actifs financiers et des passifs financiers ou de leur sortie (voir IPSAS 41, *Instruments financiers)* ;

(f) des changements de la valeur d'autres actifs courants ;

(g) de la comptabilisation initiale et des variations dans la juste valeur d'actifs biologiques liés à une activité agricole (voir IPSAS 27, *Agriculture*) ;

(h) de l'extraction de minerais.

Définitions

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

[Supprimé].

[Supprimé]

Les termes définis dans d'autres Normes IPSAS sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que dans les autres Normes ; ils figurent dans le *Glossaire des définitions,* qui fait l'objet d'une publication séparée. La juste valeur est définie dans IPSAS 46, *Évaluation*.

Produits

12. Les produits ne comprennent que les flux entrants bruts d'avantages économiques ou de potentiel de service reçus et à recevoir par l'entité pour son propre compte. Les montants collectés au titre d'agent du gouvernement ou d'une autre organisation gouvernementale ou pour le compte d'autres tiers, par exemple le recouvrement des paiements de téléphone et d'électricité par le bureau de poste pour le compte des entités qui fournissent ces services, ne constituent pas des avantages économiques ou un potentiel de service qui vont à l'entité et n'entraînent pas d'augmentation des actifs ou de diminution des passifs. En conséquence, ils sont exclus des produits. De même, dans une relation de mandat, les flux entrants bruts d'avantages économiques ou de potentiel de service comprennent des montants recouvrés pour le compte du mandant et qui ne conduisent pas à des augmentations de l'actif net/situation nette de l'entité. Les montants collectés pour le compte du mandant ne sont pas des produits. Au contraire, le produit correspond au montant de toute commission reçue ou à recevoir au titre du recouvrement ou du traitement des flux bruts.

13. Les flux entrants de financement, notamment les emprunts, ne répondent pas à la définition des produits car (a) ils conduisent à une modification égale des actifs et

des passifs et (b) n'ont aucun impact sur l'actif net/situation nette. Les flux entrants de financement sont directement comptabilisés dans l'état de la situation financière et ajoutés aux soldes des actifs et des passifs.

Évaluation des produits

14. **Les produits sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir.**

15. Le montant des produits provenant d'une opération est en général déterminé par accord entre l'entité et l'acheteur ou l'utilisateur de l'actif ou du service. Ce montant est évalué à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir en tenant compte du montant de toute remise commerciale ou rabais pour quantités consenti par l'entité.

16. Dans la plupart des cas, la contrepartie se présente sous forme de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie et le montant des produits est le montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie reçu ou à recevoir. Toutefois, lorsque l'entrée de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie est différée, la juste valeur de la contrepartie peut être inférieure au montant nominal de la trésorerie reçue ou à recevoir. Par exemple, une entité peut consentir un crédit sans intérêt à l'acheteur ou accepter un effet à recevoir porteur d'un taux d'intérêt inférieur à celui du marché à titre de contrepartie de la vente de biens. Lorsque l'accord constitue effectivement une transaction de financement, la juste valeur de la contrepartie est déterminée en actualisant l'ensemble des recettes futures au moyen d'un taux d'intérêt implicite. On désigne par taux d'intérêt implicite le taux le plus facilement déterminable entre :

(a) le taux qui prévaut pour un instrument financier similaire provenant d'un émetteur ayant une notation similaire ; ou

(b) le taux d'intérêt qui permet de rendre le montant nominal de l'instrument égal au prix de vente actuel au comptant des biens ou services.

La différence entre la juste valeur et le montant nominal de la contrepartie est comptabilisée en produits financiers selon les paragraphes 33 et 34.

17. Lorsque des biens ou des services sont échangés ou troqués contre des biens ou services de nature et de valeur similaires, l'échange n'est pas considéré comme une transaction générant des produits. C'est souvent le cas avec des marchandises telles que le pétrole ou le lait pour lesquelles les fournisseurs échangent ou troquent des stocks en divers endroits pour satisfaire à la demande en temps voulu en un endroit donné. Lorsque des biens sont vendus ou des services sont rendus en échange de biens ou services dissemblables, l'échange est considéré comme une transaction générant des produits. Ces produits sont évalués à la juste valeur des biens ou services reçus, ajustée du montant de la trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transféré. Lorsque la juste valeur des biens ou services reçus ne peut être évaluée de façon fiable, les produits sont évalués à la juste valeur des biens ou services donnés en échange, ajustée du montant de la trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transférée.

Identification de l'opération

18. Les critères de comptabilisation de la présente Norme sont en général appliqués

séparément à chaque transaction. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer les critères de comptabilisation à des éléments d'une transaction unique identifiables séparément afin de refléter la substance de cette transaction. Par exemple, lorsque le prix d'un produit comprend un montant identifiable au titre de services ultérieurs, ce montant est différé et comptabilisé en produits sur la période au cours de laquelle le service sera exécuté. A l'inverse, les critères de comptabilisation sont appliqués à deux ou plusieurs opérations regroupées lorsque celles-ci sont liées de telle façon que leur incidence ne peut en être comprise sans faire référence à l'ensemble des opérations considérées comme un tout. Par exemple, une entité peut vendre des biens et, dans le même temps, conclure un accord distinct visant à racheter ces biens à une date ultérieure, niant de la sorte l'effet réel de cette transaction ; dans ce cas, les deux transactions sont traitées conjointement.

Prestation de services

19. **Lorsque le résultat d'une opération impliquant la prestation de services peut être estimé de manière fiable, le produit associé à l'opération est comptabilisé par référence au degré d'avancement de l'opération à la date de clôture. Le résultat d'une transaction peut être estimé de façon fiable lorsqu'il aura été satisfait à l'ensemble des conditions suivantes :**

    (a) le montant des produits peut être évalué de façon fiable ;

    (b) il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité ;

    (c) le degré d'avancement de l'opération à la date de clôture peut être évalué de manière fiable ; et

    (d) les coûts encourus pour la transaction et les coûts pour achever la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

20. La comptabilisation des produits en fonction du degré d'avancement de la transaction est souvent appelée méthode du pourcentage d'avancement. Suivant cette méthode, les produits sont comptabilisés lors des périodes au cours desquelles les services sont rendus. Par exemple, une entité qui fournit des services d'évaluation de biens immobiliers comptabilise les produits à l'achèvement de chaque évaluation. La comptabilisation du produit sur cette base apporte des informations utiles sur l'étendue de l'activité de prestation de services et sa réalisation au cours d'une période. IPSAS 11 impose également la comptabilisation des produits sur cette base. Les dispositions figurant dans cette Norme sont en général applicables à la comptabilisation des produits et des charges y afférentes pour une transaction impliquant une prestation de services.

21. Le produit n'est comptabilisé que lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de services associés à l'opération iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit sur la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produits, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges et non en ajustement du montant des produits comptabilisés à l'origine.

22. Une entité est en général en mesure de faire des estimations fiables une fois qu'elle s'est mise d'accord avec les autres parties à la transaction sur les points suivants :

(a) les droits juridiquement exécutoires de chaque partie concernant le service à fournir et à recevoir par les parties ;

(b) la contrepartie devant être échangée ; et

(c) le moyen et les conditions de règlement.

Généralement, il est également nécessaire que l'entité dispose d'un système budgétaire et d'information financière interne. L'entité examine et, le cas échéant, révise les estimations du produit à mesure que le service est exécuté. Le fait que de telles révisions soient nécessaires n'implique pas que le résultat de la transaction ne peut pas être estimé de façon fiable.

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

(a) l'examen des travaux exécutés ;

(b) les services rendus à la date considérée exprimés en pourcentage du total des services à exécuter ; ou

(c) la proportion des coûts encourus à la date considérée par rapport au total des coûts estimés de la transaction. Seuls les coûts qui reflètent les services exécutés à la date considérée sont inclus dans les coûts encourus à cette date. Seuls les coûts qui reflètent les services exécutés ou à exécuter figurent dans le total des coûts estimés de la transaction.

Souvent les paiements partiels et acomptes reçus des clients ne reflètent pas les services rendus.

24. Pour des raisons pratiques, lorsque les services sont fournis pendant un intervalle de temps donné au moyen d'un nombre indéterminé d'opérations, le produit est comptabilisé selon la méthode linéaire sur cette durée, à moins que les faits ne démontrent qu'une autre méthode permettrait de mieux refléter le degré d'avancement. Lorsqu'une opération spécifique est beaucoup plus importante que toute autre, la comptabilisation du produit est différée jusqu'à ce que cette opération ait été exécutée.

25. **Lorsque le résultat d'une opération faisant intervenir une prestation de services ne peut être estimé de façon fiable, le produit n'est comptabilisé qu'à hauteur des charges comptabilisées qui sont recouvrables.**

26. Au cours des premières étapes d'une transaction, il arrive souvent que son résultat ne puisse être estimé de façon fiable. Néanmoins, il peut se révéler probable que l'entité récupérera les coûts de transaction qui ont été encourus. En conséquence, le produit n'est comptabilisé qu'à concurrence des coûts encourus que l'on s'attend à recouvrer. Étant donné que le résultat de l'opération ne peut être estimé de manière fiable, aucun excédent n'est comptabilisé.

27. Lorsque le résultat d'une opération ne peut être estimé de façon fiable et qu'il n'est

pas probable que les coûts encourus seront recouvrés, le produit n'est pas comptabilisé et les coûts encourus sont comptabilisés en charges. Lorsque les incertitudes qui empêchaient d'estimer de façon fiable le résultat du contrat n'existent plus, le produit est comptabilisé selon le paragraphe 19, et non pas selon le paragraphe 25.

Vente de biens

28. **Les produits provenant de la vente de biens sont comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes ont été satisfaites :**

(a) l'entité a transféré à l'acquéreur les risques et avantages significatifs liés à la propriété des biens ;

(b) l'entité ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;

(c) le montant des produits peut être évalué de façon fiable ;

(d) il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité ; et

(e) les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

29. Pour déterminer la date du transfert à l'acheteur des risques et avantages importants inhérents à la propriété, il faut examiner les conditions dans lesquelles l'opération s'effectue. Dans la majorité des cas, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété coïncide avec le transfert du titre de propriété ou avec l'entrée en possession par l'acheteur. Tel est le cas dans la plupart des ventes. Cependant, dans certains autres cas, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété a lieu à une date différente de celle du transfert du titre de propriété ou de l'entrée en possession.

30. Lorsque l'entité conserve des risques importants inhérents à la propriété, l'opération ne constitue pas une vente et les produits ne sont pas comptabilisés. Une entité peut conserver un risque important de différentes façons. Parmi les situations dans lesquelles l'entité peut conserver les risques et avantages importants inhérents à la propriété figurent les suivantes :

(a) lorsque l'entité conserve une obligation en raison d'une exécution non satisfaisante, non couverte par les clauses de garantie normales ;

(b) lorsque la réalisation des produits résultant d'une vente particulière est subordonnée à la réalisation par l'acheteur des produits liés à sa propre vente des biens concernés (par exemple, lorsqu'un éditeur public distribue du matériel éducatif aux écoles dans le cadre d'une vente avec droit de retour) ;

(c) lorsque les biens sont livrés sous réserve de leur installation et que l'installation représente une part importante du contrat qui n'a pas encore été achevée par l'entité ; et

(d) lorsque l'acquéreur a le droit d'annuler l'achat pour une raison indiquée dans le

contrat de vente et que l'entité n'est pas certaine de la probabilité de retour.

31. Si une entité ne conserve qu'une part négligeable de risque inhérent à la propriété, l'opération est une vente et des produits sont comptabilisés. Par exemple, un vendeur peut conserver le titre de propriété des biens uniquement pour protéger la recouvrabilité du montant dû. Dans un tel cas, si l'entité a transféré les risques et avantages importants inhérents à la propriété, l'opération est une vente et le produit est comptabilisé. Un autre exemple où l'entité ne conserve qu'une part non importante des risques inhérents à la propriété peut être une vente dans le cadre de laquelle on propose un remboursement si le client n'est pas satisfait. Dans un tel cas, le produit est comptabilisé au moment de la vente à condition que le vendeur puisse estimer de façon fiable les futurs retours et comptabilise un passif pour les retours sur la base de son expérience antérieure et d'autres facteurs pertinents.

32. Le produit n'est comptabilisé que lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de services associés à l'opération iront à l'entité. Dans certains cas, ceci peut être peu probable tant que la contrepartie n'ait pas été reçue ou tant qu'une incertitude n'ait pas été levée. Par exemple, le produit peut dépendre de la capacité d'une autre entité à fournir des biens dans le cadre du contrat et s'il y a le moindre doute que cela se produise, la comptabilisation peut être différée jusqu'à ce que cela se produise. Lorsque les biens sont fournis, l'incertitude est levée et le produit est comptabilisé. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit sur la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produits, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges et non en ajustement du montant du produit comptabilisé à l'origine.

Intérêts, redevances et dividendes ou distributions assimilées

33. **Le produit provenant de l'utilisation par d'autres d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes ou distributions assimilées est comptabilisé suivant les principes fixés au paragraphe 34 lorsque :**

    (a) **il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité ; et**

    (b) **le montant du produit peut être évalué de façon fiable.**

34. **Le produit est comptabilisé par application des traitements comptables suivants :**

    (a) **les intérêts sont comptabilisés en fonction du temps écoulé en tenant compte du rendement effectif de l'actif ;**

    (b) **les redevances doivent être comptabilisées lorsqu'elles sont acquises en fonction de la substance du contrat correspondant ; et**

    (c) **les dividendes ou les distributions assimilées sont comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire ou de l'entité à recevoir le paiement est établi.**

35. Le rendement effectif d'un actif est le taux d'intérêt requis pour actualiser les flux futurs de trésorerie positifs attendus sur la durée de vie de l'actif et le rendre égal à la valeur comptable initiale de l'actif. Le produit sous forme d'intérêts comprend le montant de l'amortissement de toute prime ou décote ou autre écart entre la valeur comptable initiale d'un titre de créance et son montant à l'échéance.

36. Lorsque des intérêts non payés sont courus avant l'acquisition d'un placement productif d'intérêt, l'encaissement ultérieur d'intérêts est réparti entre la période antérieure à l'acquisition et la période postérieure à l'acquisition ; seule la fraction postérieure à l'acquisition est comptabilisée en produits. Lorsque des dividendes ou les distributions assimilées sur des titres de capitaux propres sont prélevés sur l'excédent net antérieur à l'acquisition, ces dividendes ou les distributions assimilées sont déduits du coût des titres. S'il est difficile de faire une telle répartition de façon autre qu'arbitraire, les dividendes ou les distributions assimilées sont comptabilisés en produits à moins qu'ils ne constituent manifestement la récupération d'une partie du coût des titres de capitaux propres.

37. Les redevances, telles que les redevances pétrolières, sont acquises conformément aux termes de l'accord applicable et sont en général comptabilisées sur cette base à moins que eu égard à la substance de l'accord, il soit plus approprié de comptabiliser le produit sur une autre base systématique et rationnelle.

38. Le produit n'est comptabilisé que lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de services associés à l'opération iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit sur la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produits, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges et non en ajustement du montant du produit comptabilisé à l'origine.

Présentation

39. **Une entité fournira les informations suivantes :**

(a) **les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation du produit, y compris les méthodes adoptées pour déterminer le degré d'avancement des transactions impliquant la prestation de services ;**

(b) **le montant de chaque catégorie importante de produits comptabilisés au cours de la période, y compris les produits provenant :**

(i) **de prestations de services ;**

(ii) **la vente de biens ;**

(iii) **des intérêts ;**

(iv) **des redevances ; et**

(v) **des dividendes ou distributions assimilées ; et**

(c) **le montant du produit provenant de l'échange de biens ou de services figurant dans chaque catégorie importante de produits.**

40. La Norme comptable internationale IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* fournit des indications sur les informations à fournir concernant la présentation des actifs et passifs éventuels. Des actifs éventuels et des passifs éventuels peuvent provenir d'éléments tels que les coûts de garantie, réclamations, pénalités ou pertes possibles.

Date d'entrée en vigueur

41. **Les entités doivent appliquer la présente Norme pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er juillet 2002. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette Norme pour des périodes ouvertes avant le 1er juillet 2001, elle doit indiquer ce point.**

41A. **Le paragraphe 42 a été amendé par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer l'amendement pour cette période antérieure.**

41B. **L'IPSAS 37, Partenariats, publiée en janvier 2015, a amendé le paragraphe 10(b). L'entité doit appliquer cet amendement lorsqu'elle applique IPSAS 37.**

41C. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 2 et 3. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

41D. **Le paragraphe 10 a été amendé par IPSAS 41, publiée en août 2018. Une entité doit appliquer l'amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2023. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2023, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 41.**

41E. **Le paragraphe 10(c) a été modifié par IPSAS 45 publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cette modification pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette modification pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 45 en même temps.**

41F. **Le paragraphe 11 a été modifié par l'IPSAS 46, Évaluation, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les modifications à une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 en même temps.**

41G. Le paragraphe 11 a été modifié par IPSAS 47, Produits, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces amendements aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit en faire état et appliquer IPSAS 47 en même temps.

42. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 9 mais n'en fait pas partie intégrante.

Révision d'IPSAS 9 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC1. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Guide d'application

Ce guide accompagne IPSAS 9, mais n'en fait pas partie.

IG1. Des entités du secteur public obtiennent des produits issus d'opérations avec ou sans contrepartie directe. La présente Norme ne traite que des produits provenant d'opérations avec contrepartie directe. Les produits d'opérations avec contrepartie directe proviennent :

(a) de la vente de biens ou de prestations de services à des tiers ;

(b) de la vente de biens ou de prestations de services au profit d'autres organismes publics ; et

(c) l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes ou distributions assimilées.

IG2. L'application des critères de comptabilisation à des opérations spécifiques peut être affectée par :

(a) la loi dans différents pays, qui peut déterminer le moment où l'entité transfère les risques et avantages importants inhérents à la propriété. En conséquence, les exemples donnés dans cette section du guide d'application doivent être lus dans le contexte de la législation du pays dans lequel a lieu l'opération ; et

(b) la nature de la relation (contractuelle ou autre) entre l'entité qui paie et l'entité qui perçoit le produit (c'est-à-dire que les entités peuvent convenir de moments spécifiques auxquels l'entité destinataire peut comptabiliser le produit).

Prestation de services

Logement

IG3. Le produit locatif résultant de la fourniture de logement est comptabilisé au moment où le produit est acquis, conformément aux termes du contrat de location.

Transport Scolaire

IG4. Le produit des billets facturés aux passagers pour la fourniture de transport scolaire est comptabilisé lorsque le service de transport est fourni.

Gestion de Routes à Péage

IG5. Le produit de la gestion de routes à péage est comptabilisé lorsqu'il est acquis, sur la base de l'utilisation des routes.

Traitement d'Affaires Judiciaires

IG6. Le produit du traitement d'affaires judiciaires peut être comptabilisé soit par référence au degré d'achèvement du traitement ou sur la base des périodes au cours desquelles les tribunaux sont en session

Gestion d'Installations, d'Actifs ou de Services

IG7. Le produit de la gestion d'installations, d'actifs ou de services est comptabilisé sur la durée du contrat à mesure que les services de gestion sont fournis.

Recherche Scientifique et Technologique

IG8. Le produit reçu de clients dans le cadre de contrats de recherche scientifique et technologique est comptabilisé par référence au degré d'achèvement des différents projets.

Honoraires d'Installation

IG9. Des honoraires d'installation sont comptabilisés en produits par référence au degré d'avancement de l'installation, à moins qu'ils ne soient accessoires à la vente d'un produit, auquel cas ils sont comptabilisés au moment où les biens sont vendus.

Honoraires pour services à rendre compris dans le prix du produit

IG10. Lorsque le prix de vente d'un produit comprend un montant identifiable pour les services à rendre après la vente (par exemple, assistance après-vente et droit aux mises à jour dans le cas de la vente d'un logiciel), ce montant est différé et comptabilisé en produits sur la période au cours de laquelle le service est rendu. Le montant différé est celui qui couvrira les coûts attendus des services selon l'accord, y compris un rendement raisonnable sur ces services.

Commissions d'Agents d'Assurance

IG11. Les commissions d'agents d'assurance reçues ou à recevoir qui n'imposent pas à l'agent de rendre d'autres services sont comptabilisées en produits par l'agent à la date effective d'entrée en vigueur ou de renouvellement des polices d'assurance. Toutefois, lorsqu'il est probable que l'agent devra rendre d'autres services pendant la durée de validité de la police d'assurance, la commission, ou un pourcentage de celle-ci, est différée et comptabilisée en produits sur la durée de validité de la police d'assurance.

Honoraires pour Services Financiers

IG12. La comptabilisation du produit relatif aux honoraires des services financiers dépend des finalités pour lesquelles ces honoraires sont facturés et de la base de comptabilisation de tout instrument financier associé. Le libellé des honoraires pour services financiers peut ne pas être indicatif de la nature et de la substance des services fournis. En conséquence, il est nécessaire de faire la distinction entre les honoraires qui font partie intégrante du rendement effectif d'un instrument financier, ceux qui sont acquis à mesure que des services sont fournis et ceux qui sont acquis lors de l'exécution d'un acte important.

(a) **Honoraires qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif d'un instrument financier**

De tels honoraires sont en général traités comme un ajustement du taux d'intérêt effectif. Toutefois, lorsque l'instrument financier est évalué à la juste valeur avec les variations de juste valeur comptabilisées en résultat, les honoraires sont comptabilisés en produits lors de la comptabilisation initiale de l'instrument.

(i) *Les commissions de montage perçues par une entité en relation avec la création ou l'acquisition d'un actif financier selon IPSAS 41 sauf s'il s'agit d'un actif classé « à la juste valeur par le biais du résultat »*

De telles commissions peuvent inclure des rémunérations pour des activités telles que l'évaluation de la situation financière de l'emprunteur, l'évaluation et l'enregistrement des sûretés réelles et autres garanties, la négociation des conditions de l'instrument, la préparation et le traitement des documents et la finalisation de l'opération. Ces commissions sont directement liés à la mise en place de l'instrument financier et sont étalés et comptabilisés comme les coûts de transaction associés (tels que définis dans IPSAS 41), sous forme d'ajustement du taux d'intérêt effectif.

(ii) *Commissions d'engagement perçues par l'entité pour le montage d'un prêt lorsque l'engagement est en dehors du champ d'application d'IPSAS 41*

S'il est probable que l'entité conclura un contrat de prêt spécifique alors que l'engagement de prêt se situe en dehors du champ d'application d'IPSAS 41, la commission d'engagement perçue est considérée comme la rémunération de l'implication continue dans l'acquisition d'un instrument financier qui est étalée et comptabilisée comme les coûts de transaction associés (tels que définis dans IPSAS 41), sous forme d'ajustement du taux d'intérêt effectif. Si l'engagement arrive à son terme sans que l'entité accorde le prêt, la commission est comptabilisée à son terme comme un produit. Les engagements de prêt dans le champ d'application d'IPSAS 41 sont comptabilisés comme des dérives et évalués à leur juste valeur.

(iii) *Les commissions de montage perçues lors de l'émission de passifs financiers évalués au coût amorti*

Ces commissions sont directement liées à l'émission d'un passif financier. Pour un passif financier qui n'est pas classé comme étant à la juste valeur par le biais du résultat, les commissions de montage perçues ainsi que les coûts de transaction associés (tels que définis dans IPSAS 41), sont incorporées à la valeur comptable initiale du passif financier et comptabilisées comme un ajustement du taux d'intérêt effectif. Une entité distingue les commissions et les coûts qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif pour le passif financier des commissions et coûts qui sont en relation avec le droit de fournir des prestations de services, comme les prestations de gestion du portefeuille.

(b) **Commissions acquises à mesure que des services sont fournis**

(i) *Commissions facturées pour le service d'un prêt*

Les commissions facturées par une entité pour le service d'un prêt sont comptabilisées en produits lorsque les services sont fournis.

(ii) *Commissions d'engagement facturées pour la création d'un prêt lorsque l'engagement de prêt est en dehors du champ d'application d'IPSAS 41.*

S'il se révèle improbable qu'un accord de prêt spécifique sera conclu et lorsque l'engagement de prêt se situe en dehors du champ d'application

d'IPSAS 41, les commissions d'engagement sont comptabilisées en produits prorata temporis sur la période d'engagement. Les engagements de prêt dans le champ d'application d'IPSAS 41 sont comptabilisés comme des dérives et évalués à leur juste valeur.

(iii) *Honoraires de gestion du portefeuille*

Les honoraires de gestion du portefeuille sont comptabilisés comme produit lorsque les services sont fournis.

Les coûts marginaux imputables directement à l'obtention d'un contrat de gestion du portefeuille sont comptabilisés à l'actif s'ils sont séparément identifiables, peuvent être évalués de façon fiable et si leur recouvrement est probable. Comme dans IPSAS 41, un coût marginal est un coût que l'entité n'aurait pas supporté si elle n'avait pas obtenu le contrat de gestion du portefeuille. L'actif correspond au droit de l'entité de tirer un bénéfice de la fourniture de prestations de gestion du portefeuille, qui est amortissable au fur et à mesure de la comptabilisation des produits associés. Si l'entité détient un portefeuille de contrats de gestion, leur recouvrabilité peut être évaluée au niveau du portefeuille.

Certains contrats de services financiers prévoient à la fois des prestations de création d'un ou de plusieurs instruments financiers et de gestion de portefeuille. Un contrat d'épargne mensuel à long terme associé à la gestion d'un portefeuille d'actions en constitue un exemple. Le prestataire distingue les coûts de transaction imputables à la création de l'instrument financier des coûts engagés pour obtenir le droit de fournir des prestations de gestion de portefeuille.

(c) **Commissions acquises lors de l'exécution d'un acte important, qui est beaucoup plus important que tout autre acte**

Les commissions sont comptabilisées lorsque l'acte important a été achevé comme dans les exemples ci-dessous.

(i) *Commission sur l'attribution d'actions à un client*

La commission est comptabilisée en produits après l'attribution des actions.

(ii) *Commission de placement pour la mise en place d'un prêt entre un investisseur et un emprunteur*

La commission est comptabilisée en produits après la mise en place du prêt.

(iii) *Commissions de syndication*

Une commission de syndication perçue par une entité qui met en place un crédit sans y participer elle-même (ou qui y participe au même taux d'intérêt effectif et supporte les mêmes risques que les autres participants) rémunère la prestation de syndication. Une telle commission est comptabilisée en produits lorsque la syndication est terminée.

Droits d'entrée

IG13. Le produit généré par des spectacles artistiques, des banquets et autres manifestations particulières est comptabilisé lorsque l'événement a lieu. Dans le cas de la vente d'un abonnement à plusieurs événements, les droits sont répartis entre tous les événements sur une base reflétant l'étendue des services rendus lors de chaque événement.

Frais de scolarité

IG14. Le produit est réparti sur la durée de l'enseignement.

Droits d'Adhésion, d'Entrée et Cotisations

IG15. La comptabilisation du produit dépend de la nature des services fournis. Si le droit permet uniquement d'être membre et si toutes les autres prestations ou les autres produits sont réglés séparément, ou s'il y a une cotisation annuelle distincte, le droit est comptabilisé en produits lorsqu'il n'existe aucune incertitude importante sur sa recouvrabilité. Si le droit donne au membre le droit de recevoir des services ou des publications pendant la période d'adhésion ou d'acheter des biens ou services à des prix inférieurs à ceux facturés aux personnes non membres, ce droit est comptabilisé sur une base qui reflète le calendrier, la nature et la valeur des avantages fournis.

Droits de franchise ou de concession

IG16. Les droits de franchise ou de concession peuvent couvrir la fourniture de services initiaux et futurs, la fourniture de matériel et d'autres actifs corporels ainsi que le savoir-faire. En conséquence, les redevances de franchise ou de concession sont comptabilisées en produits sur une base reflétant l'objet pour lequel elles sont facturées. Les méthodes suivantes sont appropriées pour la comptabilisation de redevances de franchise ou de concession :

(a) **Fourniture de Matériel et d'Autres Actifs Corporels**

Leur montant, basé sur la juste valeur des actifs vendus, est comptabilisé en produits au moment où les éléments sont livrés ou le titre de propriété transmis.

(b) **Fourniture de Services Initiaux et Futurs**

Les redevances pour la fourniture de services continus, qu'elles fassent partie des commissions initiales ou qu'elles constituent des redevances séparées, sont comptabilisées en produits au fur et à mesure de la fourniture des services. Lorsque les redevances séparées ne couvrent pas le coût des services continus plus un rendement raisonnable, une partie de la redevance initiale suffisante pour couvrir les coûts des services continus et offrir un rendement raisonnable sur ces services, est différée et comptabilisée en produits à mesure que les services sont fournis.

(c) **Droits de Franchise ou de Concession Continus**

Les redevances facturées en contrepartie de l'utilisation des droits continus concédés en vertu du contrat ou des autres services fournis durant la période couverte par le contrat, sont comptabilisées en produits au fur et à mesure de la fourniture de services ou de l'utilisation des droits.

(d) **Opérations de Mandat**

Des transactions peuvent avoir lieu entre le franchiseur et le franchisé qui, en substance, font que le franchiseur agit comme mandataire du franchisé. Par exemple, le franchiseur peut commander des fournitures et organiser leur livraison au franchisé sans rendement. De telles transactions ne génèrent pas de produit.

Redevances de développement d'un logiciel personnalisé

IG17. Les redevances de développement d'un logiciel personnalisé sont comptabilisées en produits par référence au degré d'avancement de ce développement, y compris celui des services fournis après la vente.

Vente de biens

Les ventes à livrer, dans lesquelles la livraison est différée à la demande de l'acquéreur mais dans lesquelles l'acquéreur se voit transférer le titre de propriété et accepte la facturation

IG18. Le produit est comptabilisé lorsque l'acquéreur prend le titre de propriété, à condition que :

(a) *il soit probable que la livraison sera faite ;*

(b) *l'article soit disponible, identifié et prêt à être livré à l'acquéreur au moment où la vente est comptabilisée ;*

(c) *l'acquéreur accepte expressément les instructions de livraison différée ; et*

(d) *les conditions habituelles de paiement soient applicables.*

Aucun produit n'est comptabilisé lorsqu'il y a simplement intention d'acheter ou de fabriquer ces marchandises à temps pour la livraison.

IG19. Marchandises livrées sous conditions

(a) **Installation et inspection**

Le produit est normalement comptabilisé lorsque l'acheteur accepte la livraison et que l'installation et l'inspection sont terminées. Toutefois, le produit est comptabilisé immédiatement au moment de l'acceptation de la livraison par l'acheteur lorsque :

(i) le processus d'installation est simple par nature ; ou

(ii) l'inspection n'est réalisée que pour déterminer de manière définitive les prix contractuels.

(b) **Lors de l'approbation lorsque l'acquéreur a négocié un droit de retour limité**

Lorsqu'il y a une incertitude sur la possibilité de retour, le produit est comptabilisé lorsque l'expédition a été formellement acceptée par l'acheteur ou que les biens ont été livrés et que le délai imparti pour les refuser est écoulé.

(c) **Ventes en consignation, dans le cadre desquelles le destinataire (l'acheteur) s'engage à vendre les biens au nom du l'expéditeur (le vendeur).**

Le produit est comptabilisé par l'expéditeur lorsque les biens sont vendus par le destinataire à une tierce personne.

(d) **Ventes contre remboursement.**

Le produit est comptabilisé lorsque la livraison est effectuée et que le vendeur ou son agent a reçu la trésorerie.

Ventes à Paiements Anticipés Échelonnés, dans lesquelles les Biens ne sont Livrés que lorsque l'Acheteur a Acquitté le Paiement Final au terme d'une Série de Versements.

IG20. Le produit provenant de telles ventes est comptabilisé lorsque les biens sont livrés. Toutefois, lorsque l'expérience indique que la plupart des ventes sont menées à terme, le produit peut être comptabilisé lorsqu'un acompte important est reçu et que les biens sont disponibles, identifiés et prêts à être livrés à l'acheteur.

Commandes pour lesquelles le Paiement (ou Paiement Partiel) est Reçu Avant la Livraison des Biens qui ne sont pas en Stock, par exemple lorsque les Biens ne sont Pas encore Fabriqués ou bien seront Livrés Directement au Client par un Tiers.

IG21. Le produit est comptabilisé lorsque les biens sont livrés à l'acquéreur.

Ventes sous Condition de Rachat (Autres que les Opérations d'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.

IG22. Les termes d'un tel accord doivent être analysés afin de déterminer si, en substance, le vendeur a bien transféré à l'acheteur les risques et avantages inhérents à la propriété et le produit est comptabilisé en conséquence. Lorsque le vendeur a conservé les risques et avantages inhérents à la propriété, même s'il y a eu transfert du titre de propriété, la transaction constitue un accord de financement et ne génère pas de produits.

Ventes à des Intermédiaires, tels que des Distributeurs, Détaillants ou Autres Parties chargés de la Revente.

IG23. Le produit provenant de telles ventes est en général comptabilisé lorsque les risques et avantages inhérents à la propriété ont été transférés. Toutefois, lorsque le vendeur agit en fait en tant qu'agent, la vente est assimilée à une vente en consignation.

Abonnements à des Publications et Éléments Similaires

IG24. Lorsque les éléments concernés sont de valeur semblable d'une période à l'autre, le produit est comptabilisé sur une base linéaire sur la période durant laquelle les éléments sont expédiés. Lorsque la valeur des éléments varie d'une période à l'autre, le produit est comptabilisé au prorata de la valeur de ventes des éléments expédiés par rapport à la valeur totale des ventes couvertes par l'abonnement.

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

IG25. Le produit correspondant au prix de vente, net d'intérêt, est comptabilisé à la date de la vente. Le prix de vente est la valeur actuelle de la contrepartie, déterminée par actualisation des versements à recevoir au taux d'intérêt implicite. L'intérêt est

comptabilisé en produit à mesure qu'il est couru, en fonction du temps écoulé, en tenant compte du taux d'intérêt implicite.

Ventes de biens immobiliers

IG26. Le produit est normalement comptabilisé lorsque le titre de propriété est transféré à l'acquéreur. Toutefois, dans certains pays, les fruits d'un bien immobilier peuvent être acquis à l'acheteur avant que le titre de propriété ne soit transféré et, en conséquence, les risques et avantages inhérents à la propriété sont transférés à ce stade. Dans de tels cas, à condition que le vendeur n'ait plus d'acte important à effectuer en vertu du contrat, il peut être approprié de comptabiliser le produit. Dans tous les cas, si le vendeur est tenu d'exécuter des actes importants après le transfert du droit aux fruits et/ou du titre de propriété, le produit est comptabilisé à mesure que ces actes sont exécutés. On peut citer comme exemple un immeuble ou une autre installation dont la construction n'est pas achevée.

IG27. Dans certains cas, des biens immobiliers peuvent être vendus alors même que le vendeur continue à être impliqué de telle sorte que les risques et avantages inhérents à la propriété n'ont pas été transférés. Des exemples en sont les ventes sous condition de rachat qui comprennent des options d'achat et de vente et des accords en vertu desquels le vendeur garantit l'occupation du bien immobilier pour une période spécifiée ou garantit un rendement sur le placement de l'acheteur pendant une période spécifiée. Dans de tels cas, la comptabilisation de la transaction est déterminée en fonction de la nature et de l'étendue de l'implication que conserve le vendeur. Elle peut être comptabilisée comme une vente, un financement, un contrat de location ou un quelque autre accord de partage des résultats. Si elle est comptabilisée comme une vente, le fait que le vendeur conserve une implication peut conduire à différer la comptabilisation du produit.

IG28. Un vendeur doit également prendre en considération les moyens de paiement et les preuves de l'engagement de l'acheteur à effectuer l'intégralité du paiement. Par exemple, lorsque l'ensemble des paiements reçus, y compris l'acompte initial effectué par l'acquéreur ou les paiements continus de l'acquéreur, ne suffisent pas à attester de l'engagement de l'acquéreur à achever le paiement, le produit n'est comptabilisé qu'à hauteur des sommes reçues.

Intérêts, Redevances et Dividendes ou Distributions assimilées

Droits de licence et redevances

IG29. Les droits de licence et redevances payés pour l'utilisation d'actifs d'une entité (tels que marques, brevets, logiciels, droit de reproduction musicale, bande maître et films cinématographiques) sont normalement comptabilisés conformément à la substance du contrat. Dans la pratique, cette comptabilisation peut s'effectuer sur une base linéaire sur la durée du contrat, par exemple, lorsque le bénéficiaire de la licence a le droit d'utiliser une certaine technologie pour une période déterminée.

IG30. L'octroi de droits pour une redevance fixe ou un dépôt non remboursable en application d'un contrat non résiliable qui autorise le bénéficiaire de la licence à exploiter ces droits librement et lorsque le concédant n'a pas d'autres obligations à acquitter, représente en substance une vente. Un exemple est fourni par un contrat

de licence pour l'utilisation d'un logiciel lorsque le concédant n'a pas d'autre obligation postérieurement à la livraison. Un autre exemple est l'octroi de droits de diffusion d'un film cinématographique sur des marchés où le concédant n'a pas de contrôle sur le distributeur et ne s'attend pas à recevoir d'autre produit à partir des recettes de ventes de billets. Dans de tels cas, le produit est comptabilisé au moment de la vente.

IG31. Dans certains cas, le fait de recevoir ou non un droit de licence ou une redevance est subordonné à la survenance d'un événement futur. Dans de tels cas, le produit n'est comptabilisé que lorsqu'il est probable que le droit de licence ou la redevance seront perçus, c'est-à-dire normalement lorsque cet événement s'est produit.

Comptabilisation et évaluation

Déterminer si une entité agit en tant que mandant ou mandataire (Amendement 2010)

IG32. Le paragraphe 12 indique que « dans une relation de mandat, les flux entrants bruts d'avantages économiques ou de potentiel de service comprennent des montants recouvrés pour le compte du mandant et qui ne conduisent pas à des augmentations de l'actif net/situation nette de l'entité. Les montants collectés pour le compte du mandant ne sont pas des produits. Au contraire, le produit correspond au montant de toute commission reçue ou à recevoir au titre du recouvrement ou du traitement des flux bruts. » Déterminer si une entité agit en tant que mandant ou mandataire nécessite l'exercice du jugement et la prise en compte de tous les faits et circonstances pertinents.

IG33. Une entité agit en tant que mandant lorsqu'elle est exposée de manière importante aux risques et avantages associés à la vente de biens et à la prestation de services. Les situations qui indiquent qu'une entité agit en tant que mandant incluent :

(a) l'entité a la responsabilité principale de la fourniture de biens et de services au client ou de l'exécution de la commande, par exemple lorsqu'elle est responsable de la conformité des biens et services commandés ou achetés par le client ;

(b) l'entité supporte le risque d'inventaire avant ou après la prise de commande, pendant le transport ou en cas de retour ;

(c) l'entité dispose d'une latitude dans l'établissement des prix, soit directement ou indirectement, par exemple en fournissant des biens ou des services supplémentaires ; et

(d) l'entité supporte le risque de crédit client à hauteur de la créance client.

IG34. Une entité agit en tant que mandataire lorsqu'elle n'est pas exposée de manière importante aux risques et avantages associés à la vente de biens et à la prestation de services. Constitue une indication que l'entité agit en tant que mandataire, le fait que sa rémunération soit fixée d'avance, soit sous forme de commission forfaitaire à l'opération ou de pourcentage déterminé du montant de la facturation au client.

Comparaison avec IAS 18

IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe* s'inspire essentiellement de la Norme IAS 18 *Produits des activités ordinaires*. Les principales différences entre IPSAS 9 et IAS 18 sont les suivantes :

- Le titre de IPSAS 9 diffère de celui de IAS 18 et cette différence indique clairement que IPSAS 9 ne traite pas des produits des opérations sans contrepartie directe.
- La définition du produit adoptée dans IPSAS 9 est analogue à la définition adoptée dans IAS 18. La principale différence réside dans le fait que la définition de IAS 18 fait référence aux « activités ordinaires ».
- IPSAS 9 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 18. L'exemple le plus significatif est le recours au terme « actif net/situation nette » dans IPSAS 9. Le terme équivalent dans IAS 18 est « capitaux propres ».

IPSAS 10 — INFORMATION FINANCIÈRE DANS LES ÉCONOMIES HYPERINFLATIONNISTES

Remerciements

IPSAS 10 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 29 (révisée en 1994 ,(*Information financière dans les économies hyperinflationnistes*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 29 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 10 — INFORMATION FINANCIÈRE DANS LES ÉCONOMIES HYPERINFLATIONNISTES

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 10, *Information financière dans les économies hyperinflationnistes* a été publiée en juillet 2001.

Depuis cette date, IPSAS 10 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 46, *Evaluation* (publiée en mai 2023)
- *Améliorations des IPSAS* 2018 (publiées en octobre 2018)
- IPSAS 40, *Regroupement d'entités du secteur public* (publiée en janvier 2017)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* (publiée en décembre 2006)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 10

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Titre précédant 1	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
1	Nouveau Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011 IPSAS 4 Décembre 2006
1A	Amendé – Paragraphe 1 existant renuméroté en 1A	Améliorations des IPSAS Octobre 2011 Améliorations des IPSAS Octobre 2018
2	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
9	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
11	Amendé	IPSAS 4 Décembre 2006

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
17	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
18	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
20	Amendé	IPSAS 4 Décembre 2006
22	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 IPSAS 40 Janvier 2017
26[1]	Supprimé	IPSAS 4 Décembre 2006
28	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
29	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
33	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
33	Amendé	IPSAS 4 Décembre 2006
36	Amendé	IPSAS 4 Décembre 2006
38A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
38B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
38C	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
38D	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
38E	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
38F	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
38G	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
39	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015

[1] Les paragraphes suivants ont été renumérotés.

Juillet 2001

IPSAS 10 — INFORMATION FINANCIÈRE DANS LES -ÉCONOMIES HYPERINFLATIONNISTES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	1A–6
Définitions	7
Le retraitement des états financiers	8–34
État de la situation financière	14–26
État de la performance financière	27
Solde de la situation monétaire nette	28–29
Tableau des flux de trésorerie	30
Données comparatives	31
États financiers consolidés	32–33
Sélection et utilisation de l'indice général des prix	34
Économies cessant d'être hyperinflationnistes	35
Informations à fournir	36–37
Date d'entrée en vigueur	38–39
Base des conclusions	
Exemples d'application	
Comparaison avec IAS 29	

La Norme comptable internationale du secteur public 10, *Information financière dans les économies hyperinflationnistes* est exposée aux paragraphes 1 à 39. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 10 doit être lue dans le contexte de la Base des conclusions, et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de définir les dispositions comptables applicables aux états financiers consolidés et individuels d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyper inflationniste. La présente Norme précise également le traitement comptable applicable lorsque l'économie cesse d'être hyper inflationniste.

Champ d'application

1A. **Une entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme aux états financiers, y compris les états financiers consolidés, de toute entité dont la monnaie fonctionnelle est celle d'une économie hyperinflationniste.**

2. [Supprimé]

3. [Supprimé]

4. Dans une économie hyperinflationniste, la présentation en monnaie locale, sans retraitement, des résultats opérationnels et de la situation financière est sans utilité. La monnaie perd son pouvoir d'achat à un tel rythme que la comparaison de montants résultant d'opérations et d'autres événements intervenus à des moments différents, y compris durant la même période, est trompeuse.

5. La présente Norme n'établit pas un taux absolu à partir duquel le phénomène d'hyperinflation est réputé prendre naissance. Savoir si un retraitement des états financiers selon la présente Norme devient nécessaire est affaire de jugement. L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays qui comprennent, sans s'y limiter, les points suivants :

   (a) la population en général préfère conserver sa richesse en actifs non monétaires ou en une monnaie étrangère relativement stable. Les montants détenus en monnaie locale sont immédiatement investis pour maintenir le pouvoir d'achat ;

   (b) la population en général apprécie les montants monétaires, non pas dans la monnaie locale, mais dans une monnaie étrangère relativement stable. Les prix peuvent être exprimés dans cette monnaie ;

   (c) les ventes et les achats à crédit sont conclus à des prix qui tiennent compte de la perte de pouvoir d'achat attendue pendant la durée du crédit, même si cette période est courte ;

   (d) les taux d'intérêt, les salaires et les prix sont liés à un indice de prix ; et

   (e) le taux cumulé d'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100 %.

6. Il est préférable que toutes les entreprises qui présentent leurs états financiers dans la monnaie de la même économie hyperinflationniste appliquent la présente Norme à partir de la même date. Cependant, la présente Norme s'applique aux états financiers de toute entité dès le début de la période de reporting où elle identifie l'existence de l'hyperinflation dans le pays dans la monnaie duquel elle les présente.

Définitions

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

   La valeur comptable d'un actif est le montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.

   La valeur comptable d'un passif est le montant auquel un passif est comptabilisé dans l'état de la situation financière.

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

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

Le retraitement des états financiers

8. Les prix changent au cours du temps du fait de diverses influences spécifiques ou générales d'ordre politique, économique et social. Des facteurs spécifiques comme les variations de l'offre et de la demande et les changements technologiques, peuvent faire considérablement augmenter ou diminuer les prix individuels, indépendamment les uns des autres. De plus, des influences générales peuvent entraîner des modifications du niveau général des prix et, en conséquence, du pouvoir d'achat général de la monnaie.

9. Dans une économie hyperinflationniste, les états financiers ne sont utiles que s'ils sont exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de reporting. Il en résulte que la présente Norme s'applique aux états financiers des entités qui présentent leurs états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste. La présentation de l'information imposée par la présente Norme sous forme de supplément à des états financiers non retraités n'est pas autorisée. En outre, la présentation séparée des états financiers avant retraitement est déconseillée.

10. De nombreuses entités du secteur public intègrent dans leurs états financiers les informations budgétaires correspondantes, afin de faciliter les comparaisons avec le budget. Lorsque tel est le cas, les informations budgétaires doivent également être retraitées selon la présente Norme.

11. **Les états financiers d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est celle d'une économie hyperinflationniste doivent être exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de reporting. Les données correspondantes de la période précédente imposées par IPSAS 1 ainsi que toute information relative à des périodes antérieures, doivent également être exprimées dans l'unité de mesure qui a cours à la date de reporting. Aux fins de la présentation des montants comparatifs dans une autre monnaie de présentation, les paragraphes 47(b) et 48 d'IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* doivent être appliqués.**

12. **Le solde de la position monétaire nette doit être présenté séparément dans l'état de la performance financière.**

13. Le retraitement des états financiers selon la présente Norme impose à la fois d'appliquer certaines procédures et de faire preuve de jugement. La permanence des méthodes et la cohérence des appréciations d'une période à l'autre doivent être privilégiées par rapport à la recherche de la précision des montants qui en résultent dans les états financiers retraités.

État de la situation financière

14. Les montants de l'état de la situation financière qui ne sont pas déjà exprimés dans les unités de mesure ayant cours à la date de reporting sont retraités par application d'un indice général des prix.

15. Les éléments monétaires ne sont pas retraités parce qu'ils sont déjà exprimés dans l'unité monétaire en vigueur à la date de reporting. Les éléments monétaires sont les unités monétaires détenues et les éléments d'actif et de passif à recevoir ou à payer en argent pour des montants fixes ou déterminables.

16. Les actifs et les passifs liés par des accords prévoyant des changements de prix, tels que les prêts et les obligations indexés, sont ajustés selon ces accords afin d'établir le solde à la date de reporting. Ces éléments sont comptabilisés aux montants ajustés dans l'état de la situation financière retraité.

17. Tous les autres actifs et passifs sont non monétaires. Certains éléments non monétaires sont comptabilisés pour des montants actuels à la date de reporting, tels que la valeur nette de réalisation et la juste valeur ; ils ne sont donc pas retraités. Tous les autres actifs et passifs non monétaires sont retraités.

18. La plupart des éléments non monétaires sont comptabilisés au coût ou au coût diminué de l'amortissement ; ils sont donc exprimés pour des montants en vigueur à la date de leur acquisition. Le coût retraité, ou coût diminué de l'amortissement, de chaque élément est déterminé en appliquant à son coût historique et au cumul des amortissements la variation d'un indice général des prix entre la date d'acquisition et la date de reporting. Par exemple, les immobilisations corporelles, les stocks de matières premières et de marchandises, le goodwill, les brevets, les marques et autres actifs similaires sont retraités à compter de la date de leur acquisition. Les stocks de produits semi-finis et finis sont retraités à compter des dates où les coûts d'achat et de transformation ont été encourus.

19. Les enregistrements détaillés des dates d'acquisition des immobilisations corporelles peuvent être indisponibles ou impossibles à estimer. Dans ce cas, il peut être alors nécessaire, pour la première période d'application de la présente Norme, d'utiliser une évaluation des éléments, faite par un professionnel indépendant, comme base de leur retraitement.

20. Un indice général des prix peut ne pas être disponible pour les périodes dont un retraitement des immobilisations corporelles est imposé par la présente Norme. Dans ce cas, il peut être nécessaire d'utiliser une estimation fondée, par exemple, sur les mouvements des taux de change entre la monnaie fonctionnelle et une monnaie

étrangère relativement stable.

21. Certains éléments non monétaires sont comptabilisés aux montants courants à des dates différentes de celle de l'acquisition ou de celle de l'état de la situation financière, par exemple des immobilisations corporelles qui ont été réévaluées à une date antérieure. Dans de tels cas, les valeurs comptables sont retraitées à compter de la date de réévaluation.

22. Pour déterminer si le montant retraité d'un élément non monétaire a subi une perte de valeur et doit être déprécié, l'entité applique les tests de dépréciation pertinents selon IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, ou IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*. Par exemple, les montants retraités d'immobilisations corporelles, de goodwill, de brevets et de marques sont ramenés à la valeur recouvrable ou le cas échéant à leur valeur de service recouvrable, et les montants retraités de stocks sont ramenés à la valeur nette de réalisation ou à leur coût de remplacement courant. Une entreprise détenue comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence peut présenter ses comptes dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste. L'état de la situation financière et l'état de la performance financière d'une telle entité détenue sont retraités selon la présente Norme, afin de calculer la quote-part de l'investisseur dans l'actif net/situation nette et le résultat. Lorsque les états financiers retraités de l'entreprise détenue sont exprimés dans une monnaie étrangère, ils sont convertis au taux de clôture.

23. L'effet de l'inflation est habituellement pris en compte dans les coûts d'emprunt. Il ne convient pas de procéder à la fois au retraitement de l'investissement financé par emprunt et d'inscrire à l'actif la partie des coûts d'emprunt qui compense l'inflation au cours de la même période. Cette partie des coûts d'emprunt est comptabilisée en charges dans la période où les coûts sont encourus.

24. Une entité peut acquérir des actifs en application d'un contrat qui permet de différer le paiement sans encourir une charge d'intérêt explicite. Lorsqu'il est impraticable d'imputer le montant de l'intérêt, de tels actifs sont retraités à compter de la date de paiement et non de la date d'acquisition.

25. À l'ouverture de la première période d'application de la présente Norme, les éléments composant l'actif net/situation nette, à l'exception du solde non distribué et des réserves de réévaluation, sont retraités par application d'un indice général des prix à compter des dates où ces éléments ont été apportés ou ont pris naissance. Toute réserve de réévaluation qui a pris naissance au cours des périodes précédents est éliminée. Les soldes non distribués retraités sont la résultante de tous les autres montants de l'état de la situation financière retraité.

26. À la fin de la première période et au cours des périodes ultérieures, tous les éléments composant l'actif net/la situation nette sont retraités par application d'un indice général des prix à compter du début de la période ou de la date d'apport, si elle est ultérieure. Les mouvements de l'actif net/situation nette au cours de la période sont indiqués selon IPSAS 1.

État de la performance financière

27. La présente Norme impose que tous les éléments de l'état de la performance financière soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de reporting. Aussi, tous les montants doivent être retraités en appliquant la variation de l'indice général des prix à compter de l'enregistrement initial des éléments de produits et de charges.

Profit ou perte sur la situation monétaire nette

28. En période d'inflation, une entité qui détient davantage d'actifs monétaires que de passifs monétaires perd du pouvoir d'achat et une entité dont les passifs monétaires dépassent les actifs monétaires gagne du pouvoir d'achat, dans la mesure où les actifs et passifs ne sont pas liés à un niveau de prix. Ce profit ou perte sur la situation monétaire nette peut être obtenu par la différence résultant du retraitement des actifs non monétaires, des profits ou pertes cumulés et des éléments de l'état de la performance financière et de l'ajustement des actifs et passifs liés à l'indice. Le profit ou la perte peut être estimé en appliquant la variation d'un indice général des prix à la moyenne pondérée pour la période de la différence entre les actifs monétaires et les passifs monétaires.

29. Le profit ou la perte de la position monétaire nette est inclus dans l'état de la performance financière. L'ajustement des actifs et des passifs liés par des accords prévoyant des changements de prix, effectué selon le paragraphe 16, est compensé avec le profit ou la perte de la situation monétaire nette. D'autres éléments de l'état de la performance financière, tels que les produits financiers et les charges financières, et les écarts de change liés à des fonds investis ou empruntés, sont également associés à la position monétaire nette. Bien que ces éléments soient indiqués séparément, il peut être utile de les présenter dans l'état de la performance financière avec le solde de la situation monétaire nette.

Tableau des flux de trésorerie

30. La présente Norme impose que tous les éléments du tableau des flux de trésorerie soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de reporting.

Données comparatives

31. Les chiffres correspondants de la période de reporting précédente, qu'ils aient été établis selon le modèle du coût historique ou selon celui de la valeur actuelle, sont retraités par application d'un indice général des prix, de façon que les états financiers comparés soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de la période dont on présente les comptes. L'information qui est fournie en ce qui concerne des périodes précédentes est également exprimée dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de la période de reporting. Aux fins de la présentation des montants comparatifs dans une autre monnaie de présentation, les paragraphes 47(b) et 48 de IPSAS 4 doivent être appliqués.

États financiers consolidés

32. Une entité contrôlante qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste peut avoir des entités contrôlées qui présentent

également leurs états financiers dans les monnaies d'économies hyperinflationnistes. Les états financiers de toute entité contrôlée doivent être retraités par application d'un indice général des prix du pays dans la monnaie duquel les états financiers sont présentés avant d'être incorporés dans les états financiers consolidés établis par leur entité contrôlante. Lorsqu'une telle entité contrôlée est une entité contrôlée étrangère, ses états financiers retraités sont convertis au taux de clôture. Les états financiers des entités contrôlées qui ne présentent pas leurs comptes dans la devise d'une économie hyperinflationniste sont traités selon IPSAS 4.

33. Si des états financiers ayant des dates de reporting différentes sont consolidés, tous les éléments, monétaires et non monétaires, doivent être retraités dans l'unité de mesure en vigueur à la date des états financiers consolidés.

Sélection et utilisation de l'indice général des prix

34. Le retraitement des états financiers selon la présente Norme impose l'utilisation d'un indice général des prix qui traduit l'évolution du pouvoir d'achat général. Il est préférable que toutes les entreprises qui présentent des états financiers dans la monnaie de la même économie utilisent le même indice.

Économies cessant d'être hyperinflationnistes

35. **Lorsqu'une économie cesse d'être hyperinflationniste et que l'entité cesse de préparer et de présenter ses états financiers selon la présente Norme, elle doit prendre les montants exprimés dans l'unité de mesure qui avait cours à la fin de la période précédente comme base de la valeur comptable dans ses états financiers ultérieurs.**

Informations à fournir

36. **Les informations suivantes doivent être fournies :**

    (a) **la mention du retraitement des états financiers et des données comparatives des périodes précédentes pour refléter l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie fonctionnelle et, en conséquence, ils sont exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de reporting ; et**

    (b) **la désignation et le niveau de l'indice des prix à la date de reporting et l'évolution de cet indice au cours de la période et de la période précédente.**

37. Les informations à fournir imposées par la présente Norme sont nécessaires pour décrire clairement sur quelle base est effectué le traitement des effets de l'hyperinflation dans les états financiers. Elles ont également pour objet de fournir d'autres informations nécessaires à la compréhension de cette base et des montants qui en résultent.

Date d'entrée en vigueur

38. **Une entité doit appliquer la présente Norme pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er juillet 2002. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette norme à une période ouverte avant le 1er juillet 2002, elle doit l'indiquer.**

38A. **Les paragraphes 17, 18, et 22 ont été amendés par *les Améliorations des IPSAS* publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée.**

38B. **La numérotation du paragraphe 1 existant a été modifiée à 1A et un nouveau paragraphe 1 a été inséré dans le cadre des *Améliorations des IPSAS 2011* publiées en septembre 2011. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit l'indiquer.**

38C. **Le paragraphe 39 a été amendé par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer l'amendement pour cette période antérieure.**

38D. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 2 et 3. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

38E. **Le paragraphe 22 a été amendé par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.**

38F. **Les paragraphes 1A et 9 ont été amendés par les *Améliorations des IPSAS*, 2018, publiées en octobre 2018. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019. Une application anticipée est autorisée.**

38G. **Le paragraphe 31 a été modifié par l'IPSAS 46, Évaluation, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les modifications à une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 en même temps.**

39. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Base des Conclusions

La présente Base des conclusions accompagne, mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 10.

Révision d'IPSAS 10 suite aux *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en 2008

BC1. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 29 figurant dans les « *Améliorations des IFRS* » publiées par l'IASB en mai 2008 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter l'amendement.

Révision d'IPSAS 10 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC2. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Révision d'IPSAS 10 suite aux *Améliorations des IPSAS*, 2018

BC3. Les paragraphes 1A et 9 font référence aux « états financiers principaux ». Les parties prenantes se sont dites préoccupées du fait que ce terme n'était pas défini dans les IPSAS, et qu'il pourrait par conséquent porter à confusion. L'IPSASB a noté que le terme « états financiers » est utilisé ailleurs dans les IPSAS avec la même signification. De même, l'IAS 29, *Information financière dans les économies hyper-inflationnistes*, utilise le terme « états financiers » non celui de « états financiers principaux » dans les paragraphes correspondants. En conséquence, l'IPSASB a convenu de normaliser la terminologie et de remplacer le terme « états financiers principaux » par le terme « états financiers » à chacune de ses occurrences.

Exemple d'application

Le présent exemple accompagne IPSAS 10, mais n'en fait pas partie.

IE1. La présente Norme décrit les dispositions relatives au retraitement des états financiers, y compris des états financiers consolidés, de toute entité qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste.

IE2. L'exemple qui suit illustre le processus de retraitement des états financiers. Pour préparer cette illustration :

- L'excédent de la situation monétaire nette de la période a été obtenu indirectement comme la différence résultant du retraitement d'actifs et de passifs non monétaires, des profits ou pertes cumulés et des éléments de l'état de la performance financière (voir paragraphe 28).
- Le stock disponible à la fin de la période est supposé avoir été acquis ultérieurement pendant la période, lorsque l'indice général de l'inflation était de 170.
- L'indice général des prix s'élevait à 120 au début de la période, à 180 à la clôture de la période et à 150 en moyenne sur la période.
- Les produits et charges, hors amortissements, sont présumés avoir été encourus régulièrement au cours de la période.
- Des actifs dont le coût historique s'élève à 7 500 ont été complètement amortis et mis au rebut ; leur valeur de récupération était nulle.

Information financière dans un contexte d'hyperinflation

Exemple

État de la situation financière	**1.1.X0 (selon IPSAS 12)**	**31.12.X0 (non ajusté)**	**Facteur d'indexatio**	**31.12.X0 (selon IPSAS 12)**		**Solde de la situation monétaire nette**
Trésorerie et placements	5 000	10 000	–	10 000		–
Stocks	–	2 000	180/170	2,118	*Retraité*	118
Immobilisations corporelles						
Coût historique	47 500	40 000	180/120	60 000		20 000
Amort. cumulé	(22 500)	(20 000)	180/120	(30 000)		(10 000)
Valeur comptable nette	25 000	20 000	180/120	30 000	*Retraité*	10 000
Total des actifs	**30 000**	**32 000**		**42,118**		
Emprunts	**26 000**	**26 000**	–	**26 000**		
Actifs nets						
Soldes cumulés	**4 000**	**4 000**	180/120	6 000	*Retraité*	(2,000)
Solde net de la période (voir ci-dessous)		2 000	Voir ci-dessous	10,118		1 100
	4 000	**6 000**		**16,118**		**9,218**
État de la performance financière						
Produits		50 000	180/150	60 000	*Retraité*	10 000
Amortissements		(5 000)	180/120	(7 500)	*Retraité*	(2,500)
Autres charges		(43 000)	180/150	(51 600)	*Retraité*	(8,600)
Excédent de la situation monétaire nette				9,218		
Solde de la période		**2 000**		**10,118**		**(1 100)**

NB : La présente Norme (paragraphe 27) impose que les éléments de l'état de la performance financière soient retraités en fonction des variations de l'indice à compter des dates d'enregistrement des opérations. Dans le présent exemple, les éléments de produits et de charges, hors amortissement, sont encourus régulièrement sur la période et un taux d'inflation moyen a été appliqué. Le solde net de la situation monétaire de la période a été obtenu indirectement (voir dernière colonne) en appliquant l'indice général des prix aux éléments non monétaires dans l'état de la situation financière et l'état de la performance financière (paragraphe 28).

Comparaison avec IAS 29

IPSAS 10, *Information financière dans les économies hyperinflationnistes* s'inspire essentiellement de la Norme IAS29 , *Informations financières dans des économies hyperinflationnistes* et comprend les amendements faits à IPSAS 29 dans le cadre des *Améliorations des IFRS* publiés en mai 2008. Les principales différences entre IPSAS 10 et IAS 29 sont les suivantes :

(a) Dans certains cas, IPSAS 10 utilise une terminologie différente de celle de IAS 29. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « produits », « état de la performance financière », et « actif net/situation nette » dans IPSAS 10. Les termes équivalents de IAS 29 sont « ressources », « compte de résultat » et « capitaux propres ».

(b) IAS 29 contient des indications relatives au retraitement des états financiers au coût actuel IPSAS 10 n'inclut pas ces indications.

(c) IPSAS 10 contient un exemple d'application qui illustre le processus de retraitement des états financiers, par une méthode indirecte, d'une entité qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste.

IPSAS 11 — CONTRATS DE CONSTRUCTION

Remerciements

IPSAS 11 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 11 (Révisée en 1993), *Contrats de construction*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 11 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 11 — CONTRATS DE CONSTRUCTION

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 11, *Contrats de construction* a été publiée en juillet 2001.

Depuis cette date, IPSAS 11 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

a) *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)

b) *Améliorations des IPSAS* 2015 (publiées en avril 2016)

c) IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 10

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
2	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
30	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
45	Amendé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
57A	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
57B	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
58	Amendé	IPSAS 33 janvier 2015

Juillet 2001

IPSAS 11 — CONTRATS DE CONSTRUCTION

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1–3
Définitions	4–11
Contrats de construction	5–10
Le constructeur	11
Regroupement et division des contrats de construction	12–15
Produits du contrat	16–22
Coûts du contrat	23–29
Comptabilisation des produits et des charges du contrat	30–43
Comptabilisation des déficits attendus	44–48
Changements d'estimations	49
Informations à fournir	50–56
Date d'entrée en vigueur	57–58
Base des conslusions	
Exemples d'application	
Comparaison avec IAS 11	

La Norme comptable internationale du secteur public 11, *Contrats de construction* est exposée aux paragraphes 1 à 58. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 11 doit être lue dans le contexte de son objectif, et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des coûts et des produits relatifs aux contrats de construction. La Norme :

- identifie les accords qui doivent être considérés comme des contrats de construction ;
- fournit des indications sur les types de contrats de construction que l'on peut rencontrer dans le secteur public ; et
- précise les principes de comptabilisation et les informations à fournir concernant les charges du contrat et, le cas échéant, les produits du contrat.

Compte tenu de la nature de l'activité mise en œuvre dans le cadre des contrats de construction, la date de démarrage du contrat et la date d'achèvement se situent en général dans des périodes de reporting différentes.

Dans de nombreux pays, les contrats de construction conclus par des entités du secteur public ne précisent pas de montant pour les produits du contrat. Au contraire, le financement de l'activité de construction proviendra d'une autorisation budgétaire ou d'une attribution analogue des recettes générales de l'État ou encore d'aides ou de subventions. Dans ces cas, la principale question concernant la comptabilisation des contrats de construction est celle de l'affectation des coûts du contrat à la période de reporting au cours de laquelle les travaux de construction sont exécutés et de la comptabilisation des charges liées.

Dans certains pays, les contrats de construction conclus par des entités du secteur public peuvent reposer sur une base commerciale ou bien sur une base non commerciale de recouvrement total ou partiel des coûts. Dans ces cas, la principale question concernant la comptabilisation des contrats de construction est celle de l'affectation des produits et des coûts du contrat aux périodes de reporting au cours desquelles les travaux de construction sont exécutés.

Champ d'application

1. Un constructeur qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice applique la présente Norme pour la comptabilisation des contrats de construction.

2. [Supprimé]

3. [Supprimé]

Définitions

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

   Un contrat de construction est un contrat, ou un accord ferme analogue, spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou encore de finalité ou d'utilisation.

   Un constructeur est une entité qui exécute des travaux de construction aux termes d'un contrat de construction.

Un contrat en régie ou un contrat à coût majoré est un contrat de construction dans lequel le constructeur est remboursé des coûts autorisés ou autrement définis, le cas échéant dans un contrat à base commerciale majorés d'un pourcentage de ces coûts ou d'une éventuelle rémunération fixe.

Un contrat à forfait est un contrat de construction dans lequel le constructeur accepte un prix fixe pour le contrat, ou un taux fixe par unité de production, soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix.

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

Contrats de construction

5. Un contrat de construction (les termes « contrat de construction » et « contrat » peuvent être utilisés indifféremment dans la suite de la présente Norme) peut être négocié pour la construction d'un actif unique, tel un pont, un immeuble, un barrage, un oléoduc, une route, un bateau ou un tunnel. Un contrat de construction peut également porter sur la construction d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou encore de finalité ou d'utilisation ; à titre d'exemple de tels contrats, on peut citer la construction de systèmes publics de distribution d'eau, de raffineries ou d'autres biens d'infrastructure complexes.

6. Pour les besoins de la présente Norme, les contrats de construction comprennent :

   (a) les contrats de prestation de services directement liés à la construction d'un actif, par exemple les contrats d'architecture ou d'ingénierie ; et

   (b) les contrats de destruction ou de remise en état d'actifs et de remise en état de l'environnement suite à la démolition d'actifs.

7. Pour les besoins de la présente Norme, les contrats de construction comprennent également tous les accords contraignants qui lient les parties concernées, mais qui ne revêtent pas nécessairement la forme d'un contrat écrit. Par exemple, deux services gouvernementaux peuvent conclure un accord formel en vue de la construction d'un actif sans que l'accord constitue un contrat légal parce que, dans ce pays, ces services peuvent ne pas être des personnes morales distinctes habilitées à conclure des contrats. Cependant, pour autant que l'accord confère aux parties audit accord les mêmes droits et obligations que s'il revêtait la forme d'un contrat, il s'agit d'un contrat de construction aux fins de la présente Norme. De tels accords contraignants peuvent inclure (sans que cette liste soit limitative) une directive ministérielle, une décision prise en Conseil des ministres, un acte législatif (comme une loi) ou un protocole d'accord.

8. Les contrats de construction se présentent sous différentes formes qui, pour les besoins de la présente Norme, sont classées en contrats à forfait et en contrats en régie ou contrats à coût majoré. Certains contrats commerciaux de construction peuvent comporter des caractéristiques de ces deux formes de contrat, par exemple un contrat en régie ou un contrat à coût majoré avec un prix maximum convenu.

Dans ce cas, le constructeur doit tenir compte de l'ensemble des conditions mentionnées aux paragraphes 31 et 32 afin de déterminer quand il convient de comptabiliser les produits et les charges du contrat.

9. Les contrats en régie et les contrats à coût majoré englobent à la fois des contrats commerciaux et non commerciaux. Un contrat commercial prévoira que les produits destinés à couvrir les coûts de construction convenus engagés par le constructeur, et à générer une marge bénéficiaire, seront fournis par les autres parties au contrat. Cependant, une entité du secteur public peut également conclure un contrat non commercial pour la construction d'un actif destiné à une autre entité en échange du remboursement total ou partiel des coûts par cette entité ou par d'autres parties. Dans certains cas, le recouvrement du coût peut comprendre des paiements par l'entité destinataire et des subventions à la construction ou un financement accordés dans un but spécifique par des tiers.

10. Dans de nombreux pays, lorsqu'une entité du secteur public construit des actifs pour une autre entité du secteur public, le coût de l'activité de construction n'est pas recouvré directement auprès du destinataire. Au contraire, l'activité de construction est financée indirectement (a) par une autorisation budgétaire générale ou une autre allocation de fonds publics au constructeur ou (b) à partir de subventions provenant d'organismes de financement tiers ou d'autres États. Ces contrats entrent dans la catégorie des contrats à forfait pour les besoins de la présente Norme.

Le constructeur

11. Un constructeur est une entité qui conclut un contrat d'édification de structures, de construction d'installations, de production de marchandises ou de prestation de services conformes aux spécifications d'une autre entité. Le terme « constructeur » englobe les notions d'entrepreneur général ou principal, de sous-traitant d'un entrepreneur général ou de gérant de constructions.

Regroupement et division des contrats de construction

12. Les dispositions de la présente Norme sont généralement appliquées séparément à chaque contrat de construction. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer la Norme aux composantes séparément identifiables d'un contrat unique ou à un groupe de contrats afin de traduire la substance d'un contrat ou d'un groupe de contrats.

13. **Lorsqu'un contrat concerne plusieurs actifs, la construction de chaque actif est traitée comme un contrat de construction distinct lorsque :**

    (a) **des propositions distinctes ont été soumises pour chaque actif ;**

    (b) **chaque actif a fait l'objet d'une négociation séparée et le constructeur et le client ont eu la possibilité d'accepter ou de rejeter la part du contrat relative à chaque actif ; et**

    (c) **les produits et les coûts de chaque actif peuvent être identifiés.**

14. **Un ensemble de contrats, qu'ils soient passés avec un même client ou avec des clients différents, est traité comme un contrat de construction unique lorsque :**

    (a) **cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global ;**

    (b) **les contrats sont si étroitement liés qu'ils font, de fait, partie d'un projet unique avec une marge globale éventuelle ; et**

    (c) **les contrats sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre, sans interruption.**

15. **Un contrat peut prévoir la construction d'un actif supplémentaire au choix du client ou peut être modifié pour inclure la construction d'un actif supplémentaire. La construction d'un actif supplémentaire est traitée comme un contrat de construction distinct lorsque :**

    (a) **soit l'actif présente une conception, une technologie ou une fonction sensiblement différentes de l'actif ou des actifs visés dans le contrat initial ;**

    (b) **soit le prix de l'actif est négocié indépendamment du prix fixé dans le contrat initial.**

Produits du contrat

16. **Les produits du contrat comprennent :**

    (a) **le montant initial des produits convenu dans le contrat ; et**

    (b) **les modifications dans les travaux du contrat, les réclamations et les primes de performance, dans la mesure où :**

        (i) **il est probable qu'elles donneront lieu à des produits ; et**

        (ii) **où elles peuvent être évaluées de façon fiable**[1]**.**

17. Les produits du contrat sont mesurés à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir. Les évaluations des produits du contrat, qu'elles soient initiales ou en cours de contrat, sont sujettes à diverses incertitudes qui dépendent du résultat d'événements futurs. Les estimations nécessitent souvent d'être révisées à mesure que les événements se produisent et que les incertitudes sont résolues. Lorsqu'un contrat est un contrat en régie ou un contrat à coût majoré, le montant initial des produits peut ne pas figurer dans le contrat. En revanche, il sera peut-être nécessaire de l'estimer sur une base conforme aux modalités du contrat, par exemple par référence aux coûts prévus sur la durée du contrat.

18. En outre, le montant des produits du contrat peut augmenter ou diminuer d'une période à l'autre. Par exemple :

    (a) un constructeur et un client peuvent s'entendre sur des modifications ou des réclamations qui accroissent ou diminuent les produits du contrat au cours d'une période ultérieure à celle où le contrat a initialement été conclu ;

[1] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

(b) le montant des produits fixé dans le cadre d'un contrat à forfait, d'un contrat en régie ou d'un contrat à coût majoré peut augmenter par suite de clauses de révision de prix ou autres ;

(c) le montant des produits du contrat peut diminuer par suite de pénalités imposées en raison de retards pris par le constructeur dans l'exécution du contrat ; ou

(d) lorsqu'un contrat à forfait implique un prix fixe par unité de production, les produits du contrat augmentent ou diminuent à mesure que le nombre d'unités s'accroît ou se réduit.

19. Une modification est une instruction donnée par le client en vue d'un changement dans l'étendue des travaux à exécuter au titre du contrat. Une modification peut entraîner une augmentation ou une diminution des produits du contrat. Des modifications sont par exemple des changements dans les spécifications ou la conception de l'actif et des changements dans la durée du contrat. Une modification est incluse dans les produits du contrat lorsque :

(a) il est probable que le client approuvera la modification et le montant des produits résultant de cette modification ; et

(b) le montant des produits peut être évalué de façon fiable.

20. Une réclamation est un montant que le constructeur cherche à collecter auprès du client ou d'une autre partie à titre de remboursement de coûts non inclus dans le prix du contrat. Une réclamation peut résulter par exemple, de retards occasionnés par le client, d'erreurs dans les spécifications ou la conception ou de modifications contestées des travaux du contrat. L'évaluation des montants des produits provenant de réclamations est soumise à un degré élevé d'incertitude et dépend souvent du résultat de négociations. En conséquence, les réclamations ne sont incluses dans les produits du contrat que lorsque :

(a) l'état d'avancement des négociations est tel qu'il est probable que le client acceptera la réclamation ; et

(b) le montant qui sera probablement accepté par le client peut être évalué de façon fiable.

21. Des primes de performance sont des suppléments payés au constructeur si les niveaux de performance spécifiés sont atteints ou dépassés. Par exemple, un contrat peut prévoir le versement d'une prime de performance au constructeur en cas d'achèvement anticipé du contrat. Ces primes de performance font partie des produits du contrat lorsque :

(a) l'avancement du contrat est tel qu'il est probable que les niveaux de performance spécifiés seront atteints ou dépassés ; et

(b) le montant de la prime de performance peut être évalué de façon fiable.

22. Les constructeurs doivent examiner tous les montants relatifs au contrat de construction qui sont payés directement à des sous-traitants par des organismes de financement tiers afin de déterminer s'ils répondent à la définition et aux critères de comptabilisation des produits du constructeur selon les termes du contrat. Les

montants répondant à la définition et aux critères de comptabilisation des produits doivent être comptabilisés par le constructeur de la même manière que tout autre produit afférent au contrat. Ces montants doivent également être comptabilisés comme des coûts du contrat (voir paragraphe 25). Les organismes publics de financement peuvent comprendre des organismes nationaux et internationaux d'aide et des banques multilatérales et bilatérales de développement.

Coûts du contrat

23. **Les coûts du contrat comprennent :**

(a) **les coûts directement liés au contrat concerné ;**

(b) **les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés au contrat d'une manière systématique et rationnelle ; et**

(c) **tous autres coûts qui peuvent être spécifiquement imputés au client selon les termes du contrat.**

24. Les coûts directement rattachables à un contrat déterminé incluent :

(a) les dépenses de main-d'œuvre de chantier, y compris la supervision du chantier ;

(b) le coût des matériaux utilisés dans la construction ;

(c) l'amortissement des installations et des équipements utilisés pour le contrat ;

(d) les coûts de mise en place (de repliement) d'installations, d'équipements et de matériaux sur le (du) chantier du contrat ;

(e) le coût de location des installations et des équipements ;

(f) les coûts de conception et d'assistance technique directement liés au contrat ;

(g) les coûts estimés des travaux de finition et des travaux effectués au titre de la garantie y compris les coûts de garantie attendus ; et

(h) les réclamations provenant de tiers.

Ces coûts peuvent être diminués de tout produit incident qui n'est pas inclus dans les produits du contrat, par exemple les produits tirés de la vente des surplus de matériaux à la fin du contrat.

25. Les constructeurs doivent examiner tous les montants relatifs au contrat de construction qui sont payés directement par des sous-traitants et remboursés par des organismes de financement tiers afin de déterminer s'ils répondent à la définition des coûts du contrat. Les montants répondant à la définition et aux critères de comptabilisation des charges du contrat doivent être comptabilisés par le constructeur de la même manière que toute autre charge afférente au contrat. Les montants remboursés par des organismes de financement tiers qui répondent à la définition et aux critères de comptabilisation des produits doivent être comptabilisés par le constructeur de la même manière que tout autre produit afférent au contrat (cf. paragraphe 22).

26. Les coûts pouvant être attribués à l'activité de contrats en général et susceptibles d'être affectés à des contrats déterminés incluent :

(a) l'assurance ;

(b) les coûts de conception qui ne sont pas directement liés à un contrat spécifique ; et

(c) les frais généraux de construction.

De tels coûts sont affectés à l'aide de méthodes (a) systématiques et rationnelles et (b) appliquées de façon cohérente et permanente à tous les coûts ayant des caractéristiques similaires. Cette affectation est fondée sur le niveau normal de l'activité de construction. Les frais généraux de construction incluent les coûts tels que la préparation et le traitement de la paye du personnel de construction. Les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés à des contrats déterminés incluent également les coûts d'emprunt lorsque le constructeur adopte l'autre traitement autorisé dans IPSAS 5, *Coûts d'emprunt*.

27. Les coûts spécifiquement imputables au client selon les termes du contrat peuvent inclure certains coûts d'administration générale et frais de développement pour lesquels le remboursement est spécifié dans les termes du contrat.

28. Les coûts qui ne peuvent être attribués à l'activité de contrats ou qui ne peuvent être affectés à un contrat sont exclus des coûts d'un contrat de construction. De tels coûts incluent :

(a) les coûts d'administration générale pour lesquels le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat ;

(b) les coûts de vente ;

(c) les frais de recherche et de développement pour lesquels le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat ; et

(d) l'amortissement des installations et des équipements non utilisés qui ne sont pas exploités dans le cadre d'un contrat déterminé.

29. Les coûts du contrat incluent les coûts qui lui sont attribuables entre sa date d'obtention et sa date d'achèvement définitif. Toutefois, les coûts qui se rattachent directement à un contrat et qui sont encourus pour l'obtenir sont également inclus dans le coût du contrat s'ils peuvent être identifiés séparément et mesurés de façon fiable et s'il est probable que le contrat sera obtenu. Lorsque les coûts encourus pour obtenir un contrat sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus, ils ne sont pas inclus dans les coûts du contrat lorsque ce contrat est obtenu au cours d'une période ultérieure.

Comptabilisation des produits et des charges du contrat

30. **Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les produits et les coûts du contrat sont comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat à la date de reporting. Un déficit attendu sur un contrat de construction auquel s'applique le paragraphe 44 est immédiatement comptabilisé en charges**

selon le paragraphe 44.

31. **Dans le cas d'un contrat à forfait, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites :**

(a) **le total des éventuels produits du contrat peut être évalué de façon fiable ;**

(b) **il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés au contrat seront acquis à l'entité ;**

(c) **tant les coûts à terminaison du contrat que le degré d'avancement du contrat à la date de reporting peuvent être évalués de façon fiable ; et**

(d) **les coûts du contrat attribuables au contrat peuvent être clairement identifiés et mesurés de façon fiable de telle sorte que les coûts effectivement supportés au titre du contrat puissent être comparés aux estimations antérieures.**

32. **Dans le cas d'un contrat en régie ou au coût majoré, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites :**

(a) **il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés au contrat seront acquis à l'entité ; et**

(b) **les coûts du contrat attribuables au contrat, qu'ils soient spécifiquement remboursables ou non, peuvent être clairement identifiés et évalués de façon fiable.**

33. La comptabilisation des produits et des charges en fonction du degré d'avancement d'un contrat est souvent désignée sous le nom de méthode du pourcentage d'avancement. Selon cette méthode, les produits du contrat sont rattachés aux coûts encourus pour parvenir au degré d'avancement, ce qui aboutit à la présentation des produits, des charges et d'un excédent ou d'un déficit qui peuvent être attribués proportionnellement aux travaux achevés. Cette méthode donne des informations utiles sur l'étendue de l'activité du contrat et de son exécution pendant une période.

34. Selon la méthode du pourcentage d'avancement, les produits du contrat sont comptabilisés en tant que produits dans l'état de la performance financière des périodes de reporting au cours desquelles les travaux sont exécutés. Les coûts du contrat sont habituellement comptabilisés en charges dans l'état de la performance financière des périodes de reporting au cours desquelles les travaux auxquels ils se rattachent sont exécutés. Cependant, lorsqu'il est prévu, au début du contrat, que les coûts du contrat seront entièrement recouvrés auprès des parties au contrat de construction, tout excédent prévu des coûts totaux du contrat sur le total des produits du contrat est immédiatement comptabilisé en charges, conformément au paragraphe 44.

35. Un constructeur peut avoir encouru des coûts qui se rapportent à des activités futures sur le contrat. De tels coûts sont comptabilisés en tant qu'actif, à condition qu'il soit probable qu'ils pourront être recouvrés. De tels coûts représentent un montant dû par

le client et sont souvent classés en travaux en cours.

36. Le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable que lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de services attachés au contrat iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude apparaît quant à la recouvrabilité d'un montant déjà inclus dans les produits du contrat, et déjà comptabilisé dans l'état de la performance financière, le montant irrécouvrable ou le montant dont le recouvrement a cessé d'être probable est comptabilisé en charge, plutôt qu'en ajustement du montant des produits du contrat.

37. Une entité est en général en mesure d'effectuer des estimations fiables après qu'elle a conclu un contrat qui établit :

(a) les droits exécutoires de chaque partie concernant l'actif à construire ;

(b) l'éventuelle contrepartie à échanger ; et

(c) le moyen et les conditions de règlement.

Généralement, il est également nécessaire que l'entité dispose d'un système budgétaire et d'information financière interne. L'entité revoit, et le cas échéant, révise les estimations de produits et de coûts du contrat au fur et à mesure de l'avancement des travaux. La nécessité de telles révisions n'indique pas nécessairement qu'il est impossible d'estimer le résultat du contrat de façon fiable.

38. Le degré d'avancement des travaux peut être déterminé de différentes manières. L'entité utilise la méthode qui mesure de façon fiable les travaux exécutés. Les méthodes retenues peuvent inclure, selon la nature du contrat :

(a) le rapport existant entre les coûts encourus pour les travaux exécutés jusqu'à la date considérée et les coûts totaux estimés du contrat ;

(b) des examens des travaux exécutés ; ou

(c) l'achèvement, en termes physiques, d'une partie des travaux du contrat.

Souvent, l'avancement des paiements et les avances reçues des clients ne reflètent pas les travaux exécutés.

39. Lorsque le degré d'avancement est déterminé par référence aux coûts déjà encourus au titre du contrat à une date considérée, seuls les coûts correspondant aux travaux réalisés sont inclus dans les coûts encourus jusqu'à la date considérée. Des coûts du contrat qui sont exclus incluent, par exemple :

(a) des coûts du contrat qui portent sur une activité future du contrat, tels que les coûts des matériaux qui ont été livrés sur le chantier du contrat, ou mis de côté pour être utilisés au titre du contrat sans avoir été encore installés, consommés ou mis en œuvre pendant l'exécution du contrat, à moins que ces matériaux n'aient été fabriqués spécialement pour le contrat ; et

(b) des versements effectués aux sous-traitants, à titre d'avance sur les travaux de sous-traitance à exécuter.

40. **Lorsque le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable :**

(a) **les produits ne doivent être comptabilisés que dans la limite des coûts du contrat encourus qui seront probablement recouvrables ; et**

(b) **les coûts du contrat sont comptabilisés en charges dans la période au cours duquel ils sont encourus.**

Un déficit attendu sur un contrat de construction auquel s'applique le paragraphe 44 est immédiatement comptabilisé en charges selon le paragraphe 44.

41. Il arrive fréquemment que dans les premiers stades d'un contrat, le résultat de celui-ci ne puisse pas être estimé de façon fiable. Néanmoins, il peut être probable que l'entité recouvrera les coûts encourus du contrat. En conséquence, les produits du contrat ne sont comptabilisés qu'à concurrence des coûts encourus dont le recouvrement est attendu. Étant donné que le résultat du contrat ne peut être estimé de manière fiable, aucun excédent ni déficit n'est comptabilisé. Toutefois, même si le résultat du contrat ne peut pas être estimé de façon fiable, il peut être probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat. Dans ce cas, tout excédent attendu du total des coûts du contrat sur le total des produits du contrat est immédiatement comptabilisé en charges selon le paragraphe 44.

42. Lorsqu'il n'est pas probable que les coûts du contrat à rembourser par des parties au contrat soient recouvrés, ceux-ci sont immédiatement comptabilisés en charges. Des situations dans lesquelles la recouvrabilité des coûts encourus au titre du contrat peut ne pas être probable et dans lesquelles ces coûts peuvent devoir être immédiatement comptabilisés en charges sont par exemple les contrats :

(a) qui ne sont pas entièrement juridiquement exécutoires c'est-à-dire dont la validité est gravement mise en cause ;

(b) dont l'achèvement est subordonné au dénouement de litiges ou de dispositions légales ou réglementaires en suspens ;

(c) portant sur des biens immobiliers devant probablement être réformés ou faire l'objet d'une expropriation ;

(d) pour lesquels le client n'est pas en mesure de faire face à ses obligations ; ou

(e) pour lesquels le constructeur n'est pas en mesure d'achever le contrat ou de faire face d'une autre manière à ses obligations au titre du contrat.

43. **Lorsque les incertitudes qui empêchaient d'estimer le résultat du contrat de façon fiable n'existent plus, les produits et les charges liés au contrat de construction sont comptabilisés selon le paragraphe 30, plutôt que selon le paragraphe 40.**

Comptabilisation des déficits attendus

44. Dans le cas de contrats de construction prévoyant, dès le commencement du contrat, que les coûts du contrat seront entièrement recouvrés auprès des parties au contrat, le déficit attendu doit être immédiatement comptabilisé en charges lorsqu'il est

probable que le total des coûts du contrat dépassera le total des produits du contrat.

45. Des entités du secteur public peuvent conclure des contrats de construction prévoyant que les produits destinés à couvrir les coûts de construction seront fournis par les autres parties au contrat. Il peut en être ainsi, par exemple, lorsque :

(a) des services et organismes gouvernementaux dépendant dans une large mesure d'autorisations budgétaires ou d'attributions analogues des recettes du gouvernement pour financer leurs activités sont également habilités à conclure avec des entités commerciales du secteur public ou des entités du secteur privé des contrats pour la construction d'actifs sur une base commerciale ou sur la base du recouvrement intégral du coût ; ou

(b) des services et des organismes gouvernementaux concluent des transactions entre eux, dans des conditions normales de marché ou sur une base commerciale qui pourra intervenir dans le cadre d'un modèle de gouvernement de type « acheteur-prestataire » ou d'un type analogue ;

Dans ces cas, un déficit attendu sur un contrat de construction est immédiatement comptabilisé conformément au paragraphe 44.

46. Comme indiqué au paragraphe 9, dans certains cas, une entité du secteur public peut conclure un contrat de construction prévoyant le recouvrement auprès des autres parties au contrat d'un montant inférieur au coût intégral. Dans ces cas, un financement excédant celui qui est mentionné dans le contrat de construction sera prévu par une autorisation budgétaire générale ou une autre attribution de fonds publics généraux au constructeur, ou encore à partir de subventions générales provenant d'organismes de financement tiers ou d'autres États. Les dispositions du paragraphe 44 ne s'appliquent pas à ces contrats de construction.

47. Pour déterminer le montant d'un déficit conformément au paragraphe 44, le total des produits et le total des coûts du contrat peuvent inclure des paiements versés directement aux sous-traitants par des organismes de financement tiers conformément aux paragraphes 22 et 25.

48. Le montant d'un tel déficit est déterminé sans tenir compte :

(a) du démarrage ou non des travaux du contrat ;

(b) du degré d'avancement de l'activité du contrat ; ou

(c) du montant des excédents attendus sur d'autres contrats commerciaux de construction qui ne sont pas traités comme un seul contrat de construction, selon le paragraphe 14.

Changements d'estimations

49. La méthode du pourcentage d'avancement est appliquée sur une base cumulée pour chaque période de reporting en fonction des estimations actuelles des produits du contrat ou des coûts du contrat. En conséquence, l'incidence d'un changement des estimations des produits du contrat ou des coûts du contrat, ou l'incidence d'un changement des estimations du résultat d'un contrat, est comptabilisée comme un changement d'estimation comptable (voir IPSAS 3, *Méthodes comptables,*

changements des estimations comptables et erreurs). Les estimations modifiées sont utilisées dans la détermination du montant des produits et des charges comptabilisés dans l'état de la performance financière de la période durant laquelle la modification est effectuée et au cours des périodes ultérieures.

Informations à fournir

50. **Une entité doit fournir les informations suivantes :**

    (a) **le montant des produits du contrat comptabilisés en produits de la période ;**

    (b) **les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat comptabilisés au cours de la période ; et**

    (c) **les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.**

51. **Une entité doit indiquer chacune des informations suivantes pour les contrats en cours à la date de reporting :**

    (a) **le montant total des coûts encourus et des excédents comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée ;**

    (b) **le montant des avances reçues ; et**

    (c) **le montant des retenues.**

52. Les retenues correspondent au montant des facturations intermédiaires qui ne sont pas payées avant que certaines conditions spécifiées dans le contrat n'aient été satisfaites ou avant que certains défauts n'aient été rectifiés. Les facturations intermédiaires sont les montants de produits du contrat facturés pour les travaux exécutés sur un contrat, qu'elles aient ou non été réglées par le client. Les avances sont les montants des produits du contrat reçus par le constructeur avant que les travaux correspondants n'aient été exécutés.

53. **L'entité doit présenter :**

    (a) **le montant brut dû par les clients pour les travaux du contrat, en tant qu'actif ; et**

    (b) **le montant brut dû aux clients pour les travaux du contrat, en tant que passif.**

54. Le montant brut dû par les clients pour les travaux du contrat est le montant net :

    (a) des coûts encourus plus les excédents comptabilisés ; moins

    (b) la somme des déficits comptabilisés et des facturations intermédiaires pour tous les contrats en cours pour lesquels les coûts encourus plus les excédents comptabilisés à recouvrer sous la forme de produits du contrat (moins les déficits comptabilisés) dépassent les facturations intermédiaires.

55. Le montant brut dû aux clients pour les travaux du contrat est le montant net :

    (a) des coûts encourus plus les excédents comptabilisés ; moins

    (b) la somme des déficits comptabilisés et des facturations intermédiaires pour tous

les contrats en cours pour lesquels les facturations intermédiaires dépassent les coûts encourus plus les excédents comptabilisés à recouvrer sous la forme de produits du contrat (moins les déficits comptabilisés).

56. La Norme comptable internationale du secteur public, IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* fournit des informations sur la présentation des actifs et passifs éventuels. Les profits éventuels et les pertes éventuelles peuvent provenir d'éléments tels que les coûts de garantie, les réclamations, les pénalités et les pertes possibles.

Date d'entrée en vigueur

57. **Les entités doivent appliquer la présente Norme pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er juillet 2002. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2012, elle doit l'indiquer.**

57A. **Le paragraphe 58 a été amendé par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice publiée* en janvier 2015. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer l'amendement pour cette période antérieure.**

57B. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 2 et 3 et amendé le paragraphe 45. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

58. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Base des Conclusions

La présente Base des conclusions accompagne, mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 11.

Révision d'IPSAS 11 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC1. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Exemples d'application

Ces exemples accompagnent la norme IPSAS 11, mais n'en font pas partie.

Informations à fournir sur les méthodes comptables

IG1. Voici des exemples d'informations à fournir sur les méthodes comptables par un service qui conclut des contrats non commerciaux de construction avec d'autres organismes publics prévoyant un recouvrement intégral, partiel ou nul auprès des autres parties au contrat. Le service est également habilité à conclure des contrats de construction commerciaux avec des entités du secteur privé et des entités commerciales du secteur public, et à conclure des contrats de construction prévoyant le recouvrement intégral des coûts avec certains hôpitaux d'État et certaines universités d'État.

Contrats non commerciaux

IG2. Les coûts du contrat sont comptabilisés en charges suivant la méthode du pourcentage d'avancement, évalué en fonction du pourcentage des heures de travail réalisées à la date considérée sur le total estimé des heures de travail pour chaque contrat. Dans certains cas, certaines activités de construction et de supervision technique ont été sous-traitées à des constructeurs du secteur privé moyennant des honoraires fixes « à l'exécution du contrat ». Dans ce cas, les coûts sous-traités sont comptabilisés en charges suivant la méthode du pourcentage d'avancement des travaux pour chaque contrat de sous-traitance.

IG3. Les produits du contrat résultant de contrats prévoyant un recouvrement intégral ou partiel des coûts conclus par le service sont comptabilisés en fonction des coûts recouvrables encourus pendant la période, évalués proportionnellement aux coûts encourus à la date considérée par rapport au total estimé des coûts recouvrables du contrat.

Contrats commerciaux

IG4. Les produits de contrats de construction à forfait sont comptabilisés suivant la méthode du pourcentage d'avancement, en fonction du pourcentage des heures de travail réalisées à la date considérée sur le total estimé des heures de travail pour chaque contrat.

IG5. Les produits de contrats en régie ou de contrats à coût majoré sont comptabilisés en fonction des coûts recouvrables encourus pendant la période, majorés de la rémunération acquise, évalués proportionnellement aux coûts encourus à la date considérée par rapport au total estimé des coûts du contrat.

Détermination des produits et des charges du contrat

IG6. Les exemples suivants traitent d'un contrat de construction non commercial et d'un contrat de construction commercial. Les exemples illustrent une méthode pour déterminer le degré d'avancement d'un contrat ainsi que le calendrier de la comptabilisation des produits et des charges du contrat (voir paragraphes 30 à 43 de la Norme).

Contrats non commerciaux

IG7. Le Département des Travaux et Services (le constructeur) a obtenu un contrat de construction d'un pont pour le Service des Routes et Autoroutes. Le Département des Travaux et Services est financé par voie d'autorisations budgétaires. Le contrat de construction identifie les besoins de construction et notamment les coûts, les spécifications techniques et le calendrier d'achèvement prévus, mais ne prévoit pas le recouvrement des coûts de construction directement auprès du Service des Routes et Autoroutes. Le contrat de construction est un document essentiel pour la gestion, la planification et la bonne exécution, qui décrit la conception et le cahier des charges pour la construction du pont. Il est utilisé pour évaluer la performance des parties contractantes en matière de prestation de services répondant à des spécifications techniques convenues dans la limite de projections de paramètres de coûts. Il est également utilisé pour les projections de coûts futurs.

IG8. L'estimation initiale des coûts du contrat est de 8 000. La construction du pont durera trois ans. Un organisme d'aide a accepté de fournir un financement de 4 000, soit la moitié des coûts de construction – ce fait est mentionné dans le contrat de construction.

IG9. À la fin de l'année 1, l'estimation des coûts du contrat est passée à 8 050. L'organisme d'aide accepte de financer la moitié de cette augmentation des coûts estimés.

IG10. Au cours de l'année 2, l'État, sur les conseils du Services des Routes et Autoroutes, approuve une modification qui entraîne un coût contractuel supplémentaire estimé de 150. L'organisme d'aide accepte de financer 50 % de cette variation. À la fin de l'année 2, les coûts encourus comprennent un montant de 100 correspondant à des matériaux standard entreposés sur le site et destinés à être utilisés au cours de l'année 3 pour achever le projet.

IG11. Le Département des Travaux et Services détermine le degré d'avancement du contrat en calculant la proportion des coûts du contrat encourus pour les travaux exécutés à la date considérée par rapport au dernier total estimé des coûts du contrat.

IG12. Un résumé des données financières pendant la période de construction se présente comme suit :

	Année 1	**Année 2**	**Année 3**
Montant initial des produits convenus dans le contrat	4 000	4 000	4 000
Variations	–	100	100
Total des produits du contrat	4 000	4 100	4 100
Coûts du contrat encourus jusqu'à la date considérée	2 093	6 168	8 200
Coûts du contrat à terminaison	5 957	2 032	–
Total estimé des coûts du contrat	8 050	8 200	8 200
Degré d'avancement	26 %	74 %	100 %

IG13. Le degré d'avancement pour l'année 2 (74 %) est déterminé en excluant des coûts du contrat encourus pour les travaux exécutés à la date considérée les 100 de matériaux non spécifiques entreposés sur le chantier pour être utilisés en année 3.

IG14. Les montants des produits et, des charges comptabilisés dans l'état de la performance financière pendant les trois années concernées se présentent comme suit :

	À la date considérée	**Comptabilisés au cours des périodes antérieures**	**Comptabilisés pendant la période en cours**
Année 1			
Produits (4 000 x 0,26)	1 040		1 040
Charges (8 050 x 0,26)	2 093		2 093
Année 2			
Produits (4 100 x 0,74)	3 034	1 040	1 994
Charges (8 200 x 0,74)	6 068	2 093	3 975
Année 3			
Produits (4 100 x 1,00)	4 100	3 034	1 066
Charges (8 200 x 1,00)	8 200	6 068	2 132

Contrats commerciaux

IG15. Le Département des Travaux et Services (le constructeur), bien qu'essentiellement financé par autorisations budgétaires, est habilité à entreprendre des travaux de construction limités sur une base commerciale pour le compte d'entités du secteur privé. Avec l'approbation du ministre, le Département a conclu un contrat à forfait d'un montant de 9 000 pour construire un pont.

IG16. Le montant initial des produits convenus dans le contrat est de 9 000. L'estimation initiale des coûts du contrat par le constructeur est de 8 000. La construction du pont durera trois ans.

IG17. À la fin de l'année 1, l'estimation des coûts du contrat par le Département est passée à 8 050.

IG18. Pendant l'année 2, le client approuve une modification conduisant à une augmentation de 200 des produits du contrat et à un supplément estimé de 150 des coûts du contrat. À la fin de l'année 2, les coûts encourus comprennent un montant de 100 correspondant à des matériaux standard entreposés sur le site et destinés à être utilisés au cours de l'année 3 pour achever le projet.

IG19. Le Département détermine le degré d'avancement du contrat en calculant la proportion des coûts du contrat encourus pour les travaux exécutés à la date considérée sur le dernier total estimé des coûts du contrat. Un résumé des données financières pendant la période de construction se présente comme suit :

	Année 1	**Année 2**	**Année 3**
Montant initial des produits convenus dans le contrat	9 000	9 000	9 000
Modification	–	200	200
Total des produits du contrat	9 000	9 200	9 200
Coûts du contrat encourus jusqu'à la date considérée	2 093	6 168	8 200
Coûts du contrat à terminaison	5 957	2 032	–
Total estimé des coûts du contrat	8 050	8 200	8 200
Excédent estimé	950	1 000	1 000
Degré d'avancement	26 %	74 %	100 %

IG20. Le degré d'avancement pour l'année 2 (74 %) est déterminé en excluant des coûts du contrat encourus pour les travaux exécutés à la date considérée les 100 de matériaux non spécifiques entreposés sur le chantier pour être utilisés en année 3.

IG21. Les montants des produits, des charges et de l'excédent comptabilisés dans l'état de la performance financière pendant les trois années concernées se présentent comme suit :

	À la date considérée	**Comptabilisés au cours des périodes -antérieures**	**Comptabilisés pendant la période en cours**
Année 1			
Produits (9 000 x 0,26)	2 340		2 340
Charges (8 050 x 0,26)	2 093		2 093
Excédent	247		247
Année 2			
Produits (9 200 x 0,74)	6 808	2 340	4 468
Charges (8 200 x 0,74)	6 068	2 093	3 975
Excédent	740	247	493
Année 3			
Produits (9 200 x 1,00)	9 200	6 808	2 392
Charges (8 200 x 1,00)	8 200	6 068	2 132
Excédent	1 000	740	260

Informations à fournir pour un contrat

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

IG22. Le Département des Travaux et Services a été récemment créé pour gérer la construction d'importants immeubles et de travaux routiers pour le compte d'autres entités publiques. Il est essentiellement financé par autorisation budgétaire mais, avec l'approbation du ministre, il est habilité à entreprendre des projets de construction financés par des organismes publics d'aide nationaux ou internationaux. Il a ses propres capacités de construction et peut également sous-traiter. Avec l'approbation du ministre, le Département est également habilité à entreprendre des travaux de construction sur une base commerciale pour des entités du secteur privé et des entités commerciales du secteur public, et sur une base de recouvrement intégral des coûts pour des hôpitaux d'État et des universités d'État.

IG23. Le Département des Travaux et Services a atteint la fin de sa première année d'activité. Tous les coûts qu'il a encourus au titre des contrats ont été réglés en trésorerie et toutes les facturations intermédiaires (aux agences d'aide qui avaient commandé les travaux) ont été perçues en trésorerie. Aucune avance n'a été faite au Département au cours de la période au titre de travaux de construction. Les coûts de contrat supportés pour les contrats B et C comprennent le coût des matériaux qui ont été achetés pour les contrats mais qui n'ont pas à la date considérée été utilisés pour l'exécution des contrats. Aucun contrat commercial n'a été entrepris cette année. (Voir ci-dessous des exemples de contrats commerciaux).

Le Contrat A est financé à partir d'autorisations budgétaires générales. (Le contrat ne comprend aucun « produit du contrat », tel que défini).

Le Contrat B est conclu avec le Ministère de l'Éducation et l'organisme d'aide XX, qui finance 50 % des coûts de construction. (50 % du coût du contrat doivent être remboursés par des parties au contrat et par conséquent, constituent un « produit du contrat » tel que défini)

Le Contrat C est intégralement financé par l'Université Nationale. (les modalités de l'accord précisent que tous les coûts du contrat doivent être remboursés par l'Université Nationale par prélèvement sur le fonds des grands travaux de l'Université. Par conséquent, le « produit du contrat », tel que défini, est égal aux coûts du contrat).

IG24. La situation des trois contrats en cours à la fin de l'année 1 se présente comme suit :

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

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

Produits du contrat comptabilisés en produits de la période (para 50(a))	575
Coûts du contrat encourus à la date considérée (para 51(a)) (il n'y a pas d'excédent comptabilisé/moins déficits comptabilisés)	1 070
Montant brut dû par des clients au contrat au titre de travaux contractuels (déterminé selon le paragraphe 54 et présenté en tant qu'actif selon le -paragraphe 53(a))	150

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

Produits du contrat comptabilisés en produits de la période (para 50(a))	575
Coûts du contrat encourus à la date considérée (para 51(a)) (il n'y a pas d'excédent comptabilisé/moins déficits comptabilisés)	1 070
Montant brut dû par des clients au contrat au titre de travaux contractuels	150

(déterminé selon le paragraphe 54 et présenté en tant qu'actif selon le -paragraphe 53(a))

Les montants devant être indiqués selon les paragraphes 51(a) et 53(a) sont les suivants : (*Note : les produits du contrat pour B s'élèvent à 50 % des coûts du contrat*) :

	A	**B**	**C**	**Total**
Coûts du contrat encourus	110	510	450	1 070
Facturations intermédiaires	0	225	330	555
Créances sur les organismes d'aide et les clients	–	30	120	150

IG25. Le montant indiqué selon le paragraphe 51(a) est le même que celui pour la période en cours, les informations se rapportant à la première année d'activité.

IG26. La Division des Travaux de Construction Nationaux a été créée au sein du Département des Travaux et Services pour entreprendre des travaux de construction sur une base commerciale pour le compte d'entités commerciales du secteur public et d'entités du secteur privé sur instruction et avec l'approbation du ministre. La Division a atteint la fin de sa première année d'activité. Tous les coûts qu'il a encourus au titre des contrats ont été réglés en trésorerie et toutes les facturations intermédiaires et les avances ont été perçues en trésorerie. Les coûts de contrat supportés pour les contrats B, C et E comprennent le coût des matériaux qui ont été achetés pour les contrats mais qui n'ont pas à la date considérée été utilisés pour l'exécution des contrats. Pour les contrats B, C et E, les clients ont versé des avances au constructeur pour des travaux non encore réalisés.

IG27. La situation des cinq contrats en cours à la fin de l'année 1 se présente de la manière suivante :

	Contrat					
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**Total**
Produits du contrat comptabilisés selon le paragraphe 30	145	520	380	200	55	1 300
Charges du contrat comptabilisées selon le paragraphe 30	110	450	350	250	55	1 215
Déficits attendus comptabilisés conformément au paragraphe 44	–	–	–	40	30	70
Excédents comptabilisés moins déficits comptabilisés	35	70	30	(90)	(30)	15
Coûts du contrat encourus au cours de la période	110	510	450	250	100	1 420
Coûts du contrat encourus comptabilisés en charges du contrat au cours de la période conformément au paragraphe 30	110	450	350	250	55	1 215
Coûts du contrat relatifs à l'activité future comptabilisés en tant qu'actif conformément au paragraphe 35	–	60	100	–	45	205
Produits du contrat (voir ci-dessus)	145	520	380	200	55	1 300
Facturations intermédiaires (para 52)	100	520	380	180	55	1 235
Produits du contrat ne faisant pas l'objet d'une facturation intermédiaire	45	–	–	20	–	65
Avances (para 52)	–	80	20	–	25	125

Les montants à indiquer selon la présente Norme sont les suivants :	
Produits du contrat comptabilisés en produits de la période (para 50(a))	1 300
Coûts du contrat encourus et excédents comptabilisés (moins déficits comptabilisés) à la date considérée (para 51(a))	1 435
Avances reçues (para 51(b))	125
Montant brut dû par des clients au titre de travaux contractuels – présenté en tant qu'actif selon le paragraphe 53(a)	220
Montant brut dû à des clients au titre de travaux contractuels – présenté en tant qu'actif selon le paragraphe 53(a)	(20)

Les montants devant être indiqués selon les paragraphes 51(a), 53(a) et 53(b) sont calculés comme suit :

	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**Total**
Coûts du contrat encourus	110	510	450	250	100	1 420
Excédents comptabilisés moins déficits comptabilisés	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1 435
Facturations intermédiaires	100	520	380	180	55	1 235
Dû par les clients	45	60	100	–	15	220
Dû aux clients	–	–	–	(20)	–	(20)

IG28. Le montant indiqué selon le paragraphe 51(a) est le même que celui pour la période en cours, les informations se rapportant à la première année d'activité.

Comparaison avec IAS 11

IPSAS 11, *Contrats de construction* s'inspire essentiellement de la Norme comptable IAS 11, *Contrats de construction.* Les principales différences entre IPSAS 11 et IAS 11 sont les suivantes :

- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 11 a été intégré à IPSAS 11 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 11 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 11. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « produits » (revenue) et « état de la performance financière » dans IPSAS 11. Les termes équivalents dans IAS 11 sont « produit » (income) et « compte de résultat ».
- IPSAS 11 inclut des accords contraignants qui ne revêtent pas la forme d'un contrat légal entrant dans le champ d'application de la Norme.
- IPSAS 11 inclut des contrats en régie et des contrats non commerciaux entrant dans le champ d'application de la Norme.
- IPSAS 11 indique clairement que l'obligation de comptabilisation d'un déficit attendu sur un contrat, dès qu'il devient probable que les coûts du contrat dépasseront le total des produits du contrat, ne s'applique qu'aux contrats dans lesquels il est prévu, au début du contrat, que les coûts du contrat seront intégralement recouvrés auprès des parties dudit contrat.
- IPSAS 11 inclut des exemples supplémentaires destinés à illustrer l'application de la Norme à des contrats de construction non commerciaux.

IPSAS 12 — STOCKS

Remerciements

IPSAS 12 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 2 (Révisée en 2003) *Stocks*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 2 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 12 — STOCKS

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 12, *Stocks* a été publiée en juillet 2001.

En décembre 2006 l'IPSASB a publié une version révisée de l'IPSAS 12.

Depuis cette date, IPSAS 12 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 48, Charges de transfert, (publiée en mai 2023)
- IPSAS 47, Produits (publiée en mai 2023)
- IPSAS 46, Evaluation (publiée en mai 2023)
- IPSAS 45, Immobilisations corporelles (publiée en mai 2023)
- IPSAS 43, *Contrats de location* (publiée en janvier 2022)
- *COVID-19 : report des dates d'entrée en vigrueur* (publié en novembre 2020)
- IPSAS 41, *Instruments financiers* (publiée en août 2018)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS* 2015 (publié en avril 2016)
- IPSAS 33, Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*
- IPSAS 27, *Agriculture* (publiée en décembre 2009)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 12

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
2	Amendé	IPSAS 27 Décembre 2009 IPSAS 29 Janvier 2010 IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 47 Mai 2023
4	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
5	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
9	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
10	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
11	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023 IPSAS 48 Mai 2023
12	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016 IPSAS 45 Mai 2023
14A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016 IPSAS 45 Mai 2023
15	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
17	Amendé	IPSAS 48 Mai 2023
20	Amendé	IPSAS 43 Jenvier 2022
Titre au dessus du paragraphe 28	Supprimé	IPSAS 47 Mai 2023
28	Supprimé	IPSAS 47 Mai 2023
29	Amendé	IPSAS 27 Décembre 2009
33	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
39	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
43	Amendé	IPSAS 48 Mai 2023
44	Amendé	IPSAS 48 Mai 2023
47	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
48	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
Titre au dessus du paragraphe 50A	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
50A	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
50B	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
50C	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
50D	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
50E	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
50F	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
51A	Nouveau	IPSAS 27 Décembre 2009
51B	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
51C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
51D	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
51E	Nouveau	COVID-19 : Report des dates d'entrée en vigueur Novembre 2022
51F	Nouveau	IPSAS 43 Jenvier 2022
51G	Nouveau	IPSAS 45 Mai 2023
51H	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
51I	Nouveau	IPSAS 47 Mai 2023
51J	Nouveau	IPSAS 48 Mai 2023
52	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015

Décembre 2006

IPSAS 12 — STOCKS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–8
Définitions	9–14
Valeur nette de réalisation	10
Stocks	11–14
Évaluation des stocks	15–43
Coût des stocks	18–31
Coûts d'acquisition	19
Coûts de transformation	20–23
Autres coûts	24–27
Coût des stocks d'un prestataire de services	28
Coût de produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques	29
Techniques d'évaluation du coût	30-31
Méthodes de détermination du coût	32–37
Valeur nette de réalisation	38–42
Distribution de biens à un coût nul ou symbolique	43
Comptabilisation en charges	44–46
Présentation	47–50
Date d'entrée en vigueur	51–52
Retrait de IPSAS 12 (publié en 2001)	53
Base des conclusions	
Comparaison avec IAS 2	

La Norme comptable internationale du secteur public 12, *Stocks* (IPSAS 12) est formulée dans les paragraphes 1 à 53. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 12 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions, et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3*, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des stocks. Une des questions fondamentales de la comptabilisation des stocks est celle du montant des coûts à comptabiliser en tant qu'actif et à différer jusqu'à la comptabilisation des produits correspondants. La présente Norme donne des indications pratiques sur la détermination du coût et sa comptabilisation ultérieure en charges, y compris toute dépréciation à la valeur nette de réalisation. Elle donne également des indications sur les méthodes de détermination du coût qui sont utilisées pour imputer les coûts aux stocks.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation de tous les stocks, à l'exception :**

   (a) **[Supprimé]** ;

   (b) **des instruments financiers (voir les Normes IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation* et IPSAS 41, *Instruments financiers*)** ;

   (c) **des actifs biologiques liés à l'activité agricole et au produit agricole au moment de la récolte (voir la Norme IPSAS 27, *Agriculture*) ; e**t

   (d) **des travaux en cours dans le cadre de services devant être fournis à un coût nul ou symbolique directement versé par les destinataires.**

3. **La présente Norme ne s'applique pas à l'évaluation des stocks détenus par :**

   (a) **les producteurs de produits agricoles et forestiers, de production agricole après récolte et de minéraux et de produits d'origine minérale, dans la mesure où ils sont évalués à la valeur nette de réalisation selon des pratiques bien établies dans ces secteurs d'activités. Lorsque ces stocks sont évalués à la valeur nette de réalisation, les variations de cette valeur sont comptabilisées dans le solde net de la période au cours de laquelle est intervenue la variation ; et**

   (b) **les courtiers arbitragistes de marchandises, qui évaluent leurs stocks à la juste valeur, diminuée des coûts de vente. Lorsque ces stocks sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente, les variations de juste valeur diminuée des coûts de vente sont comptabilisées dans le solde net de la période au cours de laquelle est intervenue la variation.**

4. [Supprimé]

5. [Supprimé]

6. Les stocks visés au paragraphe 2(d) ne sont pas inclus dans la Norme IAS 2 *Stocks* et sont exclus du champ d'application de la présente Norme parce qu'ils comportent des éléments spécifiquement liés au secteur public qui nécessitent de plus amples réflexions.

7. À certains stades de la production, les stocks visés au paragraphe 3(a) sont évalués à

la valeur nette de réalisation. C'est le cas, par exemple, (a) au moment de la récolte des produits agricoles ou de l'extraction de minéraux, lorsque la vente est assurée en vertu d'un contrat à terme ou d'une garantie de l'État ou (b) lorsqu'un marché actif existe et que le risque de mévente est négligeable. Ces stocks ne sont exclus que des obligations d'évaluation de la présente Norme.

8. Les courtiers arbitragistes sont ceux qui achètent ou vendent des marchandises pour le compte de tiers ou pour leur propre compte. Les stocks désignés au paragraphe 3(b) sont essentiellement acquis en vue de leur vente dans un avenir proche et de dégager un bénéfice qui provient des fluctuations de prix ou de la marge du courtier arbitragiste. Lorsque ces stocks sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente, ils ne sont exclus que des obligations d'évaluation de la présente Norme.

Définitions

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

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

Les opérations avec contrepartie directe sont des opérations dans lesquelles l'entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet directement en contrepartie, à une autre entité une valeur approximativement égale (essentiellement sous la forme de trésorerie, de biens, de services ou d'utilisation d'immobilisations).

Les stocks sont des actifs :

(a) **sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ;**

(b) **sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées ou distribuées dans le processus de prestation de services ;**

(c) **détenus pour être vendus ou distribués dans le cours normal de l'activité ; ou**

(d) **en cours de production pour la vente ou la distribution.**

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

Les opérations sans cobtrepartie directe sont des opérations dans lesquelles l'entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale, ou remet une valeur à une autre entité sans recevoir directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale.

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

Valeur nette de réalisation

10. La valeur nette de réalisation désigne le montant net qu'une entité s'attend à réaliser sur la vente de stocks dans le cours normal de l'activité. La juste valeur reflète le prix auquel une transaction normale visant à vendre le même stock sur le marché principal (ou le marché le plus avantageux) pour ce stock aurait lieu entre des intervenants du marché à la date d'évaluation. La première est une valeur spécifique à l'entité, contrairement à la seconde. La valeur nette de réalisation des stocks peut ne pas être égale à la juste valeur diminuée des coûts de sortie.

Stocks

11. Les stocks englobent les biens acquis et détenus pour la revente, y compris par exemple les marchandises achetées par une entité et détenues pour la revente, ou les terrains ou autres biens immobiliers détenus pour la vente. Les stocks englobent également les produits finis ou les travaux en cours produits par l'entité. Les stocks comprennent également (a) les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production et (b) les biens acquis ou produits par une entité qui sont destinées à être distribués à d'autres parties à un coût nul (une charge de transfert) 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. Les coûts engagés pour exécuter un accord contraignant qui ne donnent pas lieu à des stocks (ou à des actifs entrant dans le champ d'application d'une autre norme) sont comptabilisés conformément à IPSAS 47, *Produits*.

12. Dans le secteur public, les stocks peuvent comprendre :

    (a) des stocks militaires ;

    (b) les pièces détachées destinées aux installations et équipements, à l'exception de celles traitées dans IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* ;

    (c) des matières premières pour la maintenance ;

    (d) des pièces détachées pour des immobilisations corporelles autres que celles traitées dans IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* ;

    (e) des réserves stratégiques (par exemple, des réserves énergétiques) ;

    (f) des stocks de monnaie non émise ;

    (g) des fournitures des services postaux détenues en vue de la vente (des timbres, par exemple) ;

    (h) des travaux en cours, et notamment :

        (i) des matériels éducatifs/de formation ; et

        (ii) des services rendus à des clients (par exemple, des services d'audit) lorsque ces services sont vendus dans des conditions normales du marché ; et

    (i) des terrains/biens immobiliers détenus en vue de leur vente.

13. Lorsque le gouvernement contrôle les droits de création et d'émission d'actifs divers, et notamment de timbres postaux et de monnaie, ces éléments de stocks sont comptabilisés comme des stocks aux fins de la présente Norme. Ils ne sont pas comptabilisés à leur valeur faciale mais évalués conformément au paragraphe 15, c'est-à-dire à leur coût d'impression ou de frappe.

14. Lorsqu'un gouvernement conserve des réserves stratégiques de produits divers, comme des réserves énergétiques (pétrole, par exemple) afin de les utiliser dans des situations d'urgence ou autres (par exemple, catastrophes naturelles ou autres urgences de défense civile), ces réserves stratégiques sont comptabilisées dans les stocks aux fins de la présente Norme et traitées en conséquence.

14A. Les stocks militaires sont composés d'éléments à usage unique, comme les munitions, missiles, fusées et bombes, utilisés par des armes ou des systèmes de défense. Cependant, certains types de missiles sont comptabilisés selon les dispositions d'IPSAS 45, s'ils respectent les critères de comptabilisations prévus dans cette norme.

Évaluations des stocks

15. **Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, sauf dans les cas où le paragraphe 16 ou le paragraphe 17 s'applique.**

16. **Lorsque les stocks sont acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, leur coût doit être évalué à leur juste valeur à la date d'acquisition.**

17. **Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et du coût de remplacement courant s'ils sont détenus à des fins de :**

    (a) distribution à un coût nul ou symbolique (une charge de transfert) ;

    (b) consommation dans le processus de production de biens destinés à être distribués à un coût nul (une charge de transfert) ou symbolique.

Coût des stocks

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

Coûts d'acquisition

19. Les coûts d'acquisition des stocks comprennent (a) le prix d'achat, (b) les droits de douane et autres taxes (hormis les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que (c) les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

Coûts de transformation

20. Les coûts de transformation de stocks de travaux en cours en stocks de produits finis sont essentiellement encourus dans un environnement de fabrication. Les coûts de

transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, tels ceux de la main-d'œuvre directe. Ils comprennent également l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment (a) du volume de production, tels que l'amortissement et l'entretien des bâtiments, l'équipement industriels et les actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation utilisés dans le processus de production, et (b) les frais de gestion et d'administration de l'usine. Les frais de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

21. L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre de périodes ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant d'un entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes affecté à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés sont comptabilisés comme une charge de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Dans des périodes de production anormalement élevée, le montant des frais généraux fixes affectés à chaque unité produite est diminué de telle sorte que les stocks ne soient pas évalués au-dessus du coût. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.

22. Par exemple, l'affectation de coûts, fixes et variables, encourus dans le cadre de l'aménagement de terrains non bâtis détenus en vue de leur vente sous la forme de propriétés foncières résidentielles ou commerciales peut comprendre des coûts d'aménagement paysager, de drainage, de pose de canalisations pour les raccordements aux services d'intérêt général, etc.

23. Un processus de production peut donner lieu à la production simultanée de plus d'un produit. Tel est le cas, par exemple, en cas de production de produits liés ou lorsqu'il y a un produit principal et un sous-produit. Lorsque les coûts de transformation de chaque produit ne sont pas identifiables séparément, ils sont répartis entre les produits sur une base rationnelle et cohérente. Cette répartition peut être opérée par exemple sur la base de la valeur de vente relative de chaque produit, soit au stade du processus de production où les produits deviennent identifiables séparément, soit à l'achèvement de la production. La plupart des sous-produits sont, par leur nature même, non significatifs. Lorsque tel est le cas, ils sont souvent évalués à la valeur nette de réalisation, et cette valeur est déduite du coût du produit principal.

De ce fait, la valeur comptable du produit principal n'est pas différente de façon significative de son coût.

Autres coûts

24. Les autres coûts ne sont inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Par exemple, il peut être approprié d'inclure dans le coût des stocks des frais généraux autres que ceux de production ou encore les coûts de conception de produits à l'usage de clients spécifiques.

25. Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus :

    (a) montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production ;

    (b) coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;

    (c) frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ; et

    (d) frais de commercialisation.

26. IPSAS 5, *Coûts d'emprunt* identifie les circonstances limitées dans lesquelles des coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks.

27. Une entité peut acheter des stocks selon des conditions de règlement différé. Lorsque l'accord contient effectivement un élément de financement, celui-ci, par exemple une différence entre le prix d'achat pour des conditions normales de crédit et le montant payé, est comptabilisé comme une charge d'intérêt sur la période du financement.

[Supprimé]

28. [Supprimé]

Coût de produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques

29. Selon IPSAS 27, les stocks comprenant la production agricole, récoltée par une entité à partir de ses actifs biologiques, sont évalués lors de la comptabilisation initiale à leur juste valeur, moins les coûts des ventes au moment de la récolte. Il s'agit du coût des stocks à cette date pour l'application de la présente Norme.

Techniques d'évaluation du coût

30. Les techniques d'évaluation du coût des 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 standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficience et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

31. Les stocks peuvent être transférés à l'entité au moyen d'une transaction sans contrepartie directe. Par exemple, un organisme d'aide internationale peut faire don de fournitures médicales à un hôpital public à la suite d'une catastrophe naturelle. Dans ces cas, le coût du stock est sa juste valeur à la date d'acquisition.

Méthodes de détermination du coût

32. **Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en utilisant une identification spécifique de leurs coûts individuels.**

33. L'identification spécifique des coûts signifie que des coûts spécifiques sont attribués à des éléments identifiés des stocks. C'est un traitement approprié pour les éléments qui sont affectés à un projet spécifique, qu'ils aient été achetés ou produits. Toutefois, l'identification spécifique des coûts n'est pas appropriée lorsqu'il existe un grand nombre d'éléments des stocks qui sont ordinairement fongibles. En de telles circonstances, le mode de sélection des éléments qui restent dans les stocks pourrait être utilisé pour obtenir des effets prédéterminés sur le solde net de la période.

34. **Pour appliquer le paragraphe 33, une entité doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks présentant une nature et un usage similaires dans l'entité. Des stocks présentant des natures ou des usages différents (par exemple, des marchandises utilisées dans un secteur d'activité et le même type de marchandises utilisées dans un autre secteur d'activité) peuvent justifier des méthodes de détermination du coût différentes. Une différence dans l'implantation géographique des stocks (et dans les règles fiscales applicables) n'est pas suffisante en soi pour justifier l'utilisation de méthodes différentes de détermination du coût.**

35. **Le coût des stocks autres que ceux traités au paragraphe 30, doit être déterminé en utilisant la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré. Une entité doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaires dans l'entité. Pour les stocks ayant une nature ou un usage différent, l'application d'autres méthodes de détermination du coût peut être justifiée.**

36. Par exemple, des stocks utilisés dans un secteur d'activité peuvent avoir un usage différent pour l'entité du même type de stocks utilisés dans un autre secteur d'activité. Toutefois, une différence dans la situation géographique des stocks n'est pas suffisante en soi pour justifier l'utilisation de formules différentes de détermination du coût.

37. La méthode PEPS suppose que les éléments du stock qui ont été acquis les premiers sont vendus les premiers et qu'en conséquence, les éléments restant en stock à la fin de la période sont ceux qui ont été achetés ou produits le plus récemment. Selon la méthode du coût moyen pondéré, le coût de chaque élément est déterminé à partir de la moyenne pondérée du coût d'éléments similaires au début d'une période et du coût d'éléments similaires achetés ou produits au cours de la période. Cette moyenne peut être calculée périodiquement ou lors de la réception de chaque nouvelle livraison, selon la situation particulière de l'entité.

Valeur nette de réalisation

38. Le coût des stocks peut ne pas être recouvrable si ces stocks ont été endommagés, s'ils sont devenus complètement ou partiellement obsolètes ou si leur prix de vente

a subi une baisse. Le coût des stocks peut également ne pas être recouvrable si les coûts estimés d'achèvement ou les coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente, l'échange ou la distribution ont augmenté. La pratique consistant à déprécier les stocks au-dessous du coût pour les ramener à leur valeur nette de réalisation est cohérente avec le principe suivant lequel les actifs ne doivent pas figurer pour un montant supérieur au montant des avantages économiques futurs ou du potentiel de service que l'on s'attend à obtenir de leur vente, de leur échange, de leur distribution ou de leur utilisation.

39. La dépréciation des stocks à la valeur nette de réalisation s'effectue habituellement sur une base individuelle. Dans certains cas, toutefois, il peut être approprié de regrouper des éléments similaires ou ayant un rapport entre eux. Ce peut être le cas des éléments de stocks qui ont des finalités ou usages finaux similaires, et qui pratiquement ne peuvent pas être évalués séparément des autres éléments de cette ligne de produits. Il n'est pas approprié de pratiquer une dépréciation des stocks pour une catégorie de ceux-ci, par exemple, les produits finis, ou pour la totalité des stocks d'un secteur d'activité ou d'un secteur géographique.

40. Les estimations de la valeur nette de réalisation prennent également en considération le but dans lequel les stocks sont détenus. Par exemple, la valeur nette de réalisation de quantités détenues en stocks pour satisfaire à des contrats de vente ou de services fermes est fondée sur le prix spécifié dans le contrat. Si les quantités spécifiées dans le contrat sont inférieures aux quantités détenues en stock, la valeur nette de réalisation des quantités en excédent est fondée sur les prix de vente généraux. La Norme comptable internationale IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* contient des indications relatives au traitement des provisions ou des passifs éventuels, tels que ceux qui résultent de contrats de vente fermes supérieurs aux quantités détenues en stock et de contrats d'achat fermes.

41. Les matières premières et autres fournitures détenues pour être utilisées dans la production des stocks ne sont pas évaluées en dessous du coût s'il est attendu que les produits finis dans lesquels elles seront incorporées seront vendus, échangés ou distribués au coût ou au-dessus de celui-ci. Cependant, lorsqu'une baisse du prix des matières premières indique que le coût des produits finis est supérieur à la valeur nette de réalisation, les matières premières sont dépréciées à leur valeur nette de réalisation. Dans un tel cas, le coût de remplacement des matières premières peut se révéler être la meilleure mesure disponible de leur valeur nette de réalisation.

42. Une nouvelle évaluation de la valeur nette de réalisation est effectuée lors de chaque période suivante. Lorsque les circonstances qui justifiaient précédemment de déprécier les stocks en dessous du coût n'existent plus ou lorsqu'il y a des indications claires d'une augmentation de la valeur nette de réalisation en raison d'un changement de la situation économique, le montant de la dépréciation fait l'objet d'une reprise (c'est-à-dire que la reprise est limitée au montant de la dépréciation initiale) de sorte que la nouvelle valeur comptable est le plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation révisée. Tel est le cas par exemple lorsqu'un élément des stocks qui est comptabilisé à la valeur nette de réalisation parce que son prix de vente a baissé est encore disponible lors d'une période ultérieure et que son prix de vente

a augmenté.

Distribution de biens à coût nul ou symbolique

43. Une entité du secteur public peut détenir des stocks dont les avantages économiques futurs ou le potentiel de service ne sont pas directement liés à leur capacité à générer des flux de trésorerie nets entrants. Ces types de stocks peuvent exister lorsqu'un État a décidé de distribuer certains biens à un coût nul (une charge de transfert) ou symbolique. Dans ces cas, les avantages économiques futurs ou le potentiel de service des stocks pour la communication d'informations sont reflétés par le montant que l'entité devrait payer pour acquérir les avantages économiques ou le potentiel de service si cela s'avérait nécessaire pour réaliser les objectifs de l'entité. Si les avantages économiques ou le potentiel de service ne peuvent être acquis sur le marché, il conviendra d'effectuer une estimation du coût de remplacement. Si l'objet pour lequel le stock est détenu change, le stock est alors évalué par application des dispositions du paragraphe 15.

Comptabilisation en charges

44. **Lorsque les stocks sont vendus, échangés ou distribués, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de la période au cours de laquelle les produits correspondants sont comptabilisés. S'il n'y a pas de produits correspondants (c'est-à-dire lorsque la transaction donne lieu à une charge de transfert), la charge est comptabilisée conformément à IPSAS 48, *Charges de transfert*. Le montant de toute dépréciation des stocks ainsi que toutes les pertes de stocks doivent être comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle la dépréciation ou la perte se produit. Le montant de toute reprise d'une dépréciation des stocks doit être comptabilisé comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges dans la période au cours de laquelle la reprise intervient.**

45. Pour un prestataire de services, le moment où les stocks sont comptabilisés en charges intervient normalement lorsque les services ont été fournis ou lors de la facturation de services imputables.

46. Certains éléments de stocks peuvent être affectés à d'autres comptes d'actifs, par exemple, les stocks utilisés comme éléments des immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même. Les stocks affectés à un autre élément d'actif selon cette modalité sont comptabilisés en charges au cours de la durée d'utilité de cet actif.

Présentation

47. **Les états financiers doivent indiquer :**

    (a) **les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée ;**

    (b) **la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entité ;**

(c) **la valeur comptable des stocks comptabilisés à la juste valeur, diminuée des coûts de sortie ;**

(d) **le montant des stocks comptabilisés en charges dans la période ;**

(e) **le montant de toute dépréciation des stocks comptabilisée en charges de la période selon le paragraphe 42 ;**

(f) **le montant de toute reprise de dépréciation qui est comptabilisé dans l'état de la performance financière de la période selon le paragraphe 42 ;**

(g) **les circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks selon le paragraphe 42 ; et**

(h) **la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.**

48. Les informations concernant les valeurs comptables des différentes catégories de stocks ainsi que l'étendue des variations de ces actifs sont utiles aux utilisateurs des états financiers. Les classifications usuelles des stocks sont les marchandises, les fournitures de production, les matières premières, les travaux en cours et les produits finis.

49. Le coût des stocks comptabilisé en charges de la période se compose des coûts précédemment inclus dans l'évaluation des éléments de stocks vendus, échangés ou distribués, et des frais généraux de production non affectés et des coûts de production des stocks d'un montant anormal. Les particularités de chaque entité peuvent également justifier l'inclusion d'autres coûts, tels que les coûts de distribution.

50. Certaines entités adoptent pour le solde net un format qui conduit à présenter des montants autres que le coût des stocks, comptabilisés en charges au cours de la période. Selon ce format, une entité présente une analyse des charges utilisant une classification établie par nature des charges. Dans ce cas, l'entité mentionne les coûts comptabilisés en charges pour les matières premières et consommables, les coûts de main-d'œuvre et autres coûts ainsi que le montant de la variation nette des stocks dans la période.

Évaluation à la valeur actuelle

50A. **Une entité doit fournir des informations aidant les utilisateurs de ses états financiers à apprécier les deux éléments suivants :**

(a) pour les stocks évalués à la juste valeur de façon récurrente ou non récurrente dans l'état de la situation financière après leur comptabilisation initiale, les techniques d'évaluation et les données d'entrée utilisées pour déterminer ces évaluations ; et

(b) pour les évaluations récurrentes à la juste valeur utilisant des données d'entrée non observables importantes (niveau 3), l'incidence de ces évaluations sur l'excédent ou le déficit ou sur les actifs nets/capitaux propres de la période.

50B. Pour atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 50A, une entité doit prendre en considération l'ensemble des éléments suivants :

(a) le niveau de détail nécessaire pour satisfaire aux obligations d'information à fournir ;

(b) l'importance à accorder à chacune des différentes obligations ;

(c) le degré d'agrégation ou de désagrégation à retenir ; et

(d) la nécessité, pour les utilisateurs des états financiers, d'obtenir des informations supplémentaires afin d'évaluer les informations quantitatives fournies.

Si les informations fournies conformément à la présente IPSAS et aux autres IPSAS sont insuffisantes pour atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 50A, une entité doit fournir les informations supplémentaires nécessaires pour atteindre ces objectifs.

50C. Pour atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 50A, une entité doit fournir, au minimum, les informations suivantes pour chaque catégorie de stocks (voir le paragraphe 50D concernant la détermination des catégories appropriées de stocks) évalués à la juste valeur (y compris les évaluations fondées sur la juste valeur entrant dans le champ d'application de l'IPSAS 46, Évaluation) dans l'état de la situation financière après leur comptabilisation initiale :

(a) Pour les évaluations récurrentes et non récurrentes à la juste valeur, l'évaluation à la juste valeur à la fin de la période de présentation de l'information financière et, pour les évaluations non récurrentes à la juste valeur, les raisons de cette évaluation. Les évaluations récurrentes à la juste valeur des stocks sont celles que la présente Norme impose ou autorise dans l'état de la situation financière à la fin de chaque période de présentation de l'information financière. Les évaluations non récurrentes à la juste valeur des stocks sont celles que la présente Norme impose ou autorise dans des circonstances particulières ;

(b) Pour les évaluations récurrentes et non récurrentes à la juste valeur, le niveau de la hiérarchie des justes valeurs dans lequel les évaluations à la juste valeur sont classées dans leur intégralité (niveau 1, 2 ou 3) ;

(c) Pour les évaluations récurrentes et non récurrentes à la juste valeur estimées à l'aide de données d'entrée non observables, une description de la ou des techniques d'évaluation et des données d'entrée utilisées pour l'évaluation à la juste valeur. Lorsqu'il y a eu un changement de technique d'évaluation (par exemple, le passage d'une approche de marché à une approche par le résultat ou l'utilisation d'une technique d'évaluation supplémentaire), l'entité doit indiquer ce changement ainsi que les raisons qui le motivent. Pour les évaluations à la juste valeur classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, une entité doit fournir des informations quantitatives sur les données d'entrée non observables importantes utilisées dans l'évaluation à la juste valeur. Une entité n'est pas tenue de créer des informations quantitatives pour satisfaire à cette obligation d'information si les données d'entrée quantitatives non observables ne sont pas élaborées par l'entité lors de l'évaluation à la juste valeur (par exemple lorsqu'une entité utilise des prix issus de transactions antérieures ou des informations de prix fournies par des tiers sans ajustement). Toutefois, en fournissant cette information, une entité ne peut ignorer des

données d'entrée quantitatives non observables qui sont importantes pour l'évaluation à la juste valeur et raisonnablement accessibles à l'entité ;

(d) Pour les évaluations récurrentes à la juste valeur classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou pour les évaluations récurrentes à la juste valeur estimées à l'aide de données d'entrée non observables, un rapprochement entre les soldes d'ouverture et les soldes de clôture, indiquant séparément les variations de la période attribuables aux éléments suivants :

(i) le total des gains ou pertes de la période comptabilisés dans l'excédent ou le déficit, ainsi que le ou les postes de l'excédent ou du déficit dans lesquels ces gains ou pertes sont comptabilisés ;

(ii) le total des gains ou pertes de la période comptabilisés dans les actifs nets/capitaux propres, ainsi que le ou les postes des actifs nets/capitaux propres dans lesquels ces gains ou pertes sont comptabilisés ; et

(iii) les achats, ventes, émissions et règlements (chacun de ces types de variations étant indiqué séparément).

(e) Pour les évaluations récurrentes à la juste valeur classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou pour les évaluations récurrentes à la juste valeur estimées à l'aide de données d'entrée non observables, le montant du total des gains ou pertes de la période visé au paragraphe (d)(i), inclus dans l'excédent ou le déficit, qui est attribuable à la variation des gains ou pertes non réalisés relatifs aux stocks détenus à la fin de la période de présentation de l'information financière, ainsi que le ou les postes de l'excédent ou du déficit dans lesquels ces gains ou pertes non réalisés sont comptabilisés ;

(f) Pour les évaluations récurrentes et non récurrentes à la juste valeur classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou pour les évaluations récurrentes et non récurrentes à la juste valeur estimées à l'aide de données d'entrée non observables, une description des processus d'évaluation utilisés par l'entité (y compris, par exemple, la manière dont une entité détermine ses méthodes et procédures d'évaluation et analyse les variations des évaluations à la juste valeur d'une période à l'autre) ; et

(g) Pour les évaluations récurrentes à la juste valeur classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs :

(i) pour toutes ces évaluations, une description narrative de la sensibilité de l'évaluation à la juste valeur aux variations des données d'entrée non observables lorsque la modification de ces données d'entrée vers un montant différent pourrait entraîner une évaluation à la juste valeur significativement plus élevée ou plus faible. Lorsqu'il existe des interrelations entre ces données d'entrée et d'autres données d'entrée non observables utilisées dans l'évaluation à la juste valeur, une entité doit également fournir une description de ces interrelations et de la manière dont elles pourraient amplifier ou atténuer l'effet des variations des données d'entrée non observables sur l'évaluation à la juste valeur. Pour satisfaire à cette obligation d'information, la description narrative de la

sensibilité aux variations des données d'entrée non observables doit inclure, au minimum, les données d'entrée non observables fournies conformément au point (c).

50D. Une entité doit déterminer le niveau approprié de désagrégation des stocks sur la base des éléments suivants :

(a) la nature, les caractéristiques et les risques des stocks ; et

(b) le niveau de la hiérarchie des justes valeurs dans lequel l'évaluation à la juste valeur est classée.

La désagrégation peut devoir être plus poussée pour les évaluations à la juste valeur classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, car ces évaluations comportent un degré plus élevé d'incertitude et de subjectivité. La détermination du niveau approprié de désagrégation des stocks pour lesquels des informations relatives aux évaluations à la juste valeur doivent être fournies requiert l'exercice du jugement professionnel. Les stocks nécessiteront souvent une désagrégation plus détaillée que les postes présentés dans l'état de la situation financière. Toutefois, une entité doit fournir des informations suffisantes pour permettre le rapprochement avec les postes présentés dans l'état de la situation financière. Si une autre IPSAS précise le niveau de désagrégation applicable à un stock, une entité peut utiliser cette désagrégation pour fournir les informations exigées par la présente Norme, à condition qu'elle satisfasse aux exigences du présent paragraphe.

50E. Pour chaque catégorie de stocks qui n'est pas évaluée à la juste valeur dans l'état de la situation financière mais pour laquelle la juste valeur est indiquée, une entité doit fournir les informations exigées par le paragraphe 50C(b), (c) et (g). Toutefois, une entité n'est pas tenue de fournir les informations quantitatives relatives aux données d'entrée non observables importantes utilisées dans les évaluations à la juste valeur classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, exigées par le paragraphe 50C(c). Pour ces stocks, une entité n'est pas tenue de fournir les autres informations exigées par la présente Norme.

50F. Une entité doit présenter les informations quantitatives exigées par la présente Norme sous forme de tableau, sauf si un autre format est plus approprié.

Date d'entrée en vigueur

51. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er juillet 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

51A. **IPSAS 27 a amendé le paragraphe 29. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers annuels pour les périodes ouvertes à compter du 1er** avril **2011. Si une entité applique IPSAS 27 pour une période ouverte avant le 1er avril 2011, cet amendement s'applique également pour cette période antérieure.**

51B. **Le paragraphe 52 a été amendé par IPSAS 33, Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer l'amendement pour cette période antérieure.**

51C. ***À la suite des Améliorations des IPSAS* publiées en avril 2016, le paragraphe 12 a été amendé et le paragraphe 14A a été ajouté. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer.**

51D. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 4 et 5. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

51E. **Le paragraphe 2 a été amendé par IPSAS 41, publiée en août 2018. Une entité doit appliquer l'amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2023. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2023, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 41.**

51F. **Le paragraphe 20 a été amendé par IPSAS 43, *Contrats de location* publiée en janvier 2022. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si cette entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer ces amendements en même temps qu'elle applique IPSAS 43.**

51G. **Les paragraphes 12(d) et 14A ont été modifiés par IPSAS 45 publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 45 en même temps.**

51H. **Les paragraphes 10 et 47 ont été modifiés, et les paragraphes 50A à 50F ont été ajoutés par l'IPSAS 46, Évaluation, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les modifications à une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 en même temps.**

51I. **Les paragraphes 2, 9, 11, 39 et 48 ont été modifiés, et le paragraphe 28 a été supprimé par IPSAS 47, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces amendements aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit en faire état et appliquer IPSAS 47 en même temps.**

51J. **Les paragraphes 11, 17, 43 et 44 sont amendés par IPSAS 48, *Charges de transfert*, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer l'amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 48.**

52. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Retrait de IPSAS 12 (2001)

53. La présente Norme annule et remplace IPSAS 12, *Stocks* publiée en 2001.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 12, mais n'en fait pas partie intégrante.

Contexte

BC1. Le programme de convergence entre les normes IFRS et l'IPSASB est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB est de faire converger les Normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'IASB lorsque cela est approprié pour des entités du secteur public.

BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à la Norme internationale d'information financière (IFRS) équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et les IFRS équivalentes sont identifiées dans la *Comparaison avec les IFRS* incluse dans chaque IPSAS.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes IAS[1] dans le cadre de son Projet d'améliorations générales. Les objectifs du Projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les conflits au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations ». Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 12, publiée en décembre 2001 était basée sur IAS 2 (Révisée en 1993), *Stocks* qui a été publiée de nouveau en décembre 2003. Vers la fin 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2] a mis en place un projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la convergence, dans les cas appropriés, des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

BC5. L'IPSASB a revu IAS 2 améliorée et a accepté en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision de l'IAS et les modifications apportées. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au Comprehensive Subscription Service de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - www.iasb.org). Dans les cas où la norme IPSAS s'écarte de la norme IAS correspondante, les Bases des Conclusions expliquent les raisons de cet éloignement spécifiques au secteur public

[1] Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

[2] The PSC became the IPSASB when the IFAC Board changed the PSC's mandate to become an independent standard-setting board in November 2004.

BC6. IAS 2 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS postérieurement à décembre 2003. IPSAS 12 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication des Normes IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu et formé une opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

Révision d'IPSAS 12 suite à la publication en avril 2016 de la partie III *des Améliorations des IPSAS 2015 :* questions soulevées par les intervenants.

BC7. Les directives pour les rapports statistiques des finances publiques utilisent les termes de « stocks militaires » pour couvrir tous les éléments à usage unique, y compris les munitions. L'IPSAS Board a considéré que l'utilisation des termes « stocks militaires » comme dans les rapports statistiques en remplacement de « munitions », et l'ajout d'une description, permettait de clarifier les types d'actifs militaires à comptabiliser en stock, et d'assurer la cohérence avec les directives pour les rapports statistiques des finances publiques.

Révision d'IPSAS 12 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC8. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Révision d'IPSAS 12 à la suite de la publication d'IPSAS 46, *Évaluation*

BC9. L'IPSASB a élaboré l'IPSAS 46 afin de garantir que les bases d'évaluation soient appliquées de manière cohérente à toutes les transactions. Cette prise de position modifie l'IPSAS 12 en :

(a) mettant à jour la définition de la juste valeur afin de clarifier son application dans l'ensemble des IPSAS et de l'aligner sur les IFRS ; et

(b) ajoutant des obligations d'information relatives à la juste valeur afin d'aider les utilisateurs à apprécier les techniques d'évaluation et les données d'entrée utilisées pour évaluer les stocks à la juste valeur, ainsi que l'incidence sur l'excédent ou le déficit ou sur les actifs nets/capitaux propres de la période.

Les raisons de ces modifications sont exposées dans la Base des conclusions de l'IPSAS 46.

BC10. IPSAS 46 a également introduit une base d'évaluation propre au secteur public applicable aux actifs détenus pour leur capacité opérationnelle. Dans le cadre de son examen de toutes les bases d'évaluation figurant dans sa documentation, l'IPSASB a examiné si la valeur opérationnelle actuelle devait être ajoutée à une base d'évaluation existante dans la présente Norme ou remplacer l'une d'elles.

BC11. L'IPSASB a convenu de maintenir les bases d'évaluation actuelles dans la présente Norme. L'IPSASB a notamment relevé que le coût de remplacement actuel, qui partage certaines caractéristiques avec la valeur opérationnelle actuelle, devait être conservé et ne pas être remplacé dans la présente Norme, car lors de la publication de l'IPSAS 46, l'IPSASB n'avait connaissance d'aucun problème pratique lié à l'application du coût de remplacement actuel aux stocks. L'IPSASB a convenu que toute modification d'une base d'évaluation spécifique dans la présente Norme devrait être examinée dans le cadre d'un projet distinct relatif à cette IPSAS. Cela permettra aux parties prenantes d'apprécier clairement les conséquences de la proposition.

Comparaison avec IAS 2

IPSAS 12, *Stocks* s'inspire essentiellement de la Norme IAS 2 (révisée en 2003) *Stocks*. Les principales différences entre IPSAS 12 et IAS 2 sont les suivantes :

- IPSAS 12 utilise une définition différente de celle de IAS 2, la différence formulée étant que dans le secteur public, certains stocks sont distribués à un coût nul ou symbolique.
- IPSAS 12 clarifie le fait que les travaux en cours de services destinés à être distribués à un coût nul ou symbolique en contrepartie directe par les destinataires sont exclus du champ d'application de la Norme.
- Une définition du « coût de remplacement courant », qui s'ajoute aux définitions de IAS 2, a été intégrée à IPSAS 12.
- IPSAS 12 impose que lorsque les stocks sont acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, leur coût soit évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.
- IPSAS 12 impose, lorsque des stocks sont fournis à un coût nul ou symbolique, d'évaluer ceux-ci au plus faible du coût et du coût de remplacement courant.
- IPSAS 12 utilise une terminologie différente, dans certains cas, de celle de IAS 2. L'exemple le plus notable est le recours aux termes « état de la situation financière » dans IPSAS 12. Le terme équivalent dans IAS 2 est « compte de résultat ».
- IPSAS 12 n'utilise pas le terme « produit » (income), qui dans IAS 2 a un sens plus large que le terme « produits » (revenue).

IPSAS 13 — CONTRATS DE LOCATION

Remerciements

IPSAS 13 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 17 (révisée en 2003 ,(*Contrats de location*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 17 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 13 — CONTRATS DE LOCATION

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 13, *Contrats de location* a été publiée en Décembre 2001.

En Décembre 2006, l'IPSASB a publié une norme IPSAS 13 révisée.

Depuis cette date, IPSAS 13 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS 2019* (publiées en janvier 2020)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS 2015* (publiées en avril 2016)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique* (publiée en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- IPSAS27, *Agriculture* (publiée en décembre 2009)
- IPSAS 31, *Immobilisations Incorporelles* (publiée en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 13

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
2	Amendé	IPSAS 27 Décembre 2009 Améliorations des IPSAS Avril 2016
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
4	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
19	Supprimé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
20	Supprimé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
20A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
21	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
25	Amendé	IPSAS 32 Octobre 2011
26	Amendé	IPSAS 32 Octobre 2011
27	Amendé	IPSAS 32 Octobre 2011
36	Amendé	IPSAS 31 Janvier 2010
40	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
41	Amendé	IPSAS 31 Janvier 2010
44	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
66	Amendé	IPSAS 31 Janvier 2010
67	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
76	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
79	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
80	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
84	Supprimé	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
84A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
85A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
85B	Nouveau	IPSAS 32 Octobre 2011
85C	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
85D	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
85E	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
85F	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
86	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015

Décembre 2006

IPSAS 13 — CONTRATS DE LOCATION

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–7
Définitions	8–11
Variations des paiements au titre de la location entre le commencement du contrat de location et le début de la période de location	9
Contrats de location avec option d'achat	10
Taux marginal d'endettement	11
Classification des contrats de location	12–24
Contrats de location et autres contrats	25–27
Contrats de location dans les états financiers du preneur	28–44
Contrats de location-financement	28–41
Contrats de location simple	42–44
Contrats de location dans les états financiers du bailleur	45–69
Contrats de location-financement	45–61
Comptabilisation initiale	50–61
Contrats de location simple	62–69
Opérations de cession-bail	70–78
Dispositions transitoires	79–84
Date d'entrée en vigueur	85–86
Retrait de IPSAS 13 (2001)	87
Base des conclusions	
Guide d'application	
Comparaison avec IAS 17	

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 13, *Contrats de location* est énoncée dans les paragraphes 1 à 87. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 13 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions, et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est d'établir, pour le preneur et le bailleur, les principes comptables appropriés et les informations à fournir au titre des contrats de location-financement et des contrats de location simple.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation de tous les contrats de location, sauf :**

   (a) **les contrats de location portant sur l'exploration ou l'utilisation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel, et autres ressources similaires non renouvelables, et**

   (b) **les accords de licences portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur.**

   Toutefois, la présente Norme ne doit pas s'appliquer à l'évaluation :

   (a) **d'un bien immobilier détenu par des preneurs et comptabilisé comme immeuble de placement (voir la Norme IPAS 16, *Immeubles de placement*) ;**

   (b) **d'un immeuble de placement mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simples (voir IPSAS 16) ;**

   (c) **d'actifs biologiques inclus dans le périmètre d'IPSAS 27, *Agriculture*, détenus par des preneurs en vertu de contrats de location-financement ; ou**

   (d) **d'actifs biologiques inclus dans le périmètre d'IPSAS 27, *Agriculture*, mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location-simple.**

3. [Supprimé]

4. [Supprimé]

5. La présente Norme s'applique aux accords qui transfèrent le droit d'utilisation des actifs, même s'ils imposent au bailleur des prestations importantes dans le cadre de l'exploitation ou de la maintenance desdits actifs. La présente Norme ne s'applique pas aux contrats de services qui ne transfèrent pas le droit d'utilisation des actifs de l'une des parties contractantes à l'autre partie. Des entités du secteur public peuvent conclure des accords complexes pour la fourniture de services, qui peuvent inclure ou non des contrats de location portant sur des actifs. Ces accords sont abordés dans les paragraphes 25 à 27.

6. La présente Norme ne s'applique pas (a) aux contrats de location portant sur l'exploration ou l'utilisation de ressources naturelles, comme le pétrole, le gaz, le bois, les métaux et autres droits miniers, (b) ni aux accords de licences portant sur des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur. En effet, ces types d'accords sont de nature à créer des problématiques comptables complexes, qui doivent être traitées distinctement.

7. La présente Norme ne s'applique pas aux immeubles de placement. Les immeubles de placement sont évalués par les bailleurs et les preneurs conformément aux dispositions de IPSAS 16.

Définitions

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

Le début de la période de location est la date à partir de laquelle le preneur est autorisé à exercer son droit d'utilisation de l'actif loué. Il s'agit de la date de comptabilisation initiale du contrat de location (c'est-à-dire la comptabilisation des actifs, passifs, produits ou charges qui proviennent du contrat de location, selon le cas).

Le loyer conditionnel désigne la partie des paiements au titre de la location dont le montant n'est pas fixe mais qui est établie sur la base du montant futur d'un critère qui varie autrement que par l'écoulement du temps (par exemple, un pourcentage du chiffre d'affaires futur, le degré d'utilisation future, les indices des prix futurs et les taux d'intérêt du marché futurs).

La durée de vie économique désigne soit :

(a) **la période pendant laquelle il est prévu qu'un actif produise des avantages économiques ou un potentiel de service pour un ou plusieurs utilisateurs ; soit**

(b) **le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation de l'actif par un ou plusieurs utilisateurs.**

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

L'investissement brut dans le contrat de location est le total :

(a) **des paiements minimaux à recevoir au titre de la location par le bailleur dans le cadre d'un contrat de location-financement, et**

(b) **de toutes les valeurs résiduelles non garanties revenant au bailleur.**

La valeur résiduelle garantie est :

(a) **pour le preneur, la part de la valeur résiduelle qui est garantie par le preneur ou par une personne qui lui est liée (le montant de la garantie étant le montant maximum qui pourrait devenir exigible en toute circonstance) ; et**

(b) **pour le bailleur, la part de la valeur résiduelle qui est garantie par le preneur ou par un tiers, non lié au bailleur, qui a la capacité financière d'assumer les obligations de garantie.**

Le commencement du contrat de location est la date de signature du contrat de location ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat de location. À cette date :

(a) **un contrat de location est classé soit comme contrat de location simple, soit comme contrat de location-financement ; et**

(b) **pour un contrat de location-financement, les montants à comptabiliser au commencement du contrat de location sont déterminés.**

Les coûts directs initiaux sont des coûts marginaux directement attribuables à la négociation et à la rédaction d'un contrat de location, à l'exception toutefois des coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs.

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

(a) **des paiements minimaux au titre de la location ; et**

(b) **de la valeur résiduelle non garantie**

devant être égale à la somme (i) de la juste valeur de l'actif loué et (ii) des coûts directs initaux du bailleur.

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

La période de location désigne la période non résiliable pour laquelle le preneur s'est engagé à louer l'actif ainsi que toutes périodes ultérieures pour lesquelles le preneur a l'option d'obtenir la poursuite de son contrat de location moyennant ou non le paiement d'une somme complémentaire dans la mesure où, dès le commencement du contrat de location, on peut avoir la certitude raisonnable que le preneur exercera son option.

Le taux marginal d'endettement du preneur est le taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour un contrat de location similaire ou, si celui-ci ne peut être déterminé, le taux d'intérêt qu'obtiendrait le preneur, au commencement du contrat de location, pour emprunter sur une durée et avec une garantie similaires les fonds nécessaires à l'acquisition de l'actif.

Les paiements minimaux au titre de la location sont les paiements que le preneur est, ou peut-être, tenu d'effectuer pendant la durée du contrat de location à l'exclusion du loyer conditionnel, du coût des services et des taxes à payer ou à rembourser au bailleur ainsi que :

(a) **pour le preneur, tous les montants garantis par lui ou par une personne qui lui est liée ; ou**

(b) **pour le bailleur, toute valeur résiduelle qui lui est garantie par :**

  (i) **le preneur ;**

  (ii) **une personne liée au preneur ; ou**

(iii) **un tiers non lié au bailleur qui a la capacité financière d'assumer les obligations de garantie.**

Toutefois, si le preneur a la possibilité d'acquérir l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à la juste valeur de l'actif à la date à laquelle l'option peut être levée pour que l'on ait, dès le commencement du contrat de location, la certitude raisonnable que l'option sera levée, les paiements minimaux au titre de la location englobent les montants minimaux à payer au titre de la location sur la durée du contrat de location jusqu'à la date prévue de la levée de l'option d'achat, et le paiement à effectuer pour lever ladite option d'achat.

L'investissement net dans le contrat de location est l'investissement brut dans ledit contrat actualisé au taux d'intérêt implicite du contrat de location.

Un contrat de location non résiliable est un contrat de location pouvant être résilié uniquement :

(a) **si une éventualité peu probable survient ;**

(b) **avec l'autorisation du bailleur ;**

(c) **si le preneur conclut avec le même bailleur un nouveau contrat de location portant sur le même actif ou sur un actif équivalent ; ou**

(d) **lors du paiement par le preneur d'une somme complémentaire telle qu'il existe, dès le commencement du contrat de location, la certitude raisonnable que le contrat de location sera poursuivi.**

Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

Les produits financiers non acquis sont la différence entre :

(a) **l'investissement brut dans le contrat de location, et**

(b) **l'investissement net dans le contrat de location.**

La valeur résiduelle non garantie est la portion de la valeur résiduelle de l'actif loué dont la réalisation par le bailleur n'est pas assurée ou qui est garantie uniquement par une partie liée au bailleur.

La durée d'utilité est la période estimée restant à courir depuis le début de la période de location, pendant laquelle l'entité s'attend à consommer les avantages économiques ou le potentiel de services liés à l'actif sans être limitée par la durée du contrat de location.

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

Variations des paiements au titre de la location entre le commencement du contrat de location et le début de la période de location

9. Un contrat ou un engagement de location peut inclure une disposition visant à ajuster les paiements au titre du contrat de location (a) aux modifications du coût de la construction ou (b) de l'acquisition de la propriété louée ou aux modifications qui surviennent dans d'autres mesures de coût ou de valeur telles que le niveau général des prix ou dans les coûts de financement du contrat de location pour le bailleur, pendant la période qui sépare le commencement du contrat de location et le début de la période de location. Dans ce cas, l'effet d'un tel changement sera présumé avoir eu lieu au commencement du contrat de location aux fins de la présente Norme.

Contrats de location avec option d'achat

10. La définition d'un contrat de location s'étend aux contrats de location d'un actif qui contiennent une disposition donnant au locataire la possibilité d'acquérir la propriété de l'actif sous réserve de remplir des conditions convenues. Ces contrats sont parfois appelés contrats de location avec option d'achat.

Taux marginal d'endettement

11. Lorsqu'une entité a des emprunts garantis par l'État, la détermination du taux marginal d'endettement du preneur doit traduire l'existence de la garantie de l'État et des commissions éventuelles y afférentes. Cela conduira normalement à l'utilisation d'un taux marginal d'endettement réduit.

Classification des contrats de location

12. La classification des contrats de location adoptée par la présente Norme se fonde sur le degré d'imputation au bailleur ou au preneur des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif loué. Les risques incluent les pertes éventuelles résultant de la sous-utilisation des capacités, de l'obsolescence technologique ou des changements de valeur dus à l'évolution de la situation économique. Les avantages peuvent être représentés par l'espérance d'un potentiel de service ou d'une exploitation rentable sur la durée de vie économique de l'actif et d'un profit résultant d'une appréciation de sa valeur ou de la réalisation d'une valeur résiduelle.

13. **Un contrat de location est classé en tant que contrat de location-financement s'il transfère au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages attachés à la propriété. Un contrat de location est classé en tant que contrat de location simple s'il ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages attachés à la propriété.**

14. Dans la mesure où la transaction entre un bailleur et un preneur repose sur un contrat de location conclu entre eux, il convient d'utiliser des définitions cohérentes. L'application de ces définitions aux circonstances spécifiques du preneur et du bailleur peut parfois conduire le bailleur et le preneur à classer un même contrat différemment. Cela peut être le cas, par exemple, si le bailleur bénéficie d'une valeur résiduelle garantie par une partie non liée au preneur.

15. Qu'un contrat de location soit un contrat de location-financement ou un contrat de location simple dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Bien que les exemples suivants décrivent des situations dans lesquelles, individuellement ou de manière combinée, un contrat de location serait normalement considéré comme un contrat de location-financement, un contrat de location ne doit pas nécessairement remplir tous ces critères pour être considéré comme un contrat de location-financement :

(a) le contrat de location transfère la propriété de l'actif au preneur au terme de la durée du contrat de location ;

(b) le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat de location, on ait la certitude raisonnable que l'option sera levée ;

(c) la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif même s'il n'y a pas transfert de propriété ;

(d) au commencement du contrat de location, la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué ;

(e) les actifs loués sont d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures ; et

(f) les actifs loués ne peuvent pas être remplacés facilement par un autre actif.

16. Les autres indicateurs qui, individuellement ou conjointement, pourraient conduire à classer un contrat en tant que contrat de location-financement sont les suivants :

(a) si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes subies par le bailleur relatives à la résiliation sont à la charge du preneur ;

(b) les profits ou pertes résultant de la variation de la juste valeur de la valeur résiduelle sont à la charge du preneur (par exemple sous la forme d'une diminution de loyer égale à la majeure partie du produit de cession à la fin du contrat de location) ; et

(c) le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.

17. Les exemples et indicateurs présentés aux paragraphes 15 et 16 ne sont pas toujours concluants. Si d'autres caractéristiques montrent clairement que le contrat ne transfère pas la quasi-totalité des risques et des avantages attachés à la propriété, le contrat de location est classé en tant que contrat de location simple. Cela peut être le cas, par exemple, (a) si la propriété de l'actif est transférée au terme du contrat de location moyennant le paiement d'un montant variable égal à sa juste valeur du moment ou (b) s'il y a des loyers conditionnels en conséquence desquels le preneur n'encourt pas la quasi-totalité de ces risques et avantages.

18. La classification du contrat de location s'opère au commencement du contrat de location. Si, à un moment donné, le preneur et le bailleur conviennent de modifier les dispositions du contrat de location, autrement que par un renouvellement du contrat de location, de telle sorte que le contrat de location aurait été classé différemment, selon les critères des paragraphes 12 à 17, si ces modifications étaient intervenues au commencement du contrat de location, l'accord révisé est considéré, pour toute sa durée, comme un nouvel accord. Toutefois, les changements affectant les estimations (par exemple, les changements d'estimation de la durée de vie économique ou de la valeur résiduelle du bien loué) ou les circonstances (par exemple, une défaillance du preneur) n'entraînent pas une nouvelle classification du contrat de location à des fins comptables.

19. [Supprimé]

20. [Supprimé]

20A. Lorsqu'un contrat de location comporte à la fois des éléments terrain et constructions, une entité considère séparément la classification de chaque élément en tant que contrat de location simple ou de location-financement conformément aux paragraphes 12 à 18. Afin de déterminer si un élément terrain est un contrat de location simple ou de location-financement, un facteur important à prendre en considération est qu'un terrain a, en principe, une durée de vie économique indéterminée.

21. Lorsque c'est nécessaire pour classer et comptabiliser un contrat de location de terrain et de constructions, les paiements minimaux (y compris d'éventuels montants forfaitaires payables d'avance) sont affectés entre les éléments terrain et constructions proportionnellement aux justes valeurs relatives des droits dans un bail de l'élément terrain et de l'élément constructions du contrat de location au commencement dudit contrat. Si les paiements au titre de location ne peuvent être affectés de manière fiable[1] entre ces deux éléments, le contrat de location est classé dans sa totalité comme contrat de location-financement, sauf s'il est clair que les deux éléments constituent des contrats de location simple, auquel cas le contrat de location est classé dans sa totalité comme location simple.

22. Dans le cas de la location d'un terrain et de constructions pour laquelle le montant qui serait initialement comptabilisé pour l'élément terrain selon le paragraphe 28 est non significatif, le terrain et les constructions peuvent être traités comme une unité unique aux fins de la classification du contrat de location et être classés comme contrat de location-financement ou de location simple selon les paragraphes 12 à 18. Dans ce cas, la durée de vie économique des constructions est considérée comme la durée de vie économique de l'ensemble de l'actif loué.

23. Une évaluation séparée des éléments terrain et constructions n'est pas requise lorsque la participation du preneur dans le terrain et les constructions est classée en tant qu'immeuble de placement selon IPSAS 16 et que le modèle de la juste valeur

[1] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

est adopté. Des calculs détaillés ne sont nécessaires pour cette évaluation que si la classification de l'un ou des deux éléments est par ailleurs incertaine.

24. Selon IPSAS 16, il est possible pour un preneur de classer un placement immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location simple comme immeuble de placement. Si tel est le cas, ce placement immobilier est comptabilisé comme s'il s'agissait d'un contrat de location-financement ; de plus, le modèle de la juste valeur est utilisé pour l'actif comptabilisé. Le preneur doit continuer à comptabiliser le contrat de location comme un contrat de location-financement, même si un événement ultérieur modifie la nature du placement immobilier du preneur de sorte qu'il ne puisse plus être classé comme immeuble de placement. Cela sera le cas par, exemple, lorsque le preneur :

(a) occupe l'immeuble, qui devient alors un bien immobilier occupé par son propriétaire à un coût présumé égal à sa juste valeur à la date du changement d'utilisation ; ou

(b) octroie un droit de sous-location qui transfère la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la détention du placement à un tiers non lié. Une telle sous-location est comptabilisée par le preneur comme un contrat de location-financement conclu avec ce tiers, même si celui-ci peut le comptabiliser comme un contrat de location simple.

Contrats de location et autres contrats

25. Un contrat peut consister exclusivement en un accord de location d'un actif. Toutefois, un contrat de location peut également être l'un des éléments d'un ensemble d'accords avec des entités privées visant à la construction, la propriété, l'exploitation et/ou le transfert d'actifs. Les entités du secteur public concluent souvent de tels accords, notamment en ce qui concerne les actifs physiques à longue durée de vie et des actifs d'infrastructures D'autres accords peuvent porter sur la location par une entité du secteur public d'infrastructures du secteur privé. L'entité détermine si l'accord est un accord de concession de services, tel que défini par IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique.*

26. Lorsqu'un accord ne remplit pas les conditions de comptabilisation d'un actif de concession de services conformément à IPSAS 32 et que l'accord contient un contrat de location simple ou un contrat de location-financement identifiables, tels que définis dans la présente Norme, les dispositions de celle-ci doivent s'appliquer à la composante contrat de location de l'accord.

27. Les entités du secteur public peuvent également conclure divers accords portant sur la livraison de biens et/ou services, qui impliquent nécessairement l'utilisation d'actifs dédiés. Pour certains de ces accords, il peut s'avérer difficile de déterminer s'ils ont donné lieu à un contrat concourant à la réalisation d'un service public selon IPSAS 32 ou à un contrat de location, tel que défini par la présente Norme. En pareil cas, il convient d'exercer un jugement professionnel. Si l'accord a donné lieu à un contrat de location, la présente Norme s'applique ; si l'accord n'a donné lieu à aucun contrat de location, les entités le comptabilisent en appliquant les dispositions des autres normes IPSAS pertinentes ou, en leur absence, les autres normes comptables internationales et/ou nationales pertinentes.

Contrats de location dans les états financiers du preneur

Contrats de location-financement

28. **Au début de la durée du contrat de location, les preneurs doivent comptabiliser les actifs acquis selon des contrats de location-financement en tant qu'actifs et les obligations des contrats de location associées en tant que passifs dans leurs états de la situation financière. Les actifs et passifs doivent être comptabilisés pour des montants égaux, au commencement du contrat de location, à la juste valeur du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location, chacune étant déterminée au commencement du contrat de location. Le taux d'actualisation à utiliser pour calculer la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location, est le taux d'intérêt implicite du contrat de location si celui-ci peut être déterminé, sinon le taux d'emprunt marginal du preneur doit être utilisé.**

29. Les transactions et autres événements sont comptabilisés et présentés en fonction de leur substance et de leur réalité financière et non pas seulement de leur forme juridique. Même si la forme juridique d'un contrat de location fait que le preneur ne peut acquérir aucun titre légal sur l'actif loué, dans le cas de contrats de location-financement, la substance et la réalité financière font que le preneur acquiert les avantages économiques ou le potentiel de service de l'utilisation de l'actif loué pour la majeure partie de sa durée de vie économique et qu'en échange il s'oblige à payer pour ce droit un montant approximativement égal, au commencement du contrat de location, à la juste valeur de l'actif augmentée de la charge financière correspondante.

30. Si ces transactions de location ne se reflètent pas dans les états financiers du preneur, les actifs et les passifs d'une entité sont sous-évalués, ce qui produit un effet de distorsion des ratios financiers. Il convient donc que dans les états financiers du preneur un contrat de location-financement soit comptabilisé à la fois comme un actif et comme une obligation d'effectuer les paiements futurs au titre de la location. Au commencement du contrat de location, l'actif et le passif correspondant aux paiements futurs au titre de la location sont portés au bilan pour les mêmes montants, sauf pour ce qui est des coûts directs initiaux du preneur qui sont ajoutés au montant comptabilisé comme actif.

31. Dans les états financiers, il ne convient pas de présenter les dettes correspondant aux actifs loués en déduction des actifs loués.

32. Si, pour la présentation des passifs dans l'état de la situation financière, on distingue les passifs courants des passifs non courants, la même distinction est faite pour les passifs liés aux contrats de location.

33. Les coûts directs initiaux sont souvent encourus pour des activités de location spécifiques telles que la négociation et la finalisation des accords de location. Les coûts identifiés comme directement attribuables à des activités conduites par le preneur en vue d'un contrat de location-financement sont inclus dans le montant comptabilisé à l'actif.

34. **Les paiements minimaux au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette. La charge financière doit être affectée à chaque période couverte par le contrat de location de manière à obtenir un taux d'intérêt périodique constant sur le solde restant dû au passif au titre de chaque période. Les loyers conditionnels doivent être comptabilisés comme une charge de la période au cours de laquelle ils sont encourus.**

35. Dans la pratique, lors de la ventilation de la charge financière entre les différentes périodes couvertes par le contrat de location, le preneur peut recourir à l'approximation pour simplifier les calculs.

36. **Pour chaque période comptable, un contrat de location-financement donne lieu à une charge d'amortissement de l'actif amortissable et à une charge financière. La méthode d'amortissement des actifs loués doit être cohérente avec celle qui s'applique aux actifs amortissables détenus par l'entité et la dotation aux amortissements doit être calculée selon les bases établies par la Norme IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* ou la norme IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles* selon le cas. Si l'on n'a pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.**

37. Le montant amortissable d'un actif loué est réparti sur chaque période comptable de la période d'utilisation escomptée sur une base systématique et cohérente avec la politique d'amortissement appliquée par le preneur aux actifs amortissables dont il est propriétaire. Si l'on a la certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, la période d'utilisation escomptée est la durée d'utilité de l'actif, sinon l'actif est amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.

38. Le total de la charge d'amortissement de l'actif et de la charge financière de la période étant rarement identique aux paiements à effectuer au titre de la location pour la période, il est donc inapproprié de se contenter de comptabiliser en charges les paiements à effectuer au titre de la location. En conséquence, les montants de l'actif et du passif correspondant ne seront vraisemblablement pas identiques après le début de la période de location.

39. Pour déterminer si un actif loué a subi une dépréciation, une entité applique les tests de dépréciation pertinents prescrits par les normes comptables internationales et/ou nationales.

40. **Les preneurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location-financement :**

    (a) **pour chaque catégorie d'actif, la valeur nette comptable à la date de reporting ;**

    (b) **un rapprochement entre le total des paiements minimaux au titre de la location à la date de reporting et leur valeur actuelle ;**

(c) **en outre, l'entité doit indiquer, à la date de clôture, le total des paiements minimaux futurs au titre de la location et leur valeur actuelle, pour chacune des périodes suivantes :**

(i) **à moins d'un an ;**

(ii) **à plus d'un an mais moins de cinq ans ; et**

(iii) **à plus de cinq ans ;**

(d) **les loyers conditionnels comptabilisés en charges de la période ;**

(e) **le total à la date de reporting des futurs paiements minimaux de sous-location que l'on s'attend à recevoir au titre de contrats de sous-location non résiliables ; et**

(f) **une description générale des dispositions significatives des contrats de location du preneur comprenant, sans toutefois s'y limiter :**

(i) **la base de détermination des paiements au titre des loyers conditionnels ;**

(ii) **l'existence et les conditions d'options de renouvellement ou d'achat et de clauses d'indexation, et leurs termes ; et**

(iii) **les restrictions imposées par les dispositions contractuelles concernant notamment la restitution de l'excédent net, la restitution des apports en capital, les dividendes ou distributions assimilées, l'endettement complémentaire et d'autres locations.**

41. En outre, les dispositions relatives aux informations à fournir selon IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie,* IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* et IPSAS 31 qui ont été adoptées par l'entité, s'appliquent aux montants des actifs loués en vertu de contrats de location-financement que le preneur comptabilise comme des achats d'actifs.

Contrats de location simple

42. **Les paiements au titre du contrat de location simple doivent être comptabilisés en charges sur une base linéaire pendant toute la durée du contrat de location à moins qu'une autre base systématique soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur.**

43. Pour les contrats de location simple, les paiements au titre de la location (à l'exclusion du coût des services tels que l'assurance et la maintenance) sont comptabilisés en charges sur une base linéaire à moins qu'une autre base systématique de comptabilisation ne soit représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur, même si les paiements ne sont pas effectués sur cette base.

44. **Les preneurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location simple :**

(a) **le montant total des paiements minimaux futurs à effectuer au titre de la location en vertu de contrats de location simple non résiliables pour chacune des périodes suivantes :**

(i) **à moins d'un an ;**

(ii) **à plus d'un an mais moins de cinq ans ; et**

(iii) **à plus de cinq ans ;**

(b) **le total à la date de reporting des futurs paiements minimaux de sous-location que l'on s'attend à recevoir au titre de contrats de sous-location non résiliables ;**

(c) **le montant des paiements de location et de sous-location comptabilisés comme charges de la période en indiquant séparément les montants correspondant aux paiements minimaux, les loyers conditionnels et le revenu des sous-locations ;**

(d) **une description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur comprenant, sans toutefois s'y limiter :**

(i) **la base de détermination des paiements au titre des loyers conditionnels ;**

(ii) **l'existence et les conditions d'options de renouvellement ou d'achat et de clauses d'indexation, et leurs termes ; et**

(iii) **les restrictions imposées par les dispositions contractuelles concernant notamment la restitution de l'excédent net, la restitution des apports en capital, les dividendes ou distributions assimilées, l'endettement complémentaire et d'autres locations.**

Contrats de location dans les états financiers du bailleur

Contrats de location-financement

45. La présente Norme décrit le traitement des produits financiers obtenus en vertu des contrats de location-financement. Dans la présente Norme, l'expression « bailleur fabricant ou négociant » renvoie à toutes les entités du secteur public qui fabriquent ou négocient des actifs et qui agissent également en qualité de bailleur de ces actifs, quelle que soit l'échelle de leurs activités de location, de négoce et de fabrication. Pour les entités qui sont des bailleurs fabricants ou négociants, la présente Norme décrit également le traitement des profits ou pertes résultant du transfert d'actifs.

46. Les entités du secteur public peuvent conclure des contrats de location-financement en qualité de bailleur dans diverses circonstances. Certaines entités du secteur public peuvent négocier des actifs régulièrement. Par exemple, des États peuvent créer des entités ad hoc responsables de l'approvisionnement centralisé en actifs et en fournitures pour toutes les autres entités. La centralisation de la fonction d'achat peut présenter une opportunité d'obtenir de meilleures remises commerciales ou

autres conditions favorables. Dans certaines juridictions, une entité centrale d'achat peut acheter des articles pour le compte d'autres entités, toutes les transactions étant réalisées au nom de ces autres entités. Dans d'autres juridictions, l'entité centrale d'achat peut acheter des articles en son nom propre et peut assurer les fonctions suivantes :

(a) l'achat d'actifs et de fournitures ;

(b) le transfert d'actifs par voie de vente ou de location-financement ; et/ou

(c) la gestion d'un portefeuille d'actifs destinés à l'usage d'autres entités, comme par exemple un parc automobile, et la mise à disposition de ces actifs en vue de leur location à court ou à long terme, ou pour leur achat.

47. D'autres entités du secteur public peuvent conclure des transactions de location à plus petite échelle et à intervalles moins fréquents. En particulier, dans certaines juridictions, les entités du secteur public qui possédaient et exploitaient traditionnellement les infrastructures comme les routes, les barrages et les usines de traitement des eaux n'assument plus automatiquement la pleine propriété et la responsabilité de l'exploitation de ces actifs. Les entités du secteur public peuvent transférer des infrastructures existantes à des entités privées par voie de vente ou de location-financement. En outre, les entités du secteur public peuvent construire de nouveaux actifs physiques et infrastructures à longue durée de vie en partenariat avec des entités privées, avec pour but que l'entité privée assume la responsabilité des actifs par voie d'achat ferme ou de location-financement une fois qu'ils seront achevés. Dans certains cas, l'accord prévoit une période de contrôle du secteur privé avant restitution du titre de propriété et du contrôle de l'actif au secteur public – par exemple, une autorité locale peut construire un hôpital et le louer à une société privée pour une période de vingt ans, à l'expiration de laquelle l'installation repassera sous le contrôle de l'autorité publique.

48. **Les bailleurs doivent comptabiliser les paiements à recevoir au titre d'un contrat de location-financement à l'actif de leur état de la situation financière. Les bailleurs doivent présenter ces actifs en tant que créance pour un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location.**

49. Dans un contrat de location-financement, le bailleur transfère la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété légale ; en conséquence, il comptabilise le paiement à recevoir au titre de la location en remboursement du principal et en produits financiers pour se rembourser et se rémunérer de son investissement et de ses services.

Comptabilisation initiale

50. Le preneur encourt souvent des coûts directs initiaux tels que des commissions et honoraires juridiques et des coûts marginaux internes directement attribuables à la négociation et à la rédaction du contrat de location. Ces coûts excluent les frais généraux tels que ceux qui sont encourus par une équipe de vente et de marketing. Pour les contrats de location-financement autres que ceux qui impliquent des bailleurs fabricants ou distributeurs, les coûts directs initiaux sont inclus dans l'évaluation initiale de la créance liée à un contrat de location-financement et

réduisent le montant des revenus comptabilisés au cours de la période de location. Le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location est défini de manière à ce que les coûts directs initiaux soient automatiquement inclus dans la créance au titre du contrat de location-financement ; il n'est pas nécessaire de les ajouter séparément. Les coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs pour la négociation et la rédaction d'un contrat de location sont exclus de la définition des coûts directs initiaux. Par conséquent, ils sont exclus de l'investissement net dans le contrat de location et comptabilisés en charges lors de la comptabilisation du profit ou de la perte sur la vente, ce qui a en principe lieu, dans le cas d'un contrat de location-financement, au début de la période de location.

51. **La comptabilisation de produits financiers doit s'effectuer sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant sur l'en-cours d'investissement net du bailleur dans le contrat de location-financement.**

52. Le bailleur vise à répartir les produits financiers sur la durée du contrat de location selon une base systématique et rationnelle. Cette imputation se fait sur la base d'un schéma reflétant une rentabilité périodique constante sur l'encours d'investissement net du bailleur dans le contrat de location-financement. Les paiements au titre de la location correspondant à la période sont imputés, à l'exclusion du coût des services, sur l'investissement brut résultant du contrat de location pour diminuer à la fois le montant du principal et le montant des produits financiers non acquis.

53. Les valeurs résiduelles estimées et non garanties retenues pour le calcul de l'investissement brut du bailleur dans un contrat de location sont révisées régulièrement. Si l'on constate une diminution de la valeur résiduelle non garantie estimée, l'imputation des produits sur la durée du contrat de location est revue et toute diminution au titre de montants déjà constatés par régularisation est immédiatement comptabilisée.

54. **Les bailleurs fabricants ou distributeurs doivent comptabiliser les profits ou pertes sur les ventes de la période, selon les principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes.**

55. **Si les taux d'intérêt du contrat de location sont artificiellement bas, les profits ou pertes sur ventes d'actifs doivent être limités à ce qu'ils auraient été si l'on avait utilisé un taux d'intérêt commercial. Les coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs dans le cadre de la négociation et de la rédaction d'un contrat de location doivent être comptabilisés en charges lors de la comptabilisation du profit réalisé sur la vente.**

56. Les entités du secteur public qui fabriquent ou négocient des actifs peuvent donner à leurs acheteurs potentiels le choix entre l'achat ou la location d'un actif. Pour les bailleurs fabricants ou négociants, un contrat de location-financement génère deux types de produits :

(a) le profit ou la perte équivalent au profit ou à la perte résultant d'une vente ferme de l'actif loué, au prix de vente normal, tenant compte d'éventuelles ristournes ou remises commerciales ; et

(b) le produit financier sur la durée du contrat de location.

57. Le produit des ventes comptabilisé au début de la période de location par un bailleur fabricant ou distributeur est la juste valeur de l'actif ou, si elle est inférieure, la valeur actuelle des paiements minimaux revenant au bailleur au titre de la location, calculée en utilisant un taux d'intérêt commercial. Le coût de vente d'un actif comptabilisé au début de la durée du contrat de location est le coût, ou la valeur comptable si elle est différente, du bien loué, net de la valeur actuelle de la valeur résiduelle non garantie. La différence entre le produit des ventes et le coût des ventes est le profit ou la perte résultant de la vente, comptabilisé selon les principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes.

58. Les bailleurs fabricants ou négociants peuvent parfois offrir à leurs clients des taux d'intérêt inférieurs à leur taux de prêt normaux. L'utilisation d'un taux artificiellement bas aurait pour effet de comptabiliser au moment de la vente une partie excessive du produit des activités ordinaires total résultant de la transaction. Si les taux d'intérêt donnés sont artificiellement bas, le produit comptabilisé en tant que profit ou perte résultant d'une vente sera limité au produit d'activités ordinaires que l'on obtiendrait si l'entité facturait son taux de prêt normal pour ce type de transaction.

59. Les coûts directs initiaux sont comptabilisés en charges au début de la période de location car ils sont essentiellement liés à la réalisation par le fabricant ou le négociant d'un profit ou d'une perte résultant d'une vente.

60. **Les bailleurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location-financement :**

(a) **un rapprochement entre l'investissement brut total dans le contrat de location à la date de reporting et la valeur actuelle des paiements minimaux à recevoir au titre de la location à la date de reporting. En outre, l'entité doit indiquer, à la date de reporting, l'investissement brut dans le contrat de location et la valeur actuelle des paiements minimaux à recevoir au titre de la location, à chacune des périodes suivantes :**

(i) **à moins d'un an ;**

(ii) **à plus d'un an mais moins de cinq ans ; et**

(iii) **à plus de cinq ans ;**

(b) **les produits financiers non acquis ;**

(c) **les valeurs résiduelles non garanties revenant au bailleur ;**

(d) **la correction de valeur cumulée au titre des paiements minimaux afférents à la location non recouvrables ;**

(e) **les loyers conditionnels inclus dans l'état de la performance financière ; et**

(f) **une description générale des dispositions significatives des contrats de location du bailleur.**

61. Comme indicateur de croissance des activités de location, il est souvent utile d'indiquer également l'investissement brut diminué des produits non acquis dans les affaires nouvelles de la période, après déduction des montants correspondant aux contrats de location résiliés.

Contrats de location simple

62. **Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés dans l'état de la situation financière du bailleur selon la nature de l'actif.**

63. **Les produits locatifs provenant des contrats de location simple doivent être comptabilisés en produits des activités ordinaires de façon linéaire sur toute la durée du contrat de location, à moins qu'une autre base systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'actif loué.**

64. Les coûts, y compris l'amortissement, encourus pour que les produits locatifs soient acquis, sont comptabilisés en charges. Les produits locatifs (à l'exclusion des sommes reçues au titre de services fournis tels que l'assurance et la maintenance) sont comptabilisés en produits sur toute la durée du contrat de location selon une méthode linéaire, même si les recettes ne le sont pas sur cette base, à moins qu'une autre base systématique ne permette de mieux rendre compte de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué.

65. **Les coûts directs initiaux encourus par les bailleurs lors de la négociation et de la rédaction d'un contrat de location simple sont ajoutés à la valeur comptable de l'actif loué et sont comptabilisés en charges sur la période de location, sur la même base que les revenus locatifs.**

66. **La méthode d'amortissement des actifs loués amortissables doit être cohérente avec celle qui s'applique à des actifs similaires détenus par le preneur et la dotation aux amortissements doit être calculée selon IPSAS 17 ou IPSAS 31, selon le cas.**

67. Pour déterminer si un actif loué a subi une dépréciation, une entité applique les tests de dépréciation pertinents conformément à IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* ou à IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*, selon le cas.

68. Un bailleur fabricant ou négociant ne doit pas comptabiliser de profit résultant d'une vente lorsqu'il conclut un contrat de location simple car l'opération n'équivaut pas à une vente.

69. **Les preneurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location simple :**

    (a) **le montant des paiements futurs minimaux à recevoir au titre de contrats de location simple non résiliables en cumul et pour chacune des périodes suivantes :**

        (i) **à moins d'un an ;**

        (ii) **à plus d'un an mais moins de cinq ans ; et**

(iii) **à plus de cinq ans ;**

(b) **le total des loyers conditionnels inclus dans l'état de la performance financière au titre de la période ; et**

(c) **une description générale des dispositions des contrats de location du bailleur.**

Opérations de cession-bail

70. Une transaction de cession-bail est une opération de cession d'un actif pour le reprendre à bail. Le paiement au titre de la location et le prix de vente sont généralement liés car ils sont négociés ensemble. La comptabilisation d'une opération de cession-bail dépend de la catégorie du contrat de location.

71. **Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location-financement, tout ce qui excède les produits de cession par rapport à la valeur comptable ne doit pas être immédiatement comptabilisé en résultat par le vendeur-preneur. L'excédent doit, au contraire, être différé et amorti sur la durée du contrat de location.**

72. Si l'opération de cession-bail débouche sur une location-financement, la transaction est pour le bailleur un moyen d'accorder un financement au preneur, l'actif tenant lieu de sûreté. C'est pourquoi il ne convient pas de considérer un excédent des produits de cessions par rapport à la valeur comptable comme un produit des activités ordinaires. Un tel excédent est différé et amorti sur la durée du contrat de location.

73. **Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location simple et s'il est clair que la transaction est effectuée à la juste valeur, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement. Si le prix de vente est inférieur à la juste valeur, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement ; en revanche, si la perte est compensée par des paiements futurs inférieurs au prix du marché, elle doit être différée et amortie proportionnellement aux paiements au titre de la location sur la période pendant laquelle il est prévu d'utiliser l'actif. Si le prix de vente est supérieur à la juste valeur, l'excédent doit être différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif.**

74. Si la cession-bail débouche sur un contrat de location simple et si les paiements au titre de la location et le prix de vente sont établis à la juste valeur de l'actif, la transaction de vente a été normale et tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement.

75. **Pour les contrats de location simple, si la juste valeur lors de la transaction de cession-bail est inférieure à la valeur comptable de l'actif, une perte égale au montant de la différence entre la valeur comptable et la juste valeur doit être comptabilisée immédiatement.**

76. Pour les contrats de location-financement, un tel ajustement n'est pas nécessaire sauf (a) s'il y a eu dépréciation et (b) que la dépréciation doit être comptabilisée conformément à IPSAS 21 ou IPSAS 26, le cas échéant.

77. Les informations à fournir par le preneur et le bailleur s'appliquent également aux opérations de cession-bail. La description à fournir des accords de location d'un montant significatif conduit à indiquer les dispositions uniques ou exceptionnelles de l'accord ou les termes de l'opération de cession-bail.

78. Les transactions de cession-bail peuvent rendre obligatoire la présentation séparée d'informations selon IPAS 1.

Dispositions transitoires

79. [Supprimé]

80. [Supprimé]

81. **Sous réserve du paragraphe 83, l'application rétrospective de la présente Norme par des entités qui ont déjà adopté la méthode de la comptabilité d'exercice et qui entendent se conformer aux Normes IPSAS au fur et à mesure de leur publication, est encouragée mais n'est pas imposée. Si la Norme n'est pas appliquée de manière rétrospective, le solde de tout contrat de location-financement préexistant est considéré avoir été correctement déterminé par le bailleur et doit être ultérieurement comptabilisé conformément aux dispositions de la présente Norme.**

82. Les entités qui ont déjà adopté la méthode de la comptabilité d'exercice et qui entendent se conformer aux Normes IPSAS au fur et à mesure de leur publication peuvent avoir des contrats de location-financement préexistants qui ont été comptabilisés à l'actif et au passif dans l'état de la situation financière. L'application rétrospective de la présente Norme aux contrats de location-financement existants est encouragée. L'application rétrospective pourrait conduire au retraitement de ces actifs et de ces passifs. Ces actifs et passifs ne doivent être retraités que si la Norme est appliquée rétrospectivement.

83. **Une entité qui a précédemment appliqué IPSAS 13 (révisée en 2001) doit appliquer à titre rétrospectif les amendements apportés par la présente Norme à tous les contrats de location qui sont comptabilisés selon cette Norme ou si IPSAS 13 (révisée en 2001) n'a pas été appliquée de façon rétrospective à tous les contrats de location conclus depuis la première application de cette Norme et comptabilisés selon elle.**

84. [Supprimé]

84A. **Une entité qui a précédemment appliqué IPSAS 13 (2006) doit réévaluer la classification des éléments terrain des contrats de location non échus à la date où elle adopte les amendements visés au paragraphe 85A sur la base des informations existant au commencement de ces contrats de location. Elle doit comptabiliser les contrats de location nouvellement classés en tant que contrats de location-financement conformément à IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* de manière rétrospective.**

Si toutefois une entité ne dispose pas des informations nécessaires pour appliquer les amendements de manière rétrospective, elle doit :

(a) **appliquer les modifications à ces contrats de location sur la base des faits et des circonstances existant à la date où elle adopte les amendements ; et**

(b) **comptabiliser l'actif et le passif relatifs à un contrat de location terrain nouvellement classé en tant que contrat de location-financement à leurs justes valeurs respectives à cette date ; toute différence entre ces justes valeurs est comptabilisée en tant que résultats cumulés.**

Date d'entrée en vigueur

85. **Une entité doit appliquer la présente Norme à des états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2008. L'application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

85A. **Les paragraphes 19 et 20 ont été supprimés et les paragraphes 20A et 84A ajoutés par les *Améliorations des IPSAS* publiées en novembre 2010. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2012. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2012, elle doit l'indiquer.**

85B. **Les paragraphes 25, 26 et 27 ont été amendés par IPSAS 32, *Accords de concession de services* : concédant publié en octobre 2011. Une entité devra appliquer ces amendements dans les états financiers couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier, 2014. Leur application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant 1er janvier 2014, elle doit l'indiquer et applique également IPSAS 32, les amendements aux paragraphes 6 et 42A d'IPSAS 5, les amendements aux paragraphes 5, 7 and 107C d'IPSAS 17, les amendements aux paragraphes 2 et 125A d'IPSAS 29 et les amendements aux paragraphes 6 et 132A d'IPSAS 31.**

85C. **Les paragraphes 79, 80 et 86 ont été amendés par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

85D. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 3 et 4. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

85E. **Les paragraphes 67 et 76 ont été modifiés par les *Améliorations des IPSAS*, 2019, publiées en janvier 2020. Une entité doit appliquer ces amendements pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2021. Une application anticipée est autorisée.**

85F. **Le paragraphe 84 a été supprimé par les *Améliorations des IPSAS*, 2019, publiées en janvier 2020. Une entité doit appliquer cet amendement pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2021. Une application anticipée est autorisée.**

86. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Retrait de IPSAS 13 (2001)

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

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 13, mais n'en fait pas partie intégrante.

Révision d'IPSAS 13 suite aux *Améliorations générales* publiées par l'IASB en 2003

Contexte

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

BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à l'IFRS équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et leurs IFRS équivalentes sont identifiées dans la *Comparaison avec les IFRS* incluse dans chaque IPSAS.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes comptables internationales (IAS)[1] dans le cadre de son Projet d'améliorations générales. Les objectifs du projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les contradictions au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 13, publiée en janvier 2001, était basée sur IAS 17 (révisée en 1997), *Contrats de location* qui a été publiée de nouveau en décembre 2003. Vers la fin de 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2], a mis en place un Projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la convergence, dans les cas appropriés, des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

BC5. L'IPSASB a revu la Norme IAS 17 améliorée et a accepté en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision des IAS et les modifications apportées. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au *Comprehensive Subscription Service* de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - **www.iasb.org**). Dans les cas où la norme IPSAS

[1] Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

[2] Le PSC est devenu l'IPSASB lorsque le Conseil de l'IFAC a changé le mandat du PSC pour qu'il devienne un conseil normalisateur indépendant en novembre 2004.

s'écarte de la norme IAS correspondante, les Bases des Conclusions expliquent les raisons de cet éloignement spécifiques au secteur public.

BC6. IAS 17 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS postérieurement à décembre 2003. IPSAS 12 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication d'IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu et formé une opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

Révision d'IPSAS 13 suite aux *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en 2009

BC7. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 17 figurant dans les *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en avril 2009 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter l'amendement.

Révision d'IPSAS 13 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC8. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) Supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) Remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) Amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Révision d'IPSAS 13 suite aux *Améliorations des IPSAS, 2019*

BC9. Les parties prenantes ont noté que les exigences de dépréciation devraient faire référence aux IPSAS pertinentes plutôt qu'à d'autres normes comptables internationales et/ou nationales. L'IPSASB a convenu de modifier les paragraphes 67 et 76 pour inclure des références à l'IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* et à l'IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* dans les *Améliorations des IPSAS*, 2019.

BC10. Le paragraphe 84 comprend des dispositions transitoires permettant aux entités de comptabiliser les contrats de location sur une période de cinq ans. Ces dispositions transitoires ont été supprimées à la suite de la publication de la norme IPSAS 33, *Première adoption des normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice (IPSAS)*.

Guide d'application

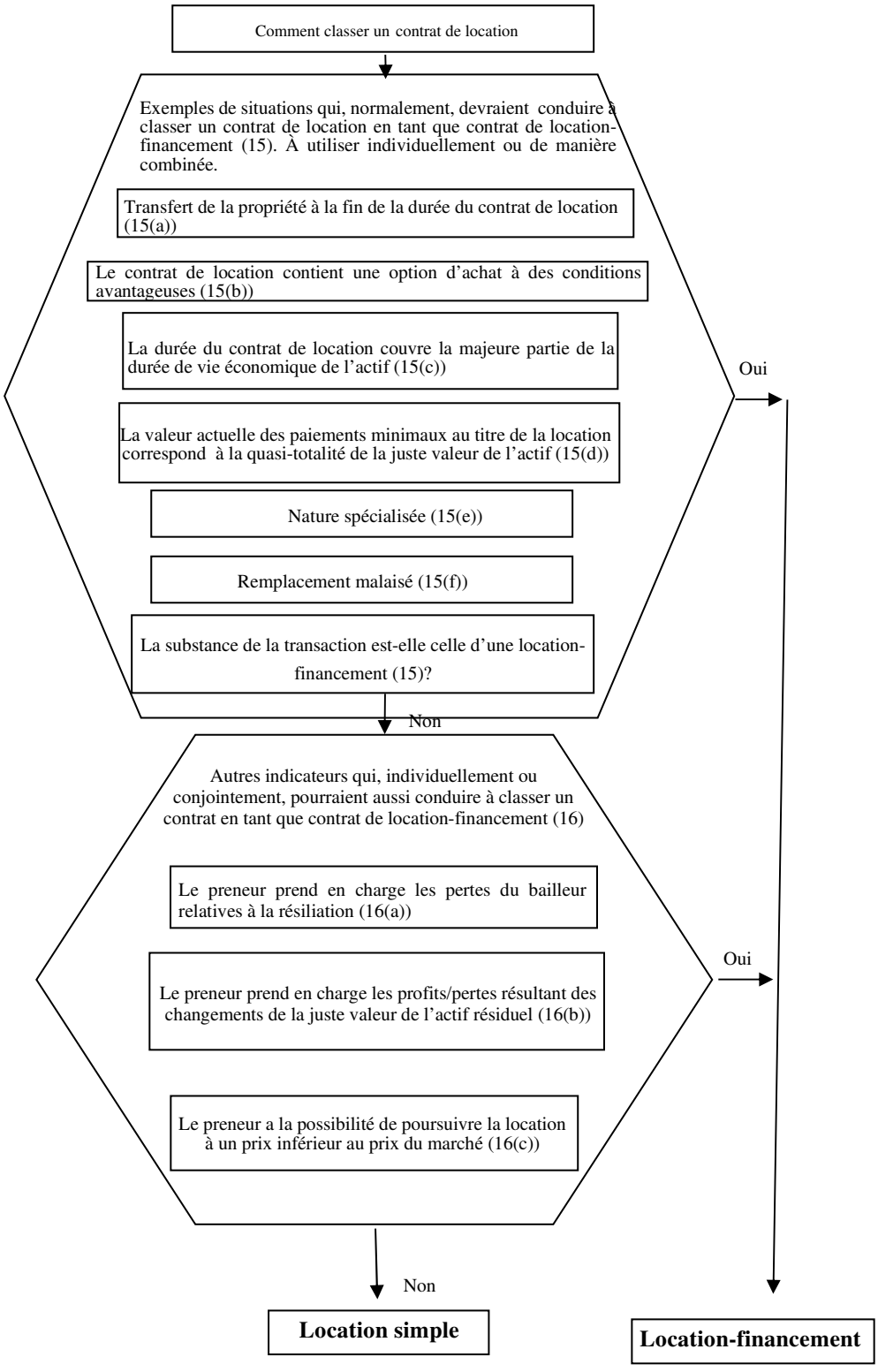
Le présent guide d'application accompagne IPSAS 13, mais n'en fait pas partie intégrante.

Classification d'un contrat

IG1. L'objectif du schéma ci-après est d'aider au classement des contrats de location en contrat de location-financement ou en contrat de location simple. Un contrat de location-financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

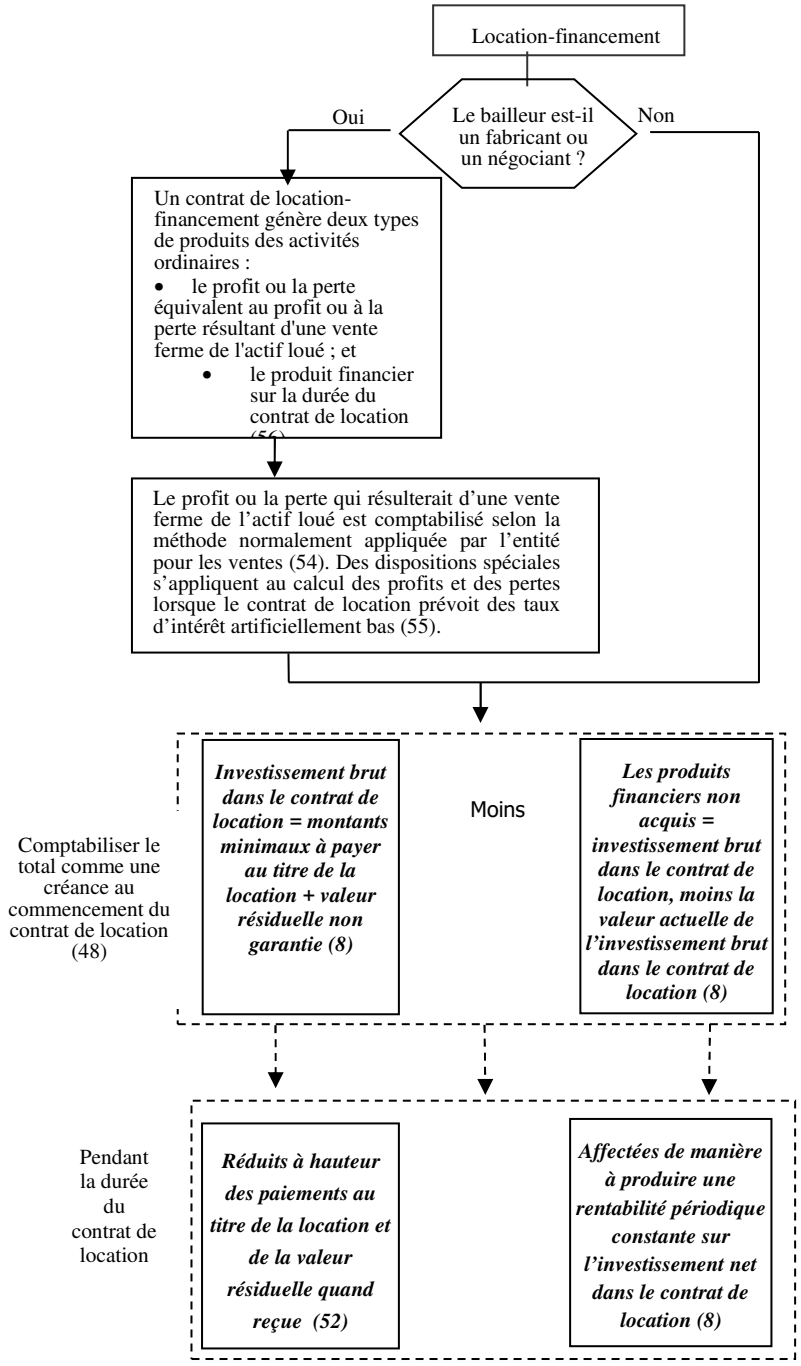
IG2. Les exemples contenus dans ce schéma ne représentent pas nécessairement toutes les situations possibles dans lesquelles un contrat de location peut être considéré comme un contrat de location-financement, et un contrat de location n'est pas nécessairement considéré comme un contrat de location-financement d'après le parcours suivi dans le schéma. Qu'un contrat de location soit un contrat de location-financement ou un contrat de location simple dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat (paragraphe 15).

IG3. Dans le diagramme, les nombres entre parenthèses renvoient aux numéros des paragraphes dans la présente Norme.


Comment classer un contrat de location
Exemples de situations qui, normalement, devraient conduire à classer un contrat de location en tant que contrat de location-financement (15). À utiliser individuellement ou de manière combinée.
Transfert de la propriété à la fin de la durée du contrat de location (15(a))
Le contrat de location contient une option d'achat à des conditions avantageuses (15(b))
La durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif (15(c))
La valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location correspond à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif (15(d))
Nature spécialisée (15(e))
Remplacement malaisé (15(f))
La substance de la transaction est-elle celle d'une location-financement (15)?
Oui
Non
Autres indicateurs qui, individuellement ou conjointement, pourraient aussi conduire à classer un contrat en tant que contrat de location-financement (16)
Le preneur prend en charge les pertes du bailleur relatives à la résiliation (16(a))
Le preneur prend en charge les profits/pertes résultant des changements de la juste valeur de l'actif résiduel (16(b))
Le preneur a la possibilité de poursuivre la location à un prix inférieur au prix du marché (16(c))
Oui
Non
Location simple
Location-financement

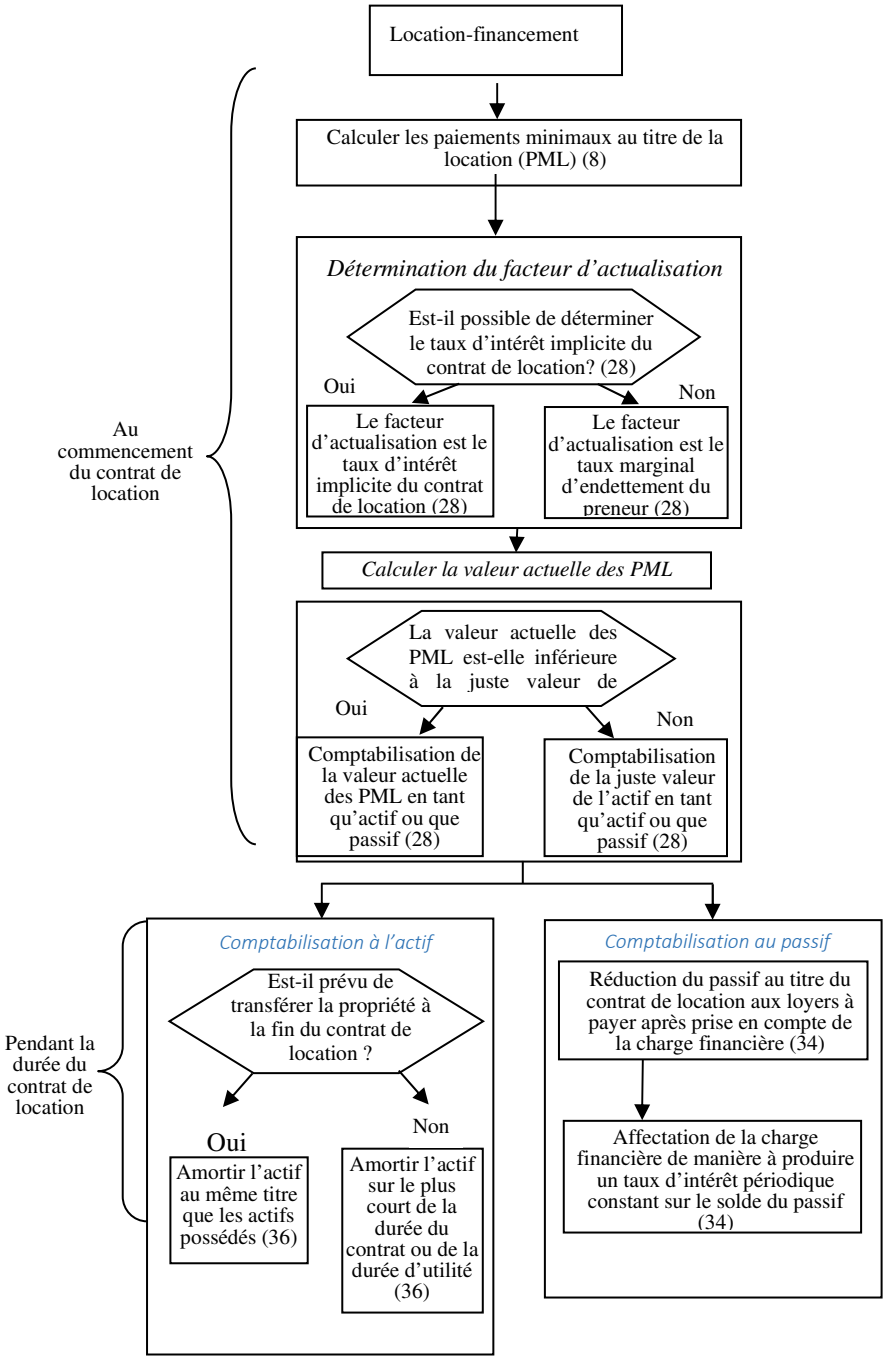
Comptabilisation des contrats de location-financement par le bailleur

IG4. Dans le diagramme, les nombres entre parenthèses renvoient aux numéros des paragraphes dans la Norme.



Comptabilisation des contrats de location-financement par le preneur

IG5. Dans le diagramme, les nombres entre parenthèses renvoient aux numéros des paragraphes dans la Norme.



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

IG6. Une opération de cession-bail aboutissant à un contrat de location simple peut générer un profit ou une perte dont la détermination et le traitement comptable dépendent de la valeur comptable, de la juste valeur et du prix de vente de l'actif loué. Le tableau ci-après indique les dispositions de la Norme dans les différentes circonstances.

Prix de vente établi à la juste valeur (paragraphe 65)	**Valeur comptable égale à la juste valeur**	**Valeur comptable inférieure à la juste valeur**	**Valeur comptable supérieure à la juste valeur**
Profit	aucun profit	constater le profit immédiatement	aucun profit
Résultat (Perte)	aucune perte	aucune perte	constater la perte immédiatement

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

Prix de vente supérieur à la juste valeur (paragraphe 65)	**Valeur comptable égale à la juste valeur**	**Valeur comptable inférieure à la juste valeur**	**Valeur comptable supérieure à la juste valeur**
Profit	différer et amortir le profit	différer et amortir le profit (note 2)	différer et amortir le profit (note 3)
Résultat (Perte)	aucune perte	aucune perte	(note 1)

Note 1 Ces parties du tableau représentent des situations qui relèveraient du paragraphe 75 de la Norme. Le paragraphe 75 impose de ramener la valeur comptable d'un actif à sa juste valeur lorsque ledit actif fait l'objet d'une cession-bail.

Note 2 Si le prix de vente est supérieur à la juste valeur, l'excédent doit être différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif (paragraphe 73).

Note 3 Le profit serait égal à la différence entre la juste valeur et le prix de vente car la valeur comptable aurait été ramenée à la juste valeur conformément au paragraphe 75.

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

IG7. La présente Norme (paragraphe 28) impose au preneur d'actifs acquis en vertu d'un contrat de location-financement de calculer le taux d'intérêt implicite du contrat de location chaque fois que cela est possible. Le paragraphe 34 impose au preneur de ventiler les paiements au titre de la location entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette à l'aide du taux d'intérêt implicite du contrat de location. De nombreux contrats de location identifient expressément le taux d'intérêt

implicite du contrat de location, mais ce n'est pas toujours le cas. Si un contrat de location n'identifie pas le taux d'intérêt implicite du contrat de location, le preneur doit déterminer ce taux à l'aide de la formule de calcul de la valeur actuelle. Les calculatrices financières et les tableurs calculeront automatiquement le taux d'intérêt implicite du contrat de location. Lorsque ces outils ne sont pas disponibles, les entités peuvent utiliser la formule de calcul de la valeur actuelle pour déterminer manuellement le taux. La présente annexe illustre les deux méthodes courantes de calcul du taux d'intérêt : la méthode de l'essai et erreur et interpolation. Ces deux méthodes utilisent la formule de calcul de la valeur actuelle pour aboutir au taux d'intérêt.

IG8. Différentes formules de la valeur actuelle sont largement disponibles dans les manuels de comptabilité et de finance. La valeur actuelle (VA) des paiements minimaux au titre de la location (PML) est calculée au moyen de la formule suivante :

$$PV(MLP) = \frac{10000}{(1+0,07)^4} + \frac{5429}{0,07}\left[1 - \frac{1}{(1+0,07)^4}\right]$$

Où :

« S » est la valeur résiduelle garantie

« A » est le paiement périodique régulier

« r » est le taux d'intérêt implicite périodique du contrat de location, exprimé sous forme décimale

« n » est le nombre de périodes de la durée du contrat de location

Exemple

IG9. 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

IG10. Le calcul est un processus itératif – en effet, le preneur doit « deviner » le taux d'intérêt et calculer la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location, et comparer le résultat à la juste valeur de l'actif loué au commencement du contrat de location. Si le résultat est inférieur à la juste valeur, le taux d'intérêt sélectionné était trop élevé ; si le résultat est supérieur à la juste valeur, le taux d'intérêt sélectionné était trop faible. Le taux d'intérêt implicite du contrat de location est le taux utilisé lorsque la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location est égale à la juste valeur de l'actif loué au commencement du contrat de location.

IG11. Dans notre exemple, le ministère X commencerait ses calculs en utilisant sa meilleure évaluation – par exemple, son taux marginal d'endettement de 7 % par an, qui est trop faible. Il utiliserait ensuite le taux maximal envisageable – par exemple le taux de 10 % par an offert pour les prêts garantis par un véhicule automobile, qui se révèlerait trop élevé. Après plusieurs calculs, le ministère parviendrait au taux correct de 8,5 % par an.

IG12. 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

IG13. Au taux marginal d'endettement du ministère de 7 % (0,07) par an (les chiffres sont arrondis) :

$$r = 7\% + (10\% - 7\%)\frac{1019}{(1019 + 960)}$$

$$= 7\,629 + 18\,390$$

$$= 26\,019$$

IG14. 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

IG15. 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

IG16. Pour calculer le taux d'intérêt implicite du contrat de location, le preneur doit d'abord calculer la valeur actuelle pour un taux d'intérêt trop élevé et pour un taux trop faible. Les écarts (en termes absolus) entre les résultats obtenus et la valeur actuelle nette réelle sont utilisés pour interpoler le bon taux d'intérêt. À l'aide des données fournies ci-dessus et des résultats pour les taux de 7 % et 10 %, il est possible d'interpoler le taux réel de la manière suivante (les chiffres sont arrondis) :

VA à 7 % = 26 019, écart = 1 019 (c'est-à-dire 26 019 – 25 000)

VA à 10 % = 24 040, écart = 960 (c'est-à-dire 24 040 – 25 000)

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

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

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

$= 8{,}5\ \%$

IG17. Le ministère X va maintenant utiliser le taux d'intérêt de 8,5 % pour enregistrer le contrat de location dans ses comptes et pour répartir les paiements au titre de la location entre la charge financière et l'amortissement de la dette locative, comme l'indique le tableau ci-dessous.

Répartition des paiements au titre de la location (les chiffres sont arrondis)

	Année 0	**Année 1**	**Année 2**	**Année 3**	**Année 4**
VA de la dette locative à l'ouverture	25 000	25 000	21 696	18 110	14 221
Charge d'intérêts	-	2 125	1 844	1 539	1 209
Amortissement de la dette	-	3 304	3 585	3 890	14 221*
Dette locative à la clôture	25 000	21 696	18 110	14 221	-

* Inclut le paiement de la valeur résiduelle garantie.

Comparaison avec IAS 17

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 13, *Contrats de location* s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 17 (révisée en 2003), *Contrats de location*. Les principales différences entre IPSAS 13 et IAS 17 sont les suivantes :

- IPSAS 13 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 17. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « état de la performance financière » et « état de la situation financière » dans IPSAS 13. Les termes équivalents dans IAS 17 sont « compte de résultat » et « bilan ».
- IPSAS 13 n'utilise pas le terme « produit », qui dans IAS 17 a un sens plus large que « produits des activités ordinaires ».
- IAS 17 contient une définition de la « juste valeur » dans la série des définitions des termes techniques ; IPSAS 13 n'inclut pas cette définition car elle figure dans le *Glossaire des termes définis* publié séparément (paragraphe 7).
- IPSAS 13 est assortie de guides d'application complémentaires qui illustrent la classification des contrats de location, le traitement des contrats de location-financement par le preneur, le traitement des contrats de location-financement par le bailleur et le calcul du taux d'intérêt implicite du contrat de location-financement.

IPSAS 14 — ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE

Remerciements

IPSAS 14 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 10 (révisée en 2003 ,(*Événements postérieurs à la date de clôture,* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 10 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 14 — ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 14, *Événements postérieurs à la date de clôture* a été publiée en décembre 2001.

En Décembre 2006, l'IPSASB a publié une norme IPSAS 14 révisée.

Depuis cette date, IPSAS 14 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *COVID-19 : report de dates d'entrée en vigueur* (publié en novembre 2020)
- IPSAS 41, *Instruments financiers* (publiée en août 2018)
- *IPSAS 40, Regroupements d'entités du secteur public* (publiée en janvier 2017)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS* 2015 (publiées en avril 2016)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 14

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
4	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
11	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
15	Amendé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
16	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 IPSAS 44 Janvier 2024
21	Amendé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
31	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016 IPSAS 40 Janvier 2017

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
		IPSAS 44 Janvier 2024
32A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
32B	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
32C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
32D	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
32E	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
32F	Amendé	COVID-19 : report de dates d'entrée en vigueur Novembre 2020
32G	Nouveau	IPSAS 44 Janvier 2024
33	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015

Décembre 2006

IPSAS 14 — ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–4
Définitions	5
Autorisation de publication des états financiers	6–8
Comptabilisation et évaluation	9–16
Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à ajustement	10–11
Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement	12–13
Dividendes ou distributions similaires	14–16
Continuité d'activité	17–25
Restructurations	25
Présentation	26–31
Communication de la date d'autorisation de publication	26–27
Mise à jour des informations à fournir sur des situations existant à la date de clôture	28–29
Communication d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement	30–31
Date d'entrée en vigueur	32–33
Retrait de IPSAS 14 (2001)	34
Annexe : Amendements d'autres Normes IPSAS	
Base des conclusions	
Comparaison avec IAS 10	

La Norme comptable internationale du secteur public 14, *Événements postérieurs à la date de clôture* (IPSAS 14) est formulée dans les paragraphes 1 à 34. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 14 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions, et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire :

   (a) dans quels cas une entité doit ajuster ses états financiers en fonction d'événements postérieurs à la date de clôture ; et

   (b) les informations qu'une entité doit fournir concernant la date d'approbation des états financiers et les événements postérieurs à la date de clôture.

   La Norme impose également à une entité de ne pas établir ses états financiers sur une base de continuité d'activité si des événements postérieurs à la date de clôture indiquent que l'hypothèse de continuité d'activité n'est pas appropriée.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme à la comptabilisation et à la présentation des événements postérieurs à la date de clôture.**

3. [Supprimé]

4. [Supprimé]

Définitions

5. **Dans la présente Norme, le terme suivant a la signification indiquée ci-après :**

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

   (a) **ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture (<u>événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements</u>) ; et**

   (b) **ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture (<u>événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements</u>).**

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

Autorisation de publication des états financiers

6. Afin de déterminer les événements qui satisfont à la définition des événements postérieurs à la date de clôture, il est nécessaire d'identifier la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. La date de clôture est la date du dernier jour de la période à laquelle se rapportent les états financiers. La date d'autorisation de la publication est la date à laquelle les états financiers ont obtenu l'approbation de la personne ou de l'organisme habilité à finaliser ces états

en vue de leur publication. Le rapport d'audit est fondé sur ces états financiers finalisés. Les événements postérieurs à la date de clôture sont tous les événements, favorables et défavorables, qui interviennent entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée, même si ces événements interviennent après (a) la publication d'une annonce de l'excédent/du déficit net, (b) l'autorisation de publication des états financiers d'une entité contrôlée ou (c) la publication d'autres informations ciblées relatives aux états financiers.

7. Le processus de préparation et d'autorisation de publication des états financiers peut varier en fonction du type d'entité dans une même juridiction ou d'une juridiction à l'autre. Il peut dépendre de la nature de l'entité, de la structure de l'organe de direction, des obligations réglementaires relatives à cette entité et des procédures suivies pour la préparation et la finalisation des états financiers. La responsabilité de l'autorisation de publication des états financiers des différents ministères peut incomber au chef de l'administration centrale des finances (ou le haut responsable financier/comptable, comme le contrôleur ou le responsable comptable central). La responsabilité de l'autorisation de publication des états financiers consolidés de l'État dans son ensemble peut reposer conjointement entre les mains du responsable de l'administration financière centrale (ou le haut responsable financier, comme par exemple le responsable comptable central) et du ministre des Finances (ou équivalent).

8. Dans certains cas, la dernière étape du processus d'autorisation de publication impose à l'entité concernée de soumettre ses états financiers à un autre organe (législatif, par exemple, comme le Parlement ou un conseil local). Cet organe peut avoir le pouvoir de demander que des changements soient apportés aux états financiers audités. Dans d'autres cas, la présentation des états à l'autre organisme peut être purement protocolaire ou procédurale, et cet autre organisme peut ne pas détenir le pouvoir d'exiger des modifications des états financiers. La date d'autorisation de la publication des états financiers sera déterminée dans le contexte de la juridiction concernée.

Comptabilisation et évaluation

9. Au cours de la période comprise entre la date de clôture et la date d'autorisation de la publication, il se peut que des représentants élus d'une autorité annoncent les orientations de celle-ci dans certains domaines. La nécessité de comptabiliser ces orientations annoncées comme des événements donnant lieu à ajustement dépend du fait (a) qu'elles fournissent ou non des informations supplémentaires sur les conditions existant à la date de clôture, et (b) de l'existence ou non d'indications suffisantes qu'elles peuvent être réalisées. Dans la plupart des cas, l'annonce d'orientations n'entraînera pas la comptabilisation d'événements donnant lieu à ajustement. En revanche, elles devraient généralement répondre aux conditions les qualifiant d'informations à fournir concernant des événements ne donnant pas lieu à ajustement.

Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à ajustement

10. **Une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements.**

11. Sont présentés ci-après des exemples d'événements postérieurs à la date de clôture imposant à l'entité d'ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou de comptabiliser des éléments qui auparavant ne l'étaient pas :

    (a) le règlement, après la date de clôture d'une action en justice qui confirme que l'entité avait une obligation actuelle à la date de clôture. L'entité ajuste toute provision comptabilisée antérieurement liée à cette action en justice selon IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* ou comptabilise une nouvelle provision. L'entité ne se contente pas d'indiquer un passif éventuel, parce que le règlement de l'affaire fournit des indications complémentaires qui doivent être traitées selon le paragraphe 24 de IPSAS 19.

    (b) la réception, après la date de clôture, d'informations indiquant qu'un actif était déprécié à la date de clôture ou que le montant d'une dépréciation précédemment comptabilisée pour cet actif doit être ajusté. Par exemple :

        (i) la faillite d'un client survenant après la date de clôture confirme généralement que le client avait déjà déprécié à la clôture de l'exercice ; et

        (ii) la vente de stocks après la date de clôture peut donner des indications sur leur valeur nette de réalisation à la date de clôture ;

    (c) la détermination, après la date de clôture, du coût d'actifs acquis ou du produit d'actifs cédés avant la date de clôture ;

    (d) la détermination, après la date de clôture, du montant des produits collectés au cours de la période qui doivent être partagés avec un autre gouvernement aux termes d'un accord de partage des produits existant au cours de la période désignée ;

    (e) la détermination, après la date de clôture, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si, à la date de clôture, l'entité avait une obligation actuelle, juridique ou implicite, d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date ; et

    (f) la découverte de fraude ou d'erreurs montrant que les états financiers étaient incorrects.

Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement

12. **Une entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements.**

13. Voici des exemples d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement :

(a) lorsqu'une entité a adopté une méthode de réévaluation régulière de ses biens à leur juste valeur, une diminution de la juste valeur des biens entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. La baisse de la juste valeur n'est normalement pas liée à la situation des immeubles à la date de clôture, mais reflète des événements qui se sont produits au cours de la période suivante. En conséquence, malgré sa méthode de réévaluation régulière, l'entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers au titre des immeubles. De même, l'entité ne met pas à jour les montants indiqués pour les immeubles à la date de clôture bien qu'elle puisse avoir à fournir des informations complémentaires selon le paragraphe 29.

(b) lorsque l'entité chargée de l'exploitation de certains programmes de services publics décide, après la date de clôture mais avant l'autorisation de publication des états financiers, de fournir/distribuer des prestations supplémentaires, directement ou indirectement, aux participants à ces programmes. L'entité n'ajustera pas les charges comptabilisées dans ses états financiers de la période en cours, même si les prestations supplémentaires peuvent répondre aux conditions de communication des événements ne donnant pas lieu à ajustement selon le paragraphe 29.

Dividendes ou distributions assimilées

14. **Si une entité déclare des dividendes ou des distributions assimilées postérieurement à la date de clôture, l'entité ne doit pas comptabiliser ces distributions en tant que passifs à la date de clôture.**

15. Des dividendes peuvent exister dans le secteur public lorsque, par exemple, une entité du secteur public contrôle et présente les états financiers consolidés d'une entité commerciale du secteur public 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 au gouvernement central.

16. Si des dividendes ou des distributions assimilées versés aux contributeurs sont déclarés (~~c'est à dire que les dividendes ou distributions assimilées ont été valablement autorisés et ne sont plus à la discrétion de l'entité~~) postérieurement à la date de clôture mais avant l'autorisation de publication des états financiers, les dividendes ou distributions assimilées ne sont pas comptabilisés en tant que dette à la date de clôture parce qu'il n'existe pas d'obligation à cette date. Ces dividendes ou distributions assimilées sont présentés dans les notes selon IPSAS 1. Les dividendes et les distributions assimilées ne comprennent pas le remboursement du capital.

Continuité d'activité

17. La détermination de la pertinence de l'hypothèse de la continuité de l'activité doit être considérée par chaque entité. Cependant, l'évaluation de la continuité de l'activité sera probablement plus pertinente pour les entités prises individuellement que pour un État dans son ensemble. Par exemple, un organisme public individuel peut ne pas être en situation de continuité d'activité parce que l'autorité dont il dépend a décidé de transférer toutes ses activités à un autre organisme public. Cette restructuration n'a pourtant aucun impact sur l'évaluation de la poursuite d'activité de l'autorité elle-même.

18. **Une entité ne doit pas préparer ses états financiers sur une base de continuité d'activité si les personnes responsables de la préparation des états financiers ou l'organe de direction déterminent, après la date de clôture, (a) soit qu'il existe une intention de liquider l'entité ou de cesser son activité, (b) soit qu'il n'existe aucune alternative réaliste à cette liquidation ou cette cessation.**

19. Pour évaluer la pertinence de l'hypothèse de continuité de l'activité pour une entité donnée, les personnes chargées de la préparation des états financiers et/ou l'organe de direction doivent prendre en considération toute une série de facteurs. Ces facteurs comprennent la performance actuelle et prévue de l'entité, toute restructuration annoncée et potentielle d'unités de l'organisation, la probabilité de la poursuite du financement public et, si nécessaire, les sources potentielles de financement de substitution.

20. Dans le cas d'entités dont les activités sont largement financées par voie budgétaire, les questions de continuité de l'activité ne se posent généralement que si le gouvernement annonce son intention de cesser de financer l'entité.

21. Certaines entités du secteur public, peuvent être tenues de s'autofinancer entièrement ou dans une large mesure et de recouvrer le coût des biens et services auprès des utilisateurs. Pour de telles entités, une dégradation du résultat opérationnel et de la situation financière après la date de clôture peut indiquer la nécessité d'examiner si l'hypothèse de continuité d'activité est toujours appropriée.

22. Si l'hypothèse de la continuité de l'activité n'est plus appropriée, la présente Norme impose à l'entité concernée d'en faire mention dans ses états financiers. L'impact d'un tel changement dépendra des circonstances spécifiques à l'entité, par exemple le fait que les activités soient appelées à être transférées à une autre entité du gouvernement, cédées ou liquidées. Il convient de faire preuve de jugement pour déterminer si un changement de la valeur comptable des actifs et passifs est nécessaire.

23. Lorsque l'hypothèse de la continuité de l'activité n'est plus appropriée, il est également nécessaire de déterminer si le changement de circonstances entraîne la création de passifs supplémentaires ou déclenche, dans des contrats de dettes, des clauses menant au reclassement de certaines dettes en passifs courants.

24. IPSAS 1 impose de fournir certaines informations si :

    (a) les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'activité.

IPSAS 1 impose que, lorsque les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'activité, ce fait soit indiqué ainsi que la base sur laquelle les états financiers sont établis et la raison pour laquelle l'entité n'est pas considérée en situation de continuité d'activité ;

(b) les personnes chargées de la préparation des états financiers ont conscience d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité à se maintenir en situation de continuité d'activité. Les événements ou circonstances imposant la fourniture d'informations peuvent se produire après la date de clôture. IPSAS 1 impose la communication de ces incertitudes.

Restructurations

25. Lorsqu'une restructuration annoncée après la date de clôture répond à la définition d'un événement ne donnant pas lieu à ajustement, les informations appropriées doivent être communiquées conformément à la présente Norme. On peut trouver les règles de comptabilisation des provisions associées à des restructurations dans IPSAS 19. Le simple fait qu'une restructuration implique l'abandon d'une composante d'une entité ne constitue pas en soi une remise en question de la capacité de l'entité à poursuivre son activité. Cependant, lorsqu'une restructuration annoncée après la date de clôture a pour résultat qu'une entité n'est plus en situation de poursuite d'activité, la nature et le montant des actifs et passifs comptabilisés peuvent changer.

Présentation

Communication de la date d'autorisation de publication

26. **Une entité doit indiquer la date à laquelle la publication des états financiers a été autorisée et qui a donné cette autorisation. Si un autre organe a le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, l'entité doit l'indiquer.**

27. Pour les utilisateurs des états financiers, il est important de savoir à quelle date leur publication a été autorisée car les états financiers ne reflètent pas les événements postérieurs à cette date. Il importe également que les utilisateurs connaissent les rares cas dans lesquels des personnes ou des organismes ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication. Parmi les personnes ou organismes susceptibles d'avoir le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, on peut citer, à titre d'exemple, les ministres, l'autorité à laquelle l'entité est rattachée, le parlement ou un organe de représentation élu. Si des changements sont effectués, les états financiers modifiés constituent un nouvel ensemble d'états financiers.

Mise à jour des informations à fournir sur des situations existant à la date de clôture

28. **Si une entité reçoit, après la date de clôture mais avant l'autorisation de publication des états financiers, des informations sur des situations qui existaient à la date de clôture, elle doit mettre à jour les informations fournies relatives à ces situations au vu des informations nouvelles.**

29. Dans certains cas, une entité doit mettre à jour les informations fournies dans ses états financiers pour refléter des informations reçues après la date de clôture mais avant l'autorisation de publication des états financiers, même lorsque ces informations n'ont aucun effet sur les montants qu'elle comptabilise dans ses états financiers. Un exemple de la nécessité de mettre à jour les informations fournies est le cas d'indications devenues disponibles après la date de clôture mais concernant un passif éventuel qui existait à la date de clôture. Outre le fait qu'elle doit examiner si elle doit désormais comptabiliser une provision, l'entité doit mettre à jour les informations fournies sur le passif éventuel au vu de cette indication.

Communication d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement

30. **Si des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements sont significatifs, le fait de ne pas les indiquer pourrait avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers. Dès lors, l'entité doit fournir les informations suivantes pour chaque catégorie significative d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements :**

(a) la nature de l'événement ; et

(b) une estimation de son effet financier, ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.

31. Constituent par exemple des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à un ajustement, qui aboutiront généralement à une information à fournir :

(a) une diminution d'une ampleur inhabituelle de la valeur du bien immobilier comptabilisé à sa juste valeur, si cette diminution ne se rapporte pas à l'état du bien à la date de clôture mais reflète des circonstances intervenues depuis la date de clôture ;

(b) l'entité décide, après la date de clôture, de fournir/distribuer à l'avenir des prestations supplémentaires importantes, directement ou indirectement, aux participants à des programmes de services publics qu'elle exploite et que ces prestations supplémentaires ont un impact majeur sur l'entité ;

(c) un regroupement d'entités du secteur public majeur (IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*, impose dans en pareils cas, la communication d'informations spécifiques), la sortie d'une entité contrôlée majeure ou l'externalisation de la totalité ou de la quasi-totalité des activités alors exercées par une entité, après la date de clôture ;

(d) l'annonce d'un plan d'abandon d'activité ou d'un programme majeur~~, la sortie d'actifs ou le règlement de passifs attribuables à un abandon d'activité ou à un programme majeur, ou encore la conclusion d'accords irrévocables pour la vente de ces actifs ou le règlement de ces passifs~~ ;

(e) des achats ~~et sorties~~ importantes d'actifs ; classement d'actifs comme détenus en vue de la vente selo IPSAS 44, Actifs non courant détenus en vue de la vente et activités abandonnées, autres groupes d'actifs, ou expropriation d'actifs significatifs par d'autres entités publiques ;

(f) la destruction d'un immeuble important par un incendie après la date de clôture ;

(g) l'annonce ou le début d'exécution d'une restructuration majeure (voir IPSAS 19) ;

(h) l'adoption d'une réglementation visant la dispense de remboursement de prêts consentis à des entités ou à des personnes physiques dans le cadre d'un programme ;

(i) des modifications anormalement importantes du prix des actifs ou des taux de change postérieurs à la date de clôture ;

(j) dans le cas d'entités qui doivent payer un impôt sur le résultat ou son équivalent, des modifications des taux d'imposition ou des lois fiscales votées ou annoncées après la date de clôture, qui ont un impact important sur les actifs et passifs d'impôt exigible et d'impôt différé (des commentaires sur la comptabilisation de l'impôt sur le résultat peuvent être trouvés dans la norme nationale ou internationale traitant des impôts sur le résultat) ;

(k) le fait de prendre des engagements importants ou d'être soumis à des passifs éventuels, par exemple par l'émission de garanties importantes après la date de clôture ; et

(l) le début d'un litige important résultant uniquement d'événements survenus après la date de clôture.

Date d'entrée en vigueur

32. **Une entité doit appliquer cette Norme pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2008. L'application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

32A. **Le paragraphe 16 a été amendé par les *Améliorations des IPSAS* publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée.**

32B. **Le paragraphe 33 a été amendé par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

32C. **Le paragraphe 31 a été amendé par les *Améliorations des IPSAS*2015 publiées en avril 2016. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états**

financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer.

32D. ***L'Applicabilité des IPSAS*** **publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 3 et 4 et amendé les paragraphes 15 et 21. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

32E. **Le paragraphe 31 a été amendé par IPSAS 40,** ***Regroupements d'entités du secteur public*** **publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.**

32F. **Le paragraphe 11 a été amendé par IPSAS 41,** ***Instruments financiers,*** **publiée en août 2018. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2023 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2023, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 41.**

32G. **Les paragraphes 16 et 31 ont été modifiés par IPSAS 44 publiée en mai 2022. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer ces amendements en même temps qu'elle applique IPSAS 44.**

33. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Retrait de IPSAS 14 (2001)

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

Annexe

Amendements d’autres normes IPSAS

[Supprimé]

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 14, mais n'en fait pas partie intégrante.

Révision d'IPSAS 14 suite aux « *Améliorations générales* » publiées par l'IASB en 2003

Contexte

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

BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à l'IFRS équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et leurs IFRS équivalentes sont identifiées dans la *Comparaison avec les IFRS* incluse dans chaque IPSAS.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes IAS[1] dans le cadre de son Projet d'améliorations générales. Les objectifs du Projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les conflits au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 14, publiée en décembre 2001 était basée sur IAS 10 (révisée en 1999), Événements postérieurs à la date de clôture qui a été publiée de nouveau en décembre 2003. Vers la fin 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSCa mis en place un Projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la [2](convergence dans les cas appropriés des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

---

[1] Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

[2] Le PSC est devenu l'IPSASB lorsque le Conseil de l'IFAC a changé le mandat du PSC pour qu'il devienne un conseil normalisateur indépendant en novembre 2004.

BC5. L'IPSASB a revu la Norme IAS 10 améliorée et accepte en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision des IAS et les modifications apportées. (Les bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au Comprehensive Subscription Service de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - www.iasb.org). Dans les cas où la norme IPSAS s'écarte de la norme IAS correspondante, les Bases des Conclusions expliquent les raisons de cet éloignement spécifiques au secteur public.

BC6. IAS 10 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS postérieurement à décembre 2003. IPSAS 14 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication d'IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu et formé une opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

Révision d'IPSAS 14 suite à la publication en 2008 des *Améliorations des IPSAS*

BC7. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 10 figurant dans les *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en mai 2008 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter l'amendement.

Révision d'IPSAS 14 suite à la publication de la partie II des *Améliorations des IPSAS* 2015 : questions soulevées par les parties prenantes.

BC8. Lorsqu'IPSAS 14 a été révisée suite à la publication de la partie II *Améliorations des IPSAS 2015* ~~Certaines parties prenantes~~ certaines parties prenantes ont indiqué que les normes IPSAS faisaient référence aux actifs non courants destinés à la vente et aux activités abandonnées de manière hétérogène. L'IPSAS Board ~~a conclus~~ avait conclu que la norme IFRS 5, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées n'était applicable au secteur public que dans certaines circonstances, pour les raisons suivantes :

(a) Les cessions d'actif dans le secteur public ~~peuvent~~ pouvaient ne pas être réalisées dans le délai d'un an en raison des autorisations à obtenir. Ceci ~~soulève~~ avait soulevé des interrogations en matière de pertinence et de cohérence avec les dispositions de la norme IFRS 5. En particulier, l'IPSAS Board ~~a~~avait noté que, selon IFRS 5, les actifs non courants destinés à la vente ne sont pas dépréciés. L'IPSAS Board ~~craint~~ craignait que l'absence de dépréciation de ces actifs pour une période étendue ~~peut~~pouvait s'avérer inapproprié.

(b) De nombreux actifs du secteur public sont cédés via des transferts ou des mises à disposition pour un montant nul ou négligeable. Dans la mesure où IFRS 5 traite des ventes en valeur de marché, les dispositions requises en matière d'évaluation et les informations en annexe applicables à ces transferts ~~risquent~~risquaient de s'avérer non pertinentes. Toutefois, l'IPSAS Board ~~reconnaît~~avait reconnu que les dispositions d'IFRS 5 en matière d'évaluation et d'information en annexe ~~seront~~pouvaient être appropriées s'agissant de ventes à la valeur de marché.

(c) Beaucoup d'activités abandonnées dans le secteur public concernent des activités exercées pour un prix nul ou symbolique. Comme IFRS 5 traite des activités abandonnées qui étaient précédemment des unités génératrices de trésorerie ou des groupes d'unités génératrices de trésorerie, ou qui étaient classées en destinés à la vente, les informations à fournir en annexe sur les activités abandonnées du secteur public ne ~~donneront~~pouvaient vraisemblablement ne pas donner des informations pertinentes. Toutefois, l'IPSAS Board ~~reconnaît~~avait reconnu que les dispositions d'IFRS 5 en matière d'information en annexe ~~seront~~pouvaient ne pas être appropriées lorsque les activités abandonnées concernaient des unités ou groupes d'unités génératrices de trésorerie.

L'IPSAS Board ayant ~~conclus~~ que la norme IFRS 5 ne s'appliquait dans le secteur public que dans des circonstances limitées, il a décidé de supprimer dans les IPSAS les références aux normes comptables nationales ou internationales traitant des actifs non courants destinés à la vente et des activités abandonnées. L'IPSAS Board craignait que le maintien de telles références ~~ne conduise~~ pouvait conduire certaines entités à suivre les dispositions d'IFRS 5 dans des circonstances qui ne le ~~permettant~~permettaient pas. L'IPSAS Board ~~a~~avait relevé que la norme IPSAS 3, Méthodes Comptables, Changements d'Estimations Comptables et Erreurs donne des recommandations sur les choix de méthodes comptables à retenir en l'absence d'une IPSAS spécifiquement applicable à une transaction. Ces recommandations permettent d'adopter une méthode comptable cohérente avec la norme IFRS 5, dans le cas où l'entité juge cela approprié.

BC8A. Dans l'élaboration d'IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, l'IPSAS Board a conclu que, dans certaines circonstances, il serait approprié pour les entités du secteur public d'appliquer les dispositions d'IFRS 5. En conséquence, toutes les références pertinentes ont été ajoutées.

Révision d'IPSAS 14 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC9. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Comparaison avec IAS 10

IPSAS 14, *Événements postérieurs à la date de clôture* s'inspire essentiellement de la Norme IAS) 10 révisée en 2003 ,(*Événements postérieurs à la date de clôture* et inclut l'amendement d'IAS 10 effectué dans le cadre des « *Améliorations des IFRS* **«** publiées en mai 2008. Les principales différences entre IPSAS 14 et IAS 10 sont les suivantes :

- IPSAS 14 souligne que, lorsque l'hypothèse de continuité de l'activité n'est plus appropriée, il convient de faire preuve de jugement pour déterminer l'impact de ce changement sur la valeur comptable des actifs et passifs comptabilisés dans les états financiers (paragraphe 22).
- IPSAS 14 contient des commentaires supplémentaires sur la détermination de la date d'autorisation de publication (paragraphes 6, 7 et 8).
- IPSAS 14 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 10. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « actif net/situation nette » et « date de clôture » dans IPSAS 14. Les termes équivalents dans IAS 10 sont « capitaux propres » et « date de clôture ».
- IPSAS 14 n'utilise pas le terme « produit », qui dans IAS 10 a un sens plus large que « produits des activités ordinaires ».
- IPSAS 14 contient une définition de la « date de clôture » alors que IAS 10 ne contient pas de définition de la « date de clôture« .

La norme internationale du secteur public IPSAS 15, *Instruments financiers : Informations à fournir et présentation a été remplacée par* IPSAS *28, Instruments financiers : présentation,* IPSAS 29*, Instruments financiers : comptabilisation et évaluation,* IPSAS 30*, Instruments financiers : informations à fournir.* Ces normes sont applicables aux états financiers relatifs aux périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2013. En conséquence, IPSAS 15 n'est plus applicable et a été supprimée.

IPSAS 16 — IMMEUBLES DE PLACEMENT

Remerciements

IPSAS 16 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 40 (révisée en 2003), *Immeubles de placement*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 40 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 16 — IMMEUBLES DE PLACEMENT

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 16, *Immeubles de placement* a été publiée en décembre 2001.

En Décembre 2006, l'IPSASB a publié une norme IPSAS 16 révisée.

Depuis cette date, IPSAS 16 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 47, *Produits* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 46, *Evaluation* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* (publiée en mai 2022)
- IPSAS 43, *Contrats de location* (publiée en janvier 2022)
- *Améliorations des IPSAS 2018* (publiées en octobre 2018)
- IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* (publiée en janvier 2017)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS 2015* (publiées en avril 2016)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- IPSAS 27*, Agriculture* (publiée en décembre 2009)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 16

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
4	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
5	Supprimé	IPSAS 43 Janvier 2022
6	Amendé	IPSAS 27 Décembre 2009 Améliorations des IPSAS Avril 2016

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
		IPSAS 45 Mai 2023
7	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022
Titre précédent le paragraphe 8	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
8	Supprimé	IPSAS 43 Janvier 2022
Titres précédent le paragraphe 9	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
9	Amendé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
10	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 45 Mai 2023
12	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 IPSAS 43 Janvier 2022
13	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 47 Mai 2023
18A	Ajouté	IPSAS 40 Janvier 2017
19	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
20	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016 IPSAS 43 Janvier 2022
25A	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022
26	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022
27	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022
29	Supprimé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
33	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
34	Supprimé	IPSAS 43 Janvier 2022
35	Supprimé	IPSAS 43 Janvier 2022
38	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
38A	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022
39	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023
40	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 Améliorations des IPSAS Avril 2016 IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023
41	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023
41A	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022 Ipsas 46 Mai 2023
41B	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022
41C	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 46 Mai 2023
Titre précédent le paragraphe 42	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
42	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
43	Supprimé	IPSAS 43 Janvier 2022
45	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
46	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
47	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
48	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
49	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 46 Mai 2023
49A	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 46 Mai 2023
50	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 46 Mai 2023
51	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
52	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
53	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
54	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
55	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
56	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
57	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 IPSAS 46 Mai 2023
58	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
59	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 46 Mai 2023
60	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
Titre précédent le paragraphe 62	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
62	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
62A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023
62B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 IPSAS 46 Mai 2023
63	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023
Titre précédent le paragraphe 65	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023
65	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 44 Mai 2022 IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023
66	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 Améliorations des IPSAS Octobre 2018
68	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
70	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
71	Amendé	IPSAS 43 Jnavier 2022 IPSAS 45 Mai 2023
72	Amendé	IPSAS 43 Jnavier 2022 IPSAS 45 Mai 2023
73	Amendé	IPSAS 43 Jnavier 2022 IPSAS 45 Mai 2023
76	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2018

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
78	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 47 Mai 2023
79	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023
80	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022
81	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
Titre précédent le paragraphe 85	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023
85	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022
86	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023
86(d)	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
Titre précédent le paragraphe 87	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
87	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017 IPSAS 44 Mai 2022 IPSAS 46 Mai 2023
88	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022
89	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023
Titre précédent le paragraphe 89A	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
89A	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
89B	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
89C	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
89D	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
89E	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
89F	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
Titre précédent le paragraphe 90	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023
90	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017 IPSAS 44 Mai 2022 IPSAS 46 Mai 2023
91	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
92	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
93	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
Titre précédent le paragraphe 94	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
94	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
95	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
96	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
97	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2018 IPSAS 46 Mai 2023
98	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
99	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
Titre précédent le paragraphe 100A	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
100A	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022
100B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
100C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
101A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
101 B	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
101C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
101D	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
101E	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
101F	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
101G	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
101H	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022
101I	Nouveau	IPSAS 44 Mai 2022
102	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015
arbre de décision servant d'illustration	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010

Décembre 2006

IPSAS 16 – IMMEUBLES DE PLACEMENT

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–6
Définitions	7–19
Droit sur un bien immobilier détenu par un preneur dans le cadre d'une location simple	8
Immeubles de placement	9–19
Comptabilisation	20–25
Évaluation lors de la comptabilisation	26–38
Évaluation après comptabilisation	39–65
Méthode comptable	39–41
Modèle de la juste valeur	42–64
Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable	62–64
Modèle du coût	65
Transferts	66–76
Sorties	77–84
Présentation	85–90
Modèle de la juste valeur et modèle du coût	85–90
Modèle de la juste valeur	87–89
Modèle du coût	90
Dispositions transitoires	91–100
Première adoption de la méthode de la comptabilité d'exercice	91–93
Modèle de la juste valeur	94–97
Modèle du coût	98–100
Date d'entrée en vigueur	101–102
Retrait de IPSAS 16 (2001)	103
Base des conclusions	
Arbre de décision servant d'illustration	
Comparaison avec IAS 40	

La Norme comptable internationale du secteur public 16, *Immeubles de placement* est exposée aux paragraphes 1 à 103. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 16 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions, et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de toute indication explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des immeubles de placement et les dispositions correspondantes en matière d'informations à fournir.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation des immeubles de placement.**

3. [Supprimé]

4. [Supprimé]

5. [Supprimé]

6. La présente Norme ne s'applique pas :

   (a) aux actifs biologiques liés à une activité agricole (voir IPSAS 27, *Agriculture* et IPSAS 45*, Immobilisations corporelles*) ; ou

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

Définitions

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

   La valeur comptable (pour les besoins de la présente Norme) est le montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière.

   Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.

   Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain ou bâtiment - ou partie d'un bâtiment - ou les deux) détenu (par le propriétaire ou, en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation, par le preneur) 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 en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation, par le preneur) pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives.

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

Classification des biens en tant que biens d'investissement ou biens occupés par leur propriétaire

8. [Supprimé]

9. Il existe plusieurs circonstances dans lesquelles des entités du secteur public peuvent détenir des biens immobiliers pour en retirer des loyers et pour valoriser le capital. Par exemple, une entité du secteur public peut être créée pour gérer le portefeuille immobilier d'un État à des conditions de marché. Dans ce cas, les biens immobiliers détenus par l'entité, autres que les biens immobiliers détenus en vue de leur vente dans le cadre de ses activités ordinaires, entrent dans la définition des immeubles de placement. D'autres entités du secteur public peuvent également détenir des biens immobiliers pour en retirer des loyers et pour valoriser le capital et utiliser la trésorerie ainsi dégagée pour financer leurs autres activités (prestations de services). Par exemple, une université ou des pouvoirs publics locaux peuvent être propriétaires d'un bâtiment en vue de le louer à des conditions de marché à des parties externes afin de générer des fonds, plutôt que de produire ou de fournir des biens et services. Ce bien immobilier entrerait également dans la définition d'un immeuble de placement.

10. Un immeuble de placement est détenu pour en retirer des loyers, pour valoriser le capital ou les deux. Par conséquent, un immeuble de placement génère des flux de trésorerie largement indépendants des autres actifs détenus par l'entité. C'est ce qui différencie les immeubles de placement des autres terrains et bâtiments contrôlés par des entités du secteur public, y compris les biens immobiliers occupés par leur propriétaire. La production ou la fourniture de biens ou de services (ou l'utilisation d'un bien immobilier à des fins administratives) peut également générer des flux de trésorerie. Par exemple, des entités du secteur public peuvent utiliser un bâtiment pour fournir des biens et services à des bénéficiaires en contrepartie du recouvrement partiel ou total des coûts. Toutefois, le bâtiment est détenu pour faciliter la production de biens et services et les flux de trésorerie sont attribuables non seulement au bâtiment, mais aussi à d'autres actifs utilisés dans le processus de production ou d'offre. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 45, s'applique aux biens immobiliers occupés par leur propriétaire et la norme IPSAS 43, *Contrats de location* s'appliquent aux biens immobiliers occupés par leur propriétaire qui sont détenus par le preneur en tant qu'actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation.

11. Dans certains secteurs de la sphère publique, il existe des accords administratifs tels qu'une entité peut contrôler un actif qui peut appartenir juridiquement à une autre entité. Par exemple, un ministère peut contrôler et comptabiliser certains bâtiments qui appartiennent légalement à l'État. Dans de telles circonstances, toute référence à des « immeubles occupés par leur propriétaire » désigne des immeubles occupés par l'entité qui comptabilise les immeubles dans ses états financiers.

12. Sont par exemple des immeubles de placement :

    (a) un terrain détenu pour valoriser le capital à long terme plutôt que pour une vente à court terme dans le cadre de ses activités ordinaires ; Par exemple, un terrain

détenu par un hôpital pour valoriser le capital, qui peut être vendu à un moment favorable dans le futur ;

(b) un terrain détenu pour une utilisation future actuellement indéterminée. (Si l'entité n'a pas déterminé qu'elle utilisera le terrain soit comme un bien immobilier occupé par son propriétaire, y compris l'occupation pour fournir des services comme ceux qu'offrent les parcs nationaux aux générations actuelles et futures, soit pour le vendre à court terme dans le cadre de ses activités ordinaires, le terrain est considéré comme étant détenu pour valoriser le capital) ;

(c) un bâtiment appartenant à l'entité (ou un actif détenu par l'entité au titre du droit d'utilisation d'un bâtiment) et loué à des conditions de marché dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple. Par exemple, une université peut être propriétaire d'un bâtiment qu'elle loue à des conditions de marché à des parties externes ;

(d) un bâtiment vacant mais détenu en vue d'être loué à des conditions de marché à des parties externes dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple ;

(e) Un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement en vue de son utilisation ultérieure comme immeuble de placement.

13. Sont par exemple des éléments qui ne sont pas des immeubles de placement et qui, en conséquence, n'entrent pas dans le champ d'application de la présente Norme :

(a) un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre des activités ordinaires ou du processus de construction ou d'aménagement pour ladite vente (voir IPSAS 12, *Stocks*). Par exemple, une municipalité peut régulièrement compléter ses recettes fiscales par l'achat et la vente de biens immobiliers, auquel cas les biens immobiliers détenus exclusivement pour être sortis ultérieurement dans un avenir proche ou être aménagés et revendus sont classés dans les stocks. Un service public de logement peut régulièrement vendre une partie de son parc de logements dans le cadre de ses activités ordinaires en conséquence de l'évolution des données démographiques, auquel cas le parc de logements détenu pour être vendu est classé dans les stocks ;

(b) [Supprimé] ;

(c) un bien immobilier occupé par son propriétaire (voir IPSAS 45 et IPSAS 43), y compris (entre autres choses) un bien immobilier détenu en vue de son utilisation future comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier détenu en vue de son aménagement futur et de son utilisation ultérieure comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier occupé par des membres du personnel, comme par exemple le logement de membres du personnel militaire (que ceux-ci paient ou non un loyer aux conditions de marché) et un bien immobilier occupé par son propriétaire en attendant d'être vendu ;

(d) [Supprimé] ;

(e) un bien immobilier donné en location à une autre entité dans le cadre d'un contrat de location-financement ;

(f) un bien immobilier détenu pour fournir un service social et qui génère également des entrées de trésorerie. Par exemple, un service public de logement peut détenir un important parc de logements utilisé pour procurer un logement à des familles à faible revenu, à des loyers inférieurs à ceux du marché. Dans cette situation, le bien immobilier est détenu pour fournir des services de logement plutôt que pour en retirer des loyers ou valoriser le capital et les produits locatifs générés ne constituent pas le but pour lequel le bien immobilier est détenu. Un tel bien immobilier n'est pas considéré comme un « immeuble de placement » et doit être comptabilisé conformément à IPSAS 45 ;

(g) un bien détenu à des fins stratégiques, qui doit être comptabilisé conformément à IPSAS 45.

14. Dans de nombreux pays, les entités du secteur public détiennent des biens immobiliers pour atteindre des objectifs de prestations de services plutôt que pour en retirer des loyers ou valoriser le capital. Dans de telles situations, le bien immobilier ne satisfait pas à la définition d'un immeuble de placement. Toutefois, lorsqu'une entité du secteur public détient un bien immobilier pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital, la présente Norme s'applique. Dans certains cas, les entités du secteur public détiennent des biens immobiliers qui comportent (a) une partie détenue pour en retirer des loyers ou valoriser le capital plutôt que pour fournir des services, et (b) une autre partie utilisée dans le processus de production ou de fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives. Par exemple, un hôpital, ou une université, peut être propriétaire d'un immeuble dont une partie sert à des fins administratives et une autre partie est louée en appartements à des conditions de marché. Si ces deux parties peuvent être vendues séparément (ou louées séparément dans le cadre d'un contrat de location-financement), l'entité les comptabilise séparément. Si les deux parties ne peuvent être vendues séparément, le bien immobilier est un immeuble de placement seulement si la partie détenue pour être utilisée dans le processus de production ou de fourniture de biens ou de services à des fins administratives n'est pas significative.

15. Dans certains cas, une entité fournit des services accessoires aux occupants d'un bien immobilier qu'elle détient. Une entité traite ce bien immobilier comme un immeuble de placement si les services représentent une composante non significative du contrat pris dans son ensemble. C'est le cas, par exemple, lorsqu'un organisme public (a) est propriétaire d'un immeuble de bureaux qui est détenu exclusivement pour en retirer des loyers et qui est loué à des conditions de marché, et (b) assure également des services de maintenance et de sécurité aux preneurs qui occupent l'immeuble.

16. Dans d'autres cas, les services rendus sont une composante significative. Par exemple, les pouvoirs publics peuvent être propriétaires d'un hôtel ou d'un foyer qu'ils gèrent par l'intermédiaire de leur organisme de gestion immobilière générale. Les services fournis aux clients sont importants par rapport à l'accord dans son ensemble. En conséquence, un hôtel ou un foyer géré par son propriétaire est un bien immobilier occupé par son propriétaire plutôt qu'un immeuble de placement.

17. Il peut être difficile de déterminer si les services annexes sont d'une importance telle qu'un bien ne peut être qualifié d'immeuble de placement. À 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. À une extrémité du spectre, les pouvoirs publics ou l'organisme public peuvent être en substance dans la situation d'un investisseur passif. À l'autre extrémité du spectre, les pouvoirs publics ou l'organisme public peuvent avoir simplement sous-traité certaines fonctions quotidiennes tout en conservant une exposition importante aux variations des flux de trésorerie générés par l'exploitation de l'hôtel.

18. Pour déterminer si un bien immobilier est un immeuble de placement, il faut exercer un jugement. Une entité élabore des critères qui lui permettent d'exercer ce jugement de façon permanente et cohérente en accord avec la définition donnée d'un immeuble de placement et avec les indications correspondantes des paragraphes 9-17. Le paragraphe 86(c) prescrit à l'entité de donner une information sur ces critères lorsque la classification est difficile.

18A. Il faut également exercer un jugement pour déterminer si l'acquisition d'un immeuble de placement correspond à l'acquisition d'un actif ou d'un groupe d'actifs ou à un regroupement d'entités du secteur public qui relève du champ d'application d'IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public.* Il convient de se reporter à IPSAS 40 pour déterminer s'il s'agit d'un regroupement d'entités du secteur public. Les arguments des paragraphes 9 à 18 de la présente Norme servent déterminer si un bien immobilier est un immeuble occupé par son propriétaire ou un immeuble de placement, et non à déterminer si l'acquisition d'un bien immobilier constitue un regroupement d'entités du secteur public selon la définition visée dans IPSAS 40. Pour déterminer si une transaction spécifique correspond à un regroupement d'entités du secteur public selon la définition de ce terme visée dans IPSAS 40 et inclut un immeuble de placement selon la définition visée dans la présente Norme, il est nécessaire de procéder à l'application distincte des deux normes.

19. Dans certains cas, une entité possède un bien immobilier qui est loué à, et occupé par, son entité contrôlante ou une autre entité contrôlée. Dans les états financiers consolidés, le bien immobilier ne remplit pas les conditions d'un immeuble de placement car du point de vue de l'entité économique, il est occupé par son propriétaire. Toutefois, du point de vue de l'entité à laquelle il appartient, le bien immobilier est un immeuble de placement s'il répond à la définition du paragraphe 7. Par conséquent, le bailleur le traite en immeuble de placement dans ses états financiers individuels. Cette situation peut se produire lorsque les pouvoirs publics créent une entité de gestion immobilière pour gérer leurs immeubles de bureaux. Les immeubles sont alors loués à d'autres entités publiques à des conditions de marché. Dans les états financiers de l'entité de gestion immobilière, l'immeuble doit être comptabilisé en tant qu'immeuble de placement. Toutefois, dans les états financiers consolidés des pouvoirs publics, l'immeuble doit être comptabilisé dans les immobilisations corporelles, conformément à IPSAS 45.

Comptabilisation

20. **Un immeuble de placement détenu en propre doit être comptabilisé en tant qu'actif, si, et uniquement si :**

(a) **il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'immeuble de placement iront à l'entité ; et que**

(b) **le coût ou la juste valeur de l'immeuble de placement peut être évalué de façon fiable[1].**

21. Pour déterminer si un élément satisfait au premier critère de comptabilisation, une entité doit évaluer le degré de certitude attaché au flux des avantages économiques futurs ou au potentiel de service d'après les indications disponibles au moment de la comptabilisation initiale. L'existence d'une certitude suffisante que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service iront à l'entité demande que l'on s'assure que celle-ci recevra les avantages attachés à cet actif et assumera les risques associés. Cette assurance n'est généralement acquise qu'après transfert des risques et avantages à l'entité. Avant que cela ne se produise, la transaction pour acquérir l'actif peut en général être annulée sans pénalité importante et en conséquence, l'actif n'est pas comptabilisé.

22. Le second critère de comptabilisation est, en règle générale, aisément satisfait car la transaction d'échange attestant l'achat de l'actif indique son coût. Comme il est précisé au paragraphe 27 de la présente Norme, dans certaines circonstances, un immeuble de placement peut être acquis pour un coût nul ou symbolique. Dans ce cas, le coût est la juste valeur de l'immeuble de placement à la date d'acquisition.

23. Une entité évalue, selon ce principe de comptabilisation, l'ensemble des coûts de ses immeubles de placement au moment où ils sont encourus. Ces coûts comprennent les coûts encourus initialement pour acquérir l'immeuble de placement, et les coûts encourus ultérieurement pour accroître la capacité, remplacer certains éléments ou assurer l'entretien de l'immeuble.

24. Selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 20, une entité ne comptabilise pas dans la valeur comptable d'un immeuble de placement les coûts de l'entretien quotidien de cet immeuble. Ces coûts sont, au contraire, comptabilisés dans le solde de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Les coûts relatifs à l'entretien quotidien sont principalement les frais de main-d'œuvre et de consommables, ils peuvent inclure les coûts de pièces de rechange d'importance mineure. L'objet de ces dépenses est souvent décrit comme « la réparation et maintenance » du bien immobilier.

25. Des éléments d'immeubles de placement peuvent avoir été acquis par remplacement. Par exemple, les murs intérieurs peuvent être des murs qui ont remplacé les murs originaux. Selon le principe de comptabilisation, si les critères sont respectés, une entité comptabilise dans la valeur comptable d'un immeuble de placement le coût de remplacement d'une partie existante d'un immeuble de placement lorsque les frais sont encourus. La valeur comptable des éléments remplacés est décomptabilisée selon les dispositions de décomptabilisation de la présente Norme.

[1] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

25A. Un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation doit être comptabilisé selon IPSAS 43.

Évaluation lors de la comptabilisation

26. **Un immeuble de placement détenu en propre doit faire l'objet d'une évaluation initiale à son coût (les coûts de transaction doivent être inclus dans l'évaluation initiale).**

27. **Lorsqu'un immeuble de placement détenu en propre est acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, son coût doit être évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.**

28. Le coût d'un immeuble de placement acheté comprend son prix d'achat et toutes les dépenses directement attribuables. Les dépenses directement attribuables sont, par exemple, les honoraires juridiques, les droits de mutation et autres coûts de transaction.

29. [Supprimé]

30. Le coût d'un immeuble de placement n'est pas augmenté par :

(a) les coûts de démarrage (sauf s'ils sont nécessaires pour mettre l'immeuble dans l'état nécessaire pour permettre son exploitation de la manière souhaitée par la direction) ;

(b) les pertes d'exploitation encourues avant que l'immeuble de placement n'atteigne le niveau d'occupation prévu ; ou

(c) les montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres ressources impliquées dans la construction ou l'aménagement de l'immeuble.

31. Si le paiement d'un immeuble de placement est différé, son coût est le prix comptant équivalent. La différence entre ce montant et le total des paiements est comptabilisée en frais financiers sur la durée du crédit.

32. Un immeuble de placement peut être acquis par le biais d'une transaction sans contrepartie directe. Par exemple, les pouvoirs publics nationaux peuvent transférer à titre gracieux un immeuble de bureaux en trop à une entité du secteur public local, qui le loue ensuite aux conditions du marché. Un immeuble de placement pourra également être acquis au travers d'une opération sans contrepartie directe par l'exercice de pouvoirs de mise sous séquestre. Dans ces cas, le coût de l'immeuble est sa juste valeur à la date de son acquisition.

33. Lorsqu'une entité procède à la comptabilisation initiale d'un immeuble de placement à sa juste valeur conformément au paragraphe 27, la juste valeur est le coût de l'immeuble. L'entité peut décider, postérieurement à la comptabilisation initiale, d'adopter le modèle de la valeur actuelle (paragraphes 42-64) ou le modèle du coût historique (paragraphe 65).

34. [Supprimé]

35. [Supprimé]

36. Un ou plusieurs immeubles de placement peuvent être acquis par voie d'échange

contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. La discussion qui suit fait référence à l'échange d'un actif non monétaire contre un autre, mais elle s'applique aussi à tous les autres échanges décrits dans la phrase précédente. Le coût d'un immeuble de placement est évalué à la juste valeur sauf (a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale ou (b) s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu et de l'actif abandonné. L'actif acquis est évalué de cette manière même si l'entité ne peut pas immédiatement décomptabiliser l'actif abandonné. Si l'actif acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné.

37. Une entité détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant dans quelle mesure il faut s'attendre à un changement de ses flux de trésorerie futurs ou de son potentiel de service du fait de cette opération. Une opération d'échange a une substance commerciale :

(a) si la configuration (risque, calendrier et montant) des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif reçu diffère de la configuration des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif transféré ; ou

(b) si la valeur spécifique à l'entité de la partie des activités de l'entité affectée par l'opération varie du fait de l'échange ; et

(c) si la différence en (a) ou en (b) est importante par rapport à la juste valeur des actifs échangés.

Pour déterminer si une opération d'échange a une substance commerciale, la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération doit refléter les flux de trésorerie après impôt si l'impôt s'applique. Le résultat de ces analyses peut être évident sans qu'une entité ait à effectuer des calculs détaillés.

38. La juste valeur d'un actif peut être évaluée de façon fiable si (a) la variabilité de l'intervalle des évaluations raisonnables de la juste valeur n'est pas significatif pour cet actif ou (b) si les probabilités des différentes estimations dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour évaluer la juste valeur. Si l'entité est en mesure d'évaluer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif abandonné, la juste valeur de l'actif abandonné est alors utilisée pour évaluer le coût, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.

Évaluation après comptabilisation

Méthode comptable

38A. Un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation doit être évalué initialement à son coût selon IPSAS 43.

39. **À l'exception des mentions aux paragraphes 41A, une entité doit choisir comme méthode comptable soit le modèle de la valeur actuelle décrit aux paragraphes 42-64 soit le modèle du coût historique décrit au paragraphe 65, et doit appliquer cette méthode à tous ses immeubles de placement.**

40. La Norme IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* dispose que l'on ne doit procéder à un changement délibéré de méthode comptable que si ce changement a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres évènements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité. Il est hautement improbable que l'abandon du modèle de la valeur actuelle pour le modèle du coût historique permette une présentation plus pertinente.

41. La présente Norme prescrit à toutes les entités d'évaluer la juste valeur d'un immeuble de placement dans le but soit de son évaluation (si l'entité utilise le modèle de la juste valeur) soit de la présentation d'informations (si elle utilise le modèle du coût historique). Les entités sont encouragées, mais sans obligation, à évaluer la juste valeur d'un immeuble de placement sur la base d'une évaluation faite par un évaluateur indépendant possédant une qualification professionnelle pertinente et reconnue et une expérience récente quant à la localisation géographique et la catégorie de l'immeuble de placement objet de l'évaluation.

41A. **L'entité peut choisir :**

(a) pour tous les immeubles de placement auxquels sont adossés des passifs qui fournissent un rendement directement lié à la juste valeur d'actifs spécifiés – y compris ces immeubles de placement – ou au rendement obtenu de ces actifs, soit le modèle de la valeur actuelle, soit le modèle du coût historique ; et

(b) pour tous les autres immeubles de placement, soit le modèle de la valeur actuelle, soit le modèle du coût historique, indépendamment du choix fait en (a).

41B. Certaines entités qui émettent des contrats d'assurance ou d'autres entités utilisent un fonds immobilier interne pour procurer aux investisseurs des avantages déterminés en fonction des parts du fonds. Le paragraphe 41A ne permet pas à une entité d'évaluer le bien immobilier détenu par le fonds en partie au coût, et en partie à la juste valeur.

41C. Si une entité choisit différents modèles pour les deux catégories décrites au paragraphe 41A, les ventes d'immeubles de placement entre des portefeuilles d'actifs évalués en utilisant différents modèles doivent être comptabilisées à la juste valeur et la variation cumulée de la juste valeur doit être comptabilisée en résultat net. En conséquence, si un immeuble de placement d'un portefeuille utilisant le modèle de la valeur actuelle est vendu pour être transféré à un portefeuille utilisant le modèle du coût historique, la juste valeur de l'immeuble à la date de la vente devient son coût présumé.

Modèle de la valeur actuelle

42. **Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle de la valeur actuelle doit évaluer tous ses immeubles de placement à leur juste valeur, sauf dans les cas décrits au paragraphe 62.**

43. [Supprimé]

44. **Un profit ou une perte résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement doit être comptabilisé dans le solde de la période au cours de laquelle il se produit.**

45. [Supprimé].

46. [Supprimé].

47. [Supprimé]**.**

48. [Supprimé].

49. Lors de l'évaluation de la juste valeur de l'immeuble de placement conformément à l'Annexe D d'IPSAS 46, l'entité doit s'assurer que la juste valeur reflète, entre autres choses, le revenu locatif des contrats de location en cours et d'autres hypothèses que les participants au marché utiliseraient pour fixer le prix de l'immeuble de placement dans les conditions actuelles de marché.

49A. Lorsqu'un preneur évalue selon le modèle de la valeur actuelle un immeuble de placement qu'il détient en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation, c'est la juste valeur du droit d'utilisation, et non celle du bien immobilier sous-jacent, qu'il doit utiliser.

50. IPSAS 43 précise la base de comptabilisation initiale du coût d'un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation. Le paragraphe 42 prescrit que l'immeuble de placement détenu par le preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation fasse l'objet, si nécessaire, d'une réévaluation à la juste valeur, dans le cas où l'entité choisit le modèle de la valeur actuelle. Si les paiements de loyers sont aux taux du marché, la juste valeur à l'acquisition d'un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation, nette de tous les loyers prévus (y compris ceux qui se rapportent à des passifs locatifs comptabilisés), devrait être égale à zéro. Donc, le fait de réévaluer l'actif ~~loué~~ au titre du droit d'utilisation pour le porter de son coût déterminé conformément à IPSAS 43, à sa juste valeur déterminée conformément au paragraphe 42 (en tenant compte des dispositions du paragraphe 59), ne devrait pas donner lieu à un gain ou une perte initiale, sauf si la juste valeur est évaluée à des dates différentes. Cela pourrait se produire lorsque l'entité opte pour la base d'évaluation en juste valeur après comptabilisation initiale.

51. [Supprimé]

52. [Supprimé]

53. [Supprimé].

54. [Supprimé]

55. [Supprimé]

56. [Supprimé]

57. Dans des cas exceptionnels, il apparaît clairement, lorsque l'entité fait l'acquisition initiale d'un immeuble de placement (ou lorsqu'un bien immobilier existant devient

un immeuble de placement après un changement d'utilisation), que la variabilité de l'intervalle des évaluations 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 mesurée de façon fiable sur une base continue (voir paragraphe 62).

58. [Supprimé].

59. Dans la détermination de la valeur comptable d'un immeuble de placement selon la méthode de la juste valeur, une entité ne comptabilise pas deux fois les actifs ou passifs qui sont comptabilisés comme des actifs ou des passifs distincts. Par exemple :

(a) des équipements tels que les ascenseurs ou les installations de climatisation, font souvent partie intégrante d'un immeuble et sont généralement inclus dans la juste valeur de l'immeuble de placement plutôt que comptabilisés séparément en tant qu'immobilisations corporelles ;

(b) si un bureau est loué meublé, la juste valeur du bureau inclut généralement la juste valeur du mobilier car le produit locatif se réfère au bureau meublé. Lorsque le mobilier est inclus dans la juste valeur de l'immeuble de placement, l'entité ne comptabilise pas ce mobilier comme un actif distinct ;

(c) la juste valeur d'un immeuble de placement exclut les produits d'un contrat de location payés d'avance ou à payer car l'entité les comptabilise comme un passif ou un actif distinct ;

(d) la juste valeur d'un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation reflète les flux de trésorerie prévus (y compris les paiements de loyers variables dont on s'attend à ce qu'il devienne exigible). Par conséquent, si une évaluation obtenue pour un immeuble est nette de tous les paiements dont l'exécution est attendue, il sera nécessaire d'ajouter a posteriori tout passif locatif comptabilisé de manière à obtenir la valeur comptable de l'immeuble de placement selon la méthode de la juste valeur.

60. [Supprimé].

61. Dans certains cas, l'entité s'attend à ce que la valeur actuelle de ses paiements relatifs à un immeuble de placement (autres que les paiements relatifs à des passifs comptabilisés) excède la valeur actuelle des encaissements correspondants. L'entité applique IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* pour déterminer si elle comptabilise un passif et, dans ce cas, comment elle l'évalue.

Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable

62. **Il existe une présomption réfutable selon laquelle une entité est capable d'évaluer la juste valeur d'un immeuble de placement de façon fiable et continue. Cependant, dans des cas exceptionnels, il peut apparaître clairement, lorsqu'une entité fait l'acquisition d'un immeuble de placement (ou lorsqu'un bien immobilier existant devient un immeuble de placement suite à un changement d'utilisation), qu'il n'est pas possible d'évaluer la juste valeur d'un immeuble de**

placement de façon fiable et continue. Cela se produit lorsque, et uniquement lorsque, le marché de biens comparables est inactif (par exemple, il existe peu de transactions récentes, les cotations de prix ne sont pas à jour ou les prix observés dans les transactions indiquent que le vendeur a été contraint de vendre) et que l'on ne dispose pas d'autres évaluations fiables de la juste valeur (par exemple, sur la base de projections actualisées des flux de trésorerie). Si une entité établit que la juste valeur d'un immeuble de placement en cours de construction ne peut pas être évaluée de manière fiable, mais prévoit que la juste valeur de l'immeuble pourra être évaluée de façon fiable lorsque la construction sera terminée, elle doit évaluer cet immeuble de placement en cours de construction au coût, soit jusqu'à ce que sa juste valeur puisse être évaluée de façon fiable, soit jusqu'à ce que la construction soit terminée (selon ce qui se produira en premier). Si une entité établit que la juste valeur d'un immeuble de placement (autre qu'un immeuble de placement en cours de construction) ne peut pas être évaluée de façon fiable et continue, l'entité doit évaluer cet immeuble de placement en utilisant le modèle du coût historique de IPSAS 45 s'il s'agit d'un immeuble de placement détenu en propre, ou selon IPSAS 43 s'il s'agit d'un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation. La valeur résiduelle de l'immeuble de placement doit être supposée égale à zéro. L'entité doit continuer à appliquer IPSAS 45 ou IPSAS 43 jusqu'à la sortie de l'immeuble de placement.

62A Lorsqu'une entité devient capable d'évaluer de façon fiable la juste valeur d'un immeuble de placement en cours de construction précédemment évalué au coût, elle doit évaluer cet immeuble à sa juste valeur. Lorsque la construction de cet immeuble est terminée, on présume que la juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Si tel n'est pas le cas, conformément au paragraphe 62, l'immeuble doit être comptabilisé en utilisant le modèle du coût historique défini dans IPSAS 45, s'il s'agit d'un actif détenu en propre, ou selon IPSAS 43 s'il s'agit d'un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation.

62B. La présomption selon laquelle la juste valeur d'un immeuble de placement en cours de construction peut être évaluée de façon fiable est réfutable uniquement lors de la comptabilisation initiale. Une entité qui a évalué un immeuble de placement en cours de construction à la juste valeur ne peut pas en conclure que la juste valeur de l'immeuble de placement terminé ne peut pas être évaluée de façon fiable.

63. Dans les cas exceptionnels où l'entité est tenue, pour la raison indiquée au paragraphe 62, d'évaluer un immeuble de placement à l'aide du modèle du coût selon IPSAS 45 ou IPSAS 43, elle évalue à la juste valeur tous ses autres immeubles de placement y compris les immeubles de placement en cours de construction. Dans ces cas, même si une entité peut utiliser le modèle du coût historique pour un immeuble de placement, l'entité doit continuer à comptabiliser chacun des autres immeubles à l'aide du modèle de la valeur actuelle.

64. Si auparavant l'entité évaluait un immeuble de placement à la juste valeur, elle doit continuer à l'évaluer à la juste valeur jusqu'à sa sortie (ou jusqu'à ce que le bien immobilier devienne un bien occupé par son propriétaire ou jusqu'à ce que l'entité

commence à aménager le bien en vue de sa vente ultérieure dans le cadre de l'activité ordinaire) même si des transactions comparables sur le marché deviennent moins fréquentes ou si les prix de marché deviennent moins facilement disponibles.

Modèle du coût

65. **Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle du coût doit évaluer un immeuble de placement :**

(a) selon IPSAS 44, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées, s'ils satisfont aux critères de classement comme détenus en vue de la vente (ou s'ils sont inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente) ;

(b) selon IPSAS 43, *Contrats de location*, s'il est détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation et n'est pas détenu en vue de la vente conformément à IPSAS 44 ; et

(c) conformément aux exigences de la norme IPSAS 45 pour le modèle de coût historique s'il est détenu par un propriétaire en tant qu'immeuble de placement détenu en propre.

Transferts

66. **Une entité doit transférer un bien immobilier vers ou depuis un immeuble de placement lorsque, et seulement lorsque, il y a un changement d'utilisation. Il y a changement d'utilisation lorsque le bien immobilier répond, ou ne répond plus, à la définition d'un immeuble de placement et qu'il existe une preuve du changement d'utilisation. En soi, un changement dans les intentions de la direction concernant l'utilisation d'un bien immobilier ne constitue pas une preuve de changement d'utilisation. Voici quelques exemples de preuves d'un changement d'utilisation :**

(a) **un commencement d'occupation par le propriétaire ou un aménagement en vue d'une occupation par le(s) propriétaires(s), 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 ; et**

(d) **le début 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.**

(e) [Supprimé].

67. L'utilisation d'un immeuble par les pouvoirs publics peut évoluer au fil du temps. Par exemple, les pouvoirs publics peuvent décider d'occuper un immeuble

actuellement utilisé comme immeuble de placement ou de convertir en hôtel un immeuble actuellement utilisé comme quartiers de la marine ou à des fins administratives et de louer cet immeuble à des exploitants privés. Dans le premier cas, l'immeuble doit être comptabilisé en tant qu'immeuble de placement jusqu'au commencement de l'occupation. Dans le second cas, l'immeuble doit être comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle jusqu'à ce que cesse l'occupation et qu'il soit reclassé en tant qu'immeuble de placement.

68. Lorsqu'une entité décide de se défaire d'un immeuble de placement sans aménagement, elle continue de traiter l'immeuble comme un immeuble de placement jusqu'à sa décomptabilisation (élimination de l'état de la situation financière) et ne le reclasse pas en tant que stock. De même, si une entité commence à réaménager un immeuble de placement existant en vue d'une utilisation future continue en tant qu'immeuble de placement, l'immeuble reste un immeuble de placement et n'est pas reclassé en tant que bien immobilier occupé par son propriétaire pendant la durée du réaménagement.

69. Un service immobilier de l'État peut examiner régulièrement ses immeubles pour déterminer s'ils répondent à ses besoins et, dans le cadre de ce processus, identifier certains immeubles qui sont détenus en vue de leur vente. Dans cette situation, l'immeuble peut être considéré comme faisant partie des stocks. Toutefois, si l'État décide de détenir l'immeuble pour sa capacité à générer des loyers et son potentiel de valorisation en capital, l'immeuble sera reclassé en tant qu'immeuble de placement au commencement de tout contrat de location simple ultérieur.

70. Les paragraphes 71-76 s'appliquent aux questions de comptabilisation et d'évaluation qui se posent lorsqu'une entité utilise le modèle de la valeur actuelle pour un immeuble de placement. Lorsqu'une entité utilise le modèle du coût, les transferts entre les catégories immeubles de placement, biens immobiliers occupés par leur propriétaire et stocks ne changent pas la valeur comptable du bien immobilier transféré et ne changent pas le coût de ce bien immobilier pour son évaluation ou les informations à fournir.

71. **Pour un transfert d'un immeuble de placement évalué à la juste valeur vers la catégorie de biens immobiliers occupés par leur propriétaire ou la catégorie stocks, le coût du bien immobilier pour sa comptabilisation ultérieure selon IPSAS 45, IPSAS 42 ou IPSAS 12, doit être sa juste valeur à la date du changement d'utilisation.**

72. **Si un bien immobilier occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement qui sera comptabilisé à la juste valeur, l'entité doit appliquer IPSAS 45 s'il s'agit d'un bien immobilier détenu en propre, ou IPSAS 43 s'il s'agit d'un bien immobilier détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation 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 45 ou IPSAS 43 et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation selon IPSAS 45.**

73. Jusqu'à la date à laquelle un bien immobilier occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement comptabilisé à la juste valeur, l'entité amortit le bien immobilier (ou l'actif au titre du droit d'utilisation) et comptabilise toute perte de valeur qui est survenue. L'entité traite toute différence à cette date entre la valeur comptable du bien immobilier selon IPSAS 45 ou IPSAS 43 et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation selon IPSAS 45. Autrement dit :

(a) toute diminution de la valeur comptable du bien qui en résulte est comptabilisée en excédant ou déficit. Cependant, dans la mesure où un montant est enregistré dans l'écart de réévaluation au titre dudit bien, la diminution est imputée sur l'écart de réévaluation ;

(b) toute augmentation de la valeur comptable en résultant est traitée comme suit :

(i) dans la mesure où l'augmentation annule une perte de valeur antérieure pour ce bien, elle est comptabilisée dans le solde de la période. Le montant comptabilisé dans le solde de la période ne dépasse pas le montant nécessaire pour ramener la valeur comptable à la valeur comptable (diminuée des amortissements) qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée ;

(ii) tout solde de l'augmentation est porté directement au crédit de l'actif net/situation nette dans l'écart de réévaluation. Lors de la sortie ultérieure de l'immeuble de placement, l'écart de réévaluation inclus dans l'actif net/situation nette peut être transféré en soldes cumulés. Les transferts de la rubrique « excédents de réévaluation » à la rubrique « soldes cumulés » ne transitent pas par le solde de la période.

74. **Pour un transfert de la catégorie stocks vers la catégorie immeubles de placement qui sera comptabilisé à la juste valeur, toute différence entre la juste valeur du bien immobilier à cette date et sa valeur comptable antérieure doit être comptabilisée dans le solde de la période.**

75. Le traitement des transferts de la catégorie stocks à la catégorie immeubles de placement qui seront comptabilisés à la juste valeur est cohérent avec le traitement des ventes de stocks.

76. **Lorsqu'une entité achève la construction ou l'aménagement d'un immeuble de placement construit pour elle-même, qui sera comptabilisé à la juste valeur, ou lorsque sa juste valeur est susceptible d'être évaluée de manière fiable (au plus tôt des deux dates), toute différence entre la juste valeur du bien immobilier à cette date et sa valeur comptable antérieure doit être comptabilisée dans le solde de la période.**

Sorties

77. **Un immeuble de placement doit être décomptabilisé (éliminé de l'état de la situation financière) lors de sa sortie ou lorsque son utilisation est définitivement arrêtée et qu'aucun avantage économique futur ou potentiel de service n'est attendu de sa sortie.**

78. La sortie d'un immeuble de placement peut résulter de la vente ou de la conclusion d'un contrat de location-financement. La date de sortie de l'immeuble de placement vendu~~,~~ est la date à laquelle le bénéficiaire obtient le contrôle de l'immeuble de placement conformément aux dispositions d'IPSAS 47, *Produits*. IPSAS 43 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'un contrat de location-financement et d'une vente et d'une cession-bail.

79. Si, conformément au principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 20, une entité comptabilise, dans la valeur comptable d'un actif, le coût du remplacement d'une partie d'un immeuble de placement, elle décomptabilise la valeur comptable de la partie remplacée. Pour un immeuble de placement comptabilisé selon le modèle du coût historique, une partie remplacée peut être une partie qui n'a pas été amortie séparément. S'il n'est pas possible pour une entité de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, elle peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce que le coût de la partie remplacée était au moment de son acquisition ou de sa construction. Selon la méthode de la juste valeur, la juste valeur de l'immeuble de placement peut déjà refléter le fait que la partie qui doit être remplacée a perdu sa valeur. Dans d'autres cas, il peut être difficile de discerner à quel point la juste valeur doit être réduite pour la partie qui est remplacée. Lorsqu'il est impossible de déterminer la juste valeur de la partie remplacée, une solution alternative consiste à inclure le coût du remplacement dans la valeur comptable de l'actif, puis à réestimer la juste valeur, comme ce serait le cas pour des additions d'éléments n'impliquant pas de remplacement.

80. **Les profits ou pertes résultant de la mise hors service ou de la sortie d'un immeuble de placement doivent être déterminés comme la différence entre le produit net de la sortie et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisés dans le solde de la période (sauf disposition contraire de IPSAS 43, en cas de vente ou de cession-bail) dans la période où intervient la mise hors service ou la sortie de l'actif.**

81. Le montant de la contrepartie à inclure dans l'excédent ou le déficit résultant de la décomptabilisation d'un immeuble de placement est déterminé conformément aux dispositions relatives à la détermination de la contrepartie de transaction figurant aux paragraphes 109 à 132 d'IPSAS 47. Les modifications ultérieures du montant estimé de la contrepartie inclus dans l'excédent ou le déficit doivent être comptabilisées conformément aux dispositions d'IPSAS 47 relatives aux modifications de la contrepartie de transaction.

82. Une entité applique IPSAS 19 ou d'autres normes, selon le cas, à tous les passifs qu'elle conserve après la sortie d'un immeuble de placement.

83. **Les indemnisations reçues de tiers, relatives à des immeubles de placement dépréciés, perdus ou abandonnés doivent être comptabilisées dans le solde de la période au cours de laquelle elles deviennent exigibles.**

84. Les dépréciations ou pertes sur immeubles de placement, les demandes de règlement ou le paiement d'indemnités liés provenant de tiers, et tout achat ou construction ultérieurs d'actifs de remplacement sont des événements économiques indépendants et doivent être comptabilisés comme suit :

(a) les dépréciations d'immeubles de placement sont comptabilisées conformément à IPSAS 21, ou IPSAS 26 ;

(b) les mises hors service ou les sorties d'immeubles de placement sont comptabilisées selon les paragraphes 77- 82 de la présente Norme ;

(c) les indemnisations provenant de tiers pour un immeuble de placement qui a été déprécié, perdu ou abandonné sont comptabilisées dans le solde de la période au cours de laquelle elles deviennent exigibles ; et

(d) le coût des actifs réparés, achetés ou construits en remplacement est déterminé conformément aux paragraphes 26- 38 de la présente Norme.

Présentation

Modèle de la valeur actuelle et modèle du coût historique

85. Les informations à fournir ci-après s'appliquent en plus des informations à fournir selon IPSAS 43. Selon IPSAS 43, le propriétaire d'un immeuble de placement fournit les informations relatives aux bailleurs pour les contrats de location qu'il a conclus. Un preneur qui détient un immeuble de placement en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation fournit les informations exigées par IPSAS 43 des preneurs et les informations exigées par IPSAS 43 des bailleurs pour tous les contrats de location-financement conclus.

86. **Une entité doit fournir les informations suivantes :**

(a) **si elle applique le modèle de la valeur actuelle ou le modèle du coût historique ;**

(b) **[Supprimé]**

(c) **lorsque le classement est difficile (voir paragraphe 18), les critères qu'elle utilise pour distinguer un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire et d'un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire ;**

(d) **[Supprimé] ;**

(e) **dans quelle mesure la juste valeur des immeubles de placement (telle qu'évaluée ou telle qu'indiquée dans les états financiers) repose sur une évaluation par un évaluateur indépendant ayant une qualification professionnelle pertinente et reconnue et ayant acquis une expérience récente quant à la situation géographique et la catégorie de l'immeuble de placement objet de l'évaluation. S'il n'y a pas eu de telles évaluations, ce fait doit être indiqué ;**

(f) **les montants comptabilisés dans le solde de la période pour :**

(i) **des produits locatifs des immeubles de placement ;**

(ii) **des charges opérationnelles directes (y compris les réparations et la maintenance) occasionnées par les immeubles de placement qui ont généré des produits locatifs au cours de la période ; et**

(iii) **des charges opérationnelles directes (y compris les réparations et la maintenance) occasionnées par les immeubles de placement qui n'ont pas généré de produits locatifs au cours de la période.**

(g) **l'existence et les montants des restrictions relatifs à la possibilité de réaliser les immeubles de placement ou de récupérer les produits et les recettes de leur cession ; et**

(h) **les obligations contractuelles d'achat, de construction ou d'aménagement des immeubles de placement ou de réparation, de maintenance ou d'améliorations.**

Modèle de la valeur actuelle

87. **Outre les informations imposées par le paragraphe 86, une entité qui applique le modèle de la juste valeur décrit aux paragraphes 42 à 64 doit également fournir un rapprochement entre la valeur comptable des immeubles de placement à l'ouverture et à la clôture de la période montrant les informations suivantes :**

(a) **les entrées, en indiquant séparément celles qui résultent d'acquisitions et celles qui résultent de dépenses ultérieures comptabilisées dans la valeur comptable d'un actif ;**

(b) **les entrées résultant d'acquisitions dans le cadre de regroupements d'entités du secteur public ;**

(c) **Les actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente selon IPSAS 44, ainsi que les autres cessions ;**

(d) **les profits ou pertes nets résultant d'ajustements à la juste valeur ;**

(e) **les écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans une autre monnaie de présentation et de la conversion d'une activité étrangère dans la monnaie de présentation de l'entité présentant les états financiers ;**

(f) **les transferts vers et depuis les catégories stocks et biens immobiliers occupés par leur propriétaire ; et**

(g) **autres changements.**

88. **Lorsqu'une évaluation obtenue pour un immeuble de placement fait l'objet d'ajustements importants pour les besoins des états financiers, par exemple pour éviter de compter deux fois des actifs ou passifs qui sont comptabilisés en tant qu'actifs et passifs séparés comme décrit au paragraphe 59, l'entité doit fournir un rapprochement entre l'évaluation obtenue et l'évaluation après ajustement intégrée aux états financiers, présentant séparément le montant global de tous les passifs locatifs comptabilisées qui ont été ajoutées a posteriori**

et tous les autres ajustements importants.

89. **Dans les cas exceptionnels visés au paragraphe 62, lorsqu'une entité évalue un immeuble de placement en utilisant le modèle du coût historique de IPSAS 45 ou selon IPSAS 43, le rapprochement imposé par le paragraphe 87 doit indiquer les montants relatifs à cet immeuble de placement séparément des montants relatifs aux autres immeubles de placement. L'entité doit en outre fournir :**

(a) **une description de l'immeuble de placement ;**

(b) **une explication de la raison pour laquelle la juste valeur ne peut être évaluée 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)**.**

Évaluation à la valeur actuelle

89A. Une entité doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les deux éléments suivants :

(a) **pour les immeubles de placement évalués à la juste valeur de manière récurrente ou non récurrente dans l'état de la situation financière après leur comptabilisation initiale, les techniques d'évaluation et les données d'entrée utilisées pour déterminer ces évaluations ; et**

(b) **pour les évaluations récurrentes à la juste valeur utilisant des données d'entrée non observables significatives (Niveau 3), l'effet de ces évaluations sur l'excédent ou le déficit, ou sur les actifs nets/capitaux propres de la période.**

89B. Afin d'atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 89A, une entité doit prendre en considération l'ensemble des éléments suivants :

(a) le niveau de détail nécessaire pour satisfaire aux exigences d'information à fournir ;

(b) l'importance relative à accorder à chacune des différentes exigences ;

(c) le degré d'agrégation ou de désagrégation à appliquer ; et

(d) la nécessité, pour les utilisateurs des états financiers, d'obtenir des informations supplémentaires afin d'évaluer les informations quantitatives fournies.

Si les informations fournies conformément à la présente IPSAS et aux autres IPSAS

sont insuffisantes pour atteindre les objectifs du paragraphe 89A, l'entité doit fournir les informations supplémentaires nécessaires pour atteindre ces objectifs.

89C. Afin d'atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 89A, une entité doit fournir, au minimum, les informations suivantes pour chaque catégorie d'immeubles de placement (voir paragraphe 89D concernant la détermination des catégories appropriées d'immeubles de placement) évalués à la juste valeur (y compris les évaluations fondées sur la juste valeur entrant dans le champ d'application d'IPSAS 46, *Évaluation*) dans l'état de la situation financière après leur comptabilisation initiale :

(a) pour les évaluations à la juste valeur récurrentes et non récurrentes, l'évaluation à la juste valeur à la fin de la période de présentation de l'information financière et, pour les évaluations non récurrentes, les raisons de cette évaluation. Les évaluations récurrentes à la juste valeur des immeubles de placement sont celles que la présente Norme impose ou autorise dans l'état de la situation financière à la fin de chaque période de présentation de l'information financière. Les évaluations non récurrentes à la juste valeur des immeubles de placement sont celles que la présente Norme impose ou autorise dans des circonstances particulières ;

(b) pour les évaluations à la juste valeur récurrentes et non récurrentes, si les évaluations à la juste valeur sont estimées à l'aide de données d'entrée observables ou non observables. Pour les évaluations récurrentes et non récurrentes à la juste valeur, le niveau de la hiérarchie des justes valeurs dans lequel les évaluations sont classées dans leur totalité (Niveau 1, 2 ou 3) ;

(c) pour les évaluations à la juste valeur récurrentes et non récurrentes estimées à l'aide de données d'entrée non observables, une description de la ou des techniques d'évaluation et des données d'entrée utilisées pour l'évaluation à la juste valeur. S'il y a eu un changement de technique d'évaluation (par exemple, le passage d'une approche de marché à une approche par le résultat, ou l'utilisation d'une technique d'évaluation supplémentaire), l'entité doit fournir des informations sur ce changement et les raisons l'ayant motivé. Pour les évaluations à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou pour les évaluations à la juste valeur estimées à l'aide de données d'entrée non observables, l'entité doit fournir des informations quantitatives concernant les données d'entrée non observables significatives utilisées dans l'évaluation à la juste valeur. Une entité n'est pas tenue de créer des informations quantitatives pour satisfaire à cette obligation d'information si les données d'entrée quantitatives non observables ne sont pas élaborées par l'entité lors de l'évaluation de la juste valeur (par exemple, lorsqu'une entité utilise, sans ajustement, des prix issus de transactions antérieures ou des informations de prix fournies par des tiers). Toutefois, lorsqu'elle fournit ces informations, l'entité ne peut ignorer les données d'entrée quantitatives non observables qui sont significatives pour l'évaluation à la juste valeur et raisonnablement accessibles à l'entité ;

(d) pour les évaluations récurrentes à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, un rapprochement entre les soldes d'ouverture et les soldes de clôture, présentant séparément les variations de la période attribuables aux éléments suivants :

(i) le total des gains ou pertes de la période comptabilisés dans l'excédent ou le déficit, ainsi que le ou les postes de l'excédent ou du déficit dans lesquels ces gains ou pertes sont comptabilisés ;

(ii) le total des gains ou pertes de la période comptabilisés dans les actifs nets/capitaux propres, ainsi que le ou les postes des actifs nets/capitaux propres dans lesquels ces gains ou pertes sont comptabilisés ; et

(iii) les acquisitions, ventes, émissions et règlements (chacun de ces types de variations étant présenté séparément) ;

(e) pour les évaluations récurrentes à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, le montant du total des gains ou pertes de la période visé au point d)(i), inclus dans l'excédent ou le déficit, qui est attribuable à la variation des gains ou pertes non réalisés relatifs aux immeubles de placement détenus à la fin de la période de présentation de l'information financière, ainsi que le ou les postes de l'excédent ou du déficit dans lesquels ces gains ou pertes non réalisés sont comptabilisés ;

(f) pour les évaluations à la juste valeur récurrentes et non récurrentes classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, une description des processus d'évaluation utilisés par l'entité (y compris, par exemple, la manière dont l'entité détermine ses politiques et procédures d'évaluation et analyse les variations des évaluations à la juste valeur d'une période à l'autre) ;

(g) pour les évaluations récurrentes à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs :

i) pour toutes ces évaluations, une description narrative de la sensibilité de l'évaluation à la juste valeur aux variations des données d'entrée non observables, lorsqu'une variation de ces données vers un montant différent pourrait entraîner une évaluation à la juste valeur sensiblement plus élevée ou plus faible. S'il existe des interdépendances entre ces données d'entrée et d'autres données d'entrée non observables utilisées dans l'évaluation à la juste valeur, l'entité doit également fournir une description de ces interdépendances ainsi que de la manière dont elles pourraient amplifier ou atténuer l'effet des variations des données d'entrée non observables sur l'évaluation à la juste valeur. Afin de satisfaire à cette obligation d'information, la description narrative de la sensibilité aux variations des données d'entrée non observables doit inclure, au minimum, les données d'entrée non observables présentées conformément au point c).

89D. Une entité doit déterminer le niveau approprié de désagrégation des immeubles de placement en fonction des éléments suivants :

(a) la nature, les caractéristiques et les risques des immeubles de placement ; et

(b) le niveau de la hiérarchie des justes valeurs dans lequel l'évaluation à la juste valeur est classée, ou selon que la juste valeur est observable ou non observable.

La désagrégation peut devoir être plus détaillée pour les évaluations à la juste valeur

classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, car ces évaluations comportent un degré plus élevé d'incertitude et de subjectivité. La détermination du niveau approprié de désagrégation des immeubles de placement pour lesquels des informations relatives aux évaluations à la juste valeur doivent être fournies requiert l'exercice du jugement professionnel. Les immeubles de placement nécessitent souvent une désagrégation plus détaillée que les postes présentés dans l'état de la situation financière. Toutefois, une entité doit fournir des informations suffisantes pour permettre le rapprochement avec les postes présentés dans l'état de la situation financière. Si une autre IPSAS prescrit une désagrégation des immeubles de placement, une entité peut utiliser cette désagrégation pour fournir les informations exigées par la présente Norme, à condition qu'elle satisfasse aux exigences du présent paragraphe.

89E. Pour chaque catégorie d'immeubles de placement qui n'est pas évaluée à la juste valeur dans l'état de la situation financière mais pour laquelle la juste valeur est fournie en information, une entité doit fournir les informations exigées par les paragraphes 89C(b), (c) et (g). Toutefois, l'entité n'est pas tenue de fournir les informations quantitatives relatives aux données d'entrée non observables significatives utilisées dans les évaluations à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou dans les évaluations à la juste valeur estimées à l'aide de données d'entrée non observables, exigées par le paragraphe 89C(c). Pour ces immeubles de placement, l'entité n'est pas tenue de fournir les autres informations exigées par la présente Norme.

89F. Une entité doit présenter sous forme de tableau les informations quantitatives exigées par la présente Norme, sauf si un autre format est plus approprié.

Modèle du coût historique

90. **Outre les informations imposées par le paragraphe 86, une entité appliquant le modèle du coût historique visé au paragraphe 65 doit indiquer :**

(a) **les modes d'amortissement utilisés ;**

(b) **les durées de vie ou les taux d'amortissement utilisés ;**

(c) **la valeur comptable brute et le cumul des amortissements (ajouté aux cumuls des pertes de valeur) au début et à la fin de la période ;**

(d) **le rapprochement entre la valeur comptable de l'immeuble de placement à l'ouverture et à la clôture de la période, montrant :**

(i) **les entrées, en indiquant séparément celles qui résultent d'acquisitions et celles qui résultent de dépenses ultérieures comptabilisées en tant qu'actif ;**

(ii) **les entrées résultant d'acquisitions dans le cadre de regroupements d'entités du secteur public ;**

(iii) **Les actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente selon IPSAS 44, ainsi que les autres cessions ;**

(iv) **amortissements ;**

(v) **le montant des pertes de valeur comptabilisées et le montant des pertes de valeur reprises au cours de la période selon IPSAS 21, ou IPSAS 26 ;**

(vi) **les écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans une autre monnaie de présentation et de la conversion d'une activité étrangère dans la monnaie de présentation de l'entité présentant les états financiers ;**

(vii) **les transferts vers et depuis les catégories stocks et biens immobiliers occupés par leur propriétaire ; et**

(viii) **les autres changements ; et**

(e) **la juste valeur de l'immeuble de placement. Dans les cas exceptionnels décrits au paragraphe 62, où une entité ne peut évaluer 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 évaluée 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

91. [Supprimé]

92. [Supprimé]

93. [Supprimé]

Modèle de la valeur actuelle

94. [Supprimé]

95. [Supprimé]

96. [Supprimé]

97. Une entité qui (a) a précédemment appliqué IPSAS 16 (2001) et (b) qui choisit pour la première fois de classer et de comptabiliser certains ou tous ses droits sur des biens immobiliers qui répondent aux critères d'immeuble de placement détenus dans le cadre d'un contrat de location simple, doit comptabiliser l'effet de cette comptabilisation comme un ajustement du solde d'ouverture des soldes cumulés pour la période pendant laquelle ce choix est fait pour la première fois. En outre :

(a) Si l'entité a préalablement indiqué publiquement (dans les états financiers ou par ailleurs) la juste valeur de ses immeubles de placement pour des périodes antérieures (évaluée sur une base qui satisfait à la définition de la juste valeur donnée au paragraphe 7 et aux indications de l'annexe D d'IPSAS 46), elle est encouragée, mais nullement tenue :

(i) d'ajuster le solde d'ouverture des soldes cumulés de la première période présentée, et pour laquelle cette juste valeur a été rendue publique ;

(ii) de retraiter les informations comparatives pour ces périodes.

(b) Si l'entité n'avait pas antérieurement rendu publique l'information définie en (a), elle ne retraitera pas les informations comparatives et devra indiquer ce fait.

Modèle du coût historique

98. [Supprimé]

99. [Supprimé]

100. En ce qui concerne les entités ayant appliqué la version précédente d'IPSAS 16 (2001), les dispositions des paragraphes 36-38 relatifs à l'évaluation initiale d'un immeuble de placement acquis dans le cadre d'une transaction d'échange d'actifs ne doivent être appliquées de manière prospective qu'aux transactions futures.

IPSAS 43

100A. L'entité qui applique pour la première fois IPSAS 43 et les modifications corrélatives apportées à la présente norme doit appliquer les dispositions transitoires énoncées dans IPSAS 43 à ses immeubles de placement détenus en tant qu'actifs au titre des droits d'utilisation.

Transferts de biens d'investissements

100B. Nonobstant les dispositions du paragraphe 100B, une entité est autorisée à appliquer les amendements des paragraphes 66 et 68 de manière rétrospective conformément à IPSAS 3 si, et seulement si, cela est possible sans avoir recours aux connaissances a posteriori.

100C. Si, conformément au paragraphe 100B, une entité reclasse un bien immobilier à la date d'application initiale, l'entité doit :

(a) comptabiliser le reclassement en appliquant les dispositions des paragraphes 70 à 75. Pour appliquer les paragraphes 70 à 75, une entité doit :

(i) lire toute référence à la date du changement d'utilisation comme étant la date de l'application initiale ; et

(ii) comptabiliser tout montant qui, selon les paragraphes 70-75, aurait été comptabilisé en résultat comme un ajustement du solde d'ouverture du résultat cumulé à la date d'application initiale.

(b) Indiquer les montants reclassés vers, ou depuis, un immeuble de placement selon le paragraphe 100B. L'entité doit indiquer ces montants reclassés dans le cadre du rapprochement de la valeur comptable des immeubles de placement à l'ouverture et à la clôture de la période, comme l'imposent les paragraphes 87 et 90.

Date d'entrée en vigueur

101. **Une entité doit appliquer la présente Norme à des états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2008. Une application**

anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.

101A. **Les paragraphes 12, 13, 40, 57, 59, 62, 63, et 66 ont été amendés, le paragraphe 29 supprimé et les paragraphes 62A et 62B ajoutés dans le cadre des *Améliorations des IPSAS* publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer ces amendements de manière prospective dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une entité est encouragée à appliquer les amendements aux immeubles de placement en cours de construction n'importe quand avant le 1er janvier 2011 à condition que les justes valeurs des immeubles de placement en cours de construction aient été déterminées à ces dates. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer pour cette période antérieure le paragraphe 7 et 107A d'IPSAS 17.**

101B. **Les paragraphes ont été amendés par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

101C. ***Les Améliorations des IPSAS 2015* publiées en avril 2016 ont amendé le paragraphe 40. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer.**

101D. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 3 et 4 et amendé le paragraphe 9. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

101E. **Le paragraphe 18A a été ajouté et les paragraphes 87 et 90 ont été amendés par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 40.**

101F. **Les paragraphes 76 et 97 ont été amendés par les *Améliorations des IPSAS, 2018*, publiées en octobre 2018. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019. Une application anticipée est autorisée.**

101G. **Les paragraphes 66 et 68 ont été modifiés, et les paragraphes 100A à 100C ajoutés, par les *Améliorations des IPSAS, 2018*, publiées en octobre 2018. Une entité doit appliquer ces amendements pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2019. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique le présent amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer.**

101H. **La publication d'IPSAS 43, en janvier 2022, a donné lieu à la modification du champ d'application d'IPSAS 16 enélargissant la définition d'un immeuble de placement pour qu'elle englobe à la fois les immeubles de placement détenus en propre et ceux détenus par un preneur en tant qu'actifs au titre des droits d'utilisation. La publication d'IPSAS 43 a donné lieu à la modification des paragraphes 7, 10, 12, 13, 14, 20, 26, 27, 39, 49, 50, 59, 62, 62A, 63, 65, 71, 72, 73, 78, 80, 85, 86, 88, et 89, à l'ajout des paragraphes 25A, 38A, 41A, 41B, 41C, 49A et 100A et de l'intertitre qui le précède, ainsi qu'à la suppression des paragraphes 5, 8, 34, 35 et 43. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est permise. Si cette entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer ces amendements en même temps qu'elle applique IPSAS 43.**

101I. **Les paragraphes 65, 87 et 90 ont été modifiés par IPSAS 44 publiée en mai 2022. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2015, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 44.**

101J. **Les paragraphes 6, 10, 13, 19, 33, 39 à 41, 62, 62A, 63, 65, 70 à 73, 79, 86, 89 et 90 ont été modifiés par IPSAS 45 publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 45 en même temps.**

101K. **Les paragraphes 33, 38, 39, 40, 41, 41A, 41C, 42, 49, 49A, 50, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 65, 70, 79, 86, 87, 89, 90 et 97, ainsi que les intitulés associés aux paragraphes 42, 62, 65, 86, 87, 89A, 90, 97 et 100, ont été modifiés ; les paragraphes 89A à 89F ont été ajoutés ; et les paragraphes 45 à 48, 51 à 56, 58, 60 et 86(d) ont été supprimés par IPSAS 46, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 simultanément.**

101L. Les paragraphes 13, 78 et 81 ont été modifiés par IPSAS 47, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces amendements aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces amendements à une période

ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit en faire état et appliquer IPSAS 47 en même temps.

102. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Retrait de IPSAS 16 (2001)

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

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 16, mais n'en fait pas partie intégrante.

Révision d'IPSAS 16 suite aux Améliorations générales publiées par l'IASB en 2003

Contexte

BC1. Le programme de convergence avec les Normes IFRS de l'IPSASB est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB est de faire converger les Normes IPSAS basées sur la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'IASB lorsque cela est approprié pour des entités du secteur public.

BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à l'IFRS équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et leurs IFRS équivalentes sont identifiées dans la *Comparaison avec les IFRS* incluse dans chaque IPSAS.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes comptables internationales (IAS)[1] dans le cadre de son projet d'améliorations générales. Les objectifs du Projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les contradictions au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 16, publiée en janvier 2001, était basée sur IAS 40 (révisée en 2000), *Immeubles de placement* qui a été publiée de nouveau en décembre 2003. Vers la fin de 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2], a mis en place un Projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la convergence, dans les cas appropriés, des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

BC5. L'IPSASB a revu la Norme IAS 40 améliorée et a accepté en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision des IAS et les modifications apportées. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au *Comprehensive Subscription Service* de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - **www.iasb.org**). Dans les cas où la norme IPSAS

[1] Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

[2] Le PSC est devenu l'IPSASB lorsque le Conseil de l'IFAC a changé le mandat du PSC pour qu'il devienne un conseil normalisateur indépendant en novembre 2004.

s'éloigne de la norme IAS correspondante, les Bases des Conclusions expliquent les raisons spécifiques au secteur public de l'écart.

BC6. IAS 40 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS postérieurement à décembre 2003. IPSAS 16 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication d'IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu et formé une opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

Révision d'IPSAS 16 suite aux *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en 2008

BC7. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 40 figurant dans les « Améliorations des IFRS ». publiées par l'IASB en mai 2008 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter les amendements

Révision d'IPSAS 16 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC8. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS1.

Révision d'IPSAS 16 par suite des *Améliorations des IPSAS, 2018*

BC9. Le paragraphe 76 contient des dispositions concernant l'évaluation d'un immeuble de placement construit par l'entité pour elle-même qui sera comptabilisé à la juste valeur, par suite de son transfert d'une autre catégorie d'actifs, une fois achevé sa construction ou son aménagement. Par suite des amendements apportés par les *Améliorations aux IPSAS,* publiées en janvier 2010, un immeuble de placement en cours de construction entre désormais dans le champ d'application d'IPSAS 16, et l'évaluation à la juste valeur peut avoir lieu pendant la construction. En conséquence de quoi, l'IPSASB avait décidé d'amender le paragraphe 76.

BC10. Le paragraphe 97 comprend des dispositions transitoires pour les entités qui choisissent, pour la première fois, de classer et de comptabiliser une partie ou la totalité des intérêts immobiliers éligibles détenus dans le cadre de contrats de location simple en tant qu'immeubles de placement. Ces dispositions ont été retraitées à la suite de la suppression d'autres dispositions transitoires (auxquelles le

paragraphe 97 faisait précédemment référence) à la suite de la publication de la norme IPSAS 33, Première adoption des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) selon la méthode de la comptabilité d'exercice.

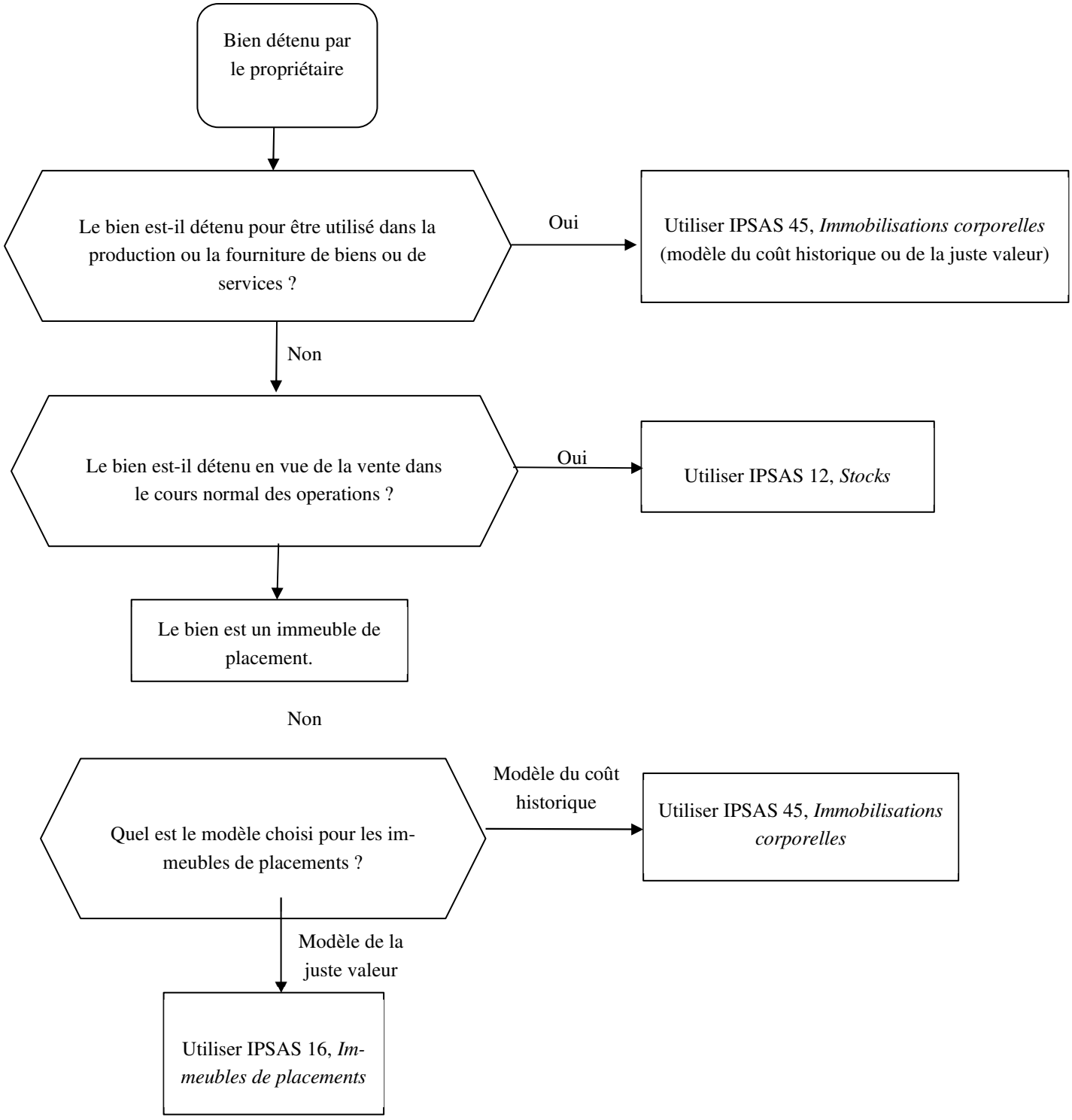
BC11. L'IPSASB a examiné les révisions de l'IAS 40 incluses dans les modifications de portée étroite intitulées Transferts d'immeubles de placement (modifications de l'IAS 40) publiées par l'IASB en décembre 2016, ainsi que les raisons pour lesquelles l'IASB a apporté ces modifications, telles qu'elles sont énoncées dans sa Base des conclusions, et a généralement convenu qu'il n'y avait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter les modifications.

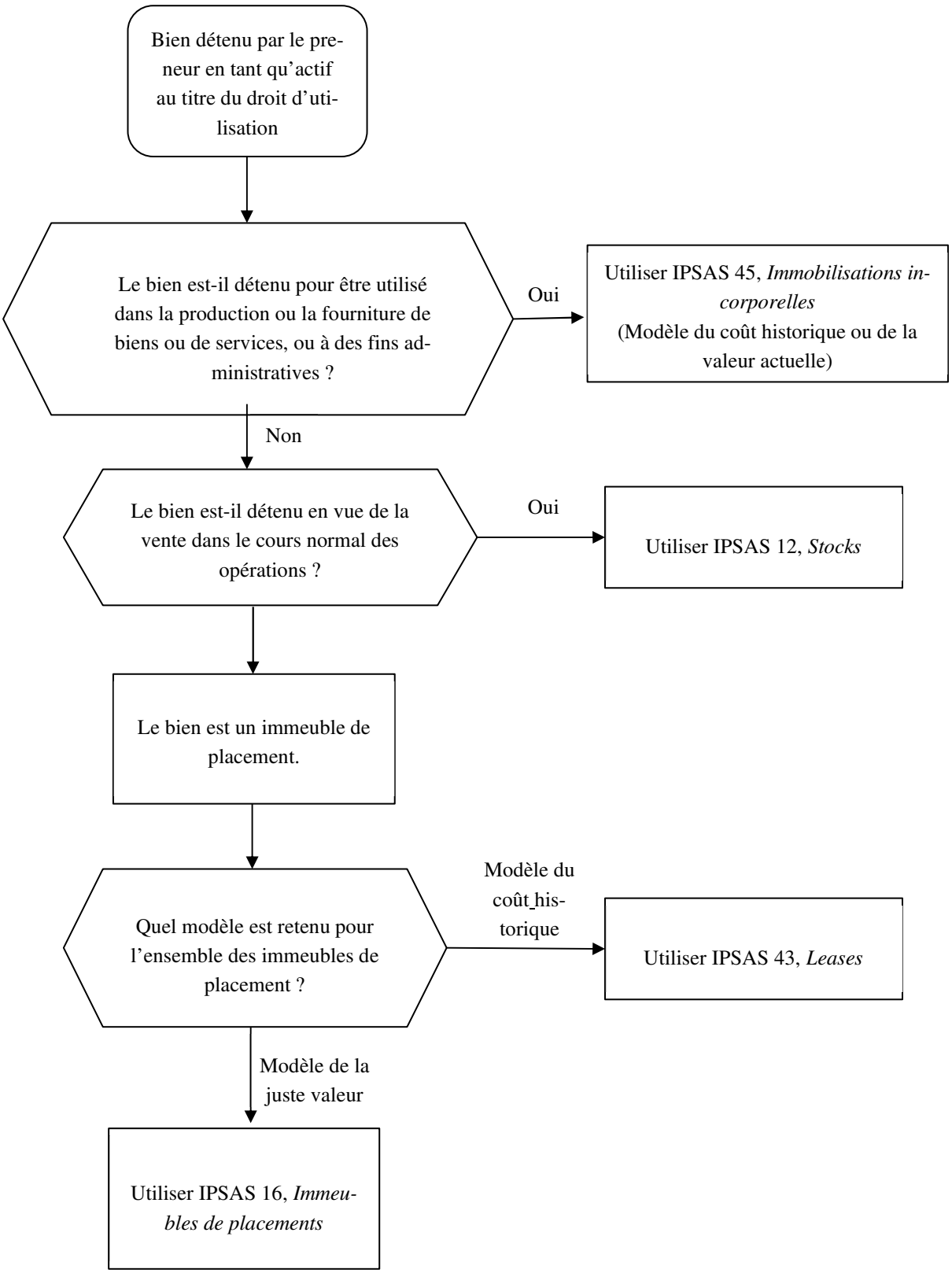
Révision d'IPSAS 16 suite à IPSAS 46, *Évaluation*

BC12. IPSAS 46, *Évaluation*, publiée en mai 2023, fournit des indications générales sur l'évaluation initiale et ultérieure des actifs afin d'assurer une approche cohérente dans l'ensemble des IPSAS. L'IPSASB est convenu de mettre à jour la terminologie relative à l'évaluation ainsi que les obligations d'information à fournir afin d'assurer leur cohérence avec IPSAS 46, de supprimer d'IPSAS 16 les indications relatives à l'évaluation désormais fournies dans IPSAS 46, et de renvoyer les préparateurs des états financiers aux indications figurant dans cette norme.

Arbres de décision servant d'illustration

Les présents arbres de décision accompagnent IPSAS 16, mais n'en font pas partie intégrante.


Bien détenu par le propriétaire
Le bien est-il détenu pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services ?
Oui
Utiliser IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* (modèle du coût historique ou de la juste valeur)
Non
Le bien est-il détenu en vue de la vente dans le cours normal des operations ?
Oui
Utiliser IPSAS 12, *Stocks*
Le bien est un immeuble de placement.
Non
Quel est le modèle choisi pour les immeubles de placements ?
Modèle du coût historique
Utiliser IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*
Modèle de la juste valeur
Utiliser IPSAS 16, *Immeubles de placements*


Bien détenu par le preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation
Le bien est-il détenu pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, ou à des fins administratives ?
Oui
Utiliser IPSAS 45, *Immobilisations incorporelles* (Modèle du coût historique ou de la valeur actuelle)
Non
Le bien est-il détenu en vue de la vente dans le cours normal des opérations ?
Oui
Utiliser IPSAS 12, *Stocks*
Le bien est un immeuble de placement.
Quel modèle est retenu pour l'ensemble des immeubles de placement ?
Modèle du coût historique
Utiliser IPSAS 43, *Leases*
Modèle de la juste valeur
Utiliser IPSAS 16, *Immeubles de placements*

Comparaison avec IAS 40

IPSAS 16, *Immeubles de placement* s'inspire essentiellement d'IAS 40 (2003), *Immeubles de placement* et inclut l'amendement d'IAS 40 effectué dans le cadre des *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Au moment de publier initialement la présente Norme, l'IPSASB n'avait pas encore étudié l'applicabilité d'IFRS 4, *Contrats d'assurance* et d'IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnée*s, aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 16 ne reflétait pas les amendements effectués à IAS 40 suite à la publication de ces Normes internationales d'information financière. L'IPSAS Board a par la suite publié IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* en mai 2022. Par conséquent, toutes les modifications apportées à IAS 40 du fait de la publication d'IFRS 5 ont été intégrées dans IPSAS16. 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 45, *Immobilisations corporelles*.
- IPSAS 16 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 40. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « état de la performance financière » et « état de la situation financière » dans IPSAS 16. Les termes équivalents dans IAS 40 sont « compte de résultat » et « bilan ».
- IPSAS 16 n'utilise pas le terme « produit », qui dans IAS 40 a un sens plus large que l'expression « produits des activités ordinaires ».

IPSAS 17 — IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Remerciements

IPSAS 17 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 16 (révisée en 2003), *Immobilisations corporelles*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 16 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 17 — IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 17, *Immobilisations corporelle* a été publiée en décembre 2001.

En Décembre 2006, l'IPSASB a publié une norme IPSAS 17 révisée.

Depuis cette date, IPSAS 17 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 47, *Produits* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* (publiée en mai 2022)
- IPSAS 43, *Contrats de location* (publiée en janvier 2022)
- *Améliorations des IPSAS 2019* (publiées en janvier 2020)
- *Améliorations des IPSAS 2018* (publiées en octobre 2018)
- IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* (publiée en janvier 2017)
- IPSAS 39, *Avantages du personnel* (publiée en juillet 2016)
- Dépréciation d'actifs réévalués (Amendements d'IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non g*énérateurs de *trésorerie,* et d'IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie)* (publié en Juillet 2016).
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS* 2015 (publiées en avril 2016)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS* 2014 (publiées en janvier 2015)
- IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique* (publiée en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- IPSAS 27*, Agriculture* (publiée en décembre 2009)
- IPSAS 31, *Actifs incorporels* (publiée en janvier 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 17

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
4	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
5	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2020 IPSAS 32 Octobre 2011 Améliorations des IPSAS Avril 2016
6	Amendé	IPSAS 27 Décembre 2009 Améliorations des IPSAS Avril 2016 IPSAS 44 Mai 2022
7	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022
8	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
13	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
14	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
17	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2015
19	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022
20	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
31	Amendé	IPSAS 39 Juillet 2016
36A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
41	Supprimé	IPSAS 43 Janvier 2022
50	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2015
51A	Nouveau	Dépréciation des actifs réévalués Juillet 2016
52	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
60	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017 IPSAS 43 Janvier 2022
65	Amendé	IPSAS 31 Janvier 2010

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
71	Amendé	IPSAS 44 Mai 2022
72	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2015
78A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2015
79	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
81	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
83	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011 IPSAS 43 Janvier 2022
83A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 IPSAS 44 Mai 2022 IPSAS 47 Mai 2023
84	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 47 Mai 2023
87	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
88	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011 IPSAS 40 Janvier 2017 IPSAS 44 Mai 2022
93	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
94	Amendé	IPSAS 44 Mai 2022
95	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
96	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
97	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
98	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
99	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
100	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
101	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
102	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
103	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
104	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
106	Supprimé	Améliorations des IPSAS Janvier 2020 Améliorations des IPSAS Octobre 2018
106A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2015
107A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
107B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
107C	Nouveau	IPSAS 32 Octobre 2011
107D	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
107E	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2015
107F	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
107G	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
107H	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
107I	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
107J	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
107K	Nouveau	L'Applicabilité des IPSAS Avril 2016
107L	Nouveau	Dépréciation des actifs réévalués Juillet 2016
107M	Nouveau	IPSAS 39 Juillet 2017
107N	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
107O	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
107P	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
107Q	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
107R	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022
107S	Nouveau	IPSAS 44 Mai 2022
107T	Nouveau	IPSAS 47 Mai 2022
108	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015

Décembre 2006

IPSAS 17 – IMMOBILISATIONS CORPORELLES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–12
Actifs historiques	9–12
Définitions	13
Comptabilisation	14–25
Actifs d'infrastructure	21
Coûts initiaux	22
Coûts ultérieurs	23–25
Évaluation lors de la comptabilisation	26–41
Éléments du coût	30–36
Évaluation du coût	37–41
Évaluation après comptabilisation	42–81
Modèle du coût	43
Modèle de la réévaluation	44–58
Amortissements	59–78
Montant amortissable et durée d'amortissement	66–75
Mode d'amortissement	76–78
Dépréciation	79
Indemnisations liées à la dépréciation	80–81
Décomptabilisation	82–87
Présentation	88–94
Dispositions transitoires	95–106
Date d'entrée en vigueur	107–108
Retrait de IPSAS 17 (2001)	109
Annexe - Amendements d'autres IPSAS	
Base des conclusions	
Guide d'application	
Exemples d'illustration	
Comparaison avec IAS 16	

Les paragraphes 1 à 109 et l'Annexe exposent la Norme comptable internationale du secteur public 17, *Immobilisations corporelles* (IPSAS 17). Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 17 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions, et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme consiste à prescrire le traitement comptable des immobilisations corporelles de sorte que les utilisateurs des états financiers puissent distinguer les informations relatives aux investissements d'une entité dans ses immobilisations corporelles et celles relatives aux variations de cet investissement. Les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles portent sur la comptabilisation des actifs, la détermination de leur valeur comptable ainsi que la comptabilisation des dotations aux amortissements et des pertes de valeur correspondantes.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation des immobilisations corporelles, sauf :**

   (a) **lorsqu'un traitement comptable différent a été adopté conformément à une autre Norme IPSAS ; et**

   (b) **dans le cas d'actifs historiques. Cependant, les informations à fournir requises par les paragraphes 88, 89 et 92 s'appliquent aux actifs historiques qui sont comptabilisés.**

3. [Supprimé]

4. [Supprimé]

5. La présente Norme s'applique aux immobilisations corporelles, y compris :

   (a) aux systèmes d'armements ;

   (b) aux actifs d'infrastructure ; et

   (c) aux actifs de concession de services après comptabilisation et évaluation initiales qui sont effectuées selon IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique*.

6. La présente Norme ne s'applique pas :

   (a) aux actifs biologiques en rapport avec une activité agricole qui ne sont pas des plantes productrices (voir IPSAS 27, *Agriculture*) ; la présente norme s'applique aux plantes productrices mais ne s'applique pas aux produits de ces plantes ;

   (b) aux droits miniers et aux réserves minérales telles que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables (voir la norme comptable nationale ou internationale traitant des droits miniers, des réserves minérales et autres ressources similaires non renouvelables) ; et

   (c) aux immobilisations corporelles classées comme détenues en vue de la vente selon IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

   Toutefois, la présente Norme s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir les actifs décrits en 6 (a) ou 6 (b).

7. [Supprimé]

8. Une entité qui recourt au modèle de coût pour les immeubles de placement selon IPSAS 16, *Immeubles de placement* utilisera le modèle de coût énoncé dans la présente Norme pour les immeubles de placement détenus en propre.

Actifs historiques

9. La présente Norme n'impose pas qu'une entité comptabilise des actifs historiques susceptibles de répondre à la définition et aux critères de comptabilisation d'immobilisations corporelles. Si une entité comptabilise des actifs historiques, elle doit se conformer aux exigences d'informations à fournir de la présente Norme et peut appliquer le mode d'évaluation de la présente Norme mais n'est pas tenue de le faire.

10. Certains actifs sont décrits comme « actifs historiques » à cause de leur importance culturelle, environnementale ou historique. Sont à compter parmi les actifs historiques les immeubles et monuments historiques, les sites archéologiques, les domaines protégés et les réserves naturelles, ainsi que les œuvres d'art. Les actifs historiques présentent souvent certaines caractéristiques, dont celles qui figurent ci-dessous (ces caractéristiques ne sont toutefois pas l'apanage de tels éléments) :

    (a) leur valeur culturelle, environnementale, éducative et historique ne se reflétera probablement pas entièrement dans une valeur financière basée purement sur un prix de marché ;

    (b) des obligations juridiques ou réglementaires peuvent imposer des interdictions ou des restrictions d'aliénation sous forme de vente ;

    (c) elles sont souvent irremplaçables et leur valeur peut croître avec le temps alors même que leur situation physique se détériore ; et

    (d) il peut se révéler difficile d'estimer leur durée d'utilité qui, dans certains cas, peut-être de plusieurs siècles.

    Les entités du secteur public peuvent détenir d'importants actifs historiques, acquis au fil des années et par divers moyens tels que des achats, donations, legs ou mises sous séquestre. Ces actifs sont rarement détenus pour leur capacité à générer de la trésorerie ; il peut exister des obstacles juridiques ou sociaux à leur utilisation à de telles fins.

11. Certains actifs historiques ont des avantages économiques futurs ou un potentiel de service distinct de leur valeur d'actif historique (par exemple, un immeuble historique utilisé en espace de bureaux). Dans ces cas, ils peuvent être comptabilisés et évalués sur la même base que d'autres immobilisations corporelles. Il existe d'autres actifs historiques dont les avantages économiques futurs ou le potentiel de service est limité à leurs caractéristiques d'actif historique, comme par exemple les monuments et les ruines. L'existence d'un potentiel de service ou d'un avantage économique futur pourra affecter le choix de la base d'évaluation.

12. Les paragraphes 88 à 94 imposent aux entités de fournir des informations relatives aux actifs comptabilisés. C'est pourquoi les entités qui comptabilisent des actifs historiques sont tenues de mentionner pour ces éléments des informations telles que, par exemple :

(a) la base d'évaluation utilisée ;

(b) le mode d'amortissement utilisé le cas échéant ;

(c) la valeur brute comptable ;

(d) l'amortissement cumulé en fin de période, le cas échéant ;

(e) un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître certains composants.

Définitions

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

Une plante productrice est une plante vivante qui :

(a) **est utilisée dans la production ou la fourniture de produits agricoles ;**

(b) **est susceptible de produire pendant plus d'une période ; et**

(c) **n'a qu'une faible probabilité d'être vendue comme produit agricole, sauf à titre accessoire en tant que rebut.**

Les paragraphes 9A-9C d'IPSAS 27 fournissent des précisions sur la définition de « plante productrice ».

La valeur comptable (pour les besoins de la présente Norme) est le montant pour lequel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Une catégorie d'immobilisations corporelles est un regroupement d'actifs de nature et d'usage similaires au sein de l'activité d'une entité, qui figure dans les états financiers en tant que rubrique individuelle.

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

L'amortissement est l'allocation systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée de vie économique.

La valeur spécifique à l'entité est la valeur actuelle des flux de trésorerie qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité ou qu'elle prévoit d'encourir lors du règlement d'une obligation.

Une perte de valeur d'un actif générateur de trésorerie est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.

Une perte de valeur d'un actif non générateur de trésorerie est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur de service recouvrable.

Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels :

(a) **qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives ; et**

(b) **dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période de reporting.**

La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif générateur de trésorerie diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité.

La valeur de service recouvrable est la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif non-générateur de trésorerie diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité.

La valeur résiduelle d'un actif est le montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.

La durée d'utilité est :

(a) **soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser l'actif ;**

(b) **soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.**

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

Comptabilisation

14. **Le coût d'une immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif si, et seulement si :**

    (a) **il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'actif iront à l'entité ; et**

    (b) **la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable**[1].

15. [Supprimé]

16. [Supprimé]

17. Les éléments tels que les pièces de rechange, le stock de pièces de sécurité et le matériel d'entretien sont comptabilisés selon la présente norme IPSAS s'ils répondent à la définition d'une immobilisation corporelle. Dans la négative, ils sont comptabilisés en stocks.

18. La présente Norme ne prescrit pas l'unité d'évaluation pour la comptabilisation, c'est-

[1] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

à-dire ce qui compose une immobilisation corporelle. Ainsi, il est nécessaire de faire preuve de jugement pour appliquer les critères de comptabilisation aux circonstances particulières à l'entité. Il peut être approprié de regrouper des éléments de faible valeur individuelle, tels que des livres, des périphériques informatiques et de petits équipements, et d'appliquer les critères à la valeur globale.

19. Une entité apprécie, selon ce principe général de comptabilisation, tous les coûts de ses immobilisations corporelles au moment où ils sont encourus. Ces coûts incluent les coûts encourus initialement pour acquérir ou construire une immobilisation corporelle et les coûts encourus ultérieurement pour l'accroître, la remplacer partiellement, ou assurer son entretien. Le coût d'une immobilisation corporelle peut inclure les coûts engagés pour la location de biens utilisés pour construire, accroître ou remplacer partiellement une immobilisation corporelle ou pour assurer son entretien, tels que la dotation aux amortissements pour les actifs au titre de droits d'utilisation.

20. Les systèmes d'armement correspondent généralement à la définition d'immobilisations corporelles ; il y a lieu de les comptabiliser comme des actifs en vertu de la présente Norme. Les systèmes d'armement incluent les véhicules et autres équipements utilisés en continu en matière de défense, comme les navires de guerre, sous-marins, avions militaires, tanks, porte et lance-missiles, même en temps de paix où ils constituent des outils de dissuasion. Certains éléments à usage unique, comme des missiles balistiques, participent de manière permanente à la dissuasion contre d'éventuels agresseurs et peuvent ainsi entrer dans la catégorie des systèmes d'armement.

Actifs d'infrastructure

21. Certains actifs sont communément décrits comme des « actifs d'infrastructure ». Il n'existe aucune définition universellement admise de ce que sont des actifs d'infrastructure. Ces actifs présentent généralement tout ou partie des caractéristiques suivantes :

(a) ils font partie d'un système ou d'un réseau ;

(b) ils sont spécialisés par nature et ne permettent pas d'autre utilisation ;

(c) il est impossible de les déplacer ; et

(d) leur vente peut être soumise à limitations.

Si la possession d'actifs d'infrastructure n'est pas l'apanage d'entités du secteur public, c'est pourtant généralement là qu'on trouve les actifs d'infrastructure importants. Des actifs d'infrastructure répondent généralement à la définition d'immobilisations corporelles ; la présente Norme impose de les comptabiliser comme des actifs. Voici quelques exemples d'infrastructure : réseaux routiers, réseaux d'égouts, systèmes d'approvisionnement en eau et en électricité, réseaux de télécommunication.

Coûts initiaux

22. Des immobilisations corporelles peuvent être acquises pour des raisons de sécurité ou pour des raisons liées à l'environnement. L'acquisition de telles immobilisations corporelles, tout en n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs ou le potentiel de service se rattachant à une immobilisation corporelle donnée, peut se révéler nécessaire pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de ses autres actifs. Ces immobilisations corporelles remplissent les conditions de comptabilisation en tant qu'actifs parce qu'elles permettent à l'entité d'obtenir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service des actifs liés supérieurs à ceux que l'entité aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises. Ainsi, la réglementation de protection contre l'incendie pourra imposer à un hôpital de rénover son système d'extinction automatique d'incendie. Ces améliorations sont comptabilisées comme un actif, parce que sans elles, l'entité est dans l'incapacité d'exploiter l'hôpital conformément à la réglementation. Toutefois, la valeur comptable d'un tel actif et d'actifs liés sont examinées pour dépréciation selon IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie.*

Coûts ultérieurs

23. Selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 14, une entité ne comptabilise pas, dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle, les coûts d'entretien courant de l'immobilisation. Ces coûts sont, au contraire, comptabilisés en tant que solde lorsqu'ils sont encourus. Les coûts d'entretien courant sont essentiellement les coûts de main-d'œuvre et des consommables, et peuvent inclure le coût de petites pièces. L'objet de ces dépenses est souvent décrit comme la fonction de « réparations et maintenance » de l'immobilisation corporelle.

24. Des parties de certaines immobilisations corporelles peuvent exiger un remplacement à intervalles réguliers. Par exemple, une route peut avoir besoin d'un nouveau revêtement après quelques années ; au bout d'un certain nombre d'heures d'utilisation, un four peut nécessiter le renouvellement du revêtement intérieur, ou bien les équipements intérieurs d'avions tels que les sièges et les cuisines peuvent demander à être remplacés plusieurs fois au cours de la vie de l'appareil. Des immobilisations corporelles peuvent également être tenues d'effectuer un remplacement se reproduisant moins fréquemment, comme le remplacement des murs intérieurs d'un immeuble ou pour effectuer un remplacement non récurrent. Selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 14, une entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût d'un remplacement partiel au moment où ce coût est encouru, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. La valeur comptable des pièces remplacées est décomptabilisée selon les dispositions de décomptabilisation énoncées dans la présente Norme (voir les paragraphes 82 - 87).

25. La poursuite de l'exploitation d'une immobilisation corporelle (un avion, par exemple) peut être soumise à la condition de la réalisation régulière d'inspections majeures destinées à identifier d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces. Lorsqu'une inspection majeure est réalisée, son coût est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle à titre de

remplacement, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. Toute valeur comptable résiduelle du coût de la précédente inspection (distincte des pièces physiques) est décomptabilisée. C'est le cas, que le coût de l'inspection précédente ait ou non été identifié dans l'opération au cours de laquelle l'immobilisation a été acquise ou construite. Si nécessaire, le coût estimé d'une inspection similaire future peut être utilisé comme indication de ce qu'était le coût du composant existant de l'inspection au moment de l'acquisition ou de la construction de l'élément.

Évaluation lors de la comptabilisation

26. **Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif doit être évaluée à son coût.**

27. **Lorsqu'un actif est acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, son coût doit être évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.**

28. Une immobilisation corporelle peut être acquise par le biais d'une transaction sans contrepartie directe. Par exemple, un promoteur immobilier peut faire un apport de terrains à une collectivité locale à titre gratuit ou pour un coût symbolique de manière à permettre à cette collectivité locale de créer des parcs, des routes et des sentiers dans le lotissement. Un actif pourra également être acquis au travers d'une opération sans contrepartie directe par l'exercice de pouvoirs de mise sous séquestre. Dans ces cas, le coût de l'actif est sa juste valeur à la date d'acquisition.

29. Pour les besoins de la présente Norme, la comptabilisation initiale, à sa juste valeur en vertu des dispositions du paragraphe 27, d'une immobilisation corporelle acquise à titre gratuit ou pour un coût symbolique ne constitue pas une réévaluation. Dès lors, l'application des dispositions du paragraphe 44 relatives à la réévaluation et du commentaire correspondant contenu aux paragraphes 45-50 ne s'appliquent que lorsqu'une entité choisit de réévaluer une immobilisation corporelle au cours des périodes de reporting ultérieures.

Éléments du coût

30. Le coût d'une immobilisation corporelle comprend :

(a) son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ;

(b) tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction ;

(c) l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité encourt, soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période.

31. Exemples de coûts directement attribuables :

(a) les coûts des avantages du personnel (tels que définis dans IPSAS 39, *Avantages du personnel*) résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation corporelle ;

(b) les frais de préparation du site ;

(c) les frais de livraison et de manutention initiaux ;

(d) les frais d'installation et de montage ;

(e) les coûts des tests de bon fonctionnement de l'immobilisation corporelle, après déduction du produit net de la vente des éléments produits pendant le transfert de l'actif sur ce site et pendant sa mise en état (comme des échantillons produits pendant les tests de fonctionnement) ; et

(f) les honoraires de professionnels.

32. Une entité applique IPSAS 12, *Stocks* aux coûts liés aux obligations de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel un élément est situé, obligation que l'entité encourt pendant une durée spécifique du fait de l'utilisation de cet élément pour la production de stocks au cours de cette période. Les obligations afférentes aux coûts traités selon IPSAS 12 et IPSAS 17 sont comptabilisées et évaluées selon IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

33. Exemples de coûts qui ne sont pas des coûts d'une immobilisation corporelle :

(a) les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;

(b) les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion) ;

(c) les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (y compris les coûts de formation du personnel) ; et

(d) les frais administratifs et autres frais généraux.

34. L'intégration de coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle cesse lorsque l'élément se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour être exploité de la manière prévue par la direction. En conséquence, les coûts encourus dans le cadre de l'utilisation ou du redéploiement d'un élément ne sont pas inclus dans sa valeur comptable. Par exemple, les coûts suivants ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle :

(a) les coûts encourus alors qu'un élément capable de fonctionner de la manière prévue par la direction reste à mettre en service, ou est exploité en deçà de sa pleine capacité ;

(b) les pertes opérationnelles initiales, telles que celles qui sont encourues pendant que se développe la demande pour la production de cet élément ; et

(c) les coûts de relocalisation ou de restructuration de tout ou partie des activités de l'entité.

35. Certaines opérations interviennent dans le cadre de la construction ou du développement d'une immobilisation corporelle mais ne sont pas nécessaires pour l'amener à l'endroit et la mettre dans l'état nécessaire pour permettre une exploitation de la manière prévue par la direction. Ces opérations accessoires peuvent intervenir avant ou pendant les activités de construction ou de développement. Par exemple, l'entité peut enregistrer un produit par l'utilisation d'un site de construction comme parking jusqu'au début de la construction. Comme les opérations accessoires ne sont pas nécessaires pour amener un élément à l'endroit et le mettre dans l'état nécessaires pour permettre une exploitation de la manière prévue par la direction, les produits et charges liés aux opérations accessoires sont comptabilisés dans le solde et inclus dans leurs classifications de produits et de charges respectifs.

36. Le coût d'un actif produit par l'entité pour elle-même est déterminé en appliquant les mêmes principes que pour un actif acquis. Si une entité produit des actifs similaires en vue de les vendre dans le cadre de ses opérations, le coût de cet actif est en général le même que le coût de construction d'un actif destiné à la vente (voir IPSAS 12). En conséquence, tous les excédents internes sont éliminés pour arriver à ces coûts. De même, les coûts anormaux de gaspillage de matières premières, de main-d'œuvre ou d'autres ressources encourus pour la construction d'un actif par l'entité pour elle-même ne sont pas inclus dans le coût de cet actif. IPSAS 5, *Coûts d'emprunt* établit les critères de comptabilisation de la charge financière comme composante de la valeur comptable d'une immobilisation corporelle produite par l'entité pour elle-même.

36A. Les plantes productrices sont comptabilisées de la même façon que les immobilisations corporelles construites par l'entité pour elle-même avant qu'elles se trouvent à l'endroit et dans l'état nécessaires pour être exploitées de la manière prévue par la direction. Par conséquent, l'emploi du terme « construction » dans la présente norme englobe les activités nécessaires à la culture des plantes productrices avant que celles-ci ne se trouvent à l'endroit et dans l'état nécessaires pour être exploitées de la manière prévue par la direction.

Évaluation du coût

37. Le coût d'une immobilisation corporelle est le prix comptant équivalent ou, pour une immobilisation corporelle visée au paragraphe 27, à sa juste valeur à la date de comptabilisation. Si le règlement est différé au-delà des conditions habituelles de crédit, la différence entre le prix comptant équivalent et le total des règlements est comptabilisée en charges financières sur la période de crédit, à moins qu'elle ne soit incorporée dans le coût de l'actif selon l'autre traitement autorisé par IPSAS 5.

38. Une ou plusieurs immobilisations corporelles peuvent être acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou contre un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. La discussion qui suit fait simplement référence à l'échange d'un actif non monétaire contre un autre, mais elle s'applique

aussi à tous les échanges décrits dans la phrase précédente. Le coût d'une telle immobilisation corporelle est évalué à la juste valeur sauf (a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale ou (b) s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable ni la juste valeur de l'actif reçu ni de l'actif abandonné. L'élément acquis est évalué de cette manière même si l'entité ne peut pas immédiatement décomptabiliser l'actif abandonné. Si l'élément acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné.

39. Une entité détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant dans quelle mesure il faut s'attendre à un changement de ses flux de trésorerie futurs ou de son potentiel de service du fait de cette opération. Une opération d'échange a une substance commerciale :

(a) si la configuration (risque, calendrier et montant) des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif reçu diffère de la configuration des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif transféré ; ou

(b) si la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération est modifiée du fait de l'échange ; et

(c) si la différence en (a) ou en (b) est significative par rapport à la juste valeur des actifs échangés.

Pour déterminer si une opération d'échange a une substance commerciale, la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération doit refléter les flux de trésorerie après impôt. Le résultat de ces analyses peut être évident sans qu'une entité ait à effectuer des calculs détaillés.

40. La juste valeur d'un actif pour lequel il n'existe pas de transaction de marché comparable peut être évaluée de façon fiable si (a) la variabilité de l'intervalle des estimations raisonnables de la juste valeur n'est pas significatif pour cet actif ou (b) si les probabilités des différentes estimations dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour estimer la juste valeur. Si une entité est en mesure de déterminer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif abandonné, la juste valeur de l'actif abandonné est alors utilisée pour évaluer le coût de l'actif reçu, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.

41. [Supprimé]

Évaluation après comptabilisation

42. **Une entité doit choisir pour méthode comptable soit le modèle du coût décrit au paragraphe 43, soit le modèle de la réévaluation décrit au paragraphe 44 ; elle doit appliquer cette méthode à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles.**

Modèle du coût

43. **Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur**

Modèle de la réévaluation

44. **Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur ultérieures. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de reporting. Les paragraphes 54-56 exposent le traitement comptable à appliquer aux réévaluations.**

45. La juste valeur des immobilisations corporelles est habituellement déterminée par une expertise de leur valeur de marché. La juste valeur des installations de production est habituellement leur valeur de marché déterminée par évaluation à dire d'expert. L'estimation de la valeur d'un actif est normalement entreprise par un évaluateur professionnel dont la qualification professionnelle est pertinente et reconnue. Pour de nombreux actifs, la juste valeur peut être déterminée aisément, par référence aux prix cotés sur un marché actif et liquide. Par exemple, il est généralement possible d'obtenir des prix de marché actuels pour des terrains, des immeubles non spécialisés, des véhicules à moteur et de nombreux types d'installations et d'équipements.

46. Pour certains actifs du secteur public, il peut se révéler difficile de déterminer une valeur de marché en raison de l'absence de transactions de marché pour de tels actifs. Certaines entités du secteur public peuvent détenir de tels actifs en quantités importantes.

47. Lorsqu'on ne dispose d'aucune indication permettant de déterminer la valeur de marché sur un marché actif et liquide, la juste valeur de l'actif pourra être établie par référence à d'autres actifs dotés de caractéristiques similaires, dans des circonstances et des implantations similaires. Ainsi, la juste valeur d'un terrain inoccupé appartenant aux pouvoirs publics, détenu pendant une longue période au cours de laquelle il n'y a eu que peu de transactions, pourra être estimée par référence à la valeur de marché de terrains dotés de caractéristiques et d'une topographie similaire, dans une localisation similaire, pour lesquels des indications de marché sont disponibles. Dans le cas d'immeubles spécialisés et d'autres constructions, la juste valeur pourra être estimée à l'aide de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ou de l'approche du coût de remise en état ou des unités de service (voir IPSAS 21). Dans de nombreux cas, le coût de remplacement amorti d'un actif peut être établi par référence au prix d'achat d'un actif similaire doté d'un potentiel de service résiduel similaire dans un marché actif et liquide. Dans certains cas, le coût de reproduction de l'actif constituera le meilleur indicateur de son coût de remplacement. Ainsi, en cas de perte, l'immeuble d'un parlement pourra être reproduit plutôt que remplacé par d'autres bureaux compte tenu de son importance pour la population.

48. En l'absence d'indication de marché sur la juste valeur d'une immobilisation corporelle en raison de sa nature spécifique, une entité peut être amenée à estimer la

juste valeur en utilisant par exemple, l'approche du coût de reproduction, l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ou l'approche du coût de remise en état ou des unités de service (voir IPSAS 21). Le coût de remplacement amorti d'une installation ou d'un équipement pourra être établi par référence au prix de marché de composants utilisés pour produire l'actif, ou encore au prix indexé des mêmes actifs ou d'actifs similaires d'après le prix d'un exercice précédent. Lorsque l'on utilise la méthode du prix indexé, le jugement est nécessaire pour déterminer si la technologie de production a changé de manière significative au cours de la période, et si la capacité de l'actif de référence est la même que celle de l'actif en cours d'évaluation.

49. La fréquence des réévaluations dépend des fluctuations de la juste valeur des immobilisations corporelles en cours de réévaluation. Lorsque la juste valeur d'un actif réévalué diffère significativement de sa valeur comptable, une nouvelle réévaluation est nécessaire. Certaines immobilisations corporelles peuvent connaître des variations importantes et volatiles de leur juste valeur, nécessitant une réévaluation annuelle. D'aussi fréquentes réévaluations ne sont pas nécessaires pour les immobilisations corporelles qui enregistrent des variations négligeables de leur juste valeur. Au contraire, il peut n'être nécessaire de réévaluer l'immobilisation corporelle que tous les trois ou cinq ans.

50. Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, la valeur comptable de cet actif correspond au montant réévalué.

À la date de réévaluation, l'actif est traité de l'une des manières suivantes :

(a) la valeur comptable brute est ajustée d'une manière homogène avec la réévaluation de la valeur comptable de l'actif. Par exemple, la valeur comptable brute est réévaluée par référence à la valeur observable sur le marché, ou elle est réévaluée à due proportion de la réévaluation de la valeur comptable. La dépréciation cumulée à la date de réévaluation est ajustée afin d'être égale à la différence entre la valeur comptable brute de l'actif et sa valeur comptable après prise en compte du total des pertes de valeur ;

(b) ma dépréciation cumulée est déduite de la valeur brute comptable de l'actif.

Le montant de l'ajustement du cumul des amortissements fait partie de l'accroissement ou de la diminution de la valeur comptable qui est traité selon les paragraphes 54 et 55.

51. **Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif doit être réévaluée.**

51A. Selon IPSAS 21 et IPSAS 26, *D*épréciation *d'actifs générateurs de trésorerie,* les pertes de valeur et reprises de pertes de valeur ne doivent pas nécessairement conduire à réévaluer toute la catégorie à laquelle cet actif ou ce groupe d'actifs appartient.

52. Une catégorie d'immobilisations corporelles est un regroupement d'actifs de nature et de fonction similaires au sein de l'activité d'une entité. On citera à titre d'exemples des catégories distinctes :

(a) terrains ;

(b) immeubles opérationnels ;

(c) routes ;

(d) machines ;

(e) réseaux de transport d'électricité ;

(f) navires ;

(g) avions ;

(h) systèmes d'armement ;

(i) véhicules à moteur ;

(j) mobilier et agencements ;

(k) matériel de bureau ;

(l) plates-formes de forage pétrolier ; et

(m) plantes productrices.

53. Les éléments au sein d'une catégorie d'immobilisations corporelles sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs et la présentation dans les états financiers de montants qui représentent un mélange de coûts et de valeurs à des dates différentes. Toutefois, une catégorie d'actifs peut être réévaluée par inventaires tournants, à condition que la réévaluation de cette catégorie d'actifs soit achevée dans un court délai et à condition que ces réévaluations soient tenues à jour.

54. **Lorsque la valeur comptable d'une catégorie d'actifs augmente par suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement sous la rubrique écart de réévaluation. Toutefois, l'augmentation doit être comptabilisée en tant que solde dans la mesure où elle compense une diminution de réévaluation de la même catégorie d'actifs précédemment comptabilisée en tant que solde.**

55. **Lorsqu'à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'une catégorie d'actifs diminue, cette diminution doit être comptabilisée en tant que solde. Toutefois, la diminution doit être directement imputée en écart de réévaluation dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur pour cette même catégorie d'actifs.**

56. **Les réévaluations positives et négatives liées à des actifs individuels au sein d'une catégorie d'immobilisations corporelles doivent être compensées au sein de cette catégorie mais ne doivent pas être compensées avec celles des actifs d'autres catégories.**

57. Tout ou partie de l'écart de réévaluation compris dans l'actif net/la situation nette relatif aux immobilisations corporelles peut être transféré directement dans les soldes cumulés lors de la décomptabilisation de l'actif. Ceci peut signifier le transfert intégral ou partiel de l'écart de réévaluation lorsque les actifs au sein de la catégorie d'immobilisations corporelles à laquelle l'écart de réévaluation se rapporte sont mis

hors service ou sortis. Toutefois, une partie de cet excédent peut être transférée au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif par l'entité. Dans ce cas, le montant de l'excédent transféré serait la différence entre l'amortissement basé sur la valeur comptable réévaluée des actifs et l'amortissement basé sur le coût initial des actifs. Les transferts de la rubrique « écart de réévaluation » à la rubrique « soldes cumulés « ne transitent pas par l'excédent ou le déficit (le solde).

58. La Norme comptable nationale ou internationale pertinente traitant des impôts sur le résultat fournit des indications sur les effets, le cas échéant, sur l'impôt sur les excédents résultant de la réévaluation des immobilisations corporelles.

Amortissements

59. **Chaque partie d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément doit être amortie séparément.**

60. Une entité ventile le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortit séparément chacune de ces parties. Par exemple, dans la plupart des cas, elle serait tenue de déprécier séparément la chaussée, les fondations, les bordures et les caniveaux, les trottoirs, les ponts et l'éclairage au sein d'un système routier. De même, il peut être approprié d'amortir séparément la cellule et les réacteurs d'un avion. Si une entité acquiert une immobilisation corporelle dans le cadre d'un contrat de location simple dans lequel elle apparaît en tant que bailleur, il peut également s'avérer approprié d'amortir séparément les montants reflétés dans le coût de cet élément qui sont attribuables à des termes du contrat de location simple favorables ou défavorables par rapport aux conditions de marché.

61. Une partie significative d'une immobilisation corporelle peut avoir une durée d'utilité et un mode d'amortissement identiques à la durée d'utilité et au mode d'amortissement d'une autre partie significative de la même immobilisation. Ces parties peuvent être regroupées pour déterminer la dotation aux amortissements.

62. Dans la mesure où une entité amortit séparément certains éléments d'une immobilisation corporelle, elle amortit aussi séparément le reste de l'immobilisation. Le reliquat se compose des parties de l'immobilisation qui ne sont pas significatives individuellement. Si une entité a des attentes diverses pour ces parties, des techniques d'approximation peuvent s'avérer nécessaires pour amortir le reliquat de manière à représenter fidèlement le rythme de consommation et/ou la durée d'utilité de ces parties.

63. Une entité peut choisir d'amortir séparément les parties d'un élément dont le coût n'est pas significatif par rapport au coût total de l'élément.

64. **La dotation aux amortissements de chaque période doit être comptabilisée en tant que solde sauf si elle est incorporée dans la valeur comptable d'un autre actif.**

65. La dotation aux amortissements d'une période est en général comptabilisée en résultat. Il arrive toutefois que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service représentatif d'un actif soient absorbés dans la production d'autres actifs. Dans ce cas, la dotation aux amortissements fait partie du coût de l'autre actif et est

incluse dans sa valeur comptable. À titre d'exemple, l'amortissement des installations de production est inclus dans les coûts de fabrication des stocks (voir IPSAS 12). De même, l'amortissement des immobilisations corporelles utilisées pour les activités de développement peut être inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle comptabilisée selon IPSAS 31, *Actifs incorporels*.

Montant amortissable et durée d'amortissement

66. **Le montant amortissable d'un actif doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité.**

67. **La valeur résiduelle et la durée d'utilité d'un actif doivent être révisées au moins à la fin de chaque période de reporting annuelle et, si les attentes diffèrent par rapport aux estimations précédentes, les changements doivent être comptabilisés comme un changement d'estimation comptable selon IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs.***

68. Un amortissement est comptabilisé même si la juste valeur de l'actif est supérieure à sa valeur comptable, pour autant que la valeur résiduelle de l'actif n'excède pas sa valeur comptable. Les réparations et la maintenance d'un actif ne remettent pas en cause la nécessité de l'amortir. À l'inverse, certains actifs sont peut-être mal entretenus ; ou encore, il est possible que leur maintenance soit indéfiniment reportée à cause de contraintes budgétaires. Si la politique de gestion des actifs augmente l'usure d'un actif, sa durée d'utilité devra être réestimée et réajustée en conséquence.

69. Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle. Dans la pratique, la valeur résiduelle d'un actif est souvent négligeable et donc non significative dans le calcul du montant amortissable.

70. La valeur résiduelle d'un actif peut augmenter jusqu'à atteindre ou excéder la valeur comptable de l'actif. Dans ce cas, la dotation à l'amortissement de l'actif est nulle, à moins et jusqu'à ce que sa valeur résiduelle baisse ensuite jusqu'à un montant inférieur à la valeur comptable de l'actif.

71. L'amortissement d'un actif commence dès qu'il est prêt à être mis en service, c'est-à-dire dès qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction. L'amortissement d'un actif cesse à la date la plus rapprochée entre la date à laquelle l'actif est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente) conformément à l'IPSAS 44, et la date à laquelle l'actif est décomptabilisé. Par conséquent, l'amortissement ne cesse pas lorsque l'actif est laissé inutilisé ou mis hors service et détenu en vue de sa sortie, sauf si l'actif est entièrement amorti. Toutefois, selon le mode d'amortissement fondé sur l'utilisation, la dotation aux amortissements peut être nulle lorsqu'il n'y a aucune production.

72. Les avantages économiques ou le potentiel de service futur représentatif d'une immobilisation corporelle sont consommés par l'entité principalement à travers l'utilisation de cet actif. Toutefois, d'autres facteurs, tels que l'obsolescence technique ou commerciale ou encore l'usure d'un actif alors qu'il reste inutilisé, conduisent souvent à la diminution des avantages économiques ou du potentiel de service qui auraient pu être réalisés grâce à cet actif. En conséquence, tous les

facteurs suivants sont pris en considération pour déterminer la durée d'utilité d'un actif :

(a) l'usage attendu de l'actif. Cet usage est évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif ;

(b) l'usure physique attendue, qui dépend de facteurs opérationnels comme les cadences auxquelles l'actif est utilisé ou le programme de maintenance, les soins apportés, ou encore la maintenance de l'actif en dehors de sa période d'utilisation ;

(c) l'obsolescence technique ou commerciale découlant de changements ou d'améliorations dans la production, ou d'une évolution de la demande du marché pour le produit ou le service fourni par l'actif. La réduction future attendue du prix de vente d'un article produit au moyen d'un actif pourrait être une indication de l'obsolescence technique ou commerciale attendue de cet actif, ce qui pourrait refléter une diminution des avantages économiques futurs ou du potentiel de service qui y sont rattachés.

(d) les limites juridiques ou similaires sur l'usage de l'actif, telles que les dates d'expiration des contrats de location.

73. La durée d'utilité d'un actif est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entité. La politique de gestion des actifs d'une entité peut prévoir la sortie d'actifs au bout d'un délai précis ou après consommation d'une certaine quantité d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service représentatifs de cet actif. En conséquence, la durée d'utilité d'un actif peut être plus courte que sa vie économique. L'estimation de la durée d'utilité de l'actif est affaire de jugement, basé sur l'expérience de l'entité pour des actifs similaires.

74. Les terrains et constructions sont des actifs distincts, traités séparément en comptabilité même lorsqu'ils sont acquis ensemble. Sauf quelques exceptions, telles que des carrières et des sites de décharge, les terrains ont une durée d'utilité illimitée et ne sont donc pas amortis. Les constructions ont une durée de vie limitée et sont, en conséquence, des actifs amortissables. Une augmentation de la valeur du terrain sur lequel est édifiée une construction n'affecte pas la détermination du montant amortissable de la construction.

75. Si le coût du terrain inclut le coût du démantèlement, de l'enlèvement et de la remise en état du site, cette partie de l'actif représentant le terrain est amortie sur la durée des avantages ou du potentiel de service obtenus en encourant ces coûts. Dans certains cas, le terrain lui-même peut avoir une durée d'utilité limitée, auquel cas il est amorti d'une manière reflétant les avantages ou le potentiel de service qui doivent en être retirés.

Mode d'amortissement

76. **Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'entité s'attend à consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de services liés à l'actif.**

77. Le mode d'amortissement appliqué à un actif doit être examiné au moins à la fin de chaque date de reporting annuelle et, si le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou du potentiel de service incorporés dans l'actif a connu un changement important, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. Ce changement doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IPSAS 3.

78. Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent le mode linéaire, le mode dégressif et le mode des unités de production. L'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif si la valeur résiduelle de l'actif ne change pas. Le mode dégressif conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif. Le mode des unités de production donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif. L'entité sélectionne le mode qui reflète le plus étroitement le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou le potentiel de service représentatif de l'actif. Ce mode d'amortissement est appliqué de manière cohérente d'une période à l'autre, sauf en cas de changement du rythme attendu de consommation de ces avantages économiques futurs ou de ce potentiel de service.

78A. Une méthode de dépréciation assise sur le revenu généré par une activité qui inclut l'utilisation d'un actif n'est pas appropriée. Le revenu généré par une activité qui inclut l'utilisation d'un actif reflète généralement des facteurs autres que la consommation des avantages économiques ou du potentiel de service de l'actif en question. Par exemple, les procédures, démarches commerciales, modification des volumes de ventes et des prix ou autres éléments, influent sur les revenus. La composante prix des revenus est elle-même affectée par l'inflation, qui n'a pas de lien avec la manière dont l'actif est consommé.

Dépréciation

79. Pour déterminer si une immobilisation corporelle est dépréciée, une entité applique IPSAS 21 ou IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie,* selon le cas. Ces Normes expliquent comment une entité revoit la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur de service recouvrable ou la valeur recouvrable d'un actif et dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.

Indemnisations liées à la dépréciation

80. **Les indemnisations reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées doivent être incluses en tant que solde lorsque les indemnisations deviennent exigibles.**

81. Les dépréciations ou pertes d'immobilisations corporelles, les demandes de règlement ou le paiement d'indemnités liées provenant de tiers, et tout achat ou construction ultérieurs d'actifs de remplacement sont des événements économiques indépendants et doivent être comptabilisés séparément de la façon suivante :

(a) les dépréciations d'immobilisations corporelles sont comptabilisées selon IPSAS 21 ou IPSAS 26, selon le cas ;

(b) la décomptabilisation d'immobilisations corporelles mises hors service ou sorties est déterminée selon la présente Norme ;

(c) les indemnisations reçues de tiers relativement à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées sont incluses dans la détermination du solde lorsqu'elles deviennent exigibles ; et

(d) le coût des immobilisations corporelles restaurées, acquises ou construites au titre de remplacement est déterminé selon la présente Norme.

Décomptabilisation

82. **La valeur comptable d'une immobilisation corporelle doit être décomptabilisée :**

(a) **lors de sa sortie ; ou**

(b) **lorsqu'aucun avantage économique futur ou aucun potentiel de service n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.**

83. **Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle sera inclus en tant que solde lors de la décomptabilisation de l'élément (sauf si IPSAS 43, *Contrats de location* impose un traitement différent en cas de cession-bail).**

83A. Cependant, une entité qui, dans le cadre de ses activités, fournit habituellement des immobilisations corporelles détenues en vue de la location à d'autres, doit transférer ces actifs vers les stocks à leur valeur comptable lorsqu'ils cessent d'être loués et deviennent détenus en vue de la vente. Les montants de la contrepartie de la sortie de ces actifs doivent être comptabilisés en produits des activités ordinaires, conformément à IPSAS 47, *Produits*.

84. La cession d'une immobilisation corporelle peut intervenir de différentes manières (par ex. par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou de donation). La date de sortie d'un élément des immobilisations corporelles est la date à laquelle le bénéficiaire obtient le contrôle de cet élément conformément aux dispositions d'IPSAS 47, et à laquelle les obligations exécutoires ou les obligations de conformité éventuelles sont exécutées. IPSAS 43 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'une cession-bail.

85. Si, selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 14, une entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût de remplacement d'une partie de celle-ci, elle décomptabilise la valeur comptable de la partie remplacée, que cette dernière ait ou non été amortie séparément. S'il n'est pas praticable pour une entité de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, elle peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce que le coût de la partie remplacée était au moment de son acquisition ou de sa construction.

86. **Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle doit être déterminé comme la différence entre le produit net de la sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'immobilisation corporelle.**

87. Le montant de la contrepartie à inclure dans l'excédent ou le déficit résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle est déterminé conformément aux dispositions relatives à la détermination de la contrepartie de transaction figurant aux paragraphes 109 à 132 d'IPSAS 47. Les modifications ultérieures du montant estimé de la contrepartie inclus dans l'excédent ou le déficit doivent être comptabilisées conformément aux dispositions d'IPSAS 47 relatives aux modifications de la contrepartie de transaction.

Présentation

88. **Les états financiers doivent indiquer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles comptabilisée dans les états financiers :**

(a) **les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable ;**

(b) **les modes d'amortissement utilisés ;**

(c) **les durées de vie ou les taux d'amortissement utilisés ;**

(d) **la valeur comptable brute et le cumul des amortissements (ajouté aux cumuls des pertes de valeur) en début et en fin de période ; et**

(e) **un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître :**

(i) **les entrées ;**

(ii) **les actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente selon IPSAS 44 ainsi que les autres cessions ;**

(iii) **les acquisitions par voie de regroupements d'entités du secteur public ;**

(iv) **les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations décrites aux paragraphes 44, 54, et 55 et des pertes de valeur (s'il y a lieu) comptabilisées ou reprises directement en actif net/situation nette selon IPSAS 21 ou IPSAS 26, selon le cas ;**

(v) **les pertes de valeur comptabilisées en tant que solde selon IPSAS 21 ou IPSAS 26, selon le cas ;**

(vi) **les pertes de valeur comptabilisées en tant que solde selon IPSAS 21 ou IPSAS 26, selon le cas ;**

(vii) **les amortissements ;**

(viii) **les différences de change nettes provenant de la conversion des états financiers de la devise fonctionnelle en une devise de présentation différente, incluant la conversion d'une activité à l'étranger dans la**

devise de présentation de l'entité présentant les états financiers ; et

(ix) **les autres variations.**

89. **Les états financiers doivent également indiquer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles comptabilisée dans les états financiers :**

(a) **l'existence et les montants des restrictions sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes ;**

(b) **le montant des dépenses comptabilisées dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle en cours de construction ;**

(c) **le montant des engagements contractuels pour l'acquisition d'immobilisations corporelles ; et**

(d) **s'il n'est pas présenté séparément au compte de résultat, le montant des indemnisations reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées qui est inclus dans le résultat.**

90. Le choix du mode d'amortissement et l'estimation de la durée d'utilité des actifs sont affaire de jugement. En conséquence, l'indication des modes adoptés, des durées d'utilité estimées ou des taux d'amortissement apporte aux utilisateurs des états financiers des informations leur permettant d'examiner les politiques retenues par les dirigeants et permettant la comparaison avec d'autres entités. Pour les mêmes motifs, il est nécessaire d'indiquer :

(a) l'amortissement, qu'il soit comptabilisé en tant que solde ou faisant partie du coût d'autres actifs, au cours d'une période ; et

(b) l'amortissement cumulé en fin de période.

91. Selon IPSAS 3, une entité indique la nature et l'effet d'un changement dans une estimation comptable dont l'incidence est significative pour la période ou risque d'être significative au cours des périodes ultérieures. Pour les immobilisations corporelles, une telle information peut résulter de changements dans les estimations concernant :

(a) les valeurs résiduelles ;

(b) les coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état d'immobilisations corporelles ;

(c) les durées d'utilité ; et

(d) les modes d'amortissement.

92. **Lorsqu'une catégorie d'immobilisations corporelles est comptabilisée à un montant réévalué, les informations suivantes doivent être mentionnées :**

(a) **la date d'entrée en vigueur de la réévaluation ;**

(b) **le recours ou non à un évaluateur indépendant ;**

(c) **les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des actifs ;**

(d) **la mesure dans laquelle les justes valeurs des actifs ont été soit déterminées par référence directe à des prix observables sur un marché actif ou dans des transactions récentes sur le marché dans des conditions de concurrence normale, soit estimées par d'autres techniques d'évaluation ;**

(e) **l'écart de réévaluation, en indiquant les variations de la période ainsi que toute restriction sur la distribution de cet écart aux actionnaires ou autres détenteurs de parts représentatives de capital ;**

(f) **la somme de tous les écarts positifs de réévaluation pour des immobilisations corporelles au sein de cette catégorie ; et**

(g) **la somme de tous les écarts négatifs de réévaluation pour des immobilisations corporelles au sein de cette catégorie.**

93. Selon IPSAS 21, et IPSAS 26 une entité fournit une information sur ses immobilisations corporelles dépréciées en plus de l'information imposée par le paragraphe 88(e), (iv), (vi).

94. Les utilisateurs des états financiers peuvent trouver les informations suivantes également adaptées à leurs besoins :

(a) la valeur comptable des immobilisations corporelles temporairement inutilisées ;

(b) la valeur brute comptable de toute immobilisation corporelle entièrement amortie qui est encore en usage ;

(c) la valeur comptable des immobilisations corporelles mises hors service et non classées comme détenues en vue de la vente selon IPSAS 44 ; et

(d) lorsque le modèle du coût est utilisé, la juste valeur des immobilisations corporelles lorsque celle-ci diffère de façon significative de la valeur comptable.

Les entités sont en conséquence encouragées à fournir ces montants.

Dispositions transitoires

95. [Supprimé]

96. [Supprimé]

97. [Supprimé

98. [Supprimé]

99. [Supprimé]

100. [Supprimé]

101. [Supprimé]

102. [Supprimé]

103. [Supprimé]

104. [Supprimé]

105. **En ce qui concerne les entités ayant appliqué auparavant IPSAS 17 (2001), les dispositions des paragraphes 38-40 relatifs à l'évaluation initiale d'une immobilisation corporelle acquise dans le cadre d'une transaction d'échange d'actifs ne doivent être appliquées de manière prospective qu'aux transactions futures.**

106. [Supprimé]

106A. Le paragraphe 50 a été amendé par les Améliorations des IPSAS 2014, publiées en janvier 2015. Une entité doit appliquer ces amendements à toutes les réévaluations comptabilisées pendant des périodes annuelles ouvertes à compter de la date d'application initiale de cet amendement, et lors de la période annuelle immédiatement antérieure.

Date d'entrée en vigueur

107. **Une entité doit appliquer la présente Norme comptable internationale pour le secteur public aux états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme au titre d'une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

107A. **Le paragraphe 83A a été ajouté et le paragraphe 84 amendé par les « *Améliorations des IPSAS* » publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer et appliquer également les amendements pertinents d'IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*.**

107B. **Le paragraphe 7 a été amendé par les « *Améliorations des IPSAS* » publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer cet amendement de manière prospective dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée à condition pour l'entité d'appliquer également les amendements des paragraphes 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66, et 101 A d'IPSAS 16. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer.**

107C. **Les paragraphes 5 et 7 ont été amendés par la norme IPSAS 32, Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique, publiée en octobre 2011. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2014. L'application anticipée de ces amendements est encouragée. Si une entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2014, elle l'indique et applique également IPSAS 32, les amendements aux paragraphes 6 et 42A d'IPSAS 5, les amendements aux paragraphes 25-27 et 85B d'IPSAS 13, les amendements aux paragraphes 2 et 125A d'IPSAS 29 et les amendements aux paragraphes 6 et 132A d'IPSAS 31.**

107D. **Les paragraphes 79, 81, 83, 88 et 93 ont été amendés par les Améliorations des**

IPSAS publiées en septembre 2011. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit l'indiquer.

107E. **Les paragraphes 17,50 et 72 ont été amendés et les paragraphes 78A et 106A ajoutés par les Améliorations des IPSAS 2014, publiées en janvier 2015. Une entité doit appliquer ces amendements de manière prospective dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2015. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2015, elle doit l'indiquer.**

107F. **Les paragraphes 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104 et 108 ont été amendés par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

107G. ***Les Améliorations des IPSAS 2015* publiées en avril 2016 ont amendé les paragraphes 5, 20 et 52. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer.**

107H. ***Les Améliorations des IPSAS 2015* publiées en avril 2016 ont amendé les paragraphes 6, 13 et 52 et ajouté le paragraphe 36A. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer. Ces amendements font l'objet d'une application rétrospective, conformément à la norme IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, à l'exception du paragraphe 1071.**

107I. **Lorsqu'une entité applique pour la première fois sur la période de reporting les amendements d'IPSAS 17 et d'IPSAS 27 résultant de la partie IV des *Améliorations des IPSAS 2015*, elle n'est pas obligée de fournir les informations quantitatives requises par le paragraphe 33(f) d'IPSAS 3 pour la période en cours. En revanche, l'entité présente les informations quantitatives requises par le paragraphe 33(f) d'IPSAS 3 pour chacune des périodes précédentes présentées.**

107J. **Une entité peut décider d'évaluer une partie des plantes productrices à la juste valeur, au début de la plus ancienne période pour laquelle l'entité applique pour**

la première fois les amendements d'IPSAS 17 et d'IPSAS 27 résultant de la partie IV des *Améliorations des IPSAS 2015,* et utiliser cette valeur de marché en tant que coût présumé à cette date. La différence entre la valeur comptable antérieure et la valeur de marché est comptabilisée en réserves à l'ouverture de la plus ancienne période présentée.

107K. ***L'Applicabilité des IPSAS*** **publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 3 et 4. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

107L. ***La dépréciation des actifs réévalués*** **(amendements des normes IPSAS 21 et 26) a conduit à ajouter le paragraphe 51A. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

107M. **Le paragraphe 31 a été amendé par IPSAS 39, *Avantages du personnel* publiée en juillet 2016. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 39.**

107N. **Les paragraphes 60 et 88 ont été amendés par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 40.**

107O. **Le paragraphe 106 a été amendé par les *Améliorations des IPSAS, 2018,* publiées en octobre 2018. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019. Une application anticipée est autorisée.**

107P. **Le paragraphe 5 a été modifié et le paragraphe 106 a été supprimé par les *Améliorations des IPSAS, 2019*, publiées en janvier 2020. Une entité doit appliquer ces amendements pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2021. Une application anticipée est autorisée.**

107Q. **Les paragraphes 31 et 89 ont été modifiés et les paragraphes 34A, 89A et 106B ont été ajoutés par les Améliorations des IPSAS 2021, publiées en janvier 2022. Une entité doit appliquer ces amendements pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2023. Application anticipée est autorisé. Si une entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit le divulguer.**

107R. **La publication d'IPSAS 43 a donné lieu à la modification des paragraphes 8, 19, 60, 83, 84, et à la suppression des paragraphes 7 et 41. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si cette entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer ces amendements en même temps qu'elle applique IPSAS 43.**

107S **Les paragraphes 6, 71, 83A et 94 ont été modifiés par IPSAS 44 publiée en mai 2022. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2015, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 44.**

107T. **Les paragraphes 83A, 84 et 87 ont été modifiés par IPSAS 47, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces amendements aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit en faire état et appliquer IPSAS 47 en même temps.**

108. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Retrait de IPSAS 17 (2001)

109. La présente Norme annule et remplace IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* (publiée en 2001).

Annexe

Amendements d’autres Normes IPSAS

[Supprimé]

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 17, mais n'en fait pas partie intégrante.

Révision d'IPSAS 17 suite aux *Améliorations générales* publiées par l'IASB en 2003

Contexte

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

BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à l'IFRS équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et leurs IFRS équivalentes sont identifiées dans la *comparaison avec les IFRS* incluse dans chaque IPSAS.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes comptables internationales (IAS)[1] dans le cadre de son Projet d'améliorations générales. Les objectifs du projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les alternatives, les redondances et les contradictions au sein des Normes, de traiter de quelques questions de convergence et de faire d'autres améliorations. » Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 17, publiée en décembre 2001 était basée sur IAS 16 (révisée en 1998), *Immeubles de placement* qui a été publiée de nouveau en décembre 2003. Vers la fin 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2] a mis en place un Projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la convergence, dans les cas appropriés, des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

BC5. L'IPSASB a revu la Norme IAS 16 améliorée et a accepté en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision des IAS et les modifications apportées, avec l'exception notée au paragraphe BC 6. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au *Comprehensive Subscription Service* de l'IASB

[1] Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

[2] Le PSC est devenu l'IPSASB lorsque le Conseil de l'IFAC a changé le mandat du PSC pour qu'il devienne un conseil normalisateur indépendant en novembre 2004.

peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - **www.iasb.org**). Dans les cas où la norme IPSAS s'éloigne de la norme IAS correspondante, les Bases des Conclusions expliquent les raisons spécifiques au secteur public de l'écart.

BC6. IAS 16, *Immobilisations corporelles* définit la valeur recouvrable comme « la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité. » IPSAS 17 définit la valeur recouvrable comme « la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif générateur de trésorerie diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité ». La définition dans IPSAS 17 est la même que celle de IAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* mais non d'IAS 16. L'IPSASB estime que la définition dans IPSAS 17 est appropriée car :

(a) IPSAS 17 exige qu'une entité détermine la valeur recouvrable ou la valeur de service recouvrable conformément à IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*.

(b) IPSAS 21 exige qu'une entité applique IAS 26 pour déterminer la valeur recouvrable des actifs générateurs de trésorerie.

BC7. IAS 16 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS postérieurement à décembre 2003. IPSAS 17 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication d'IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu et formé une opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

Révision d'IPSAS 17 suite aux Améliorations des IFRS publiées par l'IASB en 2008

BC8. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 16 figurant dans les *Améliorations des IFRS*, publiées par l'IASB en mai 2008 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter les amendements.

Révision d'IPSAS 17 suite aux *Améliorations des IFRS et des Amendements à portée spécifique (« narrow scope amendments »)* publiés par l'IASB en Mai 2012, Décembre 2013 et Mai 2014.

BC9. L'IPSAS Board a examiné les révisions d'IAS 16 inclues dans les *Améliorations des IFRS* et la *Clarification des méthodes acceptables pour la dépréciation et l'amortissement*, publié par l'IASB en Mai 2012, Décembre 2013 et Mai 2014, et a généralement conclus qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public pour ne pas adopter ces amendements.

Révision d'IPSAS 17 suite à la publication de *L'Applicabilité des IPSAS*, partie III : questions soulevées par les parties prenantes

BC10. Les recommandations applicables aux informations liées aux statistiques de finances publiques utilisent les termes de « systèmes d'armements » pour englober les éléments qui sont utilisés en continu pour fournir des services en matière de défense, même si leur utilisation en temps de paix contribue à de la dissuasion. L'IPSAS Board a conclu que le remplacement des termes « équipement militaire spécialisé »

par le terme de « systèmes d'armements », et l'adjonction d'une description permettrait de clarifier le périmètre d'application d'IPSAS17, *Immobilisations corporelles*, tout en améliorant la convergence avec les recommandations en matière de statistiques de finances publiques.

BC11. Un répondant a considéré que la proposition de définition des systèmes d'armement était inutilement restreinte, et en conséquence, pouvait conduire à exclure certains actifs, par exemple certains véhicules militaires qui ne seraient pas équipés d'armes ou n'offriraient pas directement des capacités de défense. L'IPSAS Board a considéré que la définition des systèmes d'armement incluait ces véhicules, équipés d'armes ou non, dès lors qu'ils remplissaient leur fonction spécifique.

Révision d'IPSAS 17 suite aux *Amendements à portée spécifique (« narrow scope amendments »)* publiés par l'IASB en Juin 2014

BC12. L'IPSAS Board a revu les modifications d'IAS 16 incluses dans les : *Amendements à portée spécifique* intitules *Agriculture : Plantes productrices* (Amendement d'IAS 16 et IAS 41), publiés en juin 2014. L'IPSAS Board a généralement conclus qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public pour ne pas adopter ces amendements.

Révision d'IPSAS 17 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC13. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité* des IPSAS en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Dépréciation des actifs réévalués (Amendements d'IPSAS 21 et IPSAS 26)

BC14. À la suite des amendements d'IPSAS 21, *Dépréciation des actifs non générateurs de trésorerie*, et IPSAS 26, *Dépréciation des actifs non générateurs de trésorerie,* l'IPSAS Board a décidé d'ajouter un paragraphe 51A, afin de clarifier le fait que la comptabilisation des pertes de valeur et les reprises de pertes de valeur attachées à un actif, ne devaient pas nécessairement conduire à réévaluer toute la catégorie à laquelle cet actif ou ce groupe d'actifs appartient.

Révision d'IPSAS 17 suite aux *Améliorations des IPSAS, 2018*

BC15. Le paragraphe 106 comprend des dispositions transitoires destinées aux entités qui bénéficient déjà de la période transitoire de 5 ans précédemment définie dans IPSAS 17. Ces dispositions ont été reformulées à la suite de la suppression d'autres dispositions transitoires (auxquelles se référait précédemment le paragraphe 106) après la publication d'IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice*.

Révision d'IPSAS 17 suite aux *Améliorations des IPSAS, 2019*

BC16. Les paragraphes 5 et 106 comprennent des dispositions transitoires permettant aux entités de comptabiliser les immobilisations corporelles sur une période de cinq ans. Ces dispositions transitoires ont été supprimées à la suite de la publication de la norme IPSAS 33, *Première adoption des normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice*.

Révision d'IPSAS 17 suite aux *Améliorations des IPSAS, 2021*

BC17. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 16, Immobilisations corporelles, incluses dans Immobilisations corporelles – Produit avant utilisation prévue (Amendements à IAS 16) publiées par l'IASB en mai 2020, ainsi que les raisons pour lesquelles l'IASB a apporté ces modifications comme exposé dans sa base de conclusions et a reconnu qu'il n'y avait aucune raison spécifique au secteur public pour ne pas adopter ces amendements.

Guide de mise en œuvre

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

Fréquence de la réévaluation des immobilisations corporelles

IG1. Le paragraphe 44 de IPSAS 17 impose aux entités qui adoptent le modèle de la réévaluation d'évaluer les actifs à un montant réévalué qui ne diffère pas de façon significative de celui qui aurait été déterminé en utilisant la juste valeur à la date de reporting. Le paragraphe 49 de IPSAS 17 spécifie que la fréquence des réévaluations dépend des fluctuations de la juste valeur des immobilisations corporelles en cours de réévaluation. Lorsque la juste valeur d'un actif réévalué diffère significativement de sa valeur comptable, une nouvelle réévaluation est nécessaire. L'objet de ce commentaire est d'aider les entités qui adoptent le modèle de la réévaluation à déterminer si les valeurs comptables diffèrent significativement de la juste valeur à la date de reporting.

IG2. Une entité évalue à chaque date de reporting s'il y a une indication que la valeur comptable d'un actif réévalué peut différer de manière significative de celle qui serait déterminée si l'actif était réévalué à la date de reporting. Si une telle indication existe, l'entité détermine la juste valeur de l'actif et le réévalue à hauteur de cette valeur.

IG3. En estimant s'il y a une indication que la valeur comptable d'un actif réévalué peut différer de manière significative de celle qui serait déterminée si l'actif était réévalué à la date de reporting, une entité considère, au minimum, les indications suivantes :

Sources d'informations externes

(a) Des changements importants, affectant l'entité, ont eu lieu au cours de la période ou auront lieu dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique, juridique ou du marché dans lequel elle opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu ;

(b) lorsqu'un marché existe pour les actifs de l'entité, les valeurs de marché sont différentes de leurs valeurs comptables ;

(c) pendant la période, un indice des prix applicable à l'actif a subi une variation significative ;

Sources d'informations internes

(a) Il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif ;

(b) des changements importants, affectant l'entité, sont survenus au cours de la période ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Les changements défavorables incluent la mise hors service de l'actif ou les plans de sortie d'un actif avant la date antérieurement prévue, et la réestimation de la durée d'utilité d'un actif comme déterminée plutôt qu'indéterminée. Les changements favorables comprennent les dépenses d'investissement engagées au cours de la période pour améliorer ou rehausser un actif au-delà de sa norme de performance évaluée immédiatement avant que la dépense ne soit effectuée ; et

(c) un élément probant disponible en provenance du système d'information interne montre que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne ou meilleure que celle attendue.

IG4. La liste du paragraphe IG3 n'est pas exhaustive. Une entité peut identifier d'autres indications que la valeur comptable d'un actif réévalué peut différer de manière significative de celle qui serait déterminée si l'actif était réévalué à la date de reporting. L'existence de ces indicateurs supplémentaires montrerait aussi que l'entité devrait réévaluer l'actif à sa juste valeur actuelle à la date de reporting.

Exemples d'illustrations

Informations

IE1. Le ministère de l'Intérieur est une entité du secteur public qui contrôle de nombreuses immobilisations corporelles et qui est responsable de leur remplacement et de leur maintenance. Voici des extraits de notes à l'état de la situation financière de l'exercice clôturé au 31 décembre 20X1, qui illustrent les principales informations à fournir en vertu de la présente Norme.

Notes

1. Terrains

(a) Les terrains se composent de vingt mille hectares diversement situés. Le terrain est évalué à sa juste valeur au 31 décembre 20X1, selon l'évaluation du Bureau national d'évaluation, un expert indépendant.

(b) Limitations du droit de propriété :

Cinq cent hectares de terrain (d'une valeur comptable de 62 500 unités monétaires) sont classés comme réserve d'intérêt national ; ils ne peuvent être vendus sans l'autorisation du pouvoir législatif. Deux cents hectares (d'une valeur comptable de 25 000 unités monétaires) de la réserve d'intérêt national ainsi que deux mille hectares (d'une valeur comptable de 250 000 unités monétaires) de terrains font l'objet d'un litige avec d'anciens propriétaires devant un tribunal international des droits de l'homme, et le tribunal a ordonné que le terrain ne pouvait être aliéné en attendant que le litige soit réglé ; le ministère reconnaît en l'espèce la compétence du tribunal.

2. Immeubles

(a) Les immeubles se composent d'immeubles de bureaux et de bâtiments industriels répartis sur plusieurs sites.

(b) Les immeubles sont initialement comptabilisés à leur coût historique, mais font régulièrement l'objet de réévaluations à leur juste valeur. Le Bureau national d'évaluation détermine la juste valeur par inventaires tournants sur une courte période. Les réévaluations sont maintenues à jour.

(c) L'amortissement est calculé selon la méthode linéaire sur la durée d'utilité de l'immeuble. Les immeubles de bureaux ont une durée d'utilité de vingt-cinq ans, et les immeubles industriels ont une durée d'utilité de quinze ans.

(d) Le ministère a conclu cinq contrats pour la construction de nouveaux immeubles ; le coût total de ces contrats s'élève à 250 000 unités monétaires.

3. Machines

(a) Les machines sont évaluées à leur coût historique après déduction des amortissements.

(b) L'amortissement est calculé selon la méthode linéaire sur la durée d'utilité de la machine.

(c) Les machines peuvent avoir des durées d'utilité diverses :

Tracteurs : 10 ans

Équipement de lavage : 4 ans

Grues : 15 ans

(d) Le ministère a conclu un contrat de remplacement des grues utilisées pour le nettoyage et la maintenance des immeubles – le coût du contrat s'élève à 100 000 unités monétaires.

4. Mobilier et agencements

(a) Le mobilier et les agencements sont évalués à leur coût historique après déduction des amortissements.

(b) L'amortissement est calculé selon la méthode linéaire sur la durée d'utilité du mobilier et des agencements.

(c) Tous les actifs au sein de cette catégorie ont une durée d'utilité de cinq ans.

Rapprochements (en milliers d'unités monétaires)	**Terrains**		**Immeubles**		**Machines**		**Mobilier et agencements**	
Période de reporting	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**
Solde d'ouverture	2,250	2,025	2,090	2,260	1,085	1 100	200	150
Ajouts	–	–	250	100	120	200	20	100
Sorties	–	–	150	40	60	80	20	–
Amortissements (selon l'état de la performance financière)	–	–	160	180	145	135	50	50
Réévaluations (nettes)	250	225	–30	–50	–	–	–	–
Solde de clôture (selon l'état de la situation financière)	2 500	2,250	2 000	2,090	1 000	1,085	150	200
Somme des écarts de réévaluation positifs (paragraphe 92(f))	750	500	250	250	–	–	–	–
Somme des écarts de réévaluation négatifs (paragraphe 92(g))	25	25	380	350	–	–	–	–
Valeur comptable brute	2 500	2,250	2 500	2,430	1 500	1,440	250	250
Amortissements cumulés	–	–	500	340	500	355	100	50
Valeur comptable nette	2 500	2,250	2 000	2,090	1 000	1,085	150	200

Comparaison avec IAS16

IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* s'inspire essentiellement de la Norme IAS 16 (révisée en 2003), *Immobilisations corporelles* et inclut les amendements d'IAS 16 effectué dans le cadre des *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Au moment de publier initialement la présente Norme, l'IPSASB n'avait pas encore étudié l'applicabilité d'IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 17 ne reflétait pas les amendements effectués à IAS 16 suite à la publication de la Norme IFRS 5. L'IPSAS Board a par la suite publié la norme IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*. Par conséquent, toutes les modifications apportées à IAS 16 depuis la publication d'IFRS 5 sont désormais reflétées dans IPSAS 17. Les principales différences entre IPSAS 17 et IAS 16 (2003) sont les suivantes :

- IPSAS 17 n'impose ni n'interdit la comptabilisation d'actifs historiques. Une entité qui comptabilise des actifs historiques est tenue de se conformer aux dispositions en matière d'informations à fournir imposées par la présente Norme pour les actifs historiques qui ont été comptabilisés ; elle peut, sans y être tenue, se conformer à d'autres dispositions de la présente Norme en ce qui concerne ces actifs historiques. IAS 16 ne prévoit pas d'exclusion similaire.
- IAS 16 impose que les immobilisations corporelles soient comptabilisées initialement à leur coût historique. IPSAS 17 prévoit que si un actif est acquis pour un coût nul ou symbolique, son coût est sa juste valeur à la date de l'acquisition. IAS 16 impose aux entreprises qui adoptent le modèle de la réévaluation et comptabilisent des immobilisations corporelles à un montant réévalué, d'indiquer le coût historique équivalent. Cette obligation ne figure pas dans IPSAS 17.
- IAS 16 prévoit que les écarts positifs et négatifs de réévaluation ne peuvent être compensés qu'isolément pour chaque actif. Selon IPSAS 17, les écarts positifs et négatifs de réévaluation sont compensés au niveau d'une catégorie d'actifs.
- IPSAS 17 contient des dispositions transitoires tant pour la première adoption que pour un changement à partir de la version précédente de IPSAS 17. IAS 16 ne contient des dispositions transitoires que pour les entités qui ont déjà appliqué les IFRS. De manière spécifique, IPSAS 17 contient des dispositions transitoires permettant aux entités de ne pas comptabiliser les immobilisations corporelles au cours des périodes de reporting commençant dans les cinq ans à compter de la date de première adoption de la comptabilité d'exercice selon les Normes comptables internationales du secteur public. Ces dispositions transitoires permettent également aux entités de comptabiliser les immobilisations corporelles à leur juste valeur à la première adoption de la présente Norme. IAS 16 ne prévoit pas de telles dispositions transitoires.
- IPSAS 17 contient des définitions de « perte de valeur d'un actif non générateur de trésorerie » et « valeur de service recouvrable ». IAS 16 n'inclut pas ces définitions.
- IPSAS 17 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 16. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « état de la performance financière », « état de la situation financière » et « actif net/situation nette » dans IPSAS 17. Les termes équivalents dans IAS 16 sont « compte de résultat », « bilan » et « capitaux propres ».

- IPSAS 17 n'utilise pas le terme « produit », qui dans IAS 16 a un sens plus large que « produits des activités ordinaires ».
- IPSAS 17 inclut un Guide d'application sur la fréquence de la réévaluation des immobilisations corporelles. IAS 16 n'inclut pas de guide similaire.

IPSAS 18 — INFORMATION SECTORIELLE

Remerciements

IPSAS 18 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 14 (révisée en 1997), *Information sectorielle*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 14 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 18 — INFORMATION SECTORIELLE

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 18, *Information sectorielle* a été publiée en juin 2002.

Depuis cette date, IPSAS 18 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 47, *Produits* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 43, *Contrats de location* (publiée en janvier 2022)
- IPSAS 40, *Regroupement d'entités du secteur public* (publiée en janvier 2017)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS 2015* (publiée en avril 2016)
- IPSAS 37, *Partenariats* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 35, *États financiers consolidés* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* (publiée en décembre 2006)
- IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* (publiée en décembre 2006)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 18

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
2	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
16	Amendé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
24	Amendé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
27[1]	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015 IPSAS 3 Décembre 2006 IPSAS 47 Mai 2023

[1] Les paragraphes suivants ont été renumérotés.

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
32	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015
33	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022
34	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
35	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022
37	Amendé	IPSAS 17 Décembre 2006 IPSAS 40 Janvier 2017 IPSAS 45 Mai 2023
38	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016 L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
39	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
41	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015 L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
57	Amendé	IPSAS 3 Décembre 2006
69	Amendé	IPSAS 3 Décembre 2006 Améliorations des IPSAS Avril 2016
70	Amendé	IPSAS 3 Décembre 2006
76A	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
76B	Nouveau	IPSAS 37 Janvier 2015
76C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
76D	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
76E	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
76F	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022
76G	Nouveau	IPSAS 45 Mai 2023
76H	Nouveau	IPSAS 47 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
77	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015
IE	Amendé	IPSAS 3 Décembre 2006 Améliorations des IPSAS Novembre 2010

Juin 2002

IPSAS 18 — INFORMATION SECTORIELLE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1–7
Définitions	8–11
Information sectorielle	12–26
Structures d'information	14–16
Secteurs de service et secteurs géographiques	17–22
Segmentation multiple	23
Structures d'information non appropriées	24–26
Définitions des produits sectoriels, charges sectorielles, actifs sectoriels, passifs sectoriels et des méthodes comptables	27–42
Allocation de postes à des secteurs	28–32
Actifs et passifs sectoriels, produits et charges sectoriels	33–42
Méthodes comptables sectorielles	43–46
Actifs conjoints	47–48
Secteurs nouvellement identifiés	49–50
Informations à fournir	51–75
Informations sectorielles supplémentaires	65–66
Autres informations à fournir	67–73
Objectifs opérationnels sectoriels	74–75
Date d'entrée en vigueur	76–77
Base des conclusions	
Guide d'application	
Exemples d'illustrations	
Comparaison avec IAS 14	

L'objectif et les paragraphes 1 à 77 exposent la Norme comptable internationale du secteur public 18, *Information sectorielle* (IPSAS 18). Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 18 doit être lue dans le contexte de son objectif et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

L'objectif de la présente Norme consiste à établir des principes pour la communication d'informations financières sectorielles. La présentation de ces informations aura pour effet :

(a) d'aider les utilisateurs des états financiers à mieux comprendre la performance passée de l'entité et à identifier les ressources affectées à l'appui de ses principales activités ; et

(b) d'améliorer la transparence de l'information financière et permettre à l'entité de mieux s'acquitter de ses obligations.

Champ d'application

1. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la présentation d'informations sectorielles.**

2. [Supprimé]

3. [Supprimé]

4. **La présente Norme doit s'appliquer aux jeux complets d'états financiers publiés conformément aux Normes IPSAS.**

5. Un jeu complet d'états financiers comprend un état de la situation financière, un état de la performance financière, un tableau de flux de trésorerie, un tableau de variation de l'actif net/situation nette et des notes, comme indiqué dans IPSAS 1.

6. **Lorsque les états financiers consolidés d'un État ou d'une autre entité économique et les états financiers individuels de l'entité contrôlante sont présentés ensemble, l'information sectorielle n'est présentée que pour les états financiers consolidés.**

7. Dans certains pays, les états financiers consolidés de l'État ou d'une autre entité économique et les états financiers individuels de l'entité contrôlante sont compilés et présentés ensemble dans un rapport unique. Lorsque c'est le cas, le rapport qui contient les états financiers consolidés de l'État ou d'une autre entité contrôlante ne doit présenter les informations sectorielles que pour les états financiers consolidés.

Définitions

8. [Supprimé]

9. **Les termes ci-après sont utilisés dans la présente Norme dans le sens qui leur est attribué ci-après :**

   (a) **Un <u>secteur</u> est une activité distincte ou un groupe d'activités d'une entité pour laquelle il est approprié de publier des informations financières séparées dans le but** (a) **d'évaluer sa performance passée en termes de réalisation d'objectifs et en vue** (b) **de prise de décisions d'allocation future de ressources.**

   (b) **Les termes définis dans d'autres Normes IPSAS sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que dans les autres Normes ; ils figurent**

dans le ***Glossaire des définitions***, **qui fait l'objet d'une publication séparée.**

10. Les États et leurs organismes publics ont le contrôle d'importantes ressources publiques ; ils visent, par leur activité, à fournir une large palette de biens et de services au public, dans des régions différentes tant d'un point de vue géographique que socio-économique. Ces entités sont supposées, et parfois formellement tenues, d'utiliser ces ressources avec efficacité et efficience pour réaliser leurs objectifs. Des états financiers individuels et des états financiers consolidés fournissent un aperçu (a) des actifs contrôlés et des passifs encourus par l'entité présentant les états financiers, (b) du coût des services fournis et (c) des recettes fiscales, affectations budgétaires et des récupérations de coûts entreprises pour financer la fourniture de ces services. Toutefois, ces informations globales ne fournissent aucune information sur les objectifs opérationnels spécifiques et sur les activités majeures de l'entité présentant les états financiers, ou sur les ressources affectées à ces objectifs et à ces activités et sur leur coût.

11. Dans la plupart des cas, les activités de l'entité sont tellement étendues, et couvrent une gamme tellement large de régions différentes tant du point de vue géographique que socio-économique, qu'il est nécessaire de présenter des informations financières et non financières ventilées par secteurs particuliers de l'entité pour fournir des informations pertinentes en matière de reddition de comptes et de prise de décision.

Information sectorielle

12. **Une entité identifier ses différents secteurs selon les dispositions du paragraphe 9 de la présente Norme, et présenter les informations relatives à ces secteurs de la manière imposée aux paragraphes 51 à 75 de la présente Norme.**

13. Selon la présente Norme, les entités du secteur public identifieront en tant que secteur chaque activité ou groupe d'activité distinct pour lequel il y aurait lieu de présenter des informations financières en vue (a) d'évaluer la performance passée de l'entité en termes de réalisation de ses objectifs, et (b) en vue de la prise de décisions d'allocation de ressources par l'entité. Outre la présentation des informations imposées par les paragraphes 51 à 75 de la présente Norme, les entités sont également encouragées à présenter des informations supplémentaires à propos des secteurs présentés tels qu'identifiés par la présente Norme, ou comme elles l'estiment nécessaires dans le but de reddition de comptes et de prise de décision.

Structures d'information

14. Dans la plupart des cas, les grandes catégories d'activités identifiées dans les documents budgétaires reflètent les secteurs pour lesquels des informations sont présentées à l'organe de direction et au dirigeant de grade le plus élevé dans la hiérarchie de l'entité. Dans la plupart des cas, les secteurs présentés à l'organe de direction et au dirigeant seront également un reflet des secteurs présentés dans les états financiers. En effet, l'organe de direction et le dirigeant auront besoin d'informations relatives aux secteurs pour leur permettre (a) de s'acquitter de leurs obligations de gestion, pour évaluer la performance passée de l'entité dans la réalisation de ses objectifs, et (b) pour prendre des décisions relatives à l'allocation de ressources par l'entité à l'avenir.

15. La détermination des activités qui devraient être regroupées en secteurs distincts et présentées dans les états financiers à des fins de reddition de comptes et de prise de décision requiert d'exercer un jugement. Pour exercer ce jugement, les personnes qui préparent des états financiers tiendront compte d'éléments tels que :

(a) l'objectif de présentation d'informations financières par secteur, identifié au paragraphe 9 ci-avant ;

(b) les attentes des citoyens et de leurs représentants élus ou désignés, quant aux activités principales de l'entité ;

(c) les caractéristiques qualitatives de l'information financière telles qu'elles sont identifiées dans l'Annexe A de IPSAS 1. Ces caractéristiques sont également synthétisées dans le Guide d'application à la présente norme. Elles incluent la pertinence, la fiabilité et la comparabilité dans le temps de l'information financière présentée relative aux différents secteurs de l'entité. (Ces caractéristiques sont fondées sur les caractéristiques qualitatives des états financiers identifiées dans le *Cadre IASB de préparation et de présentation des états financiers*) et ;

(d) le fait que la structure d'un secteur particulier reflète la base de l'information financière que requièrent l'organe de décision et le dirigeant pour leur permettre d'évaluer la performance passée de l'entité dans la réalisation de ses objectifs et pour prendre des décisions d'allocation de ressources afin de réaliser les objectifs de l'entité à l'avenir.

16. Au niveau de l'État, l'information financière est souvent regroupée et présentée d'une manière qui reflète, par exemple :

(a) des grandes catégories économiques d'activités entreprises par l'État, telles que la santé, l'éducation, la défense et la protection sociale (qui peuvent refléter les catégories fonctionnelles de l'État définies par les statistiques de finances publiques), et d'importantes activités commerciales menées par des entités commerciales du secteur public, comme des entités publiques de production électrique, de banque et d'assurance ; ou

(b) les responsabilités liées au portefeuille de ministres ou de membres d'un exécutif. Elles sont souvent, mais pas toujours, le reflet des catégories économiques mentionnées au point (a) ci-avant – des différences peuvent survenir parce que les responsabilités liées aux portefeuilles ministériels peuvent englober plusieurs catégories économiques, voire toucher plusieurs catégories.

Secteurs de service et secteurs géographiques

17. Les types de secteurs présentés à l'organe de direction et au dirigeant d'une entité sont souvent qualifiés de « secteurs de service » ou de « secteurs géographiques ». Dans la présente Norme, ces termes ont la signification indiquée ci-après :

(a) un « secteur de service » désigne une composante distincte d'une entité qui fournit une production connexe ou qui réalise des objectifs opérationnels particuliers conformes à la mission générale de chaque entité ; et

(b) un « secteur géographique » est une composante distincte d'une entité qui est engagée dans la fourniture de produits ou dans la réalisation d'objectifs opérationnels particuliers au sein d'une zone géographique donnée.

18. Les ministères et les organismes publics sont généralement gérés par lignes de services, parce que cela reflète de quelle manière (a) les productions importantes sont identifiées, (b) leurs réalisations contrôlées, et (c) leurs besoins de ressources identifiés et budgétés. Un exemple d'entité qui rend ses comptes, en interne, par lignes de services ou par secteurs de services, est un ministère de l'éducation, dont la structure et le système d'information financière interne reflètent les activités d'enseignement et de production dans le primaire, le secondaire et le supérieur comme des secteurs distincts. Cette base de segmentation peut être adoptée en interne parce que les compétences et les équipements nécessaires pour fournir la production souhaitée et les résultats de chacune de ces activités d'éducation au sens large sont perçues comme étant différentes. En outre, parmi les décisions financières majeures auxquelles est confrontée la direction figure la détermination des ressources à attribuer à chacune de ces productions ou activités. Dans de tels cas, il est probable que la communication externe d'information financière sur la base des secteurs de service satisfera également les exigences de la présente Norme.

19. Les facteurs qui doivent être pris en compte pour déterminer si la production (les biens et les services) est liée et devrait être regroupée à des fins d'information financière sont notamment :

(a) les objectifs opérationnels primaires de l'entité et les biens, services et activités liés à la réalisation de chacun de ces objectifs et la question de l'allocation et de la budgétisation de ressources sur la base de groupes de biens et de services ;

(b) la nature des biens ou des services fournis ou des activités entreprises ;

(c) la nature du processus de production et du processus ou mécanisme de distribution et de fourniture des services ;

(d) le type de clients ou de consommateurs auxquels sont destinés les biens ou les services ;

(e) la question de savoir si cela reflète le mode de gestion de l'entité et le mode de présentation des informations financières à la direction générale et à l'organe de direction ; et

(f) s'il y a lieu, la nature de l'environnement réglementaire (par exemple, ministère ou autorité dotée d'un pouvoir réglementaire) ou du secteur (par exemple le secteur financier, le secteur des services publics, ou l'État).

20. Une entité peut être organisée et soumise, en interne, à l'organe de direction et au dirigeant selon une base régionale (que ce soit à l'intérieur ou au-delà de limites nationales, étatiques, locales ou autres). Lorsque c'est le cas, le système d'information interne reflète une structure sectorielle géographique.

21. Une structure sectorielle géographique peut être adoptée lorsque par exemple la structure et le système d'information interne d'un ministère de l'éducation sont structurés sur la base de productions éducatives régionales, parce que les évaluations

de performance et les décisions d'affectation des ressources à prendre par l'organe de direction et par le dirigeant sont déterminées par référence aux besoins et aux réalisations régionales. Cette structure peut avoir été adoptée pour préserver l'autonomie régionale des besoins éducatifs et la fourniture de services d'éducation, ou parce que les conditions opérationnelles ou les objectifs éducatifs sont sensiblement différents d'une région à l'autre. Elle peut également avoir été adoptée simplement parce que la direction estime qu'une structure basée sur un partage régional des responsabilités sert mieux les objectifs de l'organisation. Dans ces cas, les décisions d'affectation de ressources sont initialement prises puis contrôlées par l'organe de direction et par le dirigeant sur une base régionale. Les décisions détaillées relatives à l'affectation de ressources aux activités fonctionnelles particulières au sein d'une région géographique sont alors prises par la direction régionale, conformément aux besoins éducatifs au sein de cette région. Dans de tels cas, il est probable que la communication externe d'information financière sur la base des secteurs géographiques satisfera également aux exigences de la présente Norme.

22. Les facteurs qui seront pris en compte pour déterminer si l'information financière doit être présentée sur une base géographique sont notamment :

(a) la similitude du contexte économique, social et politique dans les différentes régions ;

(b) les relations entre les objectifs principaux de l'entité et des différentes régions ;

(c) les éventuelles différences dans les caractéristiques de fournitures de services et de conditions d'exploitation dans les différentes régions ;

(d) la question de savoir si cela reflète le mode de gestion de l'entité et le mode de présentation des informations financières à la direction générale et à l'organe de direction ; et

(e) les besoins, compétences ou risques spécifiques associés aux activités dans une zone donnée.

Segmentation multiple

23. Dans certains cas, une entité peut présenter à l'organe de direction et au dirigeant les produits, charges, actifs et passifs sectoriels selon plusieurs structures sectorielles, par exemple à la fois pour les secteurs de service et les secteurs géographiques. La présentation tant selon les secteurs de service que les secteurs géographiques dans les états financiers externes fournira souvent des informations utiles si la réalisation des objectifs d'une entité est fortement affectée à la fois par les différents produits et services qu'elle fournit et par les zones géographiques auxquels ces biens et services sont fournis. De même, au niveau global, un État peut adopter une base d'information qui (a) reflète des informations au niveau de l'État, du secteur financier public et du secteur commercial, et (b) complète l'analyse sectorielle à l'échelle de l'État, par exemple, avec des informations sectorielles relatives à des sous-catégories fonctionnelles importantes. Dans ce cas, les secteurs peuvent être présentés séparément ou sous la forme d'une matrice. En outre, une structure primaire et secondaire de présentation sectorielle peut être adoptée, ne fournissant que des

informations limitées pour les secteurs secondaires.

Structures d'information non appropriées

24. Comme indiqué ci-avant, dans la plupart des cas, les secteurs pour lesquels des informations sont présentées en interne à l'organe de direction et au titulaire du poste le plus important à des fins d'évaluation de la performance passée de l'entité et de décision en matière d'affectation future de ressources, seront le reflet des secteurs identifiés dans les documents budgétaires ; ils seront également adoptés pour l'information financière externe conformément aux dispositions de la présente Norme. Toutefois, dans certains cas, l'information financière interne d'une entité à l'égard de son organe de direction et du dirigeant peut être structurée de manière à globaliser et à présenter les informations de manière à distinguer les produits, charges, actifs et passifs des activités dépendant de dispositions budgétaires de celles dépendant d'activités commerciales, ou à distinguer les entités dépendant de dispositions budgétaires des entités commerciales du secteur public. La présentation d'informations sectorielles dans les états financiers sur la seule base de ces secteurs ne suffira probablement pas à réaliser les objectifs précisés pour la présente Norme. En effet, il est peu probable que ces secteurs fournissent des informations pertinentes pour les utilisateurs, par exemple, à propos de la performance de l'entité dans la réalisation de ses principaux objectifs opérationnels. IPSAS 22, *Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques* inclut des dispositions à l'intention des États choisissant de fournir des informations financières sur le secteur des administrations publiques, comme défini dans les modèles statistiques d'information.

25. Dans certains cas, l'information financière ventilée présentée à l'organe de direction et au dirigeant peut ne pas présenter les produits, charges, actifs et passifs par secteur de service, par secteur géographique, ou par référence à d'autres activités. De tels rapports peuvent être structurés de manière à ne présenter que les dépenses par nature (par exemple les salaires, loyers, fournitures et acquisitions en capital) poste par poste, conformément au modèle d'affectation budgétaire ou au modèle de financement ou d'autorisation qui s'applique à l'entité. Cela peut se produire lorsque l'information financière destinée à l'organe dirigeant et au personnel de direction vise à mettre en avant la conformité aux autorisations de dépenses plutôt que (a) l'évaluation de la performance passée des principales activités de l'entité en termes de réalisation d'objectifs, et (b) la prise de décisions relatives à l'affectation future de ressources. Lorsque l'information interne adressée à l'organe de direction et au dirigeant est structurée de manière à rendre compte uniquement de la conformité, l'information externe sur la même base que l'information interne adressée à l'organe de direction et au dirigeant ne satisfera pas aux critères de la présente Norme.

26. Lorsque la structure de l'information interne d'une entité ne reflète pas les dispositions de la présente Norme, l'entité devra, en vue de l'information externe, identifier des secteurs qui répondent à la définition de secteur énoncée au paragraphe 9, et fournir les informations requises aux paragraphes 51 à 75.

Définitions des produits sectoriels, charges sectorielles, actifs sectoriels, passifs sectoriels et des méthodes comptables

27. **Les termes complémentaires suivants sont utilisés dans la présente Norme, dans les sens indiqués ci-dessous :**

Les méthodes comptables sectorielles sont les méthodes comptables appliquées par un groupe ou une entité pour établir et présenter ses états financiers ainsi que les méthodes comptables ayant trait spécifiquement à la présentation de l'information sectorielle.

Les actifs sectoriels sont les actifs opérationnels utilisés par un secteur dans le cadre de ses activités opérationnelles qui sont directement attribuables à ce secteur ou qui peuvent lui être raisonnablement affectés.

Si le produit sectoriel inclut les intérêts ou dividendes reçus, les actifs sectoriels doivent inclure les comptes clients, les prêts, les participations ou autres actifs productifs de produits liés.

Les actifs sectoriels ne comprennent pas les charges d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisées conformément aux normes comptables relatives aux obligations de paiement de l'impôt sur le résultat ou équivalent.

Les actifs sectoriels incluent les participations comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence si le solde net de ces participations est compris dans les produits sectoriels.

Les actifs sectoriels sont déterminés après déduction des corrections de valeur qui sont présentées directement en déduction de ces actifs dans l'état de la situation financière de l'entité.

Les charges sectorielles sont les charges résultant des activités opérationnelles d'un secteur qui sont directement attribuables à ce secteur et la partie pertinente de charges pouvant être raisonnablement affectées au secteur, notamment les charges liées à la fourniture de biens et de services à des parties externes et les charges liées aux opérations avec d'autres secteurs de la même entité. Les charges sectorielles n'incluent pas :

(a) **les intérêts, notamment les intérêts à payer sur les avances ou prêts consentis par d'autres secteurs, à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière ;**

(b) **les pertes sur cessions de participations ou liées à l'extinction d'une dette à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière ;**

(c) **la part d'une entité dans le solde net d'entreprises associées, coentreprises ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;**

(d) **les charges d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisées conformément aux normes comptables relatives aux obligations de paiement de l'impôt sur le résultat ou équivalent ; ou**

(e) **les frais administratifs, frais de siège et autres charges intervenant au niveau de l'entité et concernant l'ensemble de l'entité. Il arrive toutefois que certains coûts soient encourus au niveau de l'entité pour le compte d'un secteur. Ces coûts sont considérés comme des charges sectorielles s'ils sont liés aux activités opérationnelles du secteur et peuvent être directement attribués à ce secteur ou lui être raisonnablement affectés.**

Pour un secteur dont l'activité est de nature essentiellement financière, les produits financiers et les charges financières ne peuvent être présentés pour leur montant net dans le cadre de l'information sectorielle que si ces éléments figurent pour leur montant net dans les états financiers consolidés ou individuels de l'entité.

Les passifs sectoriels sont les passifs opérationnels résultant des activités d'un secteur, qui sont directement attribuables à ce secteur ou qui peuvent raisonnablement lui être affectés.

Si les charges sectorielles incluent la charge d'intérêts, les passifs sectoriels doivent inclure les passifs liés portant intérêt.

Les passifs sectoriels ne comprennent pas les passifs d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisés conformément aux normes comptables relatives aux obligations de paiement de l'impôt sur le résultat ou équivalent.

Les produits sectoriels sont les produits comptabilisés dans l'état de la performance financière d'une entité directement attribuables à un secteur et la partie pertinente des produits de l'entité pouvant être raisonnablement affectée à ce secteur, qu'ils proviennent d'autorisations budgétaires ou assimilés, de subventions, de transferts, d'amendes, d'honoraires ou de la fourniture de biens ou de services à des tiers ou d'opérations avec d'autres secteurs de la même entité. Les produits sectoriels n'incluent pas :

(a) **les intérêts ou dividendes reçus, notamment les intérêts reçus sur des avances ou des prêts à d'autres secteurs à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière ; ou**

(b) **les profits sur cessions de participations ou liés à l'extinction d'une dette, à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière.**

Les produits sectoriels comprennent la quote-part de l'entité dans le solde net des entreprises associées, coentreprises ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence uniquement si ces éléments sont inclus dans le produit consolidé ou total de l'entité.

Allocation de postes à des secteurs

28. Les définitions des produits sectoriels, charges sectorielles, actifs sectoriels et passifs sectoriels incluent les montants directement attribuables à un secteur et les montants qui peuvent raisonnablement être affectés à ce secteur.

29. Pour identifier les éléments pouvant être directement attribués ou raisonnablement affectés aux secteurs, une entité commence par étudier son système d'information financière interne. Autrement dit, lorsque des secteurs utilisés à des fins d'information financière interne sont adoptés, ou bien forment la base des secteurs adoptés pour des états financiers à usage général, on suppose que les montants identifiés en liaison avec des secteurs dans le cadre de l'information financière interne sont directement attribuables ou raisonnablement affectables aux secteurs pour mesurer les produits sectoriels, les charges sectorielles, les actifs sectoriels et les passifs sectoriels des secteurs à présenter.

30. Dans certains cas, on a pu, dans le cadre de l'information financière interne, affecter à des secteurs un produit, une charge, un actif ou un passif selon un critère bien compris par la direction de l'entité mais qui pourrait être jugé subjectif, arbitraire, voire difficile à comprendre pour l'utilisateur externe des états financiers. Selon les définitions des produits sectoriels, charges sectorielles, actifs sectoriels et passifs sectoriels, énoncées par la présente Norme, une telle affectation ne serait pas raisonnable. Inversement, une entité peut choisir de ne pas affecter tel élément de produit, de charge, d'actif ou de passif dans le cadre de l'information financière interne, même si elle peut raisonnablement le faire. Un tel élément est affecté conformément aux définitions des produits, charges, actifs, et passifs sectoriels de la présente Norme.

31. Les entités du secteur public peuvent généralement identifier (a) le coût lié à la fourniture de certaines catégories de biens et de services ou à l'exercice de certaines activités et (b) les actifs nécessaires pour faciliter ces activités. Cette information est nécessaire pour les besoins de planification et de contrôle. Toutefois, dans de nombreux cas, les activités d'organismes publics et d'autres entités du secteur public sont financées par des autorisations budgétaires par blocs, ou d'autorisations budgétaires « par ligne » reflétant la nature des principales catégories de charges ou de dépenses. Ces affectations par « bloc » ou par « ligne » peuvent ne pas être liées à des lignes de service, des activités fonctionnelles ou des régions géographiques spécifiques. Dans certains cas, il peut s'avérer impossible d'attribuer directement des produits à un secteur ou de les affecter à un secteur selon une base raisonnable. De même, certains actifs, charges et passifs peuvent s'avérer impossibles à attribuer directement, ou à allouer selon une base raisonnable, à des secteurs individuels parce qu'ils servent à une large gamme d'activités de fourniture de services dans plusieurs secteurs, ou parce qu'ils sont directement liés à des activités d'administration générale qui ne sont pas identifiées comme un secteur séparé. Les produits, charges, actifs et passifs non attribués ou non affectés sont alors présentés sous la forme d'un montant non affecté dans le rapprochement des informations sectorielles avec le produit global de l'entité, comme l'impose le paragraphe 64 de la présente Norme.

32. Les États et leurs organismes publics peuvent conclure des accords avec des entités du secteur privé pour la fourniture de biens et de services ou pour mener d'autres activités. Dans certains pays, ces accords prennent la forme d'une coentreprise ou d'une participation dans une entité associée, comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence. Dans ce cas, les produits sectoriels comprendront la quote-part de ce secteur dans le solde net comptabilisé selon la méthode de la mise en

équivalence, lorsque le solde net ainsi comptabilisé est inclus dans le produit sectoriel, et lorsqu'il peut raisonnablement être directement attribué ou affecté de manière fiable au secteur.

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 comptabilisés au titre du droit d'utilisation et les immobilisations incorporelles. Si les charges sectorielles incluent un élément d'amortissement, l'actif correspondant doit être également inclus dans les actifs sectoriels. Les actifs sectoriels n'incluent pas les actifs utilisés par toute l'entité ou par le siège. Par exemple :

    (a) le service de l'administration centrale et de l'élaboration des politiques du ministère de l'éducation n'est pas compris dans les secteurs relatifs aux services d'enseignement primaire, secondaire et supérieur ; ou

    (b) les immeubles des assemblées parlementaires ou autres ne figurent pas dans les secteurs reflétant des activités fonctionnelles majeures telles que l'éducation, la santé et la défense dans l'information au niveau de l'État.

    Les actifs sectoriels incluent les actifs opérationnels utilisés en commun par deux secteurs ou plus, s'il existe une base de répartition raisonnable.

34. Les états financiers consolidés d'un État ou d'une autre entité peuvent comprendre des activités acquises à l'occasion d'un regroupement d'entités du secteur public donnant lieu à la comptabilisation d'un goodwill acquis (pour des commentaires sur la comptabilisation de l'acquisition d'une activité, voir IFRS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*. 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 la perte de valeur 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 comptabilisés au titre du droit d'utilisation et autres dettes affectées au financement plutôt qu'au fonctionnement. Si la charge d'intérêt est prise en compte dans les charges sectorielles, le passif correspondant portant intérêt est pris en compte dans les passifs sectoriels.

36. Les passifs des secteurs qui n'ont pas essentiellement un caractère financier n'incluent pas les emprunts et autres passifs financiers car les produits et charges sectoriels n'incluent pas les produits et charges de financement. En outre, comme les emprunts sont souvent gérés au niveau du siège social, ou par un organisme d'emprunt centralisé pour l'entité toute entière ou pour l'État tout entier, il est souvent impossible de les attribuer directement ou de les affecter de façon raisonnable à un secteur. Toutefois, si les activités de financement de l'entité sont identifiées comme un secteur distinct, comme cela peut se produire au niveau de l'État, les charges du secteur « finances » comprendront les charges d'intérêt, et les

dettes génératrices d'intérêt liées seront incluses dans les passifs sectoriels.

37. IPSAS 40 peut imposer d'ajuster les valeurs comptables des actifs et des passifs identifiables d'une activité acquise lors d'une acquisition. 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 activité acquise dans le cadre d'une acquisition même si ces ajustements sont comptabilisés uniquement dans les états financiers consolidés et s'ils ne sont enregistrés ni dans les états financiers individuels de l'entité contrôlante, ni dans ceux de l'entité contrôlée. De même, si des immobilisations corporelles ont été réévaluées après leur acquisition, selon le modèle de la valeur actuelle énoncé dans IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, les évaluations des actifs sectoriels reflètent ces réévaluations.

38. Dans certains pays, une autorité nationale ou une entité publique peut contrôler une entité commerciale du secteur public soumise à l'impôt sur le résultat ou équivalent. Ces entités peuvent être tenues d'appliquer les normes comptables, telle que la Norme comptable internationale IAS 12, *Impôts sur le résultat*, qui prescrit le traitement comptable de l'impôt sur le résultat ou équivalent. Ces normes peuvent imposer la comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt liés à des charges d'impôt sur le résultat ou équivalent, comptabilisées pendant la période en cours et récupérables ou dus lors de périodes futures. Ces actifs et passifs ne sont pas inclus dans les actifs sectoriels ou les passifs sectoriels parce qu'ils résultent de toutes les activités de l'entité dans son ensemble, et des accords fiscaux mis en place pour l'entité. Toutefois, les actifs représentant les produits d'impôt à recevoir, qui sont contrôlés par une autorité fiscale, seront inclus dans les actifs sectoriels de l'entité publique s'il est possible de les attribuer directement à ce secteur ou de les affecter de façon fiable[1].

39. Des indications sur l'affectation des coûts figurent dans d'autres Normes IPSAS. Ainsi, IPSAS 12, *Stocks* apporte des commentaires sur l'attribution et l'affectation des coûts aux stocks et en-cours.

40. IPSAS 2, *Tableau des flux de trésorerie* apporte des commentaires sur la nécessité ou non d'inclure les découverts bancaires dans la trésorerie ou de les présenter dans les emprunts.

41. Les états financiers au niveau de l'État dans son ensemble et de certaines autres entités contrôlantes requièrent la consolidation de plusieurs entités distinctes telles que des ministères, des organismes publics et des entités commerciales du secteur public. Pour préparer ces états financiers consolidés, les opérations et les soldes entre entités contrôlées seront éliminés conformément à IPSAS 35, *États financiers consolidés*. 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.

[1] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

42. Si les méthodes comptables utilisées pour établir et présenter les états financiers de l'entité dans son ensemble sont également les méthodes comptables sectorielles fondamentales, celles-ci comprennent en outre des méthodes ayant trait spécifiquement à l'information sectorielle telles que le mode de détermination des prix de transferts intersectoriels et les critères d'affectation des produits et des charges entre les différents secteurs.

Méthodes comptables sectorielles

43. **L'information sectorielle est préparée conformément aux méthodes comptables appliquées pour établir et présenter les états financiers consolidés ou individuels.**

44. On suppose que les méthodes comptables choisies par l'organe de direction et le dirigeant d'une entité, pour l'établissement des états financiers consolidés ou individuels, sont celles qu'ils jugent les plus appropriées pour l'information externe. Dans la mesure où l'objectif de l'information sectorielle est d'aider les utilisateurs des états financiers à mieux comprendre l'entité dans sa globalité et à porter sur elle des jugements mieux informés, la présente Norme impose d'utiliser, pour l'établissement de l'information sectorielle, les méthodes comptables choisies par l'organe de direction et par le dirigeant pour la préparation des états financiers consolidés ou individuels. Cela ne signifie pas toutefois que les méthodes comptables consolidées ou individuelles sont appliquées aux secteurs comme s'il s'agissait d'entités publiant des états financiers distincts. Un calcul détaillé effectué en appliquant une convention comptable particulière au niveau de l'entité peut être affecté aux secteurs s'il existe une base raisonnable pour le faire. Les droits du personnel, par exemple, sont souvent calculés pour l'ensemble de l'entité mais les chiffres globaux peuvent être affectés aux différents secteurs sur la base des salaires et des données démographiques des différents secteurs.

45. Comme indiqué au paragraphe 42, il peut s'avérer nécessaire de développer des méthodes comptables traitant de questions intéressant l'entité seule, tels que les prix de transfert entre secteurs. IPSAS 1 impose de présenter les méthodes comptables nécessaires à la compréhension des états financiers. Conformément à ces dispositions, il se peut que les méthodes comptables sectorielles doivent être présentées.

46. La présente Norme autorise la communication d'informations sectorielles complémentaires, préparées selon une base différente des méthodes comptables adoptées pour les états financiers consolidés ou individuels, pour autant que :

(a) ces informations soient pertinentes à des fins d'évaluation de performance et de prise de décision, et que

(b) la base d'évaluation de ces informations complémentaires soit clairement décrite.

Actifs conjoints

47. **Les actifs qui sont utilisés conjointement par deux secteurs ou plus sont affectés aux secteurs si, et seulement si, les produits et charges correspondants sont**

également affectés à ces secteurs.

48. Le mode d'affectation aux secteurs des éléments d'actif, de passif, de produits et de charges dépend de facteurs tels que la nature de ces éléments, les activités du secteur et son autonomie relative. Il n'est ni possible ni approprié de donner une base d'affectation unique qui devrait être appliquée par toutes les entités. Il n'est pas non plus approprié d'imposer l'affectation d'actifs, de passifs, de produits et de charges de l'entité qui sont liés à deux secteurs ou plus si la seule base de ces affectations est arbitraire ou difficilement compréhensible. De plus, les définitions des produits sectoriels, des charges sectorielles, des actifs et des passifs sectoriels étant interdépendantes, les affectations résultantes doivent être cohérentes. Par conséquent, les actifs utilisés de manière conjointe sont affectés aux secteurs si, et seulement si, les produits et charges correspondants sont également affectés à ces secteurs. À titre d'exemple, un actif n'est inclus dans les actifs sectoriels que si, et seulement si, l'amortissement correspondant est inclus dans l'évaluation des charges sectorielles.

Secteurs nouvellement identifiés

49. **Quand un secteur est identifié comme secteur pour la première fois pendant l'exercice, l'information sectorielle de l'exercice antérieur présentée à titre de comparaison est retraitée pour refléter le nouveau secteur à présenter comme un secteur distinct (sauf si cela s'avère impraticable).**

50. De nouveaux secteurs peuvent être présentés dans les états financiers dans différentes circonstances. Par exemple, une entité peut modifier sa structure interne de communication financière, passant d'une structure de secteurs de services à une structure de secteurs géographiques, et la direction peut estimer plus approprié d'adopter également cette structure sectorielle à des fins de communication financière externe. Une entité peut également entreprendre d'importantes activités nouvelles ou supplémentaires, ou élargir l'étendue d'une activité opérant antérieurement comme un service d'appui interne pour fournir des services à des parties externes. Dans ce cas, de nouveaux secteurs peuvent être présentés pour la première fois dans les états financiers à usage général. Lorsque c'est le cas, la présente Norme impose de retraiter les données comparatives de la période précédente pour refléter la structure sectorielle actuelle, là où c'est possible.

Informations à fournir

51. **Les dispositions des paragraphes 52 à 75 en matière d'informations à fournir doivent être appliquées à chaque secteur.**

52. **Une entité indique ses produits sectoriels et ses charges sectorielles pour chaque secteur. Les produits sectoriels provenant d'autorisations budgétaires ou assimilés, les produits sectoriels d'autres sources externes, et ceux provenant d'opérations avec d'autres secteurs doivent être présentés séparément.**

53. **Une entité indique la valeur comptable totale des actifs sectoriels pour chaque secteur.**

54. **Une entité indique la valeur comptable totale des passifs sectoriels pour chaque**

secteur.

55. **Une entité indique, pour chaque secteur, le total des coûts encourus au cours de l'exercice pour l'acquisition d'actifs sectoriels qu'elle compte utiliser durant plusieurs exercices.**

56. Une entité est encouragée, mais non tenue de le faire, à indiquer la nature et le montant des éléments de produits et de charges sectoriels dont l'importance, le montant, la nature ou l'incidence sont tels qu'ils permettent d'expliquer de façon pertinente la performance de chaque secteur pour l'exercice.

57. IPSAS 1 impose que, lorsque des éléments de produits des activités ordinaires et de charges sont significatifs, leur nature et leur montant soient mentionnés séparément. IPSAS 1 cite un certain nombre d'exemples de tels éléments, notamment les réductions de valeur des stocks et des immobilisations corporelles, les provisions pour restructuration, les privatisations et autres sorties d'immobilisations corporelles et de participations à long terme, les activités en cours d'abandon, les règlements de litiges et les reprises de provisions. L'encouragement du paragraphe 56 n'a pas pour but de modifier la classification de ces éléments ni de modifier leur évaluation. Les informations à fournir encouragées par ce paragraphe modifient toutefois le niveau d'importance de ces éléments qui doit s'apprécier non pas au niveau de l'entité mais au niveau du secteur.

58. La présente Norme n'impose pas de communiquer un résultat sectoriel. Toutefois, si un résultat sectoriel est calculé et présenté, il s'agit d'un résultat opérationnel qui ne comprend pas les charges financières.

59. Une entité est encouragée, mais non tenue de le faire, à indiquer les flux de trésorerie sectoriels, conformément aux dispositions de IPSAS 2. IPSAS 2 impose aux entités de présenter un tableau des flux de trésorerie dans lequel les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, d'investissement et de financement sont présentés séparément. Elle impose également de fournir des informations sur certains flux de trésorerie. La présentation d'informations relatives aux flux de trésorerie de chaque secteur peut s'avérer utile pour comprendre la situation financière générale, la liquidité et les flux de trésorerie de l'entité.

60. Une entité qui ne présente pas de flux de trésorerie sectoriels conformément à IPSAS 2 est encouragée, mais non tenue de le faire, à fournir, pour chaque secteur à présenter :

(a) les charges sectorielles d'amortissement des actifs sectoriels ;

(b) d'autres éléments significatifs sans effet sur la trésorerie ; et

(c) les produits significatifs sans effet sur la trésorerie inclus dans les produits sectoriels.

(d) Cela permettra aux utilisateurs de déterminer les principales sources et utilisations de trésorerie pour les activités sectorielles de l'exercice.

61. **Une entité doit indiquer, pour chaque secteur, la quote-part globale de l'entité dans le solde net des entreprises associées, des coentreprises ou des autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence si**

l'essentiel des activités de ces entreprises associées se situe dans ce seul secteur.

62. Bien qu'un montant unique global soit présenté conformément aux dispositions du paragraphe 61, chaque entreprise associée, coentreprise ou autre participation mise en équivalence est prise individuellement pour déterminer si ses activités se situent pour l'essentiel à l'intérieur d'un secteur.

63. **Si le cumul des quotes-parts d'une entité dans le solde net d'entreprises associées, coentreprises ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence est indiqué par secteur, le montant cumulé des participations dans ces entreprises associées ou coentreprises doit également être indiqué par secteur.**

64. **Une entité doit présenter un rapprochement entre les informations fournies pour les secteurs et les informations globales fournies dans ses états financiers consolidés ou ses états financiers individuels. Pour cela, elle doit rapprocher les produits sectoriels des produits de l'entité provenant de sources externes (notamment indiquer le montant des produits de l'entité provenant de sources externes et non pris en compte dans les produits d'un secteur) ; les charges sectorielles doivent être rapprochées du résultat opérationnel de l'entité évalué de façon comparable ainsi que de son résultat net ; les actifs sectoriels doivent être rapprochés des actifs de l'entité et les passifs sectoriels des passifs de l'entité.**

Informations sectorielles supplémentaires

65. Comme indiqué précédemment, il est prévisible que les secteurs seront habituellement basés sur les biens et services essentiels que l'entité fournit, les programmes qu'elle met en œuvre ou les activités qu'elle entreprend. En effet, les informations relatives à ces secteurs fournissent aux utilisateurs des informations pertinentes relatives à la performance de l'entité dans la réalisation de ses objectifs et permettent à l'entité de s'acquitter de ses obligations. Toutefois, dans certaines organisations, une base géographique ou autre peut mieux refléter la base de fourniture de ces services et les ressources affectées au sein de l'entité ; elle sera dès lors adoptée pour les états financiers.

66. La présente Norme considère que la présentation d'informations minimales sur les secteurs de services et les secteurs géographiques sera probablement utile aux utilisateurs à des fins de reddition de compte et de prise de décision. Dès lors, si une entité présente des informations sectorielles basées sur :

(a) les principaux biens et services qu'elle fournit, les programmes qu'elle met en œuvre ou les autres secteurs de services, elle est également encouragée à présenter pour chaque secteur géographique qui est présenté en interne à l'organe de direction et au dirigeant de l'entité les informations suivantes :

(i) les charges sectorielles ;

(ii) la valeur comptable totale des actifs sectoriels ; et

(iii) le montant total des décaissements de la période pour l'acquisition d'actifs sectoriels (immobilisations corporelles et incorporelles) qu'elle

compte utiliser pendant plusieurs exercices ; et

(b) les secteurs géographiques ou une autre base non comprise dans (a), l'entité est encouragée à également présenter l'information sectorielle suivante pour chaque secteur de service principal qui fait l'objet d'une présentation interne à l'organe de direction et au dirigeant de l'entité :

(i) les charges sectorielles ;

(ii) la valeur comptable totale des actifs sectoriels ; et

(iii) le montant total des décaissements de la période pour l'acquisition d'actifs sectoriels (immobilisations corporelles et incorporelles) qu'elle compte utiliser pendant plusieurs exercices.

Autres informations à fournir

67. **Pour évaluer et présenter les produits sectoriels provenant d'opérations avec d'autres secteurs, les transferts entre secteurs doivent être évalués sur la base selon laquelle ils surviennent. Les modes de détermination des prix de transfert entre secteurs ainsi que tout changement dans ces modalités doivent être indiqués dans les états financiers.**

68. **Les changements des méthodes comptables appliquées pour l'information sectorielle qui ont un effet significatif sur l'information sectorielle doivent être indiqués et l'information sectorielle des exercices antérieurs présentée à titre de comparaison doit être retraitée sauf si le retraitement est impraticable. L'information à fournir doit comporter une description de la nature du changement, les raisons du changement, le fait que l'information comparative a été retraitée ou que cela a été impraticable et l'effet financier du changement s'il peut être raisonnablement déterminé. Si une entité change l'identification de ses secteurs et ne retraite pas l'information sectorielle des exercices antérieurs sur la nouvelle base parce que cela est impraticable, elle doit à des fins de comparaison fournir une information sectorielle sur l'ancienne et la nouvelle base de segmentation pour l'exercice au cours duquel elle modifie l'identification de ses secteurs.**

69. Les changements de méthodes comptables adoptés par l'entité sont traités dans IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. IPSAS 3 impose qu'un changement de méthode comptable soit effectué (a) s'il est exigé par une Norme, ou (b) si le changement se traduit par des informations fiables et offrant une image fidèle dans les états financiers de l'entité sur les transactions, autres événements ou conditions.

70. Les changements de méthodes comptables appliqués au niveau de l'entité et qui ont une incidence sur l'information sectorielle sont traités selon IPSAS 3. Sauf stipulation contraire d'une nouvelle Norme ou Interprétation, IPSAS 3 prescrit que :

(a) tout changement de méthodes comptables soit appliqué de manière rétrospective et que les informations relatives aux périodes antérieures soient retraitées, sauf s'il est impraticable de déterminer soit l'effet cumulé soit les effets spécifiques à la période du changement ;

(b) si l'application rétrospective n'est pas possible pour toutes les périodes présentées, la nouvelle convention comptable doit être appliquée de manière rétrospective à partir de la première date possible ; et

(c) s'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé de l'application d'une nouvelle convention comptable au début de la période en cours, cette méthode doit être appliquée de manière prospective à partir de la première date possible.

71. Certains changements de méthodes comptables ont trait spécifiquement à l'information sectorielle. C'est le cas, par exemple, des changements au niveau de l'identification des secteurs et de la base d'affectation aux secteurs des produits et des charges. Ces changements peuvent avoir un effet important sur l'information sectorielle présentée mais ils n'affecteront pas les informations financières globales sur l'entité. Pour permettre aux utilisateurs de comprendre ces changements et d'évaluer les tendances, quand cela est faisable, l'information sectorielle des périodes antérieures, fournie à titre comparatif dans les états financiers, est retraitée afin de refléter la nouvelle convention comptable.

72. Le paragraphe 67 impose, pour l'information sectorielle, d'évaluer les transferts entre secteurs sur la base des prix effectivement utilisés par l'entité. Si une entité change la méthode effectivement utilisée pour évaluer les transferts entre secteurs, il ne s'agit pas d'un changement de convention comptable impliquant de retraiter les données sectorielles des exercices antérieurs conformément au paragraphe 68. Toutefois, le paragraphe 67 impose de signaler ce changement.

73. **Si ces informations ne sont pas fournies dans les états financiers ou ailleurs dans le rapport financier, une entité doit indiquer :**

(a) **les types de biens et de services inclus dans chaque secteur de service présenté ;**

(b) **la composition de chaque secteur géographique présenté ; et**

(c) **si elle n'a pas adopté la base de segmentation en secteurs de service ou en secteurs géographiques, la nature du secteur et des activités qu'il couvre.**

Objectifs opérationnels sectoriels

74. Sauf mention contraire dans les états financiers ou ailleurs dans le rapport annuel, l'entité est encouragée à présenter les objectifs opérationnels généraux établis pour chaque secteur au commencement de l'exercice et à commenter le degré de réalisation de ces objectifs.

75. Pour permettre aux utilisateurs d'évaluer la performance d'une entité en termes de réalisation de ses objectifs de fourniture de services, il est nécessaire de communiquer ces objectifs aux utilisateurs. La présentation d'informations relatives à la composition de chaque secteur, les objectifs de fourniture de services de ces secteurs et la mesure dans laquelle ces objectifs ont été réalisés permettront de soutenir cette évaluation. Ces informations permettront également à l'entité de mieux s'acquitter de ses obligations. Dans de nombreux cas, ces informations seront incluses dans le rapport annuel dans le cadre du rapport à l'organe de direction ou au dirigeant. Dans de tels cas, la présentation de ces informations dans les états

financiers n’est pas nécessaire.

Date d’entrée en vigueur

76. **Une entité doit appliquer la présente Norme au titre des périodes annuelles couvrant les états financiers ouverts à compter du 1er juillet 2003. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er juillet 2003, elle doit l’indiquer.**

76A. **Le paragraphe 77 a été amendé par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d’exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

76B. **IPSAS 37, *Partenariats*, publiée en janvier 2015, a amendé les paragraphes 27 et 32. L’entité doit appliquer ces amendements lorsqu’elle applique IPSAS 37.**

76C. ***Les Améliorations des IPSAS 2015* publiées en avril 2016 ont amendé le paragraphe 69. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l’indiquer.**

76D. ***L’Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 2 et 3 et amendé les paragraphes 16, 24, 38 et 41. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l’indiquer.**

76E. **Les paragraphes 34 et 37 ont été amendés par IPSAS 40, *Regroupements d’entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l’entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l’indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.**

76F. La publication d'IPSAS 43, *Contrats de location*, en janvier 2022 a donné lieu à la modification des paragraphes 33 et 35. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est permise. Si cette entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer ces amendements en même temps qu'elle applique IPSAS 43.

76G. **Le paragraphe 37 a été modifié par IPSAS 45 publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cette modification pour les états financiers annuels couvrant les**

périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette modification pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 45 en même temps.

76H. Les paragraphes 27 et 39 ont été modifiés par IPSAS 47, Produits, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cet amendement aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cet amendement à une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit en faire état et appliquer IPSAS 47 en même temps.

77. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 18, mais n'en fait pas partie intégrante.

Révision d'IPSAS 18 suite à la publication en avril 2016 de L'Applicabilité des IPSAS

BC1. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Guide d'application

Ce guide accompagne IPSAS 18, mais n'en fait pas partie.

Synthèse des informations à fournir

[¶xx] fait référence au paragraphe xx de la Norme.

Informations à fournir

Total des charges par secteur [¶52]

Total des produits par secteur [¶52]

Produits des autorisations budgétaires ou assimilés par secteur [¶52]

Produits d'autres sources (autres que les autorisations budgétaires ou assimilés) par secteur [¶52]

Produits des opérations avec d'autres secteurs par secteur [¶52]

Valeur comptable des actifs sectoriels par secteur [¶53]

Passifs sectoriels par secteur [¶54]

Coût d'acquisition des actifs par secteur [¶55]

Quote-part dans le solde net [¶61], et participation dans [¶63], des entreprises associées ou coentreprises mises en équivalence, par secteur (si la quasi-totalité se situe dans un seul secteur)

Rapprochement des produits, des charges, des actifs et des passifs, par secteur [¶64]

Autres informations à fournir

Base d'établissement du prix des transferts entre secteurs et de toute modification à l'intérieur [¶67]

Modification des méthodes comptables sectorielles [¶68]

Types de produits et services dans chaque secteur de service [¶73]

Composition de chaque secteur géographique [¶73]

Si aucune base de segmentation en secteurs de service ou en secteurs géographiques n'a été adoptée, la nature des secteurs et des activités couverts par chaque secteur [¶73].

Caractéristiques qualitatives de l'information financière

IG1. [Supprimé]

IG2. [Supprimé]

Intelligibilité

IG3. [Supprimé]

IG4. [Supprimé]

Pertinence

IG5. [Supprimé]

Importance relative

IG6. [Supprimé]

IG7. [Supprimé]

Fiabilité

IG8. [Supprimé]

Image fidèle

IG9. [Supprimé]

Prééminence de la substance sur la forme

IG10. [Supprimé]

Neutralité

IG11. [Supprimé]

Prudence

IG12. [Supprimé]

IG13. [Supprimé]

Exhaustivité

IG14. [Supprimé]

Comparabilité

IG15. [Supprimé]

IG16. [Supprimé]

IG17. [Supprimé]

IG18. [Supprimé]

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

Célérité

IG19. L'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard injustifié. Pour fournir une information en temps opportun, il s'avère souvent nécessaire de la présenter avant que ne soient connus tous les aspects d'une opération, ce qui nuit à la fiabilité. Inversement, si l'on retarde la présentation de l'information jusqu'à ce que tous les aspects soient connus, l'information peut être très fiable, mais de peu d'utilité pour les utilisateurs qui ont eu des décisions à prendre entre temps. Pour atteindre l'équilibre entre pertinence et fiabilité, la considération dominante doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs en matière de prise de décisions.

Rapport coût/avantage

IG20. Le rapport coût/avantage est une contrainte générale. Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. L'évaluation des avantages et des coûts est cependant une affaire de jugement. En outre, les coûts ne pèsent pas toujours sur les utilisateurs qui profitent des avantages.

Parfois, les utilisateurs qui bénéficient des avantages ne sont pas ceux pour qui l'information a été préparée. Pour ces raisons, il est difficile d'appliquer un test coût/avantage dans un cas particulier. Néanmoins, les normalisateurs, ainsi que les personnes responsables de la préparation d'états financiers et les utilisateurs de ceux-ci, doivent garder à l'esprit cette contrainte.

Équilibre entre les caractéristiques qualitatives

IG21. En pratique, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire. Généralement le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques afin de satisfaire aux objectifs des états financiers. L'importance relative des caractéristiques dans les différents cas est une affaire de jugement professionnel.

Exemples d'Illustrations

Cet exemple accompagne IPSAS 18, mais il n'en fait pas partie.

Le tableau et la note correspondante présentés dans cette annexe sont une illustration des informations que la présente Norme impose à un organisme public d'éducation, essentiellement financé par autorisations budgétaires, mais (a) qui fournit également des services éducatifs à des conditions de marché au personnel de grandes sociétés, et (b) qui s'est associé avec une entreprise commerciale pour mettre en place une fondation éducative privée opérant à des conditions de marché. L'organisme public détient sur la fondation une influence notable, mais ne la contrôle pas. Dans un but d'illustration, l'exemple présente des informations comparatives pour deux périodes. Des informations sectorielles sont exigées pour chaque période pour laquelle un jeu complet d'états financiers est présenté.

Tableau A – Information relative aux secteurs (en millions d'unités monétaires)

	Primaire/ secondaire		**Supérieur**		**Services spéciaux**		**Autres services**		**Éliminations**		**Consolidé**	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
PRODUITS SECTORIELS												
Autorisation budgétaire	48	40	22	23	10	10	7	7				
Honoraires de sources externes	5	4	-	-	9	6	-	-				
Transferts entre secteurs	10	6	6	7	2	4	2	2				
Total des produits sectoriels	63	50	28	30	21	20	9	9	20	19	101	90
CHARGES SECTORIELLES												
Rémunérations et salaires	(39)	(31)	(13)	(13)	(13)	(13)	(2)	(2)				

	Primaire/ secondaire		**Supérieur**		**Services spéciaux**		**Autres services**		**Éliminations**		**Consolidé**	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Amortissements	(9)	(7)	(5)	(7)	(5)	(3)	(1)	(1)				
Autres charges	(12)	(11)	(10)	(9)	(5)	(5)	(2)	(2)				
Total des charges sectorielles	(60)	(49)	(28)	(29)	(23)	(21)	(5)	(5)	20	19	(96)	(85)
Frais de siège non affectés											(7)	(9)
Déficit des activités opérationnelles											(2)	(4)
Charges financières											(4)	(3)
Produits d'intérêt											2	3
Part du solde net dans les entreprises associées							8	7			8	7

	Primaire/ secondaire		**Supérieur**		**Services spéciaux**		**Autres services**		**Éliminations**		**Consolidé**	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Excédent des activités ordinaires											4	3
Perte extraordinaire : dommages non assurés causés aux installations par un tremblement de terre		(3)									0	3
Solde net											4	0
AUTRES INFORMATIONS												
Actifs sectoriels	54	50	34	30	10	10	10	9			108	99
Participation dans des entreprises associées mises en équivalence							32	26			32	26

	Primaire/ secondaire		**Supérieur**		**Services spéciaux**		**Autres services**		**Éliminations**		**Consolidé**	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Actifs du siège non affectés											35	30
Actif total consolidé											175	155
Passifs sectoriels	25	15	8	11	8	8	1	1			42	35
Passifs du siège non affectés											40	55
Passif total consolidé											82	90
Investissements	13	10	9	5	4	0	2	3				
Charges sans effet de trésorerie hors dotation aux amortissements	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)	(2)	(1)	(1)				
Produits sans effet de trésorerie	-	-	-	-	1	1	-	-				

L'organisme public est organisé et rend compte à l'organe de direction selon quatre domaines fonctionnels majeurs : enseignement primaire et secondaire, enseignement supérieur, services spéciaux, et autres services, chacun sous l'autorité d'un directeur. Les activités du secteur des services spéciaux d'éducation comprennent la fourniture de services éducatifs, à des conditions de marché, aux employés de grandes entreprises. Pour fournir ces services à des parties externes, l'unité chargée des services commerciaux du secteur utilise, sur une base d'honoraires au prorata des services fournis, des services fournis par les secteurs primaire/secondaire et supérieur. Ces transferts entre secteurs sont éliminés lors de la consolidation.

Les informations présentées à propos de ces secteurs sont utilisées par le comité de direction et le dirigeant comme une base d'évaluation de la performance passée de l'entité en termes de réalisation de ses objectifs et de prise de décision pour l'attribution future de ressources. La présentation d'informations à propos de ces secteurs est également considérée comme utile pour les besoins de l'information financière externe.

La majorité des activités de l'organisme sont limitées au territoire national, sauf dans le cadre d'un programme d'aide où elle a établi des installations en Europe de l'Est pour un programme de services éducatifs secondaires. Le coût total des services fournis en Europe de l'Est s'élève à 5 millions (4 millions en 20X1). Le montant total des équipements éducatifs en Europe de l'Est s'élève à 3 millions (6,5 millions en 20X1). Il n'y a eu aucun décaissement lié à l'acquisition d'actifs en Europe de l'Est en 20X2 et en 20X1.

Transferts inter secteurs : les produits sectoriels et les charges sectorielles comprennent des produits et des charges découlant de transferts entre secteurs. De tels transferts sont généralement comptabilisés au coût et éliminés lors de la consolidation. Le montant de ces transferts s'élevait à 20 millions (19 millions en 19X1).

Participations dans des entreprises associées comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence. L'organisme détient 40 % du capital de EuroED Ltd, fondation éducative spécialisée dans la fourniture de services éducatifs à l'international à des conditions de marché, sous contrat pour des organismes prêteurs multilatéraux. Sa participation est mise en équivalence. La participation EuroED et la quote-part de l'organisme dans son bénéfice net sont exclus des charges sectorielles et des produits sectoriels.

Toutefois, ils sont présentés séparément dans le secteur des autres services, qui est responsable de l'administration de l'investissement dans l'entité associée.

Un rapport détaillé des objectifs établis pour chaque secteur et du degré de réalisation de ces objectifs se trouve dans le Rapport d'exploitation qui est inclus ailleurs dans ce rapport.

Comparaison avec IAS 14

IPSAS 18 s'inspire essentiellement de IAS 14, *Information sectorielle* (révisée en 1997). Les principales différences entre IPSAS 18 et IAS 14 sont les suivantes :

- IPSAS 18 définit les secteurs différemment de IAS 14. IPSAS 18 exige que les entités présentent les secteurs selon une base appropriée pour apprécier la performance passée et prendre des décisions en matière d'attribution de ressources. IAS 14 impose la présentation de secteurs d'activité et de secteurs géographiques.
- IAS 14 impose la présentation du résultat sectoriel, des amortissements des actifs sectoriels et d'autres dépenses importantes sans effet sur la trésorerie. IPSAS 18 ne requiert pas la présentation de résultats sectoriels. IPSAS 18 encourage, mais n'impose pas, la présentation de produits significatifs sans effet sur la trésorerie qui sont inclus dans les produits sectoriels, les amortissements sectoriels et les autres charges sectorielles sans effet sur la trésorerie ou les flux de trésorerie requis par IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*.
- IPSAS 18 n'impose pas la présentation d'informations relatives aux secteurs secondaires, mais encourage la présentation de certaines informations minimales à propos des secteurs de « services » et des secteurs « géographiques ».
- IPSAS 18 ne précise pas de seuils quantitatifs à appliquer pour l'identification de secteurs à présenter.
- IPSAS 18 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 14. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « produit », « état de la performance financière » et « actif net/situation nette ». Les termes équivalents dans IAS 14 sont « produit », « compte de résultat », et « capitaux propres ».

IPSAS 19 — PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS

Remerciements

IPSAS 19 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 37 (1998), *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les extraits d'IAS 37 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 19 — PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET - ACTIFS ÉVENTUELS

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* a été publiée en octobre 2002.

Depuis cette date, IPSAS 19 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 47, *Produits* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la ventre et activités abandonnées* (publiée en mai 2022)
- IPSAS 43, *Contrat de location* (publiée en janvier 2022)
- *Améliorations des IPSAS 2021* (publiées en janvier 2022)
- COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur (publiée en novembre 2020)
- *Services collectifs et services aux particuliers (Amendements d'IPSAS 19)* (publiés en janvier 2020)
- IPSAS 42, *Prestations sociales* (publiée en janvier 2019)
- IPSAS 41, *Instruments financiers* (publiée en août 2018)
- IPSAS 40, *Regroupement d'entités du secteur public* (publiée en janvier 2017)
- IPSAS 39, *Avantages du personnel* (publiée en juillet 2016)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS* 2015 (publiées en avril 2016)
- IPSAS 37, *Partenariats* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* (publiée en décembre 2006)
- IPSAS 14*, Événements postérieurs à la date de clôture* (publiée en décembre 2006)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 19

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
1	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
		IPSAS 42 Janvier 2019
2	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
4	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011 IPSAS 41 Août 2018
4A	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
5	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
6	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016 IPSAS 44 Janvier 2024
6A	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
Titre au-dessus du paragraphe 7	Supprimé	IPSAS 42 Janvier 2019
7	Supprimé	IPSAS 42 Janvier 2019
8	Supprimé	IPSAS 42 Janvier 2019
9	Supprimé	IPSAS 42 Janvier 2019
10	Supprimé	IPSAS 42 Janvier 2019
11	Supprimé	IPSAS 42 Janvier 2019
12	Amendé	IPSAS 42 Janvier 2019
13	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 47 Mai 2023
14	Amendé	IPSAS 39 Juillet 2016
15	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
18	Amendé	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
19	Amendé	IPSAS 42 Janvier 2019
22	Amendé	Improvements to IPSASs April 2016
27	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
37	Amendé	IPSAS 37 January 2015
77	Amendé	IPSAS 42 Janvier 2019
79A	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
80	Nouvea	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
87	Amendé	IPSAS 14 Décembre 2006
99	Supprimé	IPSAS 42 Janvier 2019
104	Supprimé	IPSAS 42 Janvier 2019
107	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
110	Supprimé	IPSAS 33 January 2015
110A	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
111[1]	Supprimé	IPSAS 3 December 2006
111A	Nouveau	Improvements to IPSASs October 2011
111B	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
111C	Nouveau	IPSAS 37 Janvier 2015
111D	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
111[E]	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016

[1] Le paragraphe 111 avait un caractère transitoire. Les paragraphes suivants ont été re-numérotés.

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
111F	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
111G	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
111H	Nouveau	COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur Novembre 2020
111I	Nouveau	IPSAS 42 Janvier 2019
111J	Nouveau	COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur Novembre 2020
111K	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
111L	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022
111M	Nouveau	IPSAS 44 Mai 2022
111N	Nouveau	IPSAS 45 Mai 2023
111O	Nouveau	IPSAS 47 Mai 2023
112	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015
IG14	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
AG1	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG2	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG3	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG4	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG5	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG6	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
AG7	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG8	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG9	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG10	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG11	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG12	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG13	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG14	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG15	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG16	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG17	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG18	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG19	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
AG20	Nouveau	Services collectifs et services aux particuliers Janvier 2020
BC26	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
IG13	Supprimé	IPSAS 43 Janvier 2022

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
IG14	Supprimé	IPSAS 41 Août 2028
IG16	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023

Octobre 2002

IPSAS 19 — PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1–17
Prestations sociales	7–11
Autres exclusions du champ d'application de la Norme	12–17
Définitions	18–21
Provisions et Autres passifs	19
Lien entre les provisions et les passifs éventuels	20–21
Comptabilisation	22–43
Provisions	22–34
Obligation actuelle	23–24
Événement passé	25–30
Sortie probable de ressources représentatives d'avantage économiques ou d'un potentiel de service	31–32
Estimation fiable de l'obligation	33–34
Passifs éventuels	35–38
Actifs éventuels	39–43
Évaluation	44–62
Meilleure estimation	44–49
Risques et incertitudes	50–52
Valeur actuelle	53–57
Événements futurs	58–60
Sortie Attendue d'actifs	61–62
Remboursements	63–68
Changements affectant les provisions	69–70
Utilisation des provisions	71–72
Application des règles de comptabilisation et d'évaluation	73–96
Déficits nets opérationnels futurs	73–75
Contrats déficitaires	76–80

Restructurations 81–96
Cession ou transfert d'opérations 90–92
Provisions pour restructuration 93–96
Informations à fournir 97–109
Disposition transitoire 110
Date d'entrée en vigueur 111–112
Tableaux
Illustration Arbre de décision
Base des conclusions
Guide d'application
Exemples d'illustrations
Comparaison avec IAS 37

L’objectif et les paragraphes 1 à 112 exposent la Norme comptable internationale du secteur public 19 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* (IPSAS 19). Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 19 doit être lue dans le contexte de son objectif et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d’estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d’appliquer des méthodes comptables en l’absence de tout commentaire explicite.

Objectif

L'objectif de la présente Norme consiste (a) à définir les provisions, les passifs éventuels et les actifs éventuels, (b) à identifier les circonstances dans lesquelles il convient de les comptabiliser, la manière dont il faut les évaluer et les informations à fournir à leur propos. La présente Norme impose également de communiquer certaines informations relatives aux passifs éventuels et aux actifs éventuels dans les notes aux états financiers afin de permettre aux utilisateurs d'en comprendre la nature, l'échéance et le montant.

Champ d'application

1. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice applique la présente Norme pour la comptabilisation des provisions, des passifs éventuels et des actifs éventuels, excepté pour :**

   (a) **les prestations sociales entrant dans le champ d'application d'IPSAS 42 ;**

   (b) [Supprimé]

   (c) **ceux résultant de contrats non (entièrement) exécutés, sauf dans le cas où le contrat est déficitaire sous réserve d'autres dispositions du présent paragraphe ;**

   (d) **les contrats d'assurance dans le champ d'application de la norme internationale ou nationale pertinente traitant des contrats d'assurance ;**

   (e) **ceux couverts par une autre Norme IPSAS ;**

   (f) **ceux résultant d'impôts sur le résultat ou équivalent ; et**

   (g) **ceux résultant d'avantages du personnel à l'exception des indemnités de fin de contrat qui résultent d'une restructuration au sens de la présente Norme.**

2. [Supprimé]

3. [Supprimé]

4. La présente Norme ne s'applique pas aux instruments financiers (y compris les garanties) qui sont dans le champ d'application d'IPSAS 41, *Instruments financiers*.

4A. La présente Norme ne s'applique pas à la contrepartie éventuelle d'un acquéreur dans un regroupement d'entités du secteur public qui entre dans le champ d'application d'IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*.

5. [Supprimé]

6. La présente Norme s'applique aux provisions pour restructuration (y compris dans le cadre activités abandonnées). Lorsque qu'une restructuration répond à la définition d'une activité abandonnée, des informations complémentaires peuvent être requises par IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

6A. Cette norme fournit des indications permettant de déterminer si, et quand, une provision résulte de services collectifs ou de services aux particuliers (voir les paragraphes AG2 à AG20).

7. [Supprimé]

8. [Supprimé]

9. [Supprimé]

10. [Supprimé]

11. [Supprimé]

Autres exclusions du champ d'application de la Norme

12. La présente Norme ne s'applique pas aux contrats non (entièrement) exécutés sauf s'il s'agit de contrats déficitaires.

13. Lorsqu'une autre Norme IPSAS traite d'un type spécifique de provisions, de passifs éventuels ou d'actifs éventuels, l'entité applique cette Norme au lieu de la présente Norme. À titre d'exemple, certains types de provisions sont également traités dans les Normes portant sur :

    (a) [Supprimé] ;

    (b) les stocks (voir IPSAS 43, *Contrats de location*). Toutefois, cette Norme s'applique aux contrats de location qui deviennent déficitaires avant la date du début au sens d'IPSAS 43. Cette Norme s'applique également aux contrats de location à court terme et aux contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur, qui sont comptabilisés en application du paragraphe 7 d'IPSAS 43 et qui sont devenus déficitaires ; et

    (c) les produits provenant d'accords contraignants (voir IPSAS 47, Produits). Toutefois, comme IPSAS 47 ne contient pas de dispositions spécifiques relatives aux accords contraignants qui sont déficitaires ou qui le sont devenus, la présente norme s'applique à de tels cas.

14. La présente Norme ne s'applique pas aux provisions pour impôt sur le résultat ou équivalent (les commentaires indications sur la comptabilisation de l'impôt sur le résultat figurent dans IAS 12, *Impôts sur le résultat*). Elle ne s'applique pas davantage aux provisions résultant d'avantages du personnel (les indications sur la comptabilisation des avantages du personnel figurent dans IPSAS 39, *Avantages du personnel*).

15. Certains montants traités comme des provisions peuvent être liés à la comptabilisation de produits. C'est le cas, par exemple, lorsqu'une entité donne des garanties en échange d'une redevance. La présente Norme ne traite pas de la comptabilisation des produits. IPSAS 47 établit dans quelles circonstances les produits résultant d'accords contraignants comprenant des obligations de conformité visant à transférer des biens ou des services promis à l'acheteur ou à un bénéficiaire tiers sont comptabilisés et fournit des commentaires indications pratiques sur l'application des critères de comptabilisation. La présente Norme ne modifie pas les dispositions de IPSAS 47.

16. La présente Norme définit les provisions comme des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain. Dans certains pays, le terme de « provision » est utilisé également dans le contexte d'amortissement, de dépréciation d'actifs et de créances

douteuses : il s'agit d'ajustements de la valeur comptable des actifs qui ne sont pas traités par la présente Norme.

17. D'autres Normes IPSAS spécifient si des dépenses sont traitées en tant qu'actifs ou en tant que charges. Ces questions ne sont pas traitées dans la présente Norme. En conséquence, lorsqu'une provision est constituée, la présente Norme n'interdit pas l'incorporation de dépenses dans le coût d'un actif, mais elle ne l'impose pas non plus.

Définitions

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

Les services collectifs sont des services fournis par une entité du secteur public à toute la population en même temps, et qui visent à satisfaire les besoins de la société dans son ensemble.

Une obligation implicite est une obligation qui découle des actions d'une entité lorsque :

(a) **elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités ; et que**

(b) **en conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.**

Un actif éventuel est un actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.

Un passif éventuel est :

(a) **une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ; ou**

(b) **une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car :**

(i) **il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service sera nécessaire pour éteindre l'obligation ; ou car**

(ii) **le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.**

Les contrats non (entièrement) exécutés sont des contrats dans lesquels aucune des parties n'a exécuté l'une quelconque de ses obligations ou dans lesquels les deux parties ont partiellement exécuté leurs obligations dans la même proportion.

Les services aux particuliers sont les biens et les services fournis aux particuliers et aux ménages par une entité du secteur public, et qui visent à répondre aux besoins de la société dans son ensemble.

Une obligation juridique est une obligation qui découle :

(a) **d'un contrat (sur la base de ses clauses explicites ou implicites) ;**

(b) **de dispositions légales ou réglementaires ; ou**

(c) **de toute autre jurisprudence.**

Un fait générateur d'obligation est un événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation.

Un contrat déficitaire est un contrat visant l'échange d'actifs ou de services pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques ou au potentiel de service attendus du contrat.

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain.

Une restructuration est un programme planifié et contrôlé par la direction, qui modifie de façon significative :

(a) **le champ des activités d'une entité ; ou**

(b) **la manière dont ces activités sont exécutées.**

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

Provisions et autres passifs

19. Les provisions peuvent être distinguées des autres passifs tels que les dettes fournisseurs et les charges à payer, du fait que l'échéance ou le montant des dépenses futures qu'impliquera leur règlement est incertain. Au contraire :

(a) les dettes fournisseurs sont des passifs à payer au titre de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis et qui ont été facturés ou qui ont fait l'objet d'un accord formalisé avec le fournisseur ; et

(b) les charges à payer sont des passifs à payer au titre de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis mais qui n'ont pas été payés, facturés ou n'ont pas fait l'objet d'un accord formalisé avec le fournisseur ; c'est le cas notamment des sommes dues aux membres du personnel (par exemple, des sommes dues au titre des congés à payer). Même s'il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéancier des charges à payer, l'incertitude est généralement bien moindre que pour les provisions ;

(c) les charges à payer sont souvent comptabilisées dans les dettes fournisseurs et autres créditeurs alors que les provisions sont présentées séparément.

Lien entre les provisions et les passifs éventuels

20. En règle générale, toutes les provisions ont un caractère éventuel car leur échéance ou leur montant est incertain. Mais, dans le cadre de la présente Norme, le terme éventuel est utilisé pour des actifs et des passifs qui ne sont pas comptabilisés car leur existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité. En outre, le terme de « passif éventuel » est utilisé pour des passifs qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation.

21. La présente Norme distingue :

(a) les provisions qui sont comptabilisées en tant que passifs (en supposant qu'on peut les estimer de manière fiable) parce que ce sont des obligations actuelles et qu'il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service sera nécessaire pour régler les obligations ; et

(b) les passifs éventuels qui ne sont pas comptabilisés en tant que passifs parce qu'ils sont :

(i) soit des obligations potentielles, car l'existence pour l'entité d'une obligation actuelle qui pourrait conduire à une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de services reste à confirmer ; ou

(ii) soit des obligations actuelles qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation de la présente Norme (soit parce qu'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service sera nécessaire pour régler l'obligation, soit parce qu'on ne peut estimer de manière suffisamment fiable le montant de l'obligation).

Comptabilisation

Provisions

22. **Une provision doit être comptabilisée lorsque :**

(a) **une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;**

(b) **il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation ; et**

(c) **le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable[1].**

Si ces conditions ne sont pas réunies, aucune provision ne doit être comptabilisée.

[1] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

Obligation actuelle

23. **Dans certains cas, l'existence d'une obligation actuelle n'apparaît pas clairement. Dans ces cas, un événement passé est considéré créer une obligation actuelle si, compte tenu de toutes les indications disponibles, il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de reporting.**

24. Dans la plupart des cas, il apparaîtra clairement si un événement passé crée ou non une obligation actuelle. Dans d'autres cas, par exemple dans le cas d'une action en justice, le fait que certains événements se soient produits ou que ces événements créent une obligation actuelle peut être contesté. Dans de tels cas, l'entité détermine l'existence d'une obligation actuelle à la date de reporting en prenant en compte toutes les indications disponibles, notamment l'avis d'experts, par exemple. Les indications à prendre en compte incluent toute indication complémentaire fournie par des événements postérieurs à la date de reporting. Sur la base de ces indications :

(a) lorsqu'il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de reporting, l'entité comptabilise une provision (s'il est satisfait aux critères de comptabilisation) ; et

(b) lorsque l'existence d'une obligation actuelle à la date de reporting est plus improbable que probable, l'entité indique l'existence d'un passif éventuel, sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est faible (voir paragraphe 100).

Événement passé

25. Un événement passé qui aboutit à une obligation actuelle est appelé fait générateur d'obligation. Pour qu'un événement soit un fait générateur d'obligation, il faut que l'entité n'ait pas d'autre solution réaliste que d'éteindre l'obligation créée par l'événement. Il en est ainsi uniquement :

(a) lorsque l'entité peut être contrainte par la loi à éteindre son obligation ; ou

(b) dans le cas d'une obligation implicite, lorsque l'événement (qui peut être une action de l'entité) crée chez les tiers des attentes fondées qu'elle éteindra son obligation.

26. Les états financiers présentent la situation financière de l'entité à la clôture de l'exercice et non pas sa situation future potentielle. En conséquence, aucune provision n'est comptabilisée pour des coûts qui doivent être encourus pour poursuivre les activités courantes d'une entité dans le futur. Les seuls passifs comptabilisés dans l'état de la situation financière de l'entité sont ceux qui existent à la date de reporting.

27. Seules les obligations qui résultent d'événements passés existant indépendamment d'actions futures de l'entité (c'est-à-dire de la conduite future de ses activités) sont comptabilisées comme des provisions. Des exemples de telles obligations sont notamment les pénalités ou les coûts de décontamination imposés à une entité du secteur public dans le cas de dommages environnementaux illégaux. Ces deux obligations mèneraient à une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service, au titre de règlement, indépendamment

des actions futures de cette entité du secteur public. De même, une entité du secteur public comptabiliserait une provision pour les frais de démantèlement d'une installation de défense ou d'une centrale nucléaire publique dans la mesure où l'entité du secteur public est tenue de rectifier des dommages déjà causés (IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* traite d'éléments, et notamment des coûts de démantèlement et de remise en état de sites, qui sont compris dans le coût d'un actif). En revanche, sous l'effet de dispositions légales, de la pression du public, ou d'un désir de faire la preuve de son engagement à l'échelon local, une entité peut être amenée à engager des dépenses pour travailler d'une manière donnée à l'avenir. Un exemple pourrait être celui d'une entité du secteur public qui décide d'adapter des instruments de mesure d'émissions nocives à certains de ses véhicules, ou un laboratoire public qui décide d'installer des ventilateurs d'aspiration pour protéger son personnel des émanations de certaines substances chimiques. Comme les entités peuvent éviter cette dépense future par des mesures futures — par exemple en modifiant leur mode de fonctionnement — elles n'ont aucune obligation actuelle au titre de cette dépense future et ne comptabilisent donc aucune provision.

28. Une obligation implique toujours un engagement vis-à-vis d'une autre partie. Il n'est toutefois pas nécessaire de connaître l'identité de la partie à laquelle l'obligation est due - car il peut s'agir en effet d'une obligation vis-à-vis de la collectivité. Comme une obligation implique toujours un engagement vis-à-vis d'une autre partie, il s'ensuit qu'une décision de la direction, de l'organe de direction ou de l'entité contrôlante d'une entité ne crée pas une obligation implicite à la date de reporting sauf si, avant cette date, cette décision a été communiquée aux personnes concernées de façon suffisamment spécifique pour créer chez elles l'attente fondée que l'entité s'acquittera de ses responsabilités.

29. Un événement qui ne crée pas une obligation immédiate peut en générer une à une date ultérieure, du fait d'une évolution de la législation ou d'un acte de l'entité (par exemple, d'une déclaration publique suffisamment spécifique) créant une obligation implicite. Par exemple, dans le cas de dommages causés à l'environnement par un organisme public, il peut n'exister aucune obligation de remédier aux conséquences de ces dommages. Toutefois, le fait de causer des dommages à l'environnement deviendra un fait générateur d'obligation dès lors qu'une nouvelle loi imposera de remédier aux dommages déjà causés ou que l'autorité de tutelle ou l'organisme public lui-même acceptera publiquement la responsabilité d'y remédier, créant ainsi une obligation implicite.

30. Si les détails d'une nouvelle proposition de loi doivent encore être finalisés, l'obligation naît uniquement lorsqu'on a la quasi-certitude que les dispositions légales et réglementaires seront adoptées sous la forme proposée. Pour les besoins de la présente Norme, une obligation de ce type est traitée comme une obligation juridique. Cependant, la diversité des circonstances entourant la promulgation d'une loi rend souvent impossible de spécifier un événement unique qui rendrait la promulgation d'une loi quasiment certaine. Dans de nombreux cas, il n'est pas possible d'évaluer avec quasi-certitude si une nouvelle proposition de loi sera ou non adoptée sous la forme proposée, et toute décision relative à l'existence d'une obligation doit attendre l'adoption de la proposition de loi.

Sortie probable de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service

31. Pour qu'un passif réunisse les conditions requises pour être comptabilisé, il faut non seulement qu'il existe une obligation actuelle mais également qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service soit probable pour régler cette obligation. Pour les besoins de la présente Norme, une sortie de ressources ou tout autre événement est considéré comme probable s'il est plus probable qu'improbable que l'événement se produira, c'est-à-dire si la probabilité que l'événement se produise est plus grande que la probabilité qu'il ne se produise pas. Lorsque l'existence d'une obligation actuelle n'est pas probable, l'entité fournit une information sur un passif éventuel sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est très faible (voir paragraphe 100).

32. Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple, l'obligation d'un gouvernement à indemniser des particuliers qui ont reçu du sang contaminé d'un hôpital public), la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire au règlement de ces obligations est déterminée en considérant la catégorie d'obligations comme un tout. Bien que la probabilité de sortie pour chacun des éléments soit petite, il peut être probable qu'une certaine sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette catégorie d'obligations dans son ensemble. Si tel est le cas, une provision est comptabilisée (sous réserve que les autres critères de comptabilisation soient satisfaits).

Estimation fiable de l'obligation

33. L'utilisation d'estimations est un élément essentiel de la préparation d'états financiers et elle ne nuit pas à leur fiabilité. Cela est particulièrement vrai dans le cas des provisions qui sont, par nature, plus incertaines que la plupart des autres actifs ou passifs. Sauf dans des cas extrêmement rares, l'entité peut déterminer un éventail de résultats possibles et, peut donc faire une estimation suffisamment fiable de l'obligation pour comptabiliser une provision.

34. Dans le cas extrêmement rare où aucune estimation fiable ne peut être faite, il existe un passif qui ne peut pas être comptabilisé. Ce passif est indiqué en tant que passif éventuel (voir paragraphe 100).

Passifs éventuels

35. **Une entité ne doit pas comptabiliser un passif éventuel.**

36. Un passif éventuel donne lieu à une information en annexe, comme l'impose le paragraphe 100, à moins que la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service ne soit faible.

37. Lorsqu'une entité est conjointement et solidairement responsable d'une obligation, la partie de l'obligation devant être exécutée par d'autres parties est traitée comme un passif éventuel. Par exemple, dans le cas de la dette d'un partenariat, la partie de l'obligation devant être exécutée par d'autres parties au partenariat est traitée comme un passif éventuel. L'entité comptabilise une provision pour la partie de l'obligation

pour laquelle une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est probable, sauf dans les rares cas où aucune estimation fiable ne peut être faite.

38. Des passifs éventuels peuvent connaître une évolution qui n'était pas prévue initialement. En conséquence, ils sont évalués de façon continue pour déterminer si une sortie d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est devenue probable. S'il devient probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service sera nécessaire pour un élément qui auparavant était traité comme un passif éventuel, une provision est comptabilisée dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le changement de probabilité intervient (excepté dans les cas extrêmement rares où aucune estimation fiable ne peut être faite). Par exemple, une autorité publique locale peut avoir violé une loi environnementale, sans qu'il soit clairement établi si des dommages ont été causés à l'environnement. Lorsqu'il apparaît ultérieurement qu'un dommage a été causé et que des mesures correctives seront nécessaires, l'entité comptabiliserait une provision parce qu'une sortie d'avantages économiques est désormais probable.

Actifs éventuels

39. **Une entité ne doit pas comptabiliser un actif éventuel.**

40. Les actifs éventuels résultent habituellement d'événements non planifiés ou imprévus (a) qui échappent partiellement au contrôle de l'entité et (b) qui créent la possibilité d'une entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour l'entité. Une action en justice intentée par l'entité et dont le résultat est incertain en est un exemple.

41. Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés dans les états financiers puisque cela peut conduire à la comptabilisation de produits qui peuvent n'être jamais réalisés. Toutefois, lorsque la réalisation des produits est quasiment certaine, l'actif correspondant n'est pas un actif éventuel et dans ce cas il est approprié de le comptabiliser.

42. Un actif éventuel est indiqué, comme imposé par le paragraphe 105, lorsqu'une entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est probable.

43. Les actifs éventuels sont évalués de façon continue pour que les états financiers reflètent leur évolution de manière appropriée. S'il est devenu quasiment certain qu'il y aura une entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service et que la valeur de l'actif peut être évaluée de façon fiable, l'actif et le produit correspondant sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel se produit le changement. Si l'entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est devenue probable, l'entité fournit une information sur l'actif éventuel (voir paragraphe 105).

Évaluation

Meilleure estimation

44. **Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la**

dépense nécessaire au règlement de l'obligation actuelle à la date de reporting.

45. La meilleure estimation de la dépense imposée par le règlement de l'obligation actuelle est le montant que l'entité devrait rationnellement payer pour régler son obligation à la date de reporting ou pour la transférer à un tiers à cette même date. Régler ou transférer une obligation à la date de reporting sera bien souvent impossible ou d'un coût prohibitif. Toutefois, l'estimation du montant que l'entité devrait rationnellement payer pour régler son obligation ou la transférer fournit la meilleure estimation de la dépense à engager pour régler l'obligation actuelle à la date de reporting.

46. Les estimations du résultat et de l'effet financier sont déterminées à partir du jugement de la direction de l'entité, complétées par l'expérience d'opérations similaires et, dans certains cas, par des rapports d'experts indépendants. Les indications à prendre en compte incluent toute indication complémentaire fournie par des événements postérieurs à la date de reporting.

> *Exemple*
>
> Un laboratoire médical public fournit des appareils de diagnostic à ultrasons à des centres médicaux et à des hôpitaux tant publics que privés, sur une base de recouvrement intégral du coût. L'équipement est fourni avec une garantie aux termes de laquelle les centres médicaux et les hôpitaux sont couverts pour les coûts de réparation d'éventuels défauts de fabrication constatés dans les six premiers mois suivant l'achat. Si des défauts mineurs étaient détectés sur tous les produits vendus, le montant des réparations qui en résulteraient serait de 1 million d'unités monétaires. Si des défauts majeurs étaient détectés sur tous les produits vendus, le montant des réparations qui en résulteraient serait de 4 millions d'unités monétaires. L'expérience passée du laboratoire et ses attentes futures indiquent que, pour l'année à venir, 75 % des équipements ne présenteront aucun défaut, 20 % ne présenteront que des défauts mineurs et 5 % présenteront des défauts majeurs. Selon le paragraphe 32, le laboratoire évalue la probabilité d'une sortie au titre de l'ensemble de ses obligations de garantie.
>
> La valeur attendue du coût des réparations est la suivante :
>
> (75 % x zéro) + (20 % x 1 M) + (5 % x 4 M) = 400 000.

47. Les incertitudes relatives au montant à comptabiliser en provision sont traitées par des moyens différents selon les circonstances. Lorsque la provision à évaluer comprend une population nombreuse d'éléments, l'obligation est estimée en pondérant tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité. Cette méthode statistique d'estimation est appelée « méthode de la valeur attendue ». La provision sera donc différente selon que la probabilité de la perte d'un montant donné sera, par exemple, de 60 % ou de 90 %. Lorsque les résultats possibles sont équiprobables dans un intervalle continu, le milieu de l'intervalle est retenu.

48. Lorsqu'on évalue une obligation unique, le résultat individuel le plus probable peut être la meilleure estimation du passif. Toutefois, même dans un tel cas, l'entité

considère d'autres résultats possibles. Lorsque les autres résultats possibles sont pour la plupart soit plus élevés soit plus faibles que le résultat le plus probable, la meilleure estimation sera un montant supérieur ou inférieur au résultat le plus probable. Si un État doit, par exemple, remédier à un grave défaut constaté dans un navire de guerre qu'il a construit pour un autre État, le résultat unique le plus probable peut être la réparation du défaut dès la première tentative pour un coût de 100 000 unités monétaires. Toutefois, s'il existe une probabilité significative que d'autres tentatives seront nécessaires, une provision est comptabilisée pour un montant plus élevé.

49. La provision est évaluée avant impôt ou équivalents d'impôt. Des commentaires sur les incidences fiscales des provisions et de leurs changements figurent dans IAS 12.

Risques et incertitudes

50. **Les risques et incertitudes qui affectent inévitablement de nombreux événements et circonstances doivent être pris en compte pour parvenir à la meilleure estimation d'une provision.**

51. Le risque s'exprime par la variabilité du résultat. La prise en compte d'un risque peut majorer le montant pour lequel un passif est évalué. Une certaine prudence est de mise lorsqu'on exerce son jugement dans des conditions d'incertitude pour ne pas surestimer les produits ou les actifs ou sous-estimer les charges ou les passifs. Toutefois, une incertitude ne justifie pas la constitution de provisions excessives ou une évaluation délibérément exagérée des passifs. Si, par exemple, les coûts prévus d'un résultat particulièrement défavorable sont estimés sur une base prudente, ce résultat n'est donc pas délibérément traité comme plus probable qu'il ne l'est réellement. Il faut prendre soin de ne pas prendre en compte deux fois les ajustements pour les risques et les incertitudes avec pour conséquence la surestimation d'une provision.

52. Les incertitudes relatives au montant de la dépense sont indiquées selon le paragraphe 98(b).

Valeur actuelle

53. **Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actuelle des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour régler l'obligation.**

54. Étant donné la valeur temps de l'argent, les provisions relatives à des sorties de trésorerie se produisant peu après la date de reporting sont plus onéreuses que celles relatives à des sorties de trésorerie de même montant se produisant à une date ultérieure. Lorsque l'effet est significatif, les provisions sont donc actualisées.

Lorsqu'une provision est actualisée sur plusieurs années, la valeur actuelle de la provision augmente chaque année au fur et à mesure qu'elle approche du moment attendu de règlement (voir les exemples d'illustration).

55. 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 (a) ce que la législation imposera et (b) s'il est (ou non) quasiment certain qu'elle sera promulguée et mise en œuvre en temps voulu. Dans de nombreux cas, il n'existera pas d'indications objectives suffisantes tant que la nouvelle législation n'est pas promulguée.

Sortie attendue d'actifs

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 IPSAS traitant des actifs concernés.

Remboursements

63. **Lorsqu'il est attendu que tout ou partie de la dépense nécessaire au règlement d'une provision sera remboursée par une autre partie, le remboursement doit être comptabilisé si, et seulement si, l'entité a la quasi-certitude de recevoir ce remboursement si elle règle son obligation. Le remboursement doit être traité comme un actif distinct. Le montant comptabilisé au titre du remboursement ne doit pas être supérieur au montant de la provision.**

64. **Dans l'état de la performance financière, la charge correspondant à une provision peut être présentée nette du montant comptabilisé au titre d'un remboursement.**

65. Il arrive parfois qu'une entité puisse se retourner vers une autre partie pour obtenir le paiement de tout ou partie de la dépense à engager pour éteindre une provision (par exemple, par le biais de contrats d'assurance, de clauses d'indemnisation ou de garanties du fournisseur). L'autre partie peut soit rembourser les montants payés par l'entité, soit régler directement les montants. Ainsi, une autorité publique peut avoir à l'égard d'un individu une obligation légale résultant de conseils trompeurs prodigués par son personnel. Elle pourra toutefois récupérer une partie de cette charge par le biais de l'assurance responsabilité civile professionnelle.

66. Dans la plupart des cas, l'entité demeurera redevable de la totalité du montant en question, c'est-à-dire qu'elle devra payer l'intégralité du montant en cas de défaillance du tiers quelle qu'en soit la raison. Dans ce cas, la provision est comptabilisée pour son montant intégral et un actif distinct au titre du remboursement attendu est comptabilisé, lorsqu'il est quasiment certain que l'entité obtiendra ce remboursement si elle règle le passif.

67. Dans certains cas, l'entité ne sera pas responsable des coûts en question en cas de défaut de paiement du tiers. Dans ce cas, l'entité n'a pas de passif correspondant à ces coûts et ils ne sont pas inclus dans la provision.

68. Comme indiqué au paragraphe 37, une obligation pour laquelle une entité est conjointement et solidairement responsable constitue un passif éventuel dans la mesure où l'on s'attend à ce que l'obligation soit éteinte par les autres parties.

Changements affectant les provisions

69. **Les provisions doivent être revues à chaque date de reporting et ajustées pour refléter la meilleure estimation. Si une sortie de ressources représentatives**

d'avantages économiques ou d'un potentiel de service nécessaires pour régler l'obligation n'est plus probable, la provision doit être reprise.

70. Lorsqu'on les provisions sont actualisées, la valeur comptable d'une provision augmente à chaque période pour refléter l'écoulement du temps. Cette augmentation est comptabilisée comme une charge d'intérêts.

Utilisation des provisions

71. **Une provision ne doit être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.**

72. Seules les dépenses liées à la provision à l'origine sont imputées sur celle-ci. Le fait d'imputer des dépenses sur une provision comptabilisée à l'origine pour une autre dépense masquerait l'effet de deux événements différents.

Application des règles de comptabilisation et d'évaluation

Déficits nets opérationnels futurs

73. **Des provisions ne doivent pas être comptabilisées pour des déficits nets d'activités opérationnelles futures.**

74. Les déficits nets d'activités opérationnelles futures ne répondent ni à la définition d'un passif selon le paragraphe 18 et ni aux critères généraux de comptabilisation énoncés pour les provisions au paragraphe 22.

75. Le fait de s'attendre à des déficits nets provenant d'activités opérationnelles futures est un indice que certains actifs utilisés dans ces activités ont pu perdre de la valeur. Une entité effectue un test de dépréciation pour ces actifs. Des indications pour la comptabilisation de dépréciations figurent dans IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* ou IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*, selon le cas.

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.

78. De nombreux contrats représentatifs d'opérations d'échange (par exemple, certaines commandes de routine) peuvent être annulés sans que l'autre partie soit dédommagée ; ces contrats n'impliquent donc aucune obligation. D'autres contrats établissent à la fois des droits et des obligations pour chacune des parties contractantes. Lorsque des événements font qu'un tel contrat est un contrat déficitaire, ce contrat entre dans le champ d'application de la présente Norme et il existe un passif qui est comptabilisé. Les « contrats non (entièrement) exécutés » qui ne sont pas des contrats déficitaires n'entrent pas dans le champ d'application de la présente Norme.

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.

79A. Le coût d'exécution d'un contrat comprend les coûts qui se rapportent directement au contrat. Les coûts qui se rapportent directement à un contrat se composent des deux éléments suivants :

(a) les coûts marginaux de l'exécution du contrat — par exemple, main d'œuvre et matériaux directs ; et

(b) une allocation d'autres coûts qui se rapportent directement à l'exécution des contrats — par exemple, une allocation de la dotation aux amortissements pour une immobilisation corporelle utilisée dans l'exécution de ce contrat parmi d'autres.

80. Avant d'établir une provision séparée pour un contrat déficitaire, une entité comptabilise toute perte de valeur survenue sur les actifs utilisés dans l'exécution de ce contrat (voir IPSAS 21 et IPSAS 26).

Restructurations

81. Les exemples d'événements suivants peuvent satisfaire à la définition d'une restructuration :

(a) l'arrêt ou la sortie d'une activité ou d'un service ;

(b) la fermeture d'une succursale ou l'arrêt d'activités d'une autorité publique dans un site ou une région spécifique, ou la relocalisation d'activités d'une région vers une autre ;

(c) les changements apportés à la structure de direction, par exemple la suppression d'un échelon hiérarchique ; et

(d) les réorganisations profondes ayant un effet significatif sur la nature et l'objet principal des activités de l'entité.

82. Une provision pour coûts de restructuration n'est comptabilisée que lorsque les critères généraux de comptabilisation des provisions énoncés au paragraphe 22 sont satisfaits. Les paragraphes 83 à 96 indiquent comment ces critères s'appliquent aux restructurations.

83. **Une obligation implicite de restructurer est générée uniquement lorsqu'une entité :**

(a) **à un plan formalisé et détaillé de restructuration précisant au moins :**

(i) **l'activité, l'unité opérationnelle, ou la partie d'entité ou d'unité opérationnelle concernée ;**

(ii) **les principaux sites affectés ;**

(iii) **la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail ;**

(iv) **les dépenses qui seront engagées ; et**

(v) **la date à laquelle le plan sera mis en œuvre ; et**

(b) **a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.**

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, (a) par l'annonce publique des lignes directrices du plan, (b) la vente ou le transfert d'actifs, (c) la notification de l'intention d'annuler des contrats de location ou (d) la mise en place de solutions alternatives pour des clients ou des services. L'annonce publique d'un plan détaillé de restructuration ne constitue une obligation implicite de restructurer que si elle comporte suffisamment de détails (c'est-à-dire qu'elle décrit les principales caractéristiques du plan) et si elle est présentée de telle sorte qu'elle crée une attente fondée chez les tiers tels que les clients, fournisseurs et membres du personnel (ou leurs représentants) que l'État ou l'entité mettra en œuvre la restructuration.

86. Pour qu'un plan soit suffisant pour créer une obligation implicite lorsqu'il est communiqué à toutes les personnes concernées, sa mise en œuvre doit être programmée pour démarrer le plus rapidement possible et s'achever dans un délai rendant improbable toute modification importante du plan. Si l'on s'attend à ce qu'un délai important s'écoule avant le début de la restructuration ou à ce que celle-ci prenne un temps déraisonnablement long, il est peu probable que le plan crée chez les tiers une attente fondée que l'État ou l'entité individuelle est, à présent, engagée à restructurer, car le délai est tel qu'il permet à l'État ou à l'entité de modifier ses plans.

87. Une décision de restructurer prise par la direction ou par l'organe de direction avant la date de reporting ne crée pas une obligation implicite à la date de reporting à moins que l'entité ait, antérieurement à cette date :

(a) commencé à mettre en œuvre le plan de restructuration ; ou

(b) annoncé les principales caractéristiques du plan de restructuration aux personnes concernées d'une manière suffisamment précise pour créer chez celles-ci une attente fondée que l'entité mettra en œuvre la restructuration.

Si une entité entame la mise en œuvre d'un plan de restructuration, ou annonce ses principales lignes directrices aux personnes concernées, seulement après la date de reporting, l'information à fournir est imposée selon IPSAS 14, *Événements postérieurs à la date de clôture*, si la restructuration est significative et si l'absence

d'information peut affecter les décisions économiques d'utilisateurs prises sur les états financiers.

88. Bien qu'une obligation implicite ne soit pas créée uniquement par une décision de la direction ou de l'organe de direction, une obligation peut résulter d'autres événements antérieurs conjugués à cette décision. Par exemple, des négociations avec les représentants du personnel pour le paiement d'indemnités de fin de contrat de travail, ou avec les acheteurs pour la vente ou le transfert d'une activité, peuvent avoir été conclues sous réserve uniquement de leur approbation par l'organe de direction ou par le conseil d'administration. Une fois cette approbation obtenue et communiquée aux autres parties, l'entité a une obligation implicite de restructurer, si les conditions du paragraphe 83 sont réunies.

89. **Dans certains pays,** (a) **l'autorité ultime en matière de décisions à prendre pour une entité du secteur public appartient à un organe de direction ou à un conseil comptant parmi ses membres des représentants d'intérêts autres que ceux de la direction (par exemple, des membres du personnel) ;** (b) **une notification à de tels représentants peut être nécessaire avant qu'une décision de l'organe de direction ou du conseil ne soit adoptée. Du fait qu'une décision prise par cet organe de direction ou ce conseil implique sa communication à ces représentants, il peut en résulter une obligation implicite de restructurer.**

Cession ou transfert d'opérations

90. **Il n'existe aucune obligation consécutive à la vente ou au transfert d'une activité tant que l'entité n'est pas engagée à vendre ou à transférer cette activité par un accord irrévocable.**

91. Même lorsqu'une entité a pris la décision de vendre une activité et l'a annoncé publiquement, elle ne peut être engagée à vendre tant qu'aucun acheteur n'a été trouvé et tant qu'aucun accord de vente irrévocable n'a été conclu. En effet, tant qu'aucun accord de vente irrévocable n'est conclu, l'entité peut changer d'avis et en fait doit envisager un autre mode d'action si elle ne trouve aucun acheteur à des conditions acceptables. Lorsqu'une vente ne représente que l'un des éléments d'une restructuration, il peut exister une obligation implicite au titre des autres parties à la restructuration avant même qu'un accord de vente irrévocable n'ait été conclu.

92. Une restructuration au sein du secteur public implique souvent le transfert d'activités d'une entité contrôlée à une autre ; elle peut également impliquer le transfert d'activités pour un coût nul ou symbolique. De tels transferts auront souvent lieu sous l'effet d'une directive de l'autorité publique, sans qu'il soit question d'accords irrévocables au sens du paragraphe 90. Une obligation n'existe que lorsqu'il y a un accord de transfert irrévocable. Même lorsque des propositions de transfert n'aboutissent pas à la comptabilisation d'une provision, l'opération prévue peut imposer de fournir certaines informations selon d'autres IPSAS ou projets d'IPSAS comme par exemple IPSAS et IPSAS 20, *Information relative aux parties liées*.

Provisions pour restructuration

93. **Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses directement liées à la restructuration, c'est-à-dire les dépenses qui sont à la fois :**

(a) **nécessairement entraînées par la restructuration ; et**

(b) **non liées aux activités poursuivies par l'entité.**

94. Une provision pour restructuration n'inclut pas les coûts :

(a) de reconversion ou de réinstallation du personnel conservé ;

(b) de marketing ; ou

(c) d'investissement dans de nouveaux systèmes et réseaux de distribution.

Ces dépenses sont liées à la conduite future d'une activité et ne constituent pas des passifs au titre de la restructuration à la date de reporting. Ces dépenses sont comptabilisées sur la même base que si elles se produisaient indépendamment de toute restructuration.

95. Les déficits nets opérationnels futurs identifiables jusqu'à la date d'une restructuration ne sont pas inclus dans une provision, sauf s'ils concernent un contrat déficitaire tel que défini au paragraphe 18.

96. Comme l'impose le paragraphe 61, les profits sur la sortie attendue d'actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision pour restructuration même si la vente des actifs est envisagée dans le cadre de la restructuration.

Informations à fournir

97. **Pour chaque catégorie de provisions, l'entité doit fournir une information sur :**

(a) **la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de la période ;**

(b) **les provisions supplémentaires constituées au cours de la période, y compris l'augmentation des provisions existantes ;**

(c) **les montants utilisés (i.e. encourus et imputés sur la provision) au cours de l'exercice ;**

(d) **les montants non utilisés repris au cours de la période ; et**

(e) **l'augmentation au cours de la période du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation.**

L'information comparative n'est pas imposée.

98. **Pour chaque catégorie de provisions, l'entité doit fournir :**

(a) **une brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques ou de potentiel de service en résultant ;**

(b) **une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties. Si cela est nécessaire à la fourniture d'une information adéquate, l'entité doit fournir les principales hypothèses retenues concernant des événements futurs, comme indiqué au paragraphe 58 ; et**

(c) **le montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de tout actif qui a été comptabilisé pour ce remboursement attendu.**

99. [Supprimé]

100. **À moins que la probabilité d'une sortie pour règlement soit très faible, l'entité doit fournir, pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de reporting, une brève description de la nature de ce passif éventuel et, dans la mesure du possible :**

(a) **une estimation de son effet financier, évalué selon les paragraphes 44 à 62 ;**

(b) **une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie ; et**

(c) **la possibilité de tout remboursement.**

101. Pour déterminer quelles provisions ou quels passifs éventuels peuvent être regroupés pour former une catégorie, il est nécessaire de considérer si leur nature est suffisamment similaire pour que leur présentation sous une rubrique unique permette de satisfaire aux dispositions des paragraphes 98(a) et (b) et 100(a) et(b). Ainsi, il peut être approprié de traiter comme une catégorie unique de provisions les montants relatifs à un type d'obligation, mais il ne serait pas approprié de traiter comme une catégorie unique les montants relatifs aux coûts de remise en état de l'environnement et ceux faisant l'objet d'un contentieux.

102. Lorsqu'une provision et un passif éventuel sont créés par le même type de circonstances, l'entité fournit les informations imposées par les paragraphes 97, 98 et 100 de manière à montrer le lien existant entre la provision et le passif éventuel.

103. Dans certaines circonstances, une entité peut recourir à une évaluation externe pour évaluer une provision. Dans de tels cas, une information relative à l'évaluation peut utilement être fournie.

104. [Supprimé]

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 de l'entité assorties ou non d'une contrepartie directe. L'existence d'un actif éventuel lié à des recettes de taxation dépend de l'interprétation de ce qu'il faut entendre par « événement taxable ». La détermination de l'événement taxable à des fins de taxation et ses implications possibles pour la fourniture communication d'informations sur des actifs éventuels liés aux recettes sont traités dans IPSAS 47.

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.**

Disposition transitoire

110. [Supprimé]

110A. Les *Améliorations aux IPSAS 2021*, publiées en janvier 2022 ont ajouté le paragraphe 79A et modifié le paragraphe 80. Une entité doit appliquer ces modifications aux contrats pour lesquels elle n'a pas encore exécuté l'ensemble de ses obligations à l'ouverture de la période annuelle de présentation de l'information financière au cours de laquelle elle applique pour la première fois les modifications (la date d'application initiale). L'entité ne retraitera pas les informations comparatives, mais comptabilisera l'effet cumulé de l'application initiale des modifications comme un ajustement du solde d'ouverture de l'actif net/situation nette, selon le cas, à la date d'application initiale.

Date d'entrée en vigueur

111. **Une entité doit appliquer la présente Norme aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2004, elle doit l'indiquer.**

111A. **Le Paragraphe 5 a été supprimé et les paragraphes 1 et 4 ont été amendés dans le par les *Améliorations des IPSAS 2011* publiées en septembre 2011. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit l'indiquer.**

111B. **Les paragraphes 110 et 112 ont été amendés par IPSAS 33, Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

111C. **IPSAS 37, *Partenariats*, publiée en janvier 2015, a amendé le paragraphe 37. L'unité doit appliquer cet amendement lorsqu'elle applique IPSAS 37.**

111D. ***Les Améliorations des IPSAS 2015* publiées en avril 2016 ont amendé le paragraphe 6. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer.**

111E. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 2 et 3. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

111F. **Le paragraphe 14 a été ajouté par IPSAS 39, *Avantages du personnel* publiée en juillet 2016. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 39.**

111G. **Le paragraphe 4A a été ajouté par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 40.**

111H. **Le paragraphe 4 a été amendé par IPSAS 41, publiée en août 2018. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2023 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2023, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 41.**

111I. **Les paragraphes 1, 12, 19 et 77 ont été amendés et les paragraphes 7 à 11, 99 et 104 ont été supprimés par IPSAS 42, *Prestations sociales*, publiée en janvier 2019. Une entité doit appliquer ces amendements en même temps qu'elle applique IPSAS 42.**

111J. **Les paragraphes 6A et AG1 à AG20 ont été ajoutés et le paragraphe 18 a été**

amendé selon le document *Services collectifs et services aux particuliers* (Amendements à la norme IPSAS 19), publié en janvier 2020. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2023. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2023, elle doit l'indiquer et appliquer également les dispositions de la norme IPSAS 42, *Prestations sociales*.

111K. **Les paragraphes 79A et 110A ont été ajoutés et le paragraphe 80 a été modifié par les *Améliorations des IPSAS 2021*, publiées en janvier 2022. Une entité doit appliquer ces amendements pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2023. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.**

111L. **Le paragraphe 13 amendé. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est permise. Si cette entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer ces amendements en même temps qu'elle applique IPSAS 43.**

111M**. Le paragraphe 6 a été modifié par IPSAS 44 publiée en mai 2022. L'entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer ces amendements en même temps qu'elle applique IPSAS 44.**

111N. **Le paragraphe 27 a été modifié par IPSAS 45 publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cette modification pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette modification pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 17IPSAS 45 en même temps.**

111O. **Les paragraphes 13, 15 et 107 ont été modifiés par IPSAS 47, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cet amendement aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cet amendement à une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit en faire état et appliquer IPSAS 47 en même temps.**

112. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Tableaux

Provisions, passifs éventuels, actifs éventuels et remboursements

Ces tableaux accompagnent IPSAS 19 mais n'en font pas partie.

Provisions et passifs éventuels

Lorsque, du fait d'événements passés, il peut y avoir une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service futurs pour éteindre : (a) **une obligation actuelle ; ou** (b) **une obligation potentielle dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événement(s) futur(s) incertain(s), qui ne sont pas entièrement sous le contrôle de l'entité.**		
Il existe une obligation actuelle qui probablement impose une sortie de ressources.	**Il existe une obligation potentielle ou une obligation actuelle qui peut imposer, mais probablement n'imposera pas, une sortie de ressources.**	**Il existe une obligation potentielle ou une obligation actuelle pour laquelle la probabilité d'une sortie de ressources est faible.**
Une provision est comptabilisée (paragraphe 22).	Aucune provision n'est comptabilisée (paragraphe 35).	Aucune provision n'est comptabilisée (paragraphe 35).
Des informations à fournir sont imposées pour la provision (paragraphes 97 et 98).	Des informations à fournir sont imposées pour le passif éventuel (paragraphe 100).	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

Lorsque, du fait d'événements passés, il existe un actif potentiel dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événement(s) futur(s) incertain(s), qui ne sont pas entièrement sous le contrôle de l'entité.		
L'entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est quasiment certaine.	**L'entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est probable mais n'est pas quasiment certaine.**	**L'entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service n'est pas probable.**
L'actif n'est pas éventuel (paragraphe 41).	Aucun actif n'est comptabilisé (paragraphe 39).	Aucun actif n'est comptabilisé (paragraphe 39).
	Des informations à fournir sont imposées (paragraphe 105).	Il n'y a aucune information à fournir (paragraphe 105).

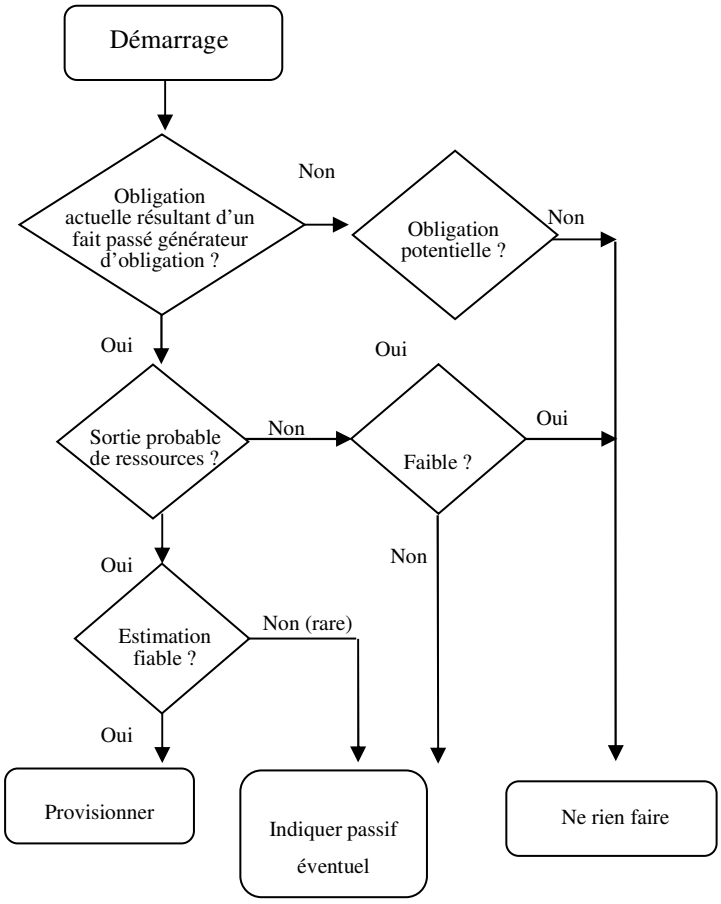
Remboursements

Une partie ou la totalité des dépenses à effectuer pour éteindre une provision devrait être remboursée par une autre partie.		
L'entité n'a aucune obligation pour la partie des dépenses devant être remboursée par l'autre partie.	**L'obligation au titre du montant dont elle s'attend à être remboursée incombe à l'entité et il est quasiment certain que si celle-ci éteint la provision, elle en obtiendra le remboursement.**	**L'obligation au titre du montant dont elle s'attend à être remboursée incombe à l'entité et si celle-ci éteint la provision, le remboursement n'est pas quasiment certain.**
L'entité n'est pas responsable du montant devant être remboursé (paragraphe 67).	Le remboursement est comptabilisé dans l'état de la situation financière comme un actif distinct et peut être compensé avec la charge correspondante dans l'état de la performance financière. Le montant comptabilisé au titre du remboursement attendu n'est pas supérieur au passif (paragraphes 63 et 64).	Le remboursement attendu n'est pas comptabilisé en tant qu'actif (paragraphe 63).
Aucune information à fournir n'est imposée.	Le remboursement est indiqué ainsi que le montant comptabilisé au titre du remboursement (paragraphe 98(c)).	Le remboursement attendu est indiqué (paragraphe 98(c)).

Illustration Arbre de décision

Cet arbre de décision accompagne IPSAS 19, mais n'en fait pas partie.

Note : Dans certains cas, l'existence d'une obligation actuelle n'apparaît pas clairement. Dans ces cas, un événement passé est réputé créer une obligation actuelle si, compte tenu de toutes les indications disponibles, il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de reporting (paragraphe 23 de la présente Norme).



Annexe A

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante de la norme IPSAS 19.

Introduction

AG1. Cette annexe fournit des indications pour déterminer si, et quand, une provision résulte de services collectifs ou de services aux particuliers. Ces transactions ne correspondent pas aux prestations sociales telles que définies dans la norme IPSAS 42, Prestations sociales (et sont donc exclues de son champ d'application). Cette annexe examine la question de savoir si une provision doit être comptabilisée pour ces transactions avant que les services ne soient fournis.

Services collectifs et services aux particuliers

Champ d'application des services collectifs et des services aux particuliers

AG2. La présente norme définit les services collectifs comme étant des services fournis par une entité du secteur public à toute la population en même temps, et qui visent à répondre aux besoins de la société dans son ensemble. La prestation d'un service collectif à un particulier n'en réduit pas la quantité disponible pour les autres particuliers ; il n'existe pas de rivalité dans la consommation des services collectifs. La consommation de services collectifs est habituellement passive et n'exige pas l'accord explicite de ceux qui en bénéficient.

AG3. La présente norme définit les services aux particuliers comme étant les biens et les services fournis à des particuliers ou à des ménages par une entité du secteur public, et qui visent à répondre aux besoins de la société dans son ensemble. La prestation de services aux particuliers à un particulier pourrait réduire la quantité disponible pour les autres, ou pourrait retarder la prestation de ces services à d'autres particuliers. La consommation de services aux particuliers exige l'accord explicite, ou la participation active, de ceux qui en bénéficient. Les biens ou les services fournis par une entité du secteur public sur des bases marchandes ne répondent pas aux besoins de la société dans son ensemble. Ils ne correspondent donc pas à la définition des services aux particuliers.

AG4. Les prestations sociales, les services collectifs et les services aux particuliers répondent tous aux besoins de la société dans son ensemble. Répondre aux besoins de la société dans son ensemble n'exige pas que chaque service collectif ou chaque service aux particuliers soit fourni à tous les membres de la société. Ces services peuvent être destinés à différentes catégories de personnes. Un service collectif ou un service aux particuliers destiné à une catégorie de personnes, en tant qu'il fait partie d'un système plus large de services similaires, répond au critère de satisfaction des besoins de la société dans son ensemble.

AG5. Les services collectifs et les services aux particuliers impliquent qu'ils soient fournis par, ou pour le compte d'une entité du secteur public. En conséquence, les transferts en espèces ne constituent pas des services collectifs ni des services aux particuliers.

AG6. Les entités du secteur public fournissent des services collectifs ou des services aux particuliers par le biais de leurs employés ou en achetant les biens et les services de prestataires tiers.

AG7. La défense et l'éclairage des rues constituent des exemples de services collectifs. Les soins de santé et l'éducation constituent des exemples de services aux particuliers fournis à un coût nul ou symbolique. Les services aux particuliers peuvent ou non être soumis à des critères d'éligibilité, tels que l'âge ou le lieu de résidence. Cependant, l'existence (ou non) de tels critères d'éligibilité n'influe pas sur la détermination de la conformité d'une transaction à la définition d'un service aux particuliers.

AG8. Les services collectifs sont fournis à une population plutôt qu'à des particuliers, ce qui les distingue des services aux particuliers et des prestations sociales. Les services aux particuliers impliquent la prestation de services au bénéfice de particuliers ou de ménages, ce qui les distingue des prestations sociales qui impliquent des transferts en espèces (y compris des équivalents de trésorerie tels que des cartes bancaires prépayées).

AG9. Dans certains pays, les particuliers peuvent avancer des frais pour les services — les soins de santé par exemple —, pour être remboursés par la suite par une entité du secteur public. Le principe de ces remboursements est que c'est l'entité du secteur public qui paye ces services et que la transaction constitue un service aux particuliers davantage qu'une prestation sociale.

AG10. Le tableau suivant compare les principales caractéristiques des prestations sociales (telles que définies dans IPSAS 42), des services aux particuliers et des services collectifs.

	Prestations sociales	**Services aux particuliers**	**Services collectifs**
Impliquent un transfert en espèces à des bénéficiaires éligibles ?	✓	✗	✗
Fournis à des particuliers ou à des ménages plutôt qu'à une population ?	✓	✓	✗
Destinés à répondre aux besoins de la société dans son ensemble ?	✓	✓	✓

Aucune provision pour les services collectifs n'est comptabilisée avant la prestation des dits services

AG11. L'intention de fournir des services collectifs, l'approbation budgétaire pour fournir de tels services, ou l'existence d'une législation relative à ces services ne constituent pas, en elles-mêmes, des éléments suffisants pour donner lieu à une obligation actuelle.

AG12. La prestation de services collectifs est l'activité courante de l'entité du secteur public qui fournit ces services. Selon le paragraphe 26, « aucune provision n'est comptabilisée pour des coûts qui doivent être encourus pour poursuivre les activités courantes d'une entité dans le futur. » En conséquence, et conformément aux principes de la présente norme, aucune provision n'est comptabilisée dans l'intention de fournir de tels services.

AG13. Pour fournir des services collectifs, une entité du secteur public acquiert des ressources et encourt des charges, généralement par le biais de contrats ou d'autres accords contraignants. L'électricité fournie pour assurer l'éclairage des rues, les salaires payés pour les services d'un personnel de défense, ainsi que l'achat de services collectifs d'un fournisseur tiers en sont des exemples. Ces contrats ainsi que d'autres accords contraignants sont comptabilisés selon d'autres normes IPSAS. Dans certaines circonstances, ces contrats peuvent donner lieu à des provisions, par exemple lorsqu'un contrat ou un autre accord contraignant devient déficitaire. Cependant, de telles provisions découlent d'un contrat contraignant, non de l'intention de fournir des services collectifs au public.

Aucune provision pour les services aux particuliers n'est comptabilisée avant la prestation des dits services

AG14. L'intention de fournir des services aux particuliers, l'approbation budgétaire pour fournir de tels services, ou l'existence d'une législation relative à ces services ne constituent pas, en elles-mêmes, des éléments suffisants pour donner lieu à une obligation actuelle. Les évènements passés ne donnent pas lieu à un passif lié aux services collectifs ou individuels. Comme indiqué au paragraphe AG7, les services aux particuliers peuvent, ou non, être soumis à des critères d'éligibilité, tels que l'âge ou le lieu de résidence. Cependant, l'existence (ou non) de tels critères d'éligibilité n'influe pas sur la détermination de la conformité d'une transaction à la définition d'un service aux particuliers.

AG15. La prestation de services aux particuliers constitue l'activité courante de l'entité du secteur public qui fournit ces services. Pour fournir des services aux particuliers, une entité du secteur public acquiert des ressources et encourt des charges, généralement par le biais de contrats ou d'autres accords contraignants.

AG16. L'entité du secteur public utilise ces ressources pour fournir des services spécifiques à des particuliers ou à des ménages. Dans le cas où des particuliers ou des ménages bénéficieraient de services aux particuliers, l'entité pourrait avoir un certain nombre d'obligations futures liées à la prestation de ces services. Ces obligations constituent un aspect des activités courantes de l'entité du secteur public. De même que pour les services collectifs, et conformément aux principes de la présente norme, aucune provision n'est comptabilisée dans l'intention de fournir de tels services avant que des particuliers ou des ménages n'aient pu bénéficier de ces services.

AG17. Les équipements médicaux, ou pharmaceutiques, utilisés pour fournir des soins de santé, les salaires payés pour les services des enseignants, l'acquisition d'actifs non courants utilisés pour fournir ces services (par exemple un hôpital ou une ambulance), ainsi que l'achat de services aux particuliers à un fournisseur tiers sont

des exemples des ressources acquises et des charges encourues pour fournir des services aux particuliers. Ces contrats ainsi que d'autres accords contraignants sont comptabilisés selon d'autres normes IPSAS. Dans certaines circonstances, ces contrats peuvent donner lieu à des provisions, par exemple lorsqu'un contrat ou un autre accord contraignant devient déficitaire. Cependant, de telles provisions découlent d'un contrat contraignant, non de l'intention de fournir des services aux particuliers.

Présentation et informations à fournir sur les services collectifs et les services aux particuliers

AG18. Une entité présente et fournit des informations sur les services collectifs et les services aux particuliers selon d'autres normes IPSAS, notamment les normes IPSAS 1, Présentation des états financiers, IPSAS 2, Tableaux des flux de trésorerie, et IPSAS 18, Information sectorielle.

AG19. Selon IPSAS 1, une entité « doit présenter, soit dans l'état de la performance financière soit dans les notes, une analyse des charges en utilisant une classification reposant soit sur la nature des charges, soit sur leur fonction au sein de l'entité, en choisissant la méthode qui fournit des informations fiables et plus pertinentes. »

AG20. Lorsqu'une entité présente des informations basées sur la nature des charges, les services aux particuliers et les services collectifs seront compris dans des postes tels que les avantages et les coûts du personnel. Lorsqu'une entité présente des informations basées sur la fonction des charges au sein de l'entité, les services aux particuliers et les services collectifs seront présentés en tant que postes individuels ou seront fusionnés avec des éléments similaires, en fonction de leur importance relative.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 19, mais n'en fait pas partie intégrante.

Révision d'IPSAS 19 suite à la publication de la partie II des *Améliorations des IPSAS 2015 :* questions soulevées par les parties prenantes.

BC1. Lorsqu'IPSAS 19 avait été révisée suite à la publication de la Partie II des *Améliorations des IPSAS 2015* certaines parties prenantes avaient indiqué que les normes IPSAS faisaient référence aux actifs non courants destinés à la vente et aux activités abandonnées de manière hétérogène. L'IPSAS Board avait conclu que la norme IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* n'était applicable au secteur public que dans certaines circonstances, pour les raisons suivantes :

(a) Les cessions d'actif dans le secteur public pouvaient ne pas être réalisées dans le délai d'un an en raison des autorisations à obtenir. Ceci avait soulevé des interrogations en matière de pertinence et de cohérence avec les dispositions de la norme IFRS 5. En particulier, l'IPSAS Board avait noté que, selon IFRS 5, les actifs non courants destinés à la vente ne sont pas dépréciés. L'IPSAS Board craignait que l'absence de dépréciation de ces actifs pour une période étendue pouvait s'avérer inapproprié.

(b) De nombreux actifs du secteur public sont cédés via des transferts ou des mises à disposition pour un montant nul ou négligeable. Dans la mesure où IFRS 5 traite des ventes en valeur de marché, les dispositions requises en matière d'évaluation et les informations en annexe applicables à ces transferts risquaient de s'avérer non pertinentes. Toutefois, l'IPSAS Board avait reconnu que les dispositions d'IFRS 5 en matière d'évaluation et d'information en annexe pourraient être appropriées s'agissant de ventes à la valeur de marché.

(c) Beaucoup d'activités abandonnées dans le secteur public concernent des activités exercées pour un prix nul ou symbolique. Comme IFRS 5 traite des activités abandonnées qui étaient précédemment des unités génératrices de trésorerie ou des groupes d'unités génératrices de trésorerie, ou qui étaient classées en destinés à la vente, les informations à fournir en annexe sur les activités abandonnées du secteur public ne donneront vraisemblablement pas des informations pertinentes. Toutefois, l'IPSAS Board reconnaît que les dispositions d'IFRS 5 en matière d'information en annexe seront appropriées lorsque les activités abandonnées concernaient des unités ou groupes d'unités génératrices de trésorerie.

L'IPSAS Board ayant conclus que la norme IFRS 5 ne s'appliquait dans le secteur public que dans des circonstances limitées, il a décidé de supprimer dans les IPSAS les références aux normes comptables nationales ou internationales traitant des actifs non courants destinés à la vente et des activités abandonnées. L'IPSAS Board craignait que le maintien de telles références pouvait conduire certaines entités à suivre les dispositions d'IFRS 5 dans des circonstances ne le permettant pas.

L'IPSAS Board avait relevé que la norme IPSAS3, *Méthodes Comptables, Changements d'Estimations Comptables et Erreurs* donne des recommandations sur les choix de méthodes comptables à retenir en l'absence d'une IPSAS spécifiquement applicable à une transaction. Ces recommandations permettent d'adopter une méthode comptable cohérente avec la norme IFRS 5, dans le cas où l'entité juge cela approprié.

BC1A. Dans l'élaboration d'IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, l'IPSAS Board a conclu que, dans certaines circonstances, il serait approprié pour les entités du secteur public d'appliquer les dispositions d'IFRS 5. En conséquence, toutes les références pertinentes ont été ajoutées.

Révision d'IPSAS 19 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC2. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) Supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) Remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) Amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Révision d'IPSAS 19 résultant d'IPSAS 42, *Prestations sociales*

BC3. Lors de sa publication, la présente Norme excluait 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 ». Cette exclusion reflétait le point de vue à cette époque selon lequel (a) la détermination de ce qui constitue le fait générateur d'obligation et (b) l'évaluation du passif exigeaient un complément de réflexion.

BC4. Toutefois, la présente Norme n'interdisait pas de comptabiliser des provisions relatives à des prestations sociales et imposait de fournir des informations lorsqu'une entité décidait de comptabiliser une provision au titre de telles obligations.

BC5. Après la publication d'IPSAS 42, toutes les prestations sociales (telles que définies dans cette Norme) seront comptabilisées conformément à cette Norme. En conséquence, la présente Norme a été révisée pour exclure toutes les prestations sociales qui entrent dans le champ d'IPSAS 42.

Révision de la norme IPSAS 19 selon le document Services collectifs et services aux particuliers (Amendements à IPSAS 19), publié en janvier 2020.

Services collectifs et services aux particuliers

BC6. Lorsque la norme IPSAS 19 a été publiée, « 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 des services fournis » étaient exclus de son champ d'application. Considérant les prestations sociales, la norme IPSAS 19 y référait en des termes généraux comme « 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) des 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 fournitures 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 manière à ce qu'ils aient accès à des services destinés à répondre à leurs besoins particuliers, ou à compléter leurs revenus. »

BC7. La norme IPSAS 42, Prestations sociales, a été publiée en janvier 2019. Elle a apporté un amendement à la norme IPSAS 19, qui exclut désormais de son champ d'application les prestations sociales qui appartiennent au champ d'application de la norme IPSAS 42 (à savoir les transferts en espèces [y compris des équivalents de trésorerie], à condition d'atténuer les effets des risques sociaux, plutôt qu'un éventail plus large de transactions définies comme prestations sociales). L'une des conséquences de cet amendement est d'inscrire dans le champ d'application de la norme IPSAS 19 toute provision et tout passif éventuel résultant de transactions précédemment exclues du champ d'application de la norme IPSAS 19, mais qui n'entrent pas dans le champ d'application de la norme IPSAS 42. L'IPSASB a donc convenu de fournir des indications sur la comptabilisation de ces transactions. Comme il a été précédemment indiqué dans la norme IPSAS 19, une question centrale pour les parties prenantes était de savoir si une provision relative à ces transactions avait lieu d'être.

BC8. De telles transactions ont été décrites dans le document de consultation (CD), Comptabilisation des produits et des charges sans contrepartie directe (publié par l'IPSASB en août 2017), comme des « services collectifs » et comme « des services universellement accessibles ». (Comme précisé au paragraphe BC10, l'IPSASB a par la suite décidé de remplacer « universellement accessibles » par « services aux particuliers ».) Dans le document de consultation en question, l'IPSASB a exprimé un point de vue préliminaire selon lequel « les transactions sans contrepartie directe liées à des services universellement accessibles et aux services collectifs n'imposent pas une obligation de performance au bénéficiaire de la ressource. » En conséquence, une approche basée sur l'obligation de performance pour comptabiliser une charge

sans contrepartie directe liée à ces transactions ne serait pas appropriée. Les répondants au CD ont de façon générale soutenu ce point de vue préliminaire.

BC9. L'IPSASB a indiqué dans le CD qu'une « entité du secteur public peut avoir un certain nombre d'obligations futures liées à la prestation des services universellement accessibles et des services collectifs. De telles obligations constituent un aspect des activités courantes des gouvernements et d'autres entités du secteur public. Cependant, seules les obligations actuelles donnent lieu à des passifs. Le fait qu'on s'attend à ce que des ressources soient sacrifiées à l'avenir ne signifie pas, en tant que tel, qu'une obligation actuelle existe. Ainsi, L'IPSASB considère que les services universellement accessibles et que les services collectifs ne donnent pas lieu à des obligations, et qu'en conséquence ils ne donnent lieu à aucun passif ni à aucune charge antérieurs à leur fourniture aux bénéficiaires ».

BC10. Les répondants au CD ont de façon générale soutenu cette position, et l'IPSASB a convenu de fournir un guide d'application sur la comptabilisation de ces transactions selon l'approche exposée dans le CD. L'IPSASB a également constaté que pour certains répondants le terme « services universellement accessibles » pouvait induire en erreur. Elle a convenu d'éviter ce terme et d'utiliser à la place le terme « services aux particuliers », en cohérence avec le terme employé dans les statistiques des finances publiques (GFS) et celui employé dans les travaux antérieurs de l'IPSASB sur les prestations sociales.

BC11. L'IPSASB a pris cette décision dans la mesure où la prestation de services collectifs ou de services aux particuliers ne donne lieu à aucun passif ni à aucune charge avant que lesdits services n'aient été fournis aux bénéficiaires. Il convient de comptabiliser la prestation de ces services selon d'autres normes IPSAS. Ainsi, la norme IPSAS 39, Avantages du personnel, traite la question des charges engagées liées au personnel employé pour fournir ces services. La norme IPSAS 12, Stocks, traite la question des charges engagées pour fournir des biens à des particuliers ou à des ménages, la norme IPSAS 41, Instruments financiers, traite quant à elle, la question des passifs financiers qui peuvent être encourus lors de l'acquisition de biens ou de services.

BC12. Tout en convenant qu'aucun passif ni aucune charge ne sont liés à la prestation des services collectifs ou des services aux particuliers avant que ces services ne soient effectivement fournis à leurs bénéficiaires, l'IPSASB a noté que malgré le fait que les services collectifs et les services aux particuliers soient de nature différente, les raisons pour lesquelles aucune provision n'en résulte pas plus tôt (concernant ces deux catégories de charges) sont similaires. L'IPSASB a convenu que le guide d'application devrait refléter cet état de fait.

BC13. L'IPSASB a noté que les services collectifs constituent des activités courantes du secteur public. Le paragraphe 26 de la norme IPSAS 19 stipule « qu'aucune provision n'est comptabilisée pour des coûts qui doivent être encourus pour poursuivre les activités courantes d'une entité dans le futur ». En conséquence, l'IPSASB a convenu que la comptabilisation d'une provision pour des services collectifs serait contraire aux dispositions du paragraphe 26 de la norme IPSAS 19.

BC14. L'IPSASB a noté que les services aux particuliers constituent des activités courantes

du secteur public de la même manière que les services collectifs, et que la comptabilisation d'une provision pour ces services serait également contraire aux dispositions du paragraphe 26 de la norme IPSAS 19.

BC15. L'IPSASB a examiné la question de savoir si des informations spécifiques concernant les services collectifs ou les services aux particulières étaient nécessaires. Elle a conclu que les dispositions des normes IPSAS 1, Présentation des états financiers, IPSAS 2, Tableaux des flux de trésorerie, et IPSAS 18, Information sectorielle, ainsi que les différentes normes IPSAS portant sur des transactions particulières fourniraient les informations nécessaires pour répondre aux besoins des utilisateurs. En conséquence, l'IPSASB a convenu qu'aucune information spécifique concernant les services collectifs et les et services aux particuliers n'était exigée.

Réponses à l'exposé-sondage 67 (ED 67), Services collectifs, services aux particuliers et aide d'urgence (Amendements à la norme IPSAS 19)

BC16. L'IPSASB a publié ses propositions dans l'ED 67, Services collectifs, services aux particuliers et aide d'urgence (Amendements à la norme IPSAS 19) en janvier 2019.

BC17. De façon générale, les répondants ont soutenu les propositions concernant les services collectifs et les services aux particuliers, mais ils ont soulevé un certain nombre de questions destinées à être examinées par l'IPSASB en vue de la finalisation des amendements.

BC18. Nombre de ces questions étaient en lien avec la définition d'un service collectif et d'un service aux particuliers.

L'IPSASB a décidé de n'apporter aucune modification aux définitions pour les raisons suivantes :

(a) Certains répondants ont remis en question la nécessité de disposer de deux définitions dans la mesure où le traitement comptable était le même. L'IPSASB a considéré qu'étant donné que la nature des services collectifs est différente de celle des services aux particuliers il était pertinent de conserver deux définitions distinctes. L'IPSASB a considéré que cela serait cohérent avec l'approche adoptée dans les GFS.

(b) Certains répondants ont fait remarquer que les services collectifs et les services aux particuliers constituent des transactions sans effet de trésorerie et que les définitions devraient le faire apparaître. L'IPSASB a décidé de spécifier, dans le guide d'application, la nature sans effet de trésorerie des services collectifs et des services aux particuliers.

(c) Certains répondants ont posé la question des raisons de l'absence de référence aux biens dans la définition des services collectifs, alors qu'il en est fait référence dans la définition des services aux particuliers. L'IPSASB a noté que les actifs (tels que les lampadaires) qui sont utilisés pour fournir un service collectif sont désignés dans les GFS comme des biens collectifs. Cependant, de tels actifs restent sous le contrôle de l'entité, et ne sont pas transférés aux bénéficiaires des services. En conséquence, L'IPSASB a convenu de ne pas inclure les biens dans la définition des services collectifs.

(d) Un répondant a proposé d'amender la définition des services collectifs et des services aux particuliers précisant qu'il s'agit de services fournis en continu. L'IPSASB a considéré qu'il est implicitement fait référence à cet aspect dans la description des services collectifs et des services aux particuliers comme activités courantes des entités du secteur public. Elle a convenu qu'aucune modification des définitions n'était nécessaire. L'IPSASB a noté que l'une des conséquentes du fait que les services collectifs et les services aux particuliers soient fournis en continu est qu'aucune provision n'est comptabilisée, car l'évènement passé qui engendre une obligation actuelle a lieu simultanément à la prestation des services qui satisfont cette obligation.

BC19. D'autres questions liées à la comptabilisation des services collectifs et des services aux particuliers. La proposition de ne comptabiliser aucune provision pour ces transactions a été fortement approuvée, mais pour certains répondants les raisons qui l'expliquent devraient être mieux précisées. Tenant compte de ces commentaires, l'IPSASB est arrivée aux conclusions ci-après :

(a) Selon certains répondants, les services collectifs et les services aux particuliers, en plus d'être des activités courantes d'une entité du secteur public, ne sont pas indépendants des actions futures de l'entité, comme indiqué dans le paragraphe 27 de la norme IPSAS 19. Ces répondants ont considéré que ce fait devrait être discuté dans le document de prises de position définitives. L'IPSASB a convenu que cela peut être vrai dans certains cas, mais a noté qu'il existe, dans de nombreux pays, des dispositions légales qui encadrent la prestation des services collectifs d'un gouvernement ou d'une autre entité du secteur public. Bien qu'il puisse y avoir des éléments soumis à appréciation concernant la façon de fournir les services, l'obligation de les fournir demeure. En conséquence, l'IPSASB a décidé de ne pas tenir compte de cette observation.

(b) Les répondants ont noté que l'IPSASB avait reconnu, dans la norme IPSAS 42, que certaines parties prenantes avaient considéré qu'une entité qui doit comptabiliser d'importants passifs pour que les services soient fournis dans le futur, sans comptabiliser des taxes futures à payer pour ces services, était peu susceptible de répondre aux objectifs de l'information financière et de satisfaire aux critères des caractéristiques qualitatives. Les répondants ont considéré que ce raisonnement s'appliquait de la même façon aux services collectifs et aux services aux particuliers. L'IPSASB a exprimé son accord.

(c) Certains répondants ont noté qu'alors que l'intention d'une entité de fournir des services collectifs ou des services aux particuliers ne donne lieu à aucune provision, une telle provision peut découler d'un contrat contraignant. L'IPSASB a exprimé son accord et a convenu d'inclure des indications supplémentaires à cet effet.

(d) Certains répondants ont exprimé leurs préoccupations quant au traitement des coupons évoqués dans l'ED 67. Ils ont soulevé la question de savoir si ces derniers devaient être traités de la même façon que les programmes de fidélité, tels que les programmes de fidélité du voyageur des compagnies aériennes (frequent flyer programs). L'IPSASB a tenu compte de ces préoccupations et a

noté que le traitement adéquat (en ce qui concerne l'évènement passé et par conséquent le fait générateur de comptabilisation) variera en fonction des conditions d'utilisation des coupons. L'IPSASB a convenu qu'il n'était pas approprié de fournir des indications concernant ces différentes circonstances.

Aide d'urgence

BC20. L'IPSASB a présenté des propositions concernant la comptabilisation de l'aide d'urgence dans l'ED 67. De nombreux répondants ont soutenu l'idée d'inclure des indications sur ce point, ils ont néanmoins soulevé plusieurs questions. Ils ont considéré qu'une définition de l'aide d'urgence serait nécessaire, malgré le fait que la diversité des pratiques dans les différents pays rendrait cette tâche difficile. Les répondants ont également posé la question de savoir si la distinction proposée entre l'aide d'urgence comme une activité courante des services de l'État et l'aide d'urgence fournie pour répondre à des situations particulières d'urgence était toujours pertinente, et si elle était applicable de façon systématique. Les répondants ont également soulevé la question de la façon dont d'autres formes d'aide, qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'aide d'urgence, doivent être comptabilisées.

BC21. Tenant compte de ces préoccupations, l'IPSASB a décidé de ne pas poursuivre son travail sur les indications sur l'aide d'urgence élaborées dans l'ED 67. Elle a décidé de traiter la question lors de la consultation à mi-parcours sur son programme de travail, en 2021.

Révision d'IPSAS 19 suite au *COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur*

BC22. L'IPSASB a publié *Services collectifs et individuels (Amendements à IPSAS 19)* en janvier 2020. Au moment où ces amendements ont été finalisés, le Conseil a décidé qu'une entité devait les appliquer pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2022.

BC23. En juin 2020, l'IPSASB a discuté de l'effet de la pandémie de COVID-19 sur l'information financière. Le Conseil a noté que la pandémie a créé des pressions importantes sur les ressources que les entités du secteur public pourraient autrement allouer à la mise en œuvre de ces modifications.

BC24. Le Conseil a conclu que le report, en période de perturbation importante, apporterait un soulagement opérationnel indispensable aux entités du secteur public. Par conséquent, le Conseil a décidé de proposer un report d'un an de la date d'entrée en vigueur de ces modifications.

BC25. Le Conseil n'a proposé aucun changement aux modifications autres que le report de la date d'entrée en vigueur. L'application anticipée des modifications continuera d'être autorisée.

Révision d'IPSAS 19 suite aux *améliorations apportées aux IPSAS, 2021*

BC26. L'IPSASB a examiné les révisions apportées à IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, incluses dans *Contrats onéreux — Coût d'exécution d'un contrat (modifications d'IAS 37*), publiées par l'IASB en mai 2020. Il s'est également intéressé aux motivations ayant amené l'IASB à apporter ces amendements comme

exposé dans sa Base de Conclusions avant de convenir qu'il n'y avait pas aucune raison propre au secteur public de ne pas adopter ces amendements.

Guide d'application

Ce guide accompagne IPSAS 19, mais il n'en fait pas partie.

Comptabilisation

IG1. Toutes les entités mentionnées dans les exemples ont une date de reporting fixée au 31 décembre. Dans tous les cas, on suppose que l'on peut estimer de manière fiable toute sortie de ressources attendue. Dans certains exemples, les circonstances décrites ont pu entraîner une dépréciation des actifs- cet aspect n'est pas traité dans les exemples.

IG2. Les exemples renvoient aux paragraphes de la présente Norme qui sont particulièrement pertinents. Le guide doit être lue dans le contexte de l'intégralité des dispositions normatives.

IG3. Les références à la « meilleure estimation » sont des références au montant de la valeur actuelle lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif.

Garanties

IG4. Le ministère A produit des équipements de recherche et de sauvetage à son propre usage, mais également en vue de la vente au public. Au moment de la vente, le ministère accorde aux acheteurs des garanties relatives à certains produits. Selon les termes du contrat de vente, le ministère s'engage à réparer ou à remplacer le produit si des défauts de fabrication sont constatés dans les trois ans suivant la date de la vente. Sur la base de l'expérience passée, il est probable (c'est-à-dire plus probable qu'improbable) qu'il y aura un certain nombre de réclamations au titre de la garantie.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur de l'obligation est la vente du produit avec garantie, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable pour les garanties dans leur ensemble (voir paragraphe 32).

Conclusion

Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation des coûts de réparation des produits sous garantie vendus au plus tard à la date de reporting (voir paragraphes 22 et 32).

Terrains pollués - Législation devant être promulguée de façon quasiment certaine

IG5. Un gouvernement provincial est propriétaire d'un entrepôt situé sur un terrain proche d'un port. Le gouvernement provincial a conservé la propriété du terrain parce qu'il pourrait en avoir besoin pour l'expansion future de ses activités portuaires. Depuis dix ans, un groupement de fermiers loue le site comme lieu d'entreposage de produits chimiques à usage agricole. Le gouvernement national annonce son intention de

promulguer une réglementation environnementale imposant aux propriétaires fonciers d'assumer la responsabilité de pollutions environnementales, y compris le coût de dépollution du terrain contaminé. En conséquence, le gouvernement provincial met en place une politique relative aux substances chimiques dangereuses et commence à appliquer cette politique à ses activités et à ses biens immobiliers. A ce stade, il apparaît que les substances chimiques à usage agricole ont contaminé le terrain contigu à l'entrepôt. Le gouvernement provincial ne dispose d'aucun recours à l'égard des fermiers ou de sa compagnie d'assurance pour les frais de dépollution. Au 31 décembre 2001, il est quasiment certain qu'un projet de loi imposant la dépollution des terrains pollués sera promulgué peu de temps après la clôture de l'exercice.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur de l'obligation est la contamination des terrains du fait de la quasi-certitude de l'adoption d'une législation imposant la dépollution.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion

Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation des coûts de dépollution (voir paragraphes 22 et 30).

Pollution et obligation implicite

IG6. Un gouvernement affiche très largement une politique de préservation de l'environnement selon laquelle il s'engage à nettoyer tout ce qu'il a pollué. Le gouvernement a de tout temps honoré cette politique affichée. Il n'y a aucune législation environnementale en place dans la juridiction. Au cours d'un exercice naval, un navire est endommagé et perd un important volume de carburant. Le gouvernement accepte de payer les frais de dépollution immédiate ainsi que les coûts courants de surveillance et d'assistance à la faune marine et aux oiseaux.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est la pollution de l'environnement, qui crée une obligation implicite car la politique et la pratique antérieure du gouvernement a créé chez les tiers concernés une attente fondée qu'il procèdera à une dépollution.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion

Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation des coûts de dépollution (voir paragraphes 22 et 30).

Gravière

IG7. Un gouvernement exploite une gravière sur un terrain qu'il loue à des conditions commerciales auprès d'une société du secteur privé. Le gravier est utilisé pour la construction et la maintenance des routes. L'accord avec les propriétaires prévoit que le gouvernement remettra en état le site de la carrière en démantelant toutes les constructions, en remodelant le terrain et en remplaçant la couche de terre superficielle. 60 % du coût final de remise en état est lié au démantèlement des constructions de la carrière et à la remise en état du site, et 40 % résultera de l'extraction de gravier. À la date de reporting, les immeubles de la carrière ont été construits et l'excavation du site a commencé, mais aucun gravier n'a encore été extrait.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - La construction d'immeubles et l'excavation de la carrière crée l'obligation juridique, selon les termes de l'accord, d'enlever les immeubles et de réhabiliter le site ; il s'agit donc d'un fait générateur d'obligation. Toutefois, il n'existe à la date de reporting aucune obligation de remédier aux dommages qui seront causés par l'extraction du gravier.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion

Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation de 60 % des coûts finaux de démantèlement des constructions et de réhabilitation du site (voir paragraphe 22). Ces coûts sont inclus dans le coût de la carrière. Les 40 % de coûts résultant de l'extraction du gravier sont comptabilisés au passif progressivement, lorsque le gravier est extrait.

Politique de remboursement

IG8. Une administration publique de distribution au détail intervient en tant qu'organe centralisé d'achat et permet au public d'acheter les surplus de stocks. Elle a pour politique de rembourser les achats des clients non satisfaits même s'il n'y a aucune obligation juridique de le faire. Cette politique est largement connue.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est la vente des fournitures qui crée une obligation implicite car la pratique de l'administration a créé chez ses clients une attente fondée qu'elle procèdera au remboursement des achats.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre une obligation - Il est probable qu'une certaine proportion de produits sera retournée pour remboursement (voir paragraphe 32).

Conclusion

Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation des coûts de remboursement (voir paragraphes 18 (définition d'une obligation implicite), 22, 25 et 32).

Fermeture d'une division - Décision qui n'est pas mise en œuvre avant la date de reporting

IG9. Le 12 décembre 2004, une autorité publique décide de fermer une division d'un organisme public. Cette décision n'a pas été communiquée aux personnes concernées avant la date de reporting (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).

Externalisation d'une division - Décision mise en œuvre avant la date de reporting

IG10. Le 12 décembre 2004, une autorité publique décide d'externaliser une division d'un ministère. Le 20 décembre 2004, un plan détaillé d'externalisation de la division a été adopté par l'autorité publique, et les avis de licenciement ont été adressés au personnel de la division.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est la communication de la décision aux membres du personnel, qui crée une obligation implicite à compter de cette date, car cela crée une attente fondée de l'externalisation de la division.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion

Une provision est comptabilisée au 31 décembre 2004, correspondant à la meilleure estimation des coûts de l'externalisation de la division (voir paragraphes 22 et 83).

Obligation juridique d'équiper des locaux de filtres à air

IG11. En vertu d'une nouvelle législation, une autorité locale est tenue d'équiper ses locaux de filtres à air d'ici au 30 juin 2005. L'entité n'a pas monté les filtres à air.

Analyse

(a) À la date de reporting du 31 décembre 2004

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Il n'y a pas d'obligation car il n'y a pas de fait générateur d'obligation ni au titre des coûts de montage des filtres à air ni au titre des amendes prévues par la législation.

Conclusion

Aucune provision n'est comptabilisée pour le coût de montage des filtres à air (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

Analyse

(a) À la date de reporting du 31 décembre 2005

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Il n'y a toujours pas d'obligation au titre des coûts de montage des filtres à air car il n'y a pas eu de fait générateur d'obligation (montage des filtres). Cependant, il pourrait y avoir une obligation de payer des amendes ou des pénalités en vertu de la législation car le fait générateur d'obligation (à savoir la non-conformité des locaux accessibles au public) s'est produit.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre une obligation - L'évaluation de la probabilité qu'il y a d'encourir des amendes et pénalités pour non respect de la réglementation dépend de celle-ci et de la rigueur de sa mise en application.

Conclusion

Aucune provision n'est comptabilisée au titre du coût de montage des filtres à air. En revanche, une provision est comptabilisée correspondant à la meilleure estimation des amendes et pénalités, dont il est plus probable qu'improbable qu'elles seront infligées (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

Reconversion du personnel suite à une modification du système d'imposition des résultats

IG12. Le gouvernement introduit un certain nombre de changements dans le système d'imposition des résultats. En conséquence de ces changements, le ministère des Finances (entité présentant les états financiers) doit reconvertir une proportion importante de son personnel administratif et de contrôle pour être à même de continuer à se conformer à la réglementation des services financiers. À la date de reporting, aucune reconversion du personnel n'a eu lieu.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Il n'y a pas d'obligation puisque aucun fait générateur d'obligation (reconversion) n'a eu lieu.

Conclusion

Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

Un contrat déficitaire

IG13. [Supprimé]

Une garantie unique

IG14. [Supprimé]

Une action en justice

IG15. Après un déjeuner, en 2004, dix personnes sont mortes probablement suite à un empoisonnement alimentaire causé par des produits vendus par le restaurant d'un musée public (l'entité présentant les états financiers). Des actions légales sont intentées pour obtenir réparation de l'entité mais celle-ci conteste sa responsabilité. Jusqu'à la date d'approbation des états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2004, les avocats de l'entité déclarent qu'il est probable que celle-ci ne sera pas reconnue responsable. Mais lorsque l'entité établit les États financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2005, ses avocats déclarent que, compte tenu des développements de l'affaire, il est probable que l'entité sera reconnue coupable.

Analyse

(a) Au 31 décembre 2004.

Obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation - Sur la base des indications disponibles à l'époque où les états financiers ont été approuvés, il n'existe aucune obligation résultant d'événements passés.

Conclusion

Aucune provision n'est comptabilisée par le musée (voir paragraphes 23 et 24). L'affaire en question est indiquée en tant que passif éventuel à moins que la probabilité pour qu'il y ait sortie de ressources ne soit considérée comme faible (paragraphes 100 et 109).

Analyse

(a) Au 31 décembre 2005.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Sur la base des indications disponibles, il existe une obligation actuelle.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion

Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure du montant qui permettra d'éteindre l'obligation (voir paragraphes 22 à 24 et 109).

Entretien et réparations

IG16. En plus de l'entretien de routine, certains actifs demandent, selon une certaine périodicité, des dépenses importantes au titre de réparations majeures ou de la remise en état et du remplacement des principales composantes. IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* fournit des commentaires indications sur l'affectation à ses différentes composantes des dépenses encourues au titre d'un actif lorsque ces composantes ont des durées d'utilité différentes ou lorsqu'elles procurent des avantages à un rythme différent.

Coûts de remise à neuf - Aucune disposition législative

IG17. La chaudière d'un immeuble donné en location par un ministère à plusieurs locataires du secteur public comporte un revêtement réfractaire qui doit être remplacé tous les cinq ans pour des raisons techniques. À la date de reporting, le revêtement est utilisé depuis trois ans.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation - Il n'existe aucune obligation actuelle.

Conclusion

Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

Le coût de remplacement du revêtement intérieur n'est pas comptabilisé car, à la date de reporting, il n'existe aucune obligation de remplacer le revêtement indépendamment des opérations futures de l'entité - même l'intention d'encourir la dépense dépend de la décision de l'entité de continuer à utiliser la chaudière ou de remplacer son revêtement intérieur. Au lieu de comptabiliser une provision, l'amortissement du revêtement intérieur doit prendre en compte l'effet de sa consommation, c'est-à-dire en amortissant celui-ci sur cinq ans. Les coûts de changement du revêtement encourus ultérieurement sont comptabilisés en tant qu'actif et la consommation de chaque nouveau revêtement est traduite par un amortissement sur les cinq années suivantes.

Coûts de remise à neuf - Disposition législative

IG18. Un service public de cartographie est tenu, de par la loi, de procéder à la révision de ses aéronefs dédiés tous les trois ans.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation - Il n'existe aucune obligation actuelle.

Conclusion

Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

Les coûts de révision des aéronefs ne sont pas comptabilisés en tant que provision pour les mêmes raisons que le coût du remplacement du revêtement intérieur n'est pas comptabilisé en tant que provision dans l'exemple 11A. Même une disposition d'ordre légal relative à la révision ne donne aux coûts de révision la nature d'un passif, car il n'existe aucune obligation de révision des appareils indépendamment des opérations futures de l'entité - l'entité pourrait éviter cette dépense future par ses actions futures, par exemple en vendant l'appareil.

Informations à fournir

Deux exemples d'informations imposées par le paragraphe 98 sont présentés ci-après.

Garanties

IG19. Un ministère chargé de la prévention des accidents sur le lieu de travail donne des

garanties aux acheteurs de ses produits de sécurité. Aux termes de cette garantie, il s'engage à réparer ou remplacer, dans un délai de deux ans à compter de la vente, les articles dont les performances ne sont pas satisfaisantes. À la date de reporting, une provision de 60 000 unités monétaires a été comptabilisée. Cette provision n'a pas été actualisée car l'effet de l'actualisation n'est pas significatif. Les informations fournies sont les suivantes :

Une provision de 60 000 unités monétaires a été comptabilisée pour les actions en garantie attendues sur des produits vendus au cours des trois derniers exercices. Il est attendu que ces dépenses seront en majorité encourues au cours du prochain exercice et qu'elles le seront intégralement dans les deux ans suivant la date de reporting.

Coûts de démantèlement

IG20. En 2005, un laboratoire public de recherche qui utilise un réacteur nucléaire pour la production de radio-isotopes destinés à des fins médicales comptabilise une provision pour coûts de démantèlement de 300 millions d'unités monétaires. La provision est estimée en partant de l'hypothèse que le démantèlement interviendra dans un délai de 60 à 70 ans. Toutefois, il est possible qu'il n'intervienne que dans un délai de 100 à 110 ans, auquel cas la valeur actualisée des coûts s'en trouverait sensiblement réduite. Les informations fournies sont les suivantes :

Une provision de 300 millions d'unités monétaires a été comptabilisée pour coûts de démantèlement. Ces coûts devraient être encourus entre 2065 et 2075 ; toutefois, il existe une probabilité pour que le démantèlement n'ait pas lieu avant 2100-2110. Si les coûts étaient évalués sur la base de l'hypothèse qu'ils ne seraient pas encourus avant 2100-2110, la provision serait réduite à 136 millions. La provision a été estimée sur la base de la technologie existante, à prix courants, et actualisée en utilisant un taux d'actualisation réel de 2 %t.

Dispense d'informations à fournir

L'exemple ci-dessous est donné au titre des informations à fournir imposées par le paragraphe 109 dans le cas où certaines informations imposées ne seraient pas fournies parce que cela serait de nature à causer un préjudice sérieux à l'entité.

IG21. Un centre de recherche public a un litige avec une société qui l'accuse de contrefaçon de brevets relatifs à l'utilisation de matériels génétiques et réclame un montant de dommages et intérêts de 100 millions d'unités monétaires. Le centre de recherche comptabilise une provision correspondant à sa meilleure estimation de l'obligation correspondante mais ne fournit aucune des informations imposées par les paragraphes 97 et 98 de la présente Norme. Les informations fournies sont les suivantes :

Un procès a été intenté à l'encontre du centre par une entreprise qui l'accuse de contrefaçon de brevets et réclame 100 millions d'unités monétaires de dommages et intérêts. Les informations généralement imposées par IPSAS 19, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, ne sont pas fournies car cela risquerait d'être sérieusement préjudiciable à l'issue du procès. Le conseil d'administration estime que l'entreprise obtiendra gain de cause.

Exemple d'illustration

Cet exemple accompagne IPSAS 19, mais il n'en fait pas partie intégrante.

Valeur actuelle d'une provision

L'exemple suivant illustre les écritures de journal effectuées lors de la comptabilisation initiale de la valeur actuelle d'une provision et la comptabilisation ultérieure d'augmentations de la valeur actuelle de cette provision. Ces augmentations de la provision sont comptabilisées comme une charge d'intérêts (paragraphe 70).

IE1. La valeur attendue d'une provision à la fin de l'année 5 s'élève à 2 000 unités monétaires. Cette valeur attendue n'a pas été ajustée pour prendre en compte les risques. Un taux d'actualisation approprié qui prend en compte le risque lié à ce flux de trésorerie a été estimé à 12 %.

IE2. Les écritures de journal destinées à enregistrer la provision et les changements annuels de valeur de cette provision se présentent comme suit :

Fin de l'exercice en cours			
Débit	Charges	1134,85	
Crédit	Provision		1134,85
Fin de l'année 1			
Débit	Charge d'intérêts	136,18	
Crédit	Provision		136,18
Fin de l'année 2			
Débit	Charge d'intérêts	152,52	
Crédit	Provision		152,52
Fin de l'année 3			
Débit	Charge d'intérêts	170,83	
Crédit	Provision		170,83
Fin de l'année 4			
Débit	Charge d'intérêts	191,33	
Crédit	Provision		191,33
Fin de l'année 5			
Débit	Charge d'intérêts	214,29	
Crédit	Provision		214,29

Calculs		**Augmentation**
Moment présent:	Valeur actuelle = 2 000/(1,12)5 = 1134,85	
Fin de l'année 1:	Valeur actuelle = 2 000/(1,12)4 = 1271,04	136,18
Fin de l'année 2:	Valeur actuelle = 2 000/(1,12)3 = 1423,56	152,52
Fin de l'année 3:	Valeur actuelle = 2 000/(1,12)2 = 1594,39	170,83
Fin de l'année 4:	Valeur actuelle = 2 000/(1,12)1 = 1785,71	191,33
Fin de l'année 5 :	Valeur actuelle = 2 000/(1,12)0 = 2 000,00	214,29

Comparaison avec IAS 37

IPSAS 19, s'inspire essentiellement de IAS 37 (1998). Les principales différences entre IPSAS 19 et IAS 37 sont les suivantes :

- IPSAS 19 contient un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 37 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public. IPSAS 19 précise qu'elle ne s'applique pas aux prestations sociales qui entrent dans le champ d'application d'IPSAS 42, *Prestations sociales*.
- Le texte en caractères gras de IAS 37 a été modifié et un commentaire supplémentaire à celui de IAS 37 a été inclus dans IPSAS 19 pour préciser que dans le cas de contrats déficitaires, c'est l'obligation actuelle, nette des recouvrements, qui est comptabilisée en tant que provision.
- Le paragraphe du champ d'application de IPSAS 19 précise que si les provisions, les passifs éventuels et les actifs éventuels résultant des avantages du personnel sont exclus du champ d'application de la Norme, celle-ci s'applique cependant bien aux provisions, passifs éventuels et actifs éventuels résultant des indemnités de fin de contrat de travail résultant d'une restructuration traitées dans la Norme.
- Dans certains cas, IPSAS 19 utilise une terminologie différente de celle de IAS 37. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « ressources » et « état de la situation financière » dans IPSAS 19. Les termes équivalents de IAS 37 sont « produits » et « compte de résultat ».
- IPSAS 19 contient les définitions de termes techniques utilisés dans IAS 37 et une définition supplémentaire de « contrats non (entièrement) exécutés ».
- La norme IPSAS 19 fournit des indications supplémentaires concernant les services collectifs et les services aux particuliers. Elle précise que les entités du secteur public ne comptabilisent aucune provision pour les services collectifs ou les services aux particuliers.
- Le guide d'application a été amendé pour mieux refléter le secteur public.
- IPSAS 19 contient un exemple d'illustration qui illustre les écritures de journal relatives à la comptabilisation du changement de valeur d'une provision dans le temps, sous l'effet du facteur d'actualisation.

IPSAS 20 — INFORMATION RELATIVE AUX PARTIES LIEES

Remerciements

IPSAS 20 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 24 (reformatée en 1994*) Information relative aux parties liées*, publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les extraits d'IAS 24 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 20 — INFORMATION RELATIVE AUX PARTIES LIÉES

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 20, *Information relative aux parties liées* a été publiée en octobre 2002.

Depuis cette date, IPSAS 20 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *IPSAS 39, Avantages du personnel* (publiée en juillet 2016)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en avril 2016)
- IPSAS 37, *Partenariats* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 35, *États financiers consolidés* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 20

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
2	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
4	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015
15	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015
24	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015 Améliorations des IPSAS Novembre 2010
27	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
32	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
33	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
38	Amendé	IPSAS 39 Juillet 2016
42A	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
42B	Nouveau	IPSAS 37 Janvier 2015 IPSAS 35 Janvier 2015
42C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
42D	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
42E	Nouveau	IPSAS 39 Juillet 2016
43	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015

Octobre 2002

IPSAS 20 — INFORMATION RELATIVE AUX PARTIES LIÉES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1–3
Définitions	4–17
Membre proche de la famille d'une personne	5
Principaux dirigeants	6–9
Parties liées	10–15
Rémunération des principaux dirigeants	16
Pouvoir de vote	17
La problématique des parties liées	18–21
Rémunération des principaux dirigeants	21
Importance relative	22
Informations à fournir	23–41
Informations à fournir sur le contrôle	25–26
Informations à fournir sur les opérations entre parties liées	27–33
Informations à fournir — Principaux dirigeants	34–41
Date d'entrée en vigueur	42–43
Base des conclusions	
Annexe — Exemples d'application de la Norme	
Comparaison avec IAS 24	

L'objectif et les paragraphes 1 à 43 exposent la Norme comptable internationale du secteur public 20, *Information relative aux parties liées* (IPSAS 20). Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 20 doit être lue dans le contexte de son objectif et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

L'objectif de la présente Norme consiste à exiger la fourniture d'informations sur l'existence de relations avec des parties liées, lorsqu'il y a une situation de contrôle, et la fourniture d'informations sur les opérations entre l'entité et ses parties liées, dans certaines circonstances. Cette information est nécessaire à des fins de reddition de comptes et pour faciliter la bonne compréhension de la situation financière et de la performance de l'entité présentant les états financiers. Les questions fondamentales en matière de fourniture d'informations sur des parties liées touchent à l'identification des parties qui contrôlent ou exercent une influence notable sur l'entité présentant les états financiers, et sur la détermination des informations à fournir à propos des opérations avec ces parties.

Champ d'application

1. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme lorsqu'elle fournit des informations relatives à des relations avec des parties liées et à certaines opérations entre parties liées.**

2. [Supprimé]

3. [Supprimé]

Définitions

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

   Les membres proches de la famille d'une personne sont les parents proches de cette personne ou les membres de la famille immédiatement proche dont on peut s'attendre à ce qu'elles influencent cette personne, ou soient influencées par elle, dans leurs relations avec l'entité.

   Les principaux dirigeants sont :

   (a) **tous les administrateurs ou les membres de l'organe de direction de l'entité ; et**

   (b) **d'autres personnes ayant l'autorité et la responsabilité de l'organisation, de la direction et du contrôle des activités de l'entité présentant les états financiers. Lorsqu'ils remplissent cette condition, les principaux dirigeants comprennent :**

      (i) **s'il y a un membre de l'organe de direction ou de l'entité correspondant à l'échelon central ayant l'autorité et la responsabilité de l'organisation, de la direction et du contrôle des activités de l'entité présentant les états financiers, ce membre ;**

      (ii) **les principaux conseillers de ce membre ; et**

      (iii) **s'il n'est pas déjà inclus dans** (a)**, le comité de direction de l'entité présentant les états financiers, y compris le directeur général ou le responsable permanent de l'entité présentant les états financiers.**

La tutelle désigne la supervision des activités d'une entité, assortie de l'autorité et de la responsabilité de contrôler ou d'exercer une influence notable sur les décisions financières et opérationnelles de l'entité.

Partie liée signifie que des parties sont considérées comme étant liées si une partie peut (a) **contrôler l'autre partie ou** (b) **exercer sur cette autre partie une influence notable lors de la prise de décisions financières et opérationnelles ou si la partie liée et une autre entité sont soumises à un contrôle commun. Sont des parties liées :**

(a) **les entités qui directement, ou indirectement par le biais d'un ou de plusieurs intermédiaires, contrôlent, ou sont contrôlées par l'entité présentant des états financiers ;**

(b) **les entreprises associées (voir IPSAS 36,** ***Participations dans des entreprises associées et des coentreprises***) ;

(c) **les personnes physiques détenant, directement ou indirectement, une participation dans l'entité présentant des états financiers, qui leur permet d'exercer une influence notable sur l'entité, et les membres proches de la famille de ces personnes ;**

(d) **les principaux dirigeants et les membres proches de leur famille ; et**

(e) **les entités dans lesquelles une participation substantielle est détenue, directement ou indirectement, par toute personne citée dans** (c) **ou** (d)**, ou sur lesquelles une telle personne peut exercer une influence notable.**

Une opération entre parties liées est un transfert de ressources ou d'obligations entre des parties liées, sans tenir compte du fait qu'un prix soit facturé ou non. Les opérations entre parties liées excluent toute opération avec une autre entité qui n'est une partie liée que par le fait de sa dépendance économique à l'égard de l'entité présentant les états financiers ou de l'État dont celle-ci fait partie.

La rémunération des principaux dirigeants est toute rémunération ou tout avantage directement ou indirectement acquis par les principaux dirigeants de l'entité présentant les états financiers, pour les services qu'ils fournissent en tant que membres de l'organe de direction ou en tant que membres du personnel de l'entité présentant les états financiers.

L'influence notable (aux fins de la présente Norme) est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une entité, sans toutefois exercer un contrôle sur ces politiques. Une influence notable peut être exercée de plusieurs manières, généralement par une représentation au conseil d'administration ou à un organe de direction équivalent, mais aussi, par exemple, par la participation (a) **au processus d'élaboration de la politique,** (b) **par des opérations importantes entre entités faisant partie de la même entité économique,** (c) **par l'échange de dirigeants ou** (d) **par la dépendance vis-à-vis d'informations techniques. Une influence notable peut être acquise par la détention d'une part d'intérêt, par l'effet de la réglementation ou d'un accord. En cas de détention d'une participation, une influence notable est présumée en vertu de la définition d'IPSAS 36.**

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

Membre proche de la famille d'une personne

5. L'exercice du jugement est nécessaire pour déterminer si une personne doit être identifiée comme un membre proche de la famille d'une personne aux fins de l'application de la présente Norme. En l'absence d'informations contraires tendant à montrer qu'un conjoint ou un autre parent est en situation de rupture avec la personne, les membres suivants de la famille immédiate et les parents proches sont présumés exercer, ou être soumis à, une influence de nature à satisfaire à la définition de membres proches de la famille d'une personne :

   (a) un conjoint, un partenaire familial, un enfant à charge ou un parent vivant sous le même toit ;

   (b) un grand-parent, un parent, un enfant qui n'est pas à charge, un petit-fils ou une petite-fille, un frère ou une sœur ; et

   (c) le conjoint ou le partenaire familial d'un enfant, un beau-parent, un beau-frère ou une belle-sœur.

Principaux dirigeants

6. Les principaux dirigeants incluent tous les administrateurs ou membres de l'organe de direction de l'entité présentant les états financiers ayant l'autorité et la responsabilité de l'organisation, de la direction et du contrôle des activités de l'entité. Au niveau de l'État, l'organe de direction peut être composé de représentants élus ou désignés (par exemple un président ou un gouverneur, des ministres, des conseillers municipaux ou les candidats à ces fonctions).

7. Lorsqu'une entité est soumise à la tutelle d'un représentant élu ou désigné de l'organe de direction de l'autorité publique à laquelle l'entité appartient, cette personne est incluse dans les principaux dirigeants si la fonction de tutelle comprend l'autorité et la responsabilité de l'organisation, de la direction et du contrôle des activités de l'entité. Dans de nombreuses juridictions, des conseillers importants de cette personne peuvent ne pas posséder l'autorité, légale ou autre, suffisante pour satisfaire à la définition des principaux dirigeants. Dans d'autres juridictions, des conseillers de cette personne peuvent être considérés comme répondant à la définition de principaux dirigeants du fait de leur relation de travail particulière avec une personne détenant le contrôle d'une entité. Ils ont donc accès à des informations confidentielles et peuvent être en mesure d'exercer un contrôle ou une influence notable sur une entité. Il y a lieu de faire preuve de jugement pour évaluer si une personne fait partie des principaux conseillers et si elle satisfait à la définition des principaux dirigeants, ou si elle est une partie liée.

8. L'organe de direction, ainsi que le directeur général et le comité de direction, dispose de l'autorité et de la responsabilité en vue de l'organisation et du contrôle des activités de l'entité, de la gestion des ressources de l'entité, et de la réalisation générale des objectifs de l'entité. En conséquence, les principaux dirigeants

comprennent le directeur général et le comité de direction de l'entité présentant les états financiers. Dans certaines juridictions, des fonctionnaires ne disposent pas d'une autorité et d'une responsabilité suffisantes pour satisfaire à la définition des principaux dirigeants (telle que définie dans la présente Norme) de l'entité de l'échelon central présentant les états financiers. Dans ces cas, les principaux dirigeants consisteront uniquement en des membres élus de l'organe de direction représentant la plus haute responsabilité au sein de l'État ; ces personnes sont généralement désignées sous le vocable « Ministres d'État ».

9. Le comité de direction d'une entité économique peut comprendre des personnes à la fois de l'entité contrôlante et d'autres entités qui constituent collectivement l'entité économique.

Parties liées

10. Lorsqu'on considère toutes les possibilités de relations entre parties liées, il faut prêter attention à la substance des relations, et pas simplement à leur forme juridique.

11. Lorsque deux entités ont un de leurs principaux dirigeants en commun, il est indispensable d'envisager la possibilité, et d'apprécier la probabilité, que cette personne puisse influencer les politiques des deux entités dans leurs opérations communes. Toutefois, le seul fait de l'existence d'un membre des principaux dirigeants en commun ne crée pas nécessairement une relation de parties liées.

12. Dans le cadre de la présente Norme, les parties suivantes ne sont pas considérées comme des parties liées :

(a) (i) les bailleurs de fonds dans le cadre de leur activité ordinaire en tant que telle ; et

(ii) les syndicats ;

au cours de leurs opérations normales avec une entité et simplement en raison de ces opérations (bien qu'ils puissent restreindre la liberté d'action d'une entité ou participer à son processus décisionnel) ; et

(b) une entité avec laquelle la relation est uniquement une relation d'agent.

13. Des relations de parties liées peuvent survenir lorsqu'une personne est un membre de l'organe de direction, ou bien participe aux décisions financières et opérationnelles au sein de l'entité présentant les états financiers. Des relations de parties liées peuvent également survenir par le biais de relations opérationnelles externes entre l'entité présentant les états financiers et la partie liée. De telles relations impliquent souvent un certain degré de dépendance économique.

14. La dépendance économique, où une entité est dépendante d'une autre en ce qu'elle dépend de celle-ci pour une part importante de son financement ou de la vente de ses biens et services, serait en elle-même peu susceptible d'aboutir au contrôle ou à l'influence notable, et est dès lors peu susceptible de donner lieu à une relation de partie liée. En tant que tel, un unique client, fournisseur, franchiseur, distributeur, ou agent général avec lequel une entité du secteur public réalise un volume d'opérations important ne sera pas une partie liée simplement en raison de la dépendance

économique qui en résulte. Toutefois, la dépendance économique, jointe à d'autres facteurs, peut donner lieu à une influence significative et dès lors à une relation de partie liée. L'évaluation de l'incidence de la dépendance économique sur une relation est affaire de jugement. Lorsque l'entité présentant les états financiers est économiquement dépendante d'une autre entité, l'entité présentant les états financiers est encouragée à mentionner l'existence de cette dépendance.

15. La définition d'une partie liée comprend les entités détenues par des dirigeants, des membres proches de la famille de telles personnes ou des actionnaires majoritaires (ou équivalent si l'entité ne dispose pas d'une structure formelle de capitaux propres) de l'entité présentant les états financiers. La définition de partie liée inclut également les circonstances au cours desquelles une partie a la capacité d'exercer une influence significative sur une autre partie. Dans le secteur public, une personne ou une entité peut être chargée d'une responsabilité de tutelle sur une entité présentant des états financiers, ce qui lui donne une influence notable sur les décisions financières et opérationnelles de l'entité présentant les états financiers, mais pas le contrôle. Pour les besoins de la présente Norme, l'influence notable est définie comme englobant les coentreprises.

Rémunération des principaux dirigeants

16. La rémunération des principaux dirigeants comprend la rémunération acquise par des personnes de l'entité présentant les états financiers, pour les services qu'ils lui fournissent en tant que membres de l'organe de direction ou en tant que membres du personnel. Les avantages directement ou indirectement acquis de l'entité pour des services à tout autre titre que celui de membre du personnel ou de membre de l'organe de direction ne répondent pas à la définition de rémunération des principaux dirigeants au sens de la présente Norme. Toutefois, le paragraphe 34 impose la fourniture d'informations relatives à certains de ces autres avantages. La rémunération des principaux dirigeants exclut toute contrepartie fournie uniquement en remboursement de dépenses encourues par ces personnes au profit de l'entité présentant les états financiers comme le remboursement de frais de logement associés à des voyages de nature professionnelle.

Pouvoir de vote

17. La définition d'une partie liée comprend toute personne physique détenant directement ou indirectement, dans les droits de vote de l'entité présentant des états financiers, une part qui lui permet d'exercer une influence notable sur l'entité. La détention d'une partie des droits de vote d'une entité peut survenir lorsqu'une entité du secteur public est constituée sous forme de société et qu'un organisme public ou ministériel détient des actions dans l'entité.

La problématique des parties liées

18. Les relations de parties liées existent dans l'ensemble du secteur public, parce que :

    (a) les unités administratives sont soumises à la direction générale de l'exécutif et, in fine, au parlement ou à un organe similaire composé de fonctionnaires désignés ou d'élus, et elles coopèrent à la réalisation des politiques du gouvernement ;

(b) il est fréquent que des ministères et des administrations mènent les activités nécessaires à la réalisation de différentes composantes de leurs tâches et de leurs objectifs par le biais d'entités contrôlées distinctes, et par le biais d'entités sur lesquelles elles détiennent une influence notable ; et

(c) des ministres ou d'autres membres élus ou désignés du gouvernement et du comité de direction peuvent exercer une influence significative sur les activités d'un ministère ou d'une administration.

19. La fourniture d'informations relatives à certaines relations de parties liées, à certaines opérations de parties liées ainsi qu'à la relation sous-jacente à ces opérations est nécessaire à des fins de reddition de compte ; elle permet aux utilisateurs de mieux comprendre les états financiers de l'entité présentant les états financiers, parce que :

(a) les relations de parties liées peuvent influencer la manière dont une entité interagit avec d'autres entités pour réaliser ses objectifs individuels, et la manière dont elle coopère avec d'autres entités pour atteindre des objectifs communs ou collectifs ;

(b) les relations de parties liées pourraient exposer une entité à des risques ou fournir des opportunités qui n'auraient pas existé en l'absence de ces relations ;

(c) les parties liées peuvent conclure des opérations que ne concluraient pas des parties non liées, ou peuvent accepter des opérations à des termes et conditions différents de ceux qui seraient normalement à la disposition de parties non liées. Ceci survient fréquemment dans les ministères et les administrations où des biens et des services font l'objet de transferts entre départements sur une base qui ne permet pas le recouvrement intégral du coût dans le cadre de procédures opérationnelles normales conformes à la réalisation des objectifs de l'entité présentant les états financiers et de l'État. Les gouvernements et les entités individuelles du secteur public sont censés utiliser les ressources avec efficacité et de la manière prévue, et faire usage des fonds publics avec la plus haute intégrité. L'existence de relations de parties liées signifie qu'une partie peut contrôler ou exercer une influence notable sur les activités d'une autre partie. Cette situation permet que des opérations se déroulent selon une base qui peut avantager une partie de manière inadéquate aux dépens d'une autre.

20. La fourniture d'informations relatives à certains types d'opérations qui surviennent entre parties liées et aux termes et conditions auxquels elles ont été menées permet aux utilisateurs d'évaluer l'impact de ces opérations sur la situation financière et sur la performance d'une entité ainsi que sa capacité à fournir les services prévus. Cette information permet également à l'entité d'être transparente à propos de ses activités avec des parties liées.

Rémunération des principaux dirigeants

21. Les principaux dirigeants occupent des postes à responsabilité au sein d'une entité. Ils sont responsables de la direction stratégique et de la direction opérationnelle d'une entité, et sont investis d'une autorité significative. Leurs salaires sont souvent fixés par voie réglementaire ou par un tribunal indépendant, ou un autre organe

indépendant de l'entité présentant les états financiers. Toutefois, leurs responsabilités peuvent les mettre en situation d'influencer les avantages liés à leur fonction qui leur échoient ou qui échoient à leurs parties liées. La présente Norme impose de fournir certaines informations à propos de (a) la rémunération des principaux dirigeants et des membres proches de la famille des principaux dirigeants pendant la période de reporting, (b) les prêts qui leur sont consentis et (c) les avantages qui leur sont accordées en échange des services qu'ils fournissent à l'entité en dehors de leur fonction de membre de l'organe de direction ou de membre du personnel. Les informations à fournir imposées par la présente Norme permettront d'appliquer les niveaux minimaux appropriés de transparence à la rémunération des principaux dirigeants et des membres proches de la famille des principaux dirigeants.

Importance relative

22. IPSAS 1 impose de présenter séparément les éléments significatifs. L'importance relative d'un élément est déterminée par référence à sa nature ou à son montant. Au moment d'évaluer l'importance relative d'opérations entre parties liées, la nature de la relation entre l'entité présentant les états financiers et la partie liée, tout comme la nature de l'opération, peut signifier qu'une opération est significative indépendamment de son montant.

Présentation

23. Dans de nombreux pays, les lois et les autres règles d'information financière faisant autorité exigent que les états financiers d'entités du secteur privé et d'entités commerciales du service public présentent des informations à propos de certaines catégories de parties liées et d'opérations entre parties liées. En particulier, l'attention se concentre sur les opérations conclues par l'entité avec ses administrateurs ou les membres de son organe de direction et avec son comité de direction, en particulier leur rémunération et leurs emprunts. Ceci résulte (a) de la responsabilité des administrateurs, des membres des organes de direction et du comité de direction inhérente au droit des sociétés, et (b) de leurs importants pouvoirs d'affectation des ressources de l'entité. Dans certaines juridictions, des exigences similaires figurent dans les textes législatifs et les réglementations applicables aux entités du secteur public.

24. Certaines Normes IPSAS exigent également de fournir des informations sur les opérations entre parties liées. Ainsi, IPSAS 1 impose de fournir des informations sur les montants dus et à recevoir d'entités contrôlantes, d'entités contrôlées, d'entités associées et autres parties liées. IPSAS 38, *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités*, exige qu'une entité fournisse des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers consolidés d'appréhender la composition de l'entité économique ainsi que sur chaque partenariat ou entreprise associée significatifs pour l'entité présentant les états financiers.

Informations à fournir sur le contrôle

25. **Lorsqu'il y a une situation de contrôle, des informations sur les relations entre parties liées doivent être fournies, qu'il y ait eu ou non des opérations entre les parties liées.**

26. Afin que le lecteur des états financiers puisse se faire une opinion sur les effets des relations entre parties liées sur une entité présentant les états financiers, il est approprié de fournir des informations sur les relations avec la partie liée lorsqu'il existe une situation de contrôle, qu'il y ait eu ou non des opérations entre les parties liées. Cela implique de fournir les noms des entités contrôlées, le nom de l'entité contrôlante immédiate et le nom de l'entité contrôlante ultime, le cas échéant.

Informations à fournir sur les opérations entre parties liées

27. **S'agissant d'opérations entre parties liées, à l'exception des opérations qui interviendraient dans une relation normale de fournisseur ou de client/destinataire à des termes et conditions ni plus ni moins favorables que ceux que l'on peut raisonnablement estimer que l'entité aurait adoptés pour traiter avec cette personne ou cette entité à des conditions normales de marché dans les mêmes circonstances, l'entité présentant les états financiers doit fournir les informations suivantes :**

    (a) **la nature des relations entre parties liées ;**

    (b) **les types d'opérations qui sont survenues ; et**

    (c) **les éléments des opérations qui sont nécessaires pour clarifier l'importance de ces opérations pour ses activités et qui sont suffisantes pour permettre que les états financiers présentent des informations pertinentes et donnant une image fidèle, à des fins de prise de décision et de reddition de comptes.**

28. Les exemples suivants illustrent des situations dans lesquelles des opérations entre parties liées peuvent conduire à ce que l'entité présentant les états financiers fournisse des informations :

    (a) prestations de services données ou reçues ;

    (b) achats ou transferts/ventes de biens (finis ou intermédiaires) ;

    (c) achats ou transferts/ventes de biens immobiliers et d'autres actifs ;

    (d) contrats d'agent ;

    (e) contrats de crédit-bail ;

    (f) transferts de recherche et développement ;

    (g) contrats de licence ;

    (h) financements (notamment prêts, apports en capital, subventions en trésorerie ou en nature et autres formes d'appui financier, y compris accords de partage de coûts) ; et

    (i) garanties et sûretés réelles.

29. Les entités du secteur public concluent au quotidien de nombreuses opérations entre elles. Ces opérations peuvent intervenir au coût, en-dessous du coût ou gratuitement. Par exemple, un ministère chargé de services administratifs peut fournir des locaux gratuitement à d'autres ministères, ou bien une entité du secteur public peut intervenir en tant qu'agent acquéreur pour d'autres entités du secteur public. Certains

modèles de gouvernement peuvent prévoir la capacité de recouvrer plus que le coût intégral de fourniture du service. Les ministères sont des parties liées parce qu'ils sont soumis à un contrôle commun et ces opérations remplissent la définition d'opérations entre parties liées. Toutefois, la fourniture d'informations relatives à des opérations entre ces entités n'est pas nécessaire lorsque les opérations (a) sont conformes aux relations opérationnelles normales entre les entités, et (b) sont exécutées à des termes et conditions normaux pour de telles opérations dans de telles circonstances. Exclure ces opérations entre parties liées des dispositions relatives aux informations à fournir selon le paragraphe 27 reflète le fait que les entités du secteur public coopèrent pour atteindre des objectifs communs, et prend en compte le fait que différents mécanismes peuvent être adoptés pour la fourniture de services par des entités du secteur public dans différentes juridictions. La présente Norme impose de ne fournir des informations sur les opérations entre parties liées que lorsque ces opérations ne sont pas en conformité avec les paramètres opérationnels établis dans cette juridiction.

30. L'information relative aux opérations entre parties liées à fournir pour répondre aux objectifs d'information financière à usage général comprendrait normalement :

(a) une description de la nature de la relation avec les parties liées impliquées dans ces opérations, par exemple, décrire si la relation était une relation d'entité contrôlante, d'entité contrôlée, d'entité sous contrôle commun, ou de principaux dirigeants ;

(b) une description des opérations entre parties liées au sein de chaque grande catégorie d'opérations et une indication du volume des catégories, exprimée soit en un montant monétaire spécifique, soit en une proportion de cette catégorie d'opérations et/ou de soldes ;

(c) une synthèse des termes et conditions généraux des opérations entre parties liées, y compris la fourniture d'informations sur la manière dont ces termes et conditions diffèrent de ceux normalement associés à des opérations similaires avec des parties non liées ; et

(d) les montants ou les proportions appropriées des éléments existants.

31. Le paragraphe 34 de la présente Norme impose de fournir des informations supplémentaires à propos de certaines opérations entre une entité et les principaux dirigeants et/ou les membres proches de la famille des principaux dirigeants.

32. **Des éléments de nature similaire peuvent faire l'objet d'une information globale sauf si une information distincte est nécessaire pour fournir des informations pertinentes et donnant une image fidèle, 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, à l'exception de celles entre une entité

d'investissement et ses entités contrôlées évaluées à la juste valeur par le biais du résultat, sont éliminées lors de la consolidation conformément à IPSAS 35, *États financiers consolidés*. Les opérations avec des entreprises associées mises en équivalence ne sont pas éliminées et par conséquent imposent une présentation distincte en tant qu'opérations entre parties liées.

Informations à fournir — Principaux dirigeants

34. **Une entité doit fournir les informations suivantes :**

(a) **l'enveloppe de rémunération des principaux dirigeants et le nombre de personnes, déterminé sur la base d'équivalents temps plein, bénéficiant d'une rémunération au sein de cette catégorie, en présentant séparément les grandes catégories des principaux dirigeants et en incluant une description de chaque catégorie ;**

(b) **le montant total de tous autres rémunération et avantage accordés aux principaux dirigeants, et aux membres proches de la famille des principaux dirigeants par l'entité présentant les états financiers pendant la période de reporting, en présentant séparément les montants totaux accordés :**

(i) **aux principaux dirigeants ; et**

(ii) **aux membres proches de la famille des principaux dirigeants ; et**

(c) **s'agissant d'emprunts qui ne sont pas généralement mis à la disposition de personnes qui ne sont pas des dirigeants et d'emprunts dont la mise à disposition n'est pas largement connue du public, pour chaque membre individuel des principaux dirigeants, et pour chaque membre proche de la famille des principaux dirigeants :**

(i) **le montant des emprunts accordés pendant la période et les termes et conditions de ceux-ci ;**

(ii) **le montant des emprunts remboursés au cours de la période ; et**

(iii) **le montant du solde à la clôture de tous les prêts et créances ; et**

(iv) **lorsque la personne n'est pas un administrateur ou un membre de l'organe de direction ou du comité de direction de l'entité, la relation existant avec la personne ou le groupe en tant que tel.**

35. Le paragraphe 27 de la présente Norme impose de fournir des informations relatives à des opérations entre parties liées qui se sont déroulées autrement qu'à des conditions de concurrence normales conformes aux conditions opérationnelles mises en place pour l'entité. La présente Norme impose également de présenter des informations relatives à certaines opérations avec les principaux dirigeants identifiés au paragraphe 34, qu'elles se soient ou non déroulées selon des conditions de concurrence normales conformes aux conditions opérationnelles qui s'appliquent à l'entité.

36. Les personnes qui font partie des principaux dirigeants peuvent être employées à temps plein ou à temps partiel. Le nombre de personnes physiques présentées comme recevant une rémunération selon le paragraphe 34 (a) doit être estimé sur une base

d'équivalents temps plein. Les entités fourniront des informations séparées à propos des principales catégories de dirigeants dont elles disposent. Par exemple, si l'entité a un organe de direction distinct de son comité de direction, les informations relatives à la rémunération des deux groupes seront présentées séparément. Lorsqu'une personne est membre à la fois de l'organe de direction et du comité de direction, elle figurera dans un seul de ces groupes aux fins de la présente Norme. Les catégories de principaux dirigeants identifiées dans la définition des « principaux dirigeants » constituent un guide pour l'identification des catégories de dirigeants.

37. La rémunération des principaux dirigeants peut comprendre divers avantages directs et indirects. Lorsque le coût de ces avantages est déterminable, il est inclus dans la rémunération globale présentée. Lorsque le coût de ces avantages n'est pas déterminable, l'entité ou les entités présentant les états financiers prépareront leur meilleure estimation du coût, et l'incluront dans la rémunération globale présentée.

38. Les informations à fournir en matière d'évaluation de certains avantages du personnel figurent dans la Norme IPSAS 39, *Avantages du personnel.* Lorsqu'une rémunération non monétaire qu'il est possible d'évaluer de manière fiable[1] a été incluse dans le montant global de la rémunération des principaux dirigeants pour la période, il convient également de présenter dans les notes aux états financiers la base d'évaluation de cette rémunération non monétaire .

39. La présente Norme impose la fourniture de certaines informations à propos des termes et conditions de certains prêts accordés aux principaux dirigeants et aux membres proches de la famille des principaux dirigeants, dès lors que ces prêts :

(a) ne sont pas généralement mis à la disposition de personnes extérieures au groupe des principaux dirigeants ; et

(b) peuvent être généralement mis à la disposition de personnes extérieures au groupe des principaux dirigeants, sans que cette disponibilité soit largement connue au sein du public.

La fourniture de cette information est requise à des fins de reddition de comptes. Il peut s'avérer nécessaire de faire preuve de jugement pour déterminer quels prêts doivent être présentés pour satisfaire aux exigences de la présente Norme. Ce jugement devrait être exercé après prise en compte des faits pertinents, et d'une manière cohérente avec la réalisation des objectifs de l'information financière.

40. Le paragraphe 34(a) de la présente Norme impose de fournir des informations sur la rémunération globale dont bénéficient les principaux dirigeants. Les principaux dirigeants englobent les administrateurs ou les membres de l'organe de direction et les membres du comité de direction de l'entité. Les administrateurs ou les membres de l'organe de direction de l'entité peuvent également obtenir de l'entité une rémunération ou un avantage pour des services fournis (a) à un autre titre que celui d'administrateur ou de membre de l'organe de direction de l'entité, ou (b) à titre de

[1] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

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 avantage.

41. Les membres proches de la famille des principaux dirigeants peuvent influencer les principaux dirigeants, ou être influencés par eux, dans leurs opérations avec l'entité présentant les états financiers. Le paragraphe 34(b)(ii) de la présente Norme impose de fournir des informations sur le montant total de la rémunération et des avantages fournis pendant la période aux membres proches de la famille des principaux dirigeants.

Date d'entrée en vigueur

42. **Une entité doit appliquer la présente Norme aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2004, elle doit l'indiquer.**

42A. **Le paragraphe 43 a été amendé par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

42B. **IPSAS 35, *États financiers consolidés*, IPSAS 37, *Partenariats*, et IPSAS 38, *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités*, publiées en janvier 2015, ont amendé les paragraphes 4, 15, 24 et 33. Une entité doit appliqer ces amendements lorsqu'elle applique IPSAS 35, IPSAS 37 et IPSAS 38.**

42C. ***Les Améliorations des IPSAS 2015* publiées en avril 2016 ont amendé les paragraphes 27 et 32. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer.**

42D. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 2 et 3. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

42E. **Le paragraphe 38 a été ajouté par IPSAS 39, *Avantages du personnel* publiée en juillet 2016. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 39.**

43. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 20, mais n'en fait pas partie intégrante.

Révision d'IPSAS 20 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC1. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) Supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) Remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) Amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Guide d'application

Ce guide d'application accompagne IPSAS 20, mais il n'en fait pas partie.

Informations à fournir — État X

Les informations suivantes sont présentées dans les états financiers de l'État X.

Entités contrôlées (Paragraphe 25)

L'État contrôle les entités présentant les états financiers suivants :

Ministères et établissements : enseignement, aide sociale, police, poste, travaux et services, défense, justice, Trésor/Finances, ministère X, établissement XYZ (identifier toutes les établissements).

Entités commerciales du secteur public : Compagnie d'électricité de l'État, Société des télécommunications (identifier toutes les entités commerciales du secteur public).

(Remarque : IPSAS 35 impose de fournir certaines informations à propos d'entités contrôlées importantes).

Opérations entre parties liées (Paragraphe 27)

Un membre du gouvernement s'est vu mettre à sa disposition, à titre gratuit, un logement dans la capitale nationale. Des maisons semblables à celles mise à la disposition du ministre se louent à un loyer approximatif de Z unités monétaires par an. La mise à disposition d'un logement ne fait pas partie de l'enveloppe de rémunération du ministre et le gouvernement ne fournit généralement pas de logement gratuit à ses ministres. Toutefois, dans ce cas, il était nécessaire de mettre à la disposition du ministre une résidence située dans la capitale.

Le partenaire d'un autre membre du gouvernement s'est vu mettre à sa disposition une automobile à titre gratuit. Des véhicules semblables à celui mis à sa disposition se louent habituellement à un loyer de K unités monétaires par an. Le gouvernement ne met généralement pas d'automobiles à la disposition du partenaire de ministres à titre gratuit.

Principaux dirigeants (Paragraphe 34)

Rémunération (Paragraphe 34(a))

Les principaux dirigeants (tels que définis dans IPSAS 20, *Information relative aux parties liées)* sont les membres du gouvernement qui constituent ensemble l'organe de direction de l'État X. La rémunération globale des membres du gouvernement et le nombre de personnes déterminé selon une base d'équivalent temps plein recevant une rémunération de l'État X se présente comme suit :

Rémunération globale	X millions
Nombre de personnes	Y personnes

Prêts qui ne sont pas généralement mis à la disposition de personnes extérieures au groupe des principaux dirigeants (et/ou largement connus d'eux) (Paragraphe 34(c))

Les montants de ces prêts, accordés et remboursés pendant la période, ainsi que les encours dus à la fin de la période, sont présentés ci-dessous :

Personne	Accordé	Remboursé	Encours
M. ABC	J	K	L
Mme VSL	M	N	P
M. D	Q	R	Z
M. E	S	T	U

Termes et conditions

M. ABC, ministre du Transport, a reçu un prêt à X% par an, soit un niveau inférieur de Y % au taux de marché. Le prêt a été consenti pour une durée de Z années.

Mme VSL, partenaire du ministre de la Santé, a reçu un prêt de l'État. Ce prêt a été consenti pour N années à X % par an, à savoir le taux d'emprunt actuel de l'État.

Les enveloppes de rémunération des ministres D et E leur accordent à chacun un prêt d'une durée maximale de A années à Y % par an en vue de l'achat d'un véhicule.

Autres rémunérations et avantages octroyés aux principaux dirigeants et aux membres de leur famille proche (paragraphe 34(b))

Pendant la période de reporting, une rémunération totale d'un montant de X unités monétaires a été octroyée aux membres du gouvernement pour des services de conseil fournis à des administrations.

Pendant la période de reporting, l'État a octroyé une rémunération totale et des avantages d'un montant de Y unités monétaires aux membres proches de la famille des principaux dirigeants. Ce montant consiste en la rémunération de membres du personnel de l'État qui sont également des membres proches de la famille des membres du gouvernement.

Informations à fournir — Organisme public XYZ

Ces informations sont présentées dans les états financiers de l'organisme public XYZ, qui est une entité distincte présentant des états financiers.

Entités contrôlées (Paragraphe 25)

L'organisme est contrôlé par le ministère X. Le ministère X est contrôlé par l'État X.

L'organisme contrôle l'Unité de services administratifs qui est une entité commerciale du secteur public.

(Remarque : IPSAS 35, impose de fournir certaines informations à propos d'importantes entités contrôlées).

Opérations entre parties liées (Paragraphe 27)

L'organisme a fourni une maison au ministre, à titre gratuit. Des maisons semblables à celle mise à la disposition du ministre se louent à un loyer approximatif de Z unités monétaires par an. La maison ne fait pas partie de l'enveloppe de rémunération du ministre et les organismes publics ne fournissent pas de logement aux ministres dans le cadre normal de leurs procédures opérationnelles. Toutefois, l'État X a fait savoir que la maison serait mise à disposition dans ce cas particulier.

Principaux dirigeants (Paragraphe 34)

Rémunération (Paragraphe 34(a))

Les principaux dirigeants (tels que définis dans IPSAS 20, *Information relative aux parties liées* de l'organisme XYZ sont le ministre, les membres de l'organe de direction et les membres du comité de direction. L'organe de direction se compose de membres désignés par l'État X, le président-directeur général et le directeur financier assistent aux réunions de l'organe de direction mais n'en sont pas membres. Le ministre n'est pas rémunéré par l'organisme XYZ. La rémunération globale des membres de l'organe de direction et le nombre de membres déterminé selon une base d'équivalent temps-plein recevant une rémunération dans cette catégorie se présentent comme suit :

Rémunération globale	AX millions
Nombre de personnes	AY personnes

Le comité de direction se compose du président directeur général, du directeur financier, et de AZ responsables de division. La rémunération globale des membres de l'organe de direction et le nombre de gestionnaires déterminé selon une base d'équivalent temps-plein recevant une rémunération dans cette catégorie se présentent comme suit :

Rémunération globale	AP millions
Nombre de personnes	AQ personnes

Deux responsables de divisions sont détachés du ministère X et rémunérés par celui-ci.

Les prêts qui ne sont pas généralement mis à la disposition de personnes extérieures au groupe des principaux dirigeants (et/ou largement connus d'elles) (Paragraphe 34(c))

Les montants accordés et remboursés pendant la période, ainsi que les encours dus à la fin de la période :

Personne	Accordé	Remboursé	Encours
Le ministre	J	K	L
M. G	M	N	P
Mme H	Q	R	Z

Termes et conditions

Le ministre a reçu un prêt de J unités monétaires à X % par an, soit un taux inférieur de Y % au taux de marché. Le prêt a été consenti pour une durée de Z années.

Les enveloppes de rémunération des cadres M. G et Mme H leur accordent à chacun un prêt d'une durée maximale de N années à Y % par an pour acheter un véhicule.

Rémunération et contreparties octroyées aux membres proches de la famille de dirigeants (paragraphe 34(b))

Pendant la période de reporting, l'organisme a octroyé une rémunération totale et des avantages d'un montant de F unités monétaires aux membres de son personnel qui sont des membres proches de la famille des principaux dirigeants.

Comparaison avec IAS 24

IPSAS 20, *Information relative aux parties liées* s'inspire essentiellement de la Norme IAS 24 (reformatée en 1994). Les principales différences entre IPSAS 20 et IAS 24 sont les suivantes :

- La structure de IPSAS 20 diffère substantiellement de celle de IAS 24.
- L'exclusion du champ d'application de IAS 24 de filiales détenues totalement lorsque l'entité mère est domiciliée dans le même pays et fournit des états financiers consolidés dans ce pays n'a pas été adoptée dans IPSAS 20.
- Un commentaire qui identifie les principaux dirigeants dans IAS 24 a été inclus dans une définition formelle des « principaux dirigeants » dans IPSAS 20. Le commentaire de IAS 24 comprend les membres proches de la famille, tandis que la définition des « principaux dirigeants » dans IPSAS 20 ne comprend pas les membres proches de la famille.
- La définition de « partie liée » dans IPSAS 20 comprend les relations de parties liées qui ne sont mentionnés que dans le commentaire de IAS 24.
- IPSAS 20 contient une définition de la « rémunération des principaux dirigeants ». IAS 24 n'inclut pas cette définition.
- IPSAS 20 contient des dispositions demandant la fourniture d'informations complémentaires relatives à (a) la rémunération des principaux dirigeants et des membres de leur famille proche ainsi qu'à (b) certaines autres opérations entre une entité et ses principaux dirigeants et les membres de leur famille proche.
- Hormis le cas d'informations limitées à fournir sur la rémunération des principaux dirigeants et sur certaines autres opérations spécifiées avec ceux-ci, IPSAS 20 n'impose pas de fournir d'information sur les opérations entre parties liées qui se déroulent à des termes et conditions normaux. IAS 24 présente des exclusions plus limitées pour les opérations entre parties liées qui surviennent au cours d'opérations normales entre les parties.
- IPSAS 20 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 24. L'exemple le plus significatif est le recours aux termes « membres de l'organe de direction » dans IPSAS 20. Le terme équivalent dans IAS 24 est « administrateurs ».

IPSAS 21 — DÉPRÉCIATION D'ACTIFS NON - GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE

Remerciements

IPSAS 21 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 36 (2004), *Dépréciation d'actifs*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 36 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 21 — DÉPRÉCIATION D'ACTIFS NON - GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* a été publiée en décembre 2004.

Depuis cette date, IPSAS 21 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 47, *Produits* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 46, *Evaluations* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* (publiée en mai 2022)
- *COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur* (publié en novembre 2020)
- *Améliorations des IPSAS 2019* (publiées en janvier 2020)
- IPSAS 41, *Instruments financiers* (publiée en janvier 2018)
- IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* (publiée en janvier 2017)
- IPSAS 39, *Avantages du personnel* (publiée en juillet 2016)
- Dépréciation d'actifs réévalués (amendements d'IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, et IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*) (publié en juillet 2016)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS* 2015, (publiées en avril 2016)
- IPSAS 37, *Partenariats* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 35, *États financiers consolidés* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- IPSAS 26*, Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* (publiée en février 2008)
- IPSAS 29*, Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* (publiée en décembre 2009)
- IPSAS 31, *Actifs incorporels* (publiée en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 21

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
2	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010 IPSAS 31 Janvier 2010 Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016 IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 44 Mai 2022 IPSAS 46 Mai 2023 IPSAS 47 Mai 2023
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
4	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
5	Amendé	IPSAS 26 Février 2008
6	Amendé	IPSAS 26 Février 2008 L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
7	Supprimé	Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016
8	Amendé	IPSAS 44 Mai 2022 IPSAS 47 Mai 2023
9	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010 IPSAS 41 Août 2018
10	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
10A	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
11	Supprimé	Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016
12	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010 IPSAS 45 Mai 2023
13	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015 IPSAS 35 Janvier 2015 IPSAS 41 Août 2018
14	Amendé	IPSAS 26 Février 2008

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
		IPSAS 40 Janvier 2017
15	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
16[1]	Amendé	IPSAS 26 Février 2008
17	Nouveau	IPSAS 26 Février 2008
18	Nouveau	IPSAS 26 Février 2008
19	Nouveau	IPSAS 26 Février 2008
20	Nouveau	IPSAS 26 Février 2008 L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
20	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
20A	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
21	Amendé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
26A	Nouveau	IPSAS 31 Janvier 2010
26B	Nouveau	IPSAS 31 Janvier 2010
27	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011 IPSAS 44 Mai 2022
29	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
37	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
39A	Nouveau	IPSAS 31 Janvier 2010
43	Amendé	IPSAS 39 Juillet 2016
54	Amendé	Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016 IPSAS 45 Mai 2023
54A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020 Dépréciation d'actifs réévalués

[1] Les paragraphes qui suivent ont été renumérotés

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
		Juillet 2016 IPSAS 45 Mai 2023
69	Amendé	Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016 IPSAS 45 Mai 2023
69A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020 Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016 IPSAS 45 Mai 2023
71	Amendé	IPSAS 26 Février 2008
72	Nouveau	IPSAS 26 Février 2008
72A	Nouveau	IPSAS 26 Février 2008
73	Amendé	Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016
73A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
73A	Supprimé	modifications éditoriales Avril 2012
75	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
80	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
80A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
81	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
81A	Nouveau	Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016
82A	Nouveau	IPSAS 31 Janvier 2010
82B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
82C	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
82D	Nouveau	IPSAS 37 Janvier 2015 IPSAS 33 Janvier 2015

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
82[E]	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
82F	Nouveau	Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016
82G	Nouveau	IPSAS 39 Juillet 2016
82H	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
82I	Nouveau	COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur 2020
82J	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
82K	Nouveau	IPSAS 44 Mai 2022
82L	Nouveau	IPSAS 45 Mai 2023
82M	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
82N	Nouveau	IPSAS 47 Mai 2023
83	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015

Décembre 2004

IPSAS 21 — DÉPRÉCIATION D'ACTIFS NON GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–13
Définitions	14–23
Entreprises publiques	15
Actifs générateurs de trésorerie	16–21
Amortissements	22
Dépréciation	23
Identification d'un actif qui a pu perdre de la valeur	24–34
Évaluation de la valeur de service recouvrable	35–50
Évaluation de la valeur de service recouvrable d'un actif incorporel d'une durée de vie indéterminable.	39A
Juste valeur diminuée des coûts de vente	40–43
Valeur d'utilité	44–49
Approche du coût de remplacement net d'amortissement	45–47
Approche du coût de remise en état	48
Approche des unités de service	49
Application des approches	50
Comptabilisation et évaluation d'une perte de valeur	51–57
Reprise d'une perte de valeur	58–70
Redésignation d'actifs	71–72
Informations à fournir	72A–79
Dispositions transitoires	80–81
Date d'entrée en vigueur	82–83
Base des conclusions	
Guide de mise en œuvre	
Exemples d'illustrations	
Comparaison avec IAS 36 (2004)	

Les paragraphes 1 à 83 et l'Annexe exposent la Norme comptable internationale du secteur public 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* (IPSAS 21). Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 21 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions, et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire les procédures qu'une entité applique pour déterminer si un actif non générateur de trésorerie a perdu de la valeur et s'assurer que les pertes de valeur soient comptabilisées. La Norme spécifie également dans quels cas une entité doit procéder à la reprise d'une perte de valeur et précise les informations à fournir.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation des dépréciations d'actifs non générateurs de trésorerie, sauf pour :**

   (a) **les stocks (voir IPAS 12, *Stocks*) ;**

   (b) **les actifs liés à des accords contraignants et les actifs résultant des coûts engagés pour obtenir ou exécuter un accord contraignant qui sont comptabilisés conformément à IPSAS 47, *Produits* ;**

   (c) **les actifs financiers compris dans le champ d'application de IPSAS 41, *Instruments financiers*** ;

   (d) **les immeubles de placement évalués à l'aide du modèle de la valeur actuelle (voir IPSAS 16*, Immeubles de placement*) ;**

   (e) [Supprimé]

   (f) [Supprimé]

   (fa) **les actifs non courants (groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente selon IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* ; et**

   (g) **d'autres actifs pour lesquels les dispositions comptables en matière de dépréciation sont incluses dans une autre Norme IPSAS.**

3. [Supprimé]

4. [Supprimé]

5. **Les entités du secteur public qui détiennent des actifs générateurs de trésorerie au sens du paragraphe 14 doivent appliquer IPSAS 26, Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie à ces actifs. Les entités du secteur public qui détiennent des actifs non générateurs de trésorerie doivent appliquer la présente Norme aux actifs non générateurs de trésorerie.**

6. Le champ d'application de la présente Norme ne comprend pas la dépréciation d'actifs couverts par une autre Norme IPSAS. Les entités du secteur public appliquent IPSAS 26 à leurs actifs générateurs de trésorerie et appliquent la présente Norme à leurs actifs non générateurs de trésorerie. Les paragraphes 6 à 13 expliquent le champ d'application de la Norme de manière plus détaillée.

7. [Supprimé]

8. La présente Norme ne s'applique ni aux stocks ni aux actifs liés à des accords contraignants et les actifs résultant des coûts engagés pour obtenir ou exécuter un accord contraignant parce que les Normes IPSAS existantes applicables à ces actifs contiennent des dispositions de comptabilisation et d'évaluation de ces actifs.

9. La présente Norme ne s'applique pas aux actifs financiers compris dans le champ d'application de IPSAS 28, *Instruments financiers* : p*résentation*. La dépréciation de ces actifs est traitée dans la Norme IPSAS 41.

10. La présente Norme n'impose pas l'application d'un test de dépréciation aux immeubles de placement évalués à la juste valeur entrant dans le champ d'application d'IPSAS 16. En effet, selon le modèle de la valeur actuelle 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.

10A. Toutefois, la présente Norme s'applique à des actifs non générateurs de trésorerie comptabilisés à un montant réévalué (c'est-à-dire à la juste valeur ou à la valeur opérationnelle actuelle à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes ultérieures), en conformité avec d'autres IPSAS, comme le modèle de la valeur actuelle présenté dans IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, et le modèle de la réévaluation présenté dans IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*.

(a) Si les coûts de sortie sont négligeables, la valeur de service recouvrable de l'actif non générateur de trésorerie réévalué est nécessairement proche de son montant réévalué ou supérieure. Dans ce cas, après application des dispositions relatives à la réévaluation, il est improbable que l'actif non générateur de trésorerie réévalué soit déprécié. En conséquence, il n'est pas nécessaire d'estimer la valeur de service recouvrable.

(b) Si les coûts de sortie ne sont pas négligeables, la juste valeur diminuée des coûts de sortie de l'actif non générateur de trésorerie réévalué est nécessairement inférieure à la juste valeur. En conséquence, l'actif non générateur de trésorerie réévalué est déprécié si sa valeur d'utilité est inférieure à son montant réévalué. Dans ce cas, après application des dispositions relatives à la réévaluation, l'entité applique la présente Norme pour déterminer si l'actif non générateur de trésorerie peut être déprécié.

11. [Supprimé]

12. Conformément aux dispositions du paragraphe 5 ci-dessus, les immobilisations corporelles classées comme actifs générateurs de trésorerie, y compris celles comptabilisées à des montants réévalués selon le modèle de la valeur actuelle dans IPSAS 45, sont traitées selon IPSAS 26.

13. Les participations dans :

(a) les entités contrôlées, telles que définies dans IPSAS 35, *États financiers consolidés* ;

(b) les entreprises associées, telles que définies dans IPSAS 36, *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises ;* et

(c) les partenariats, tels que définis dans IPSAS 37, *Partenariats* ;

sont des actifs financiers exclus du champ d'application de IPSAS 41. Lorsque ces investissements sont classés comme des actifs générateurs de trésorerie, ils sont traités selon IPSAS 26. Lorsque ces investissements sont classés comme des actifs non générateurs de trésorerie, ils sont traités selon la présente Norme.

Définitions

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

Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies toutes les conditions suivantes :

(a) **les éléments négociés sur ce marché sont homogènes ;**

(b) **des acheteurs et des vendeurs consentants peuvent être normalement trouvés à tout moment ; et**

(c) **les prix sont accessibles au public.**

Les actifs générateurs de trésorerie sont des actifs détenus en vue de générer une rentabilité commerciale. Pour les besoins de la dépréciation, le goodwill est considéré comme un actif générateur de trésorerie.

Les coûts de sortie sont les coûts marginaux directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

La juste valeur, diminuée des coûts de vente est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, moins les coûts de sortie.

Une dépréciation est une perte d'avantages économiques ou de potentiel de service futurs d'un actif, qui peut s'ajouter à la comptabilisation systématique de la perte d'avantages économiques ou de potentiel de service futurs par le biais de l'amortissement.

Les actifs non générateurs de trésorerie sont des actifs autres que les actifs générateurs de trésorerie.

La valeur de service recouvrable est la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif non générateur de trésorerie diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité.

La durée d'utilité est :

(a) **soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif ;**

(b) **soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.**

La valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie est la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif.

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

Entreprises publiques

15. [Supprimé]

Actifs générateurs de trésorerie

16. Les actifs générateurs de trésorerie sont détenus dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale. Un actif génère une rentabilité commerciale lorsqu'il est exploité de la même manière que dans une entité à but lucratif. Détenir un actif afin de générer une rentabilité commerciale indique que l'entité a l'intention de générer des rentrées de trésorerie avec l'actif (ou avec l'unité génératrice de trésorerie dont l'actif fait partie), et générer une rentabilité commerciale qui reflète le risque associé à la détention de l'actif. Un actif peut être détenu dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale même si l'objectif n'est pas atteint pendant une période comptable donnée. A contrario, un actif non générateur de trésorerie peut atteindre le point mort ou générer une rentabilité commerciale pendant une période comptable donnée. Sauf mention contraire, les références à un actif ou à des actifs dans les paragraphes suivants de la présente Norme sont des références à un (des) actif(s) non générateur(s) de trésorerie.

17. Il existe un certain nombre de circonstances où les entités du secteur public peuvent être amenées à détenir des actifs dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale bien que la majorité de leurs actifs ne soit pas détenu dans ce but. Par exemple, l'aile d'un hôpital peut être consacrée aux patients payants. L'exploitation par une entité du secteur public d'actifs générateurs de trésorerie peut être indépendante de l'exploitation des actifs non générateurs de trésorerie. Par exemple, le service des actes immobiliers peut percevoir des honoraires au titre de l'enregistrement de mutations de terrain indépendamment du service des affaires foncières.

18. Dans certains cas, un actif dont la vocation principale et d'assurer un service peut générer des rentrées de trésorerie. Par exemple, un centre de traitement des déchets assure le traitement sécurisé des déchets médicaux générés par les hôpitaux publics, mais le centre assure également le traitement sur une base commerciale d'une petite quantité de déchets générés par des hôpitaux privés. Le traitement des déchets générés par des hôpitaux privés constitue une activité accessoire du centre, et les actifs qui génèrent des rentrées de trésorerie ne peuvent pas être distingués des actifs non générateurs de trésorerie.

19. Dans d'autres cas, un actif peut générer des rentrées de trésorerie et être également exploité dans un but non générateur de trésorerie. Par exemple, un hôpital public comprend dix services, dont neuf consacrés aux patients payants sur une base commerciale, et l'autre consacré aux patients non payants. Les deux catégories de

patients partagent les autres installations de l'hôpital (par exemple, le bloc opératoire). Il convient d'apprécier dans quelle mesure l'actif est détenu afin de générer une rentabilité commerciale pour déterminer si l'entité doit appliquer la présente Norme ou IPSAS 26. Si, comme dans cet exemple, la composante non génératrice de trésorerie du dispositif global est accessoire, l'entité doit appliquer IPSAS 26, et non la présente Norme.

20. Dans certains cas il ne sera peut-être pas évident de déterminer si un actif est détenu dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale. Dans de tels cas il est nécessaire d'évaluer l'importance relative des flux de trésorerie. Il peut être difficile de déterminer si l'importance des flux de trésorerie générés par l'actif est telle qu'elle justifie l'application de la présente Norme, plutôt qu'IPSAS 26. L'exercice du jugement est nécessaire pour déterminer la Norme applicable. Une entité définit des critères permettant de faire une appréciation cohérente en accord avec les définitions des actifs générateurs et non générateurs de trésorerie et les indications pertinentes présentées aux paragraphes 16–20. Le paragraphe 73A impose à une entité de fournir une information sur les critères retenus pour les besoins de cette appréciation. Cependant, en raison de la nature de la mission des entités du secteur public, leurs actifs sont présumés non générateurs de trésorerie dans ces circonstances et, par conséquent, c'est IPSAS 21 qui s'applique.

20A. Pour les besoins du calcul de sa dépréciation, le goodwill est considéré comme un actif générateur de trésorerie. Le goodwill ne génère pas d'avantages économiques indépendamment d'autres actifs, et est évalué pour les besoins de sa dépréciation dans le cadre d'un grouped'actifs. La présente Norme traite de l'évaluation d'actifs individuels. On ne comptabilise de goodwill que lorsqu'il donne lieu à des rentrées de trésorerie ou à des réductions de sorties nettes de trésorerie d'un acquéreur. Aucun goodwill n'est comptabilisé au titre d'un potentiel de service qui ne donne pas lieu à des flux de trésorerie correspondants. La valeur de service recouvrable utilisée pour évaluer la dépréciation dans la présente Norme inclut un potentiel de service. Par conséquent, une entité applique IPSAS 26 plutôt que la présente Norme pour déterminer s'il y a lieu de déprécier un goodwill.

21. Les actifs détenus par les entités commerciales du secteur public sont des actifs générateurs de trésorerie. Les entités du secteur public 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 est classé comme un actif générateur de trésorerie si cet actif (ou l'unité dont l'actif fait partie) est exploité dans le but de générer une rentabilité commerciale par la fourniture de biens ou de services à des parties extérieures.

Amortissements

22. L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Dans le cas d'un actif incorporel, le terme « amortissement » (amortization) est généralement utilisé à la place de « amortissement » (depreciation)[1]. Ces deux termes ont la même signification.

[1] NdT : cette distinction ne s'applique pas en français.

Dépréciation

23. La présente Norme définit une dépréciation comme une perte d'avantages économiques ou de potentiel de services futurs d'un actif, qui peut s'ajouter à la comptabilisation systématique de la perte des avantages économiques futurs ou du potentiel de service au travers de l'amortissement. La dépréciation correspond donc à une diminution de l'utilité d'un actif pour l'entité qui le contrôle. Par exemple, une entité peut disposer d'une installation, spécialement construite pour le stockage de matériel militaire, dont elle ne se sert plus. En outre, en raison de la nature spécialisée et de l'emplacement de cette installation, il est peu probable de pouvoir la louer ou la vendre ; dès lors, l'entité ne peut pas générer de flux de trésorerie par la location ou la sortie de cet actif. Cet actif est considéré comme déprécié, puisqu'il n'est plus en mesure de procurer à cette entité un potentiel de service. Il est d'une utilité faible ou nulle à l'entité dans la réalisation de ses objectifs.

Identification d'un actif qui a pu perdre de la valeur

24. Les paragraphes 26 à 34 précisent quand la valeur de service recouvrable peut être déterminée.

25. Un actif non générateur de trésorerie est déprécié lorsque sa valeur comptable est supérieure à sa valeur de service recouvrable. Le paragraphe 27 décrit les principaux indices montrant qu'une perte de valeur pourrait être intervenue. Si un de ces indices existe, une entité doit effectuer une estimation documentée de la valeur de service recouvrable. S'il n'existe aucun indice d'une perte de valeur potentielle, la présente Norme n'impose pas qu'une entité effectue une estimation documentée de la valeur de service recouvrable.

26. **Une entité doit apprécier à chaque date de reporting s'il existe un quelconque indice qu'un actif peut avoir subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur de service recouvrable de l'actif.**

26A. **Qu'il y ait un indice de dépréciation ou non, une entité doit également effectuer un test de dépréciation annuel des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée ou des immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore prêtes à être utilisées, en comparant leur valeur comptable à leur valeur de service recouvrable. Ce test de dépréciation peut être effectué à tout moment au cours d'une période comptable, à condition qu'il soit effectué au même moment chaque année. Différentes immobilisations incorporelles peuvent être soumises à des tests de dépréciation à des moments différents. Toutefois, si de telles immobilisations incorporelles ont été initialement comptabilisées pendant la période comptable en cours, elles doivent être soumises à un test de dépréciation avant la fin de cette période comptable.**

26B. La capacité d'une immobilisation incorporelle à générer des avantages économiques futurs ou un potentiel de services suffisants pour recouvrer sa valeur comptable est généralement plus incertaine avant qu'elle ne soit prête à être utilisée qu'après ce moment. Par conséquent, la présente Norme impose à l'entité d'effectuer au moins une fois par an des tests de dépréciation de la valeur comptable des immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore prêtes à être mises en service.

27. **Pour apprécier s'il existe une quelconque indication qu'un actif a pu se déprécier, une entité doit au minimum considérer les indications suivantes :**

Sources d'informations externes

(a) **Disparition ou quasi-disparition de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif ;**

(b) **Des changements importants à long terme, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, juridique ou politique dans lequel l'entité opère [2];**

Sources d'informations internes

(c) **Existence d'indices de dégradation physique d'un actif ;**

(d) **Des changements importants à long terme, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans la mesure ou la manière dont un actif est utilisé ou pourrait être utilisé. Ces changements incluent la mise hors service de l'actif, des plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient ou des plans de sortie d'un actif avant la date antérieurement prévue et la requalification de la durée d'utilité d'un actif d'indéterminée en déterminée ;**

(e) **Une décision d'arrêter la construction d'un actif avant qu'il ne soit achevé ou prêt à l'utilisation ; et**

(f) **Des indications provenant du système d'information interne montrent que la performance de service d'un actif est ou sera considérablement moins bonne que celle attendue.**

28. La demande ou le besoin de services peut fluctuer avec le temps, ce qui aura une incidence sur le degré d'utilisation d'actifs non générateurs de trésorerie pour la fourniture de ces services ; toutefois, des fluctuations négatives de la demande ne sont pas nécessairement des indices de dépréciation. Lorsqu'il y a disparition ou quasi-disparition de la demande de services, les actifs utilisés pour fournir ces services peuvent perdre de la valeur. On peut considérer que la demande a presque disparu lorsqu'elle est si faible que (a) l'entité n'aurait pas tenté d'y répondre ou (b) y aurait répondu en n'acquérant pas l'actif considéré pour le test de dépréciation.

29. La liste du paragraphe 27 n'est pas exhaustive. Il peut exister d'autres indices de dépréciation d'un actif. L'existence d'autres indices peut aboutir à l'estimation par l'entité de la valeur de service recouvrable de l'actif. Par exemple, les indices de dépréciation peuvent être les suivants :

(a) il existe des indications observables montrant que la valeur d'un actif a diminué

[2] Dès lors qu'un actif satisfait aux critères pour être classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente), il est exclu du champ d'application de la présente Norme et est comptabilisé conformément à IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

durant l'exercice de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif ; ou

(b) une diminution significative à long terme (mais pas nécessairement une disparition ou une quasi-disparition) de la demande ou du besoin de services fournis par l'actif.

30. Les événements ou les circonstances pouvant indiquer la dépréciation d'un actif doivent être significatifs et auront souvent fait l'objet d'un examen par le comité de direction, la direction ou la presse. Tout changement d'un paramètre tel que la demande pour le service, le degré et le mode d'utilisation, l'environnement juridique ou politique pourrait indiquer une dépréciation, à condition toutefois qu'un tel changement soit significatif et entraîne ou soit susceptible d'entraîner un effet négatif à long terme. Un changement dans l'environnement technologique peut être un indice d'obsolescence d'un actif et imposer un test de dépréciation. Un changement de l'utilisation d'un actif durant l'exercice peut également être un indice de dépréciation. Cela peut arriver par exemple lorsqu'un bâtiment qui sert d'école subit un changement d'utilisation et est utilisé comme entrepôt. Pour apprécier si une dépréciation est intervenue, l'entité doit apprécier les changements du potentiel de service à long terme. Ceci souligne le fait que les changements sont envisagés dans le contexte de l'anticipation d'utilisation à long terme de l'actif. Toutefois, les attentes d'utilisation à long terme peuvent changer et les évaluations de l'entité à chaque date de reporting pourraient le refléter. Les exemples d'application présentent des exemples d'indices de dépréciation mentionnés au paragraphe 27.

31. Pour savoir si un arrêt de construction serait de nature à déclencher un test de dépréciation, l'entité doit évaluer (a) si la construction a tout simplement été retardée ou reportée, (b) s'il existe une intention de reprendre la construction dans un avenir proche ou (c) si les travaux ne seront pas achevés dans un avenir proche. Lorsque la construction est retardée ou reportée à une date ultérieure spécifiée, le projet peut être considéré comme relevant de travaux en cours et non pas comme arrêté.

32. Des indices provenant de l'information financière interne et indiquant qu'un actif peut être déprécié, conformément au paragraphe 27(f) ci-dessus, ont trait à la capacité de l'actif à fournir des biens et des services plutôt qu'à une baisse de la demande pour les biens et les services fournis par cet actif. Ceci implique l'existence :

(a) de coûts de fonctionnement et de maintenance de l'actif sensiblement plus élevés que ceux budgétés à l'origine ; et

(b) d'un service ou de niveaux de production fournis par l'actif sensiblement inférieurs à ceux attendus à l'origine à cause d'une performance opérationnelle médiocre.

Une hausse sensible des coûts opérationnels d'un actif peut indiquer que l'actif n'est pas aussi efficace ou productif que prévu à l'origine dans les normes de production fixées par le fabricant, qui ont servi de base à l'établissement du budget opérationnel. De même, une hausse sensible des coûts d'entretien peut indiquer la nécessité de supporter des coûts plus élevés afin de maintenir la performance de l'actif au niveau

indiqué par son niveau de performance défini le plus récemment. Dans d'autres cas, une indication quantitative directe d'une dépréciation peut être indiquée par une baisse à long terme des services ou des niveaux de production fournis par l'actif.

33. Le concept d'importance relative s'applique pour déterminer s'il convient ou non d'estimer la valeur de service recouvrable d'un actif. Par exemple, si les calculs antérieurs montrent que la valeur de service recouvrable d'un actif est sensiblement supérieure à sa valeur comptable, l'entité n'a pas à réestimer cette valeur de service recouvrable si aucun événement de nature à éliminer cette différence ne s'est produit. De même, une analyse antérieure peut montrer que la valeur de service recouvrable d'un actif n'est pas sensible à l'un (ou à plusieurs) des indices énumérés au paragraphe 27.

34. S'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur, cela peut indiquer que (a) la durée d'utilité restant à courir de l'actif, (b) son mode d'amortissement ou (c) sa valeur résiduelle doivent être revus et ajustés selon la Norme IPSAS applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur n'est comptabilisée au titre de cet actif.

Évaluation de la valeur de service recouvrable

35. La présente Norme définit la valeur de service recouvrable comme la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité. Les paragraphes 36 à 50 énoncent la base d'évaluation de la valeur de service recouvrable.

36. Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer à la fois la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité. Si l'un ou l'autre de ces montants est supérieur à la valeur comptable de l'actif, l'actif ne s'est pas déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre montant.

37. Il peut être possible de déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente même si un actif n'est pas négocié sur un marché actif. Le paragraphe 42 énonce d'éventuelles bases alternatives d'estimation de la juste valeur diminuée des coûts de vente s'il n'existe pas de marché actif pour un actif. Toutefois, il n'est parfois pas possible de déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente parce qu'il n'existe aucune base permettant d'estimer de manière fiable[3] le montant que l'on pourrait obtenir de la vente de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes. Dans ce cas, l'entité peut utiliser la valeur d'utilité de l'actif comme valeur de service recouvrable.

38. S'il n'existe aucune raison de penser que la valeur d'utilité de l'actif est significativement supérieure à sa juste valeur diminuée des coûts de vente, la juste valeur diminuée des coûts de vente peut être utilisée comme valeur de service recouvrable. Cela sera souvent le cas lorsqu'un actif est détenu en vue d'être sorti. Ceci est dû au fait que la valeur d'utilité d'un actif détenu en vue d'être cédé consiste essentiellement en des produits de sortie nets. Toutefois, pour de nombreux actifs du

[3] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

secteur public non générateurs de trésorerie, détenus de façon continue pour fournir des services spécialisés ou des biens publics à la population, la valeur d'utilité de l'actif est susceptible d'être supérieure à la juste valeur diminuée des coûts de vente.

39. Dans certains cas, des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation raisonnable des calculs détaillés présentés dans la présente Norme pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente ou la valeur d'utilité d'un actif.

Évaluation de la valeur de service recouvrable d'une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité indéterminée

39 A. Le paragraphe 26A impose que l'entité soumette annuellement une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée à un test de dépréciation en comparant sa valeur comptable à sa valeur de service recouvrable, qu'il y ait un indice de dépréciation ou non. Toutefois, le calcul détaillé le plus récent de la valeur de service recouvrable d'un tel actif effectué lors d'une période précédente peut être utilisé dans le test de dépréciation pour cet actif durant la période en cours, à condition qu'il soit satisfait à tous les critères suivants :

(a) si l'immobilisation incorporelle ne génère pas de potentiel de service résultant de son utilisation continue qui soit largement indépendant de celui généré par d'autres actifs ou groupes d'actifs et est par conséquent testée pour dépréciation collectivement avec l'ensemble de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle elle appartient, les actifs et les passifs constituant cette unité n'ont pas changé de manière importante depuis le calcul de la valeur recouvrable le plus récent ;

(b) le calcul le plus récent de la valeur de service recouvrable a abouti à un montant qui était substantiellement supérieur à la valeur comptable de l'actif ; et

(c) sur la base d'une analyse des événements qui se sont produits et des circonstances qui ont évolué depuis le calcul le plus récent de la valeur de service recouvrable, il est très peu probable qu'une détermination de la valeur de service recouvrable actuelle aboutisse à un montant inférieur à la valeur comptable de l'actif.

Juste valeur diminuée des coûts de vente

40. La meilleure indication de la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente est un prix figurant dans un accord de vente irrévocable signé à l'occasion d'une transaction dans des conditions de concurrence normale, ajusté pour prendre en compte les coûts marginaux directement attribuables à la sortie de l'actif.

41. S'il n'existe pas d'accord de vente irrévocable mais si un actif est négocié sur un marché actif, la juste valeur diminuée des coûts de la vente est le prix de marché de l'actif diminué des coûts de sortie. Le prix du marché approprié est généralement le cours acheteur du jour. Lorsque les cours acheteurs du jour ne sont pas disponibles, le prix de la transaction la plus récente peut fournir une base à partir de laquelle la juste valeur diminuée des coûts de la vente peut être estimée, sous réserve que les circonstances économiques n'aient pas changé de façon importante entre la date de la transaction et la date à laquelle est effectuée l'estimation.

42. S'il n'existe ni accord de vente irrévocable ni marché actif pour un actif, la juste valeur diminuée des coûts de vente est estimée à partir de la meilleure information disponible qui reflèterait le montant qu'une entité pourrait obtenir à la date de reporting pour la sortie de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, après déduction des coûts de sortie. Pour déterminer ce montant, une entité peut considérer le résultat de transactions récentes pour des actifs similaires dans le même secteur d'activité. La juste valeur diminuée des coûts de vente ne reflète pas une vente forcée, à moins que la direction ne soit obligée de vendre immédiatement.

43. Les coûts de sortie, autres que ceux déjà comptabilisés en tant que passifs, sont déduits pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de vente. Des exemples de coûts de sortie sont les frais d'actes, les droits de timbre et taxes similaires liées à la transaction, les coûts d'enlèvement de l'actif et les coûts marginaux directs engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu. Toutefois, les indemnités de fin de contrat de travail (telles que définies dans IPSAS 39, *Avantages du personnel*) et les coûts associés à la réduction ou à la réorganisation d'une activité suite à la sortie d'un actif ne sont pas des coûts marginaux directs de sortie de l'actif.

Valeur d'utilité

44. La présente Norme définit la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie comme étant la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif. Sauf indication contraire, dans la présente Norme, l'expression valeur d'utilité fait référence à la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie. La valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif est déterminée en se servant de l'une des approches identifiées aux paragraphes 45 et 49, selon le cas.

Approche du coût de remplacement net d'amortissement

45. Selon cette approche, la valeur actuelle du potentiel de service résiduel d'un actif est déterminée comme étant le coût de remplacement amorti de l'actif. Le coût de remplacement d'un actif est le coût de remplacement du potentiel de service brut de l'actif. Ce coût est amorti pour refléter l'actif dans son état d'utilisation. Un actif peut être remplacé soit par reproduction (duplication) de l'actif existant ou par remplacement de son potentiel de service brut. Le coût de remplacement amorti est évalué au plus bas du coût de reproduction ou du coût de remplacement de l'actif, diminué de l'amortissement cumulé, calculé d'après ce coût, pour refléter le potentiel de service déjà consommé ou arrivé à expiration de l'actif.

46. Les coûts de replacement et de reproduction d'un actif sont déterminés sur une base « optimisée ». La logique est que l'entité ne remplacerait pas ou ne reproduirait pas l'actif par un actif semblable si l'actif à remplacer ou à reproduire est un actif suréquipé ou surdimensionné. Les actifs suréquipés contiennent des éléments qui ne sont pas nécessaires pour les biens et services que l'actif fournit. Les actifs surdimensionnés sont des actifs qui ont une capacité excessive pour satisfaire la demande de biens et de services que l'actif fournit. La détermination des coûts de replacement ou de reproduction d'un actif sur une base optimisée reflète ainsi le potentiel de service requis pour l'actif.

47. Dans certains cas, une capacité de réserve ou une capacité excédentaire sont maintenues pour des raisons de sécurité ou autres. Ceci découle du souci de s'assurer de la disponibilité d'une capacité de service adéquate dans les circonstances particulières de l'entité. Par exemple, un service d'incendie doit disposer de véhicules de réserve prêts à intervenir dans des situations d'urgence. Cette capacité excédentaire ou de réserve fait partie du potentiel de service requis pour l'actif.

Approche du coût de remise en état

48. Le coût de remise en état est le coût de remise en état du potentiel de service d'un actif à son niveau d'avant dépréciation. Selon cette approche, la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif est déterminée en soustrayant le coût de remise en état de l'actif du coût actuel de remplacement du potentiel de service résiduel de l'actif avant sa dépréciation. Ce dernier coût est habituellement déterminé comme le plus bas du coût de reproduction ou du coût de remplacement déprécié de l'actif. Les paragraphes 41 et 43 fournissent des commentaires supplémentaires sur la détermination des coûts de remplacement ou de reproduction d'un actif.

Approche des unités de service

49. Selon cette approche, la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif est déterminée en réduisant le coût actualisé du potentiel de service résiduel de l'actif avant la dépréciation de manière à se conformer au nombre réduit d'unités de service attendues de l'actif dans son état déprécié. Comme dans l'approche du coût de remise en état, le coût actuel du remplacement du potentiel de service résiduel de l'actif avant dépréciation est habituellement déterminé comme le plus bas du coût de reproduction ou du coût de remplacement déprécié de l'actif avant dépréciation.

Application des approches

50. Le choix de l'approche la plus appropriée d'évaluation de la valeur d'utilité dépend de la disponibilité des données et de la nature de la dépréciation :

(a) les dépréciations identifiées à partir de changements significatifs et à long terme dans l'environnement technologique, juridique ou de politique gouvernementale peuvent généralement être évalués à l'aide de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ou de l'approche des unités de service, selon le cas ;

(b) les dépréciations identifiées à partir de changements significatifs à long terme dans le degré ou mode d'utilisation, y compris celui identifié à partir de la disparition ou de la quasi-disparition de la demande peuvent généralement être mesurés à l'aide de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ou de l'approche des unités de service, selon le cas ; et

(c) les dépréciations identifiées à partir de dommages physiques peuvent généralement être évaluées à l'aide de l'approche de remise en état ou de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement, selon le cas.

Comptabilisation et évaluation d'une perte de valeur

51. Les paragraphes 52 à 57 énoncent les dispositions relatives à la comptabilisation et

à l'évaluation des pertes de valeur d'un actif. Sauf indication contraire, dans la présente Norme, l'expression perte de valeur fait référence à la perte de valeur d'un actif non générateur de trésorerie.

52. **Si, et seulement si, la valeur de service recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable, la valeur comptable de l'actif doit être ramenée à sa valeur de service recouvrable. Cette réduction est une perte de valeur.**

53. Comme indiqué au paragraphe 26, la présente Norme n'impose à une entité d'effectuer une estimation documentée de la valeur de service recouvrable que s'il existe un indice d'une perte de valeur potentielle. Les paragraphes 27 à 33 décrivent les principaux indices qu'une perte de valeur pourrait être intervenue.

54. **Une perte de valeur doit être comptabilisée immédiatement en résultat, sauf si l'actif est comptabilisé à sa valeur réévaluée, en application d'une autre norme (par exemple en accord avec le modèle de la valeur actuelle de IPSAS 45 et IPSAS 31). Toute dépréciation d'un actif réévalué doit être traitée comme une réduction de réévaluation conformément à cette autre norme.**

54A. Une perte de valeur d'un actif n'ayant pas fait l'objet de réévaluation est comptabilisée dans le compte de résultat. Toutefois, une perte de valeur d'un actif réévalué est imputée dans la réserve de réévaluation dans la limite du montant de la réévaluation de cette classe d'actif individuel conformément à la norme IPSAS 31 ou à la catégorie d'actifs conformément à IPSAS 45. Une telle perte de valeur réduit le montant de la réserve de réévaluation pour cet actif individuel selon IPSAS 31 ou de cette classe d'actifs selon IPSAS 45.

55. **Lorsque le montant estimé de la perte de valeur est supérieur à la valeur comptable de l'actif concerné, une entité doit comptabiliser un passif si, et seulement si, une autre Norme IPSAS l'impose.**

56. Lorsque le montant estimé de la perte de valeur est supérieur à la valeur comptable de l'actif, la valeur comptable de l'actif est ramenée à zéro et la valeur correspondante est comptabilisée dans le résultat de l'exercice. Un passif ne peut être comptabilisé que si une autre Norme IPSAS l'impose. Par exemple, lorsque des installations spécialement construites pour l'armée ne sont plus en service et que l'entité est légalement tenue de détruire de telles installations si elles ne sont plus en service. L'entité peut être amenée à créer une provision pour coûts de démantèlement si IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* l'impose.

57. **Après la comptabilisation d'une perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les exercices ultérieurs, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, moins sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir.**

Reprise d'une perte de valeur

58. Les paragraphes 59 à 70 exposent les dispositions concernant la reprise d'une perte de valeur d'un actif comptabilisée au cours d'exercices antérieurs.

59. **Une entité doit apprécier, à chaque date de reporting, s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur d'un actif comptabilisée au cours d'exercices**

antérieurs n'existe plus ou a diminué. Si un tel indice existe, l'entité doit estimer la valeur de service recouvrable de cet actif.

60. **Pour apprécier s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe peut-être plus ou a diminué, une entité doit, au minimum, considérer les indices suivants :**

Sources d'informations externes

(a) **Reprise de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif ;**

(b) **des changements significatifs à long terme ayant un effet favorable sur l'entité, sont survenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement politique, technologique, juridique ou gouvernemental dans lequel l'entité opère.**

Sources d'informations internes

(c) **Des changements significatifs à long terme ayant un effet positif sur l'entité, sont survenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode réel ou attendu d'utilisation d'un actif. Ces changements incluent les coûts encourus au cours de l'exercice pour accroître ou améliorer la performance d'un actif ou pour restructurer le secteur d'activité auquel l'actif appartient ;**

(d) **la décision de reprendre la construction d'un actif qui avait été antérieurement interrompue avant son achèvement ou sa mise en état de fonctionnement ; et**

(e) **des indices provenant du système d'information interne montrent que la performance du service rendu par l'actif est ou sera nettement supérieure aux attentes.**

61. Des indications d'une diminution potentielle de la perte de valeur au paragraphe 60 reflètent principalement les indications d'une perte de valeur potentielle au paragraphe 27.

62. La liste du paragraphe 60 n'est pas exhaustive. Une entité peut identifier d'autres indices de la reprise d'une perte de valeur qui imposeraient également à l'entité de réestimer la valeur de service recouvrable de l'actif. Par exemple, l'un ou l'autre des cas suivants peut constituer un indice que la perte de valeur de l'actif pourrait faire l'objet d'une reprise :

(a) une hausse significative de la valeur de marché d'un actif ; ou

(b) une hausse significative long terme de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif.

63. Un engagement d'abandonner ou de restructurer une activité dans un futur proche est un indice de reprise d'une perte de valeur d'un actif appartenant à une activité où un tel engagement constitue un changement significatif à long terme, avec un effet positif sur l'entité, du degré ou du mode d'utilisation de cet actif. Les circonstances dans lesquelles un tel engagement serait un indice de reprise d'une perte de valeur

d'un actif ont souvent trait à des cas où l'abandon ou la restructuration attendue de l'activité pourrait créer des opportunités d'amélioration de l'utilisation de l'actif. Citons l'exemple d'un appareil de radiographie resté sous-utilisé dans une clinique gérée par un hôpital public et qui, suite à cette restructuration, doit être transféré vers le service principal de radiologie de l'hôpital où il sera utilisé de manière significativement meilleure. Dans ce cas, l'engagement d'abandonner ou de restructurer l'activité de la clinique peut être un indice que la perte de valeur comptabilisée pour l'actif au cours des exercices antérieurs doive faire l'objet d'une reprise.

64. S'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif peut ne plus exister ou peut avoir diminué, cela peut indiquer qu'il y a lieu d'examiner et d'ajuster (a) la durée d'utilité résiduelle, (b) la méthode d'amortissement ou (c) la valeur résiduelle selon la Norme IPSAS applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur n'est reprise pour l'actif.

65. **Une perte de valeur comptabilisée au cours d'exercices antérieurs pour un actif doit faire l'objet d'une reprise si, et seulement si, il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur de service recouvrable de l'actif depuis la comptabilisation de la dernière perte de valeur. Si tel est le cas, la valeur comptable de l'actif doit, hormis les cas décrits au paragraphe 68, être augmentée à hauteur de sa valeur de service recouvrable. Cette augmentation se traduit par la reprise d'une perte de valeur.**

66. La présente Norme n'impose à une entité d'effectuer une estimation documentée de la valeur de service recouvrable que s'il existe un indice d'une reprise de perte de valeur. Le paragraphe 60 identifie les indices clés montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe peut-être plus ou a diminué.

67. Une reprise d'une perte de valeur reflète une augmentation de la valeur de service recouvrable estimée d'un actif, résultant soit de son utilisation soit de sa vente, depuis la date à laquelle l'entité a comptabilisé pour la dernière fois une perte de valeur pour cet actif. Au titre du paragraphe 77, une entité est tenue d'identifier le changement d'estimation qui conduit à l'augmentation de la valeur de service recouvrable. Des exemples de changements d'estimation incluent :

(a) un changement de la base de la valeur de service recouvrable (autrement dit, la valeur de service recouvrable est-elle basée sur la juste valeur diminuée des coûts de vente ou sur la valeur d'utilité) ;

(b) si la valeur de service recouvrable était fondée sur la valeur d'utilité, un changement d'estimation des composantes de la valeur d'utilité ; ou

(c) si la valeur de service recouvrable était basée sur la juste valeur diminuée des coûts de vente, un changement d'estimation des composantes de la juste valeur diminuée des coûts de vente.

68. **La valeur comptable d'un actif augmentée par suite de la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette d'amortissement) si aucune perte de valeur n'avait été**

comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs.

69. **Une reprise de perte de valeur d'un actif doit être comptabilisée immédiatement dans le résultat, sauf si l'actif est comptabilisé à sa valeur réévaluée, en application d'une autre norme (par exemple en accord avec le modèle de la de la valeur actuelle de IPSAS 45 et IPSAS 31). Toute réduction de perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation conformément à cette autre norme.**

69A. Une reprise de perte de valeur d'un actif réévalué est comptabilisée directement dans la réserve de réévaluation ; elle augmente la réserve de réévaluation de cet actif individuel conformément à IPSAS 31 ou cette catégorie d'actifs conformément à IPSAS 45. Toutefois, dans la mesure où une perte de valeur d'un actif réévalué appartenant à la même catégorie d'actifs a été antérieurement comptabilisée en résultat, une reprise de perte de valeur est également comptabilisée dans le compte de résultat conformément à IPSAS 31 ou IPSAS 45.

70. **Après la comptabilisation d'une reprise de perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les exercices futurs, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, moins sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), soit répartie de façon systématique sur la durée d'utilité restant à courir.**

Redésignation d'actifs

71. **La redésignation d'actifs générateurs de trésorerie en actifs non générateurs de trésorerie ou d'actifs non générateurs de trésorerie en actifs générateurs de trésorerie ne doit intervenir que lorsqu'il y a une preuve évidente qu'une telle redésignation est appropriée. Une redésignation en elle-même ne déclenche pas nécessairement un test de dépréciation ou une reprise de perte de valeur. Au contraire, l'indice d'un test de dépréciation ou d'une reprise de perte de valeur provient, au minimum, des indices répertoriés applicables à l'actif après redésignation.**

72. Dans certaines circonstances, une entité du secteur public peut estimer qu'il est opportun de requalifier un actif non générateur de trésorerie en actif générateur de trésorerie. Par exemple, une installation de traitement des effluents construite essentiellement pour traiter à titre gratuit les effluents domestiques provenant d'une unité de logements sociaux. Les logements sociaux sont ensuite démolis et le site sera reconverti en exploitation industrielle ou commerciale de détail. À l'avenir il est prévu que l'installation sera exploitée pour traiter des effluents industriels à des tarifs commerciaux. En raison de cette décision, l'entité du secteur public décide de requalifier l'installation de traitement des effluents en actif générateur de trésorerie.

Informations à fournir

72A. **Une entité doit fournir une information sur les critères retenus pour distinguer les actifs non générateurs de trésorerie des actifs générateurs de trésorerie.**

73. **Pour chaque catégorie d'actifs, l'entité doit fournir les informations suivantes :**

(a) **le montant des pertes de valeur comptabilisées dans le résultat au cours de l'exercice et le(s) poste(s) de l'état de la performance financière dans**

le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont incluses ; et

(b) **le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées dans le résultat 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.**

(c) **Le montant des pertes de valeur des actifs réévalués comptabilisées dans la réserve de réévaluation au cours de l'exercice ; et**

(d) **le montant des reprises des pertes de valeur des actifs réévalués comptabilisées dans la réserve de réévaluation au cours de l'exercice.**

73A. [Supprimé]

74. **Une catégorie d'actifs est un regroupement d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre des activités d'une entité.**

75. Les informations imposées par le paragraphe 73 peuvent être présentées avec d'autres informations fournies pour la catégorie d'actifs. Par exemple, ces informations peuvent être incluses dans un rapprochement des valeurs comptables des immobilisations corporelles à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, comme imposé par IPSAS 45.

76. **Une entité qui publie des informations sectorielles conformément à IPSAS 18, *Information sectorielle* doit présenter les informations suivantes pour chaque secteur concerné :**

(a) **le montant des pertes de valeur comptabilisées dans le solde au cours de l'exercice ; et**

(b) **le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées dans le solde au cours de l'exercice.**

77. Une entité doit présenter les informations suivantes pour chaque perte de valeur significative comptabilisée ou reprise au cours de l'exercice :

(a) **les événements et les circonstances qui ont conduit à la comptabilisation ou à la reprise de la perte de valeur ;**

(b) **le montant de la perte de valeur comptabilisée ou reprise ;**

(c) **la nature de l'actif ;**

(d) **le secteur auquel l'actif appartient, si l'entité présente des informations sectorielles conformément à IPSAS 18 ;**

(e) **si la valeur de service recouvrable est sa juste valeur diminuée des coûts de vente ou sa valeur d'utilité ;**

(f) **si la valeur de service recouvrable est la juste valeur diminuée des coûts de vente, la base utilisée pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de vente (par exemple : la juste valeur est-elle déterminée par référence à un marché actif) ; et**

(g) **si la valeur de service recouvrable est la valeur d'utilité, l'approche utilisée pour déterminer la valeur d'utilité.**

78. **Une entité doit fournir les informations suivantes pour le total des pertes de valeur et des reprises de pertes de valeur comptabilisées au cours de l'exercice, total pour lequel aucune information n'a été présentée conformément au paragraphe 77 :**

(a) **Les principales catégories d'actifs affectées par les pertes de valeurs (et les principales catégories d'actifs affectées par les reprises de pertes de valeur) ; et**

(b) **Les principaux événements et circonstances qui ont conduit à la comptabilisation de ces pertes de valeur et reprises de pertes de valeur.**

79. **Une entité est encouragée à fournir les principales hypothèses utilisées pour déterminer la valeur de service recouvrable des actifs pendant l'exercice.**

Dispositions transitoires

80. [Supprimé]

80A. **L'amendement du paragraphe 27 doit être appliqué de manière prospective dès sa date d'application**.

81. [Supprimé]

81A. La publication en juillet 2016 de Dépréciation d'actifs réévalués (amendements d'IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie,* et IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*) a amendé les paragraphes 2, 54, 69 et 73, et a supprimé les paragraphes 7 et 11. Ces amendements sont d'application prospective à partir de leur date de mise en œuvre.

Date d'entrée en vigueur

82. **Toute entité devra appliquer la présente Norme IPSAS aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour un exercice qui commence avant le 1er janvier 2006, elle devra l'indiquer.**

82A. **Les paragraphes 2 et 7 sont amendés et les paragraphes 26A, 26B, et 39A sont insérés suite à la publication d'IPSAS 31. Une entité doit appliquer ces amendements aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er avril 2011. Si une entité applique IPSAS 31 à une période ouverte avant le 1er avril 2011, elle doit également appliquer ces amendements pour cette période.**

82B. **Le paragraphe 27 a été amendé dans le cadre des *Améliorations des IPSAS 2011* publiées en septembre 2011. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit l'indiquer.**

82C. **Les paragraphes 80, 81 et 83 ont été amendés par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015.**

Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.

82D. **IPSAS 35, *États financiers consolidés*, et IPSAS 37, *Partenariats*, publiées en janvier 2015, ont amendé le paragraphe 13. Une entité doit appliquer ces amendements lorsqu'elle applique IPSAS 35 et IPSAS 37.**

82E. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 3,4 et 15 et amendé les paragraphes 6,20 et 21. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

82F. **Dépréciation d'actifs réévalués (amendements d'IPSAS 21 et 26) a amendé les paragraphes 2, 54, 69 et 73, a supprimé les paragraphes 7 et 11 et a ajouté les paragraphes 54A, 69A, et 81 A. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

82G. **Le paragraphe 43 est amendé par IPSAS 39, *Avantages du personnel* publié en juillet 2016. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 39.**

82H. **Le paragraphe 14 est amendé et le paragraphe 20A ajouté par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée .Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.**

82I. **Les paragraphes 2, 9 et 13 ont été amendés par IPSAS 41, publiée en août 2018. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour de ces périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2023. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2023, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 41.**

82J. **Les paragraphes 54A et 69A ont été modifiés par les *Améliorations des IPSAS, 2019*, publiées en janvier 2020. Une entité doit appliquer ces modifications pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du**

1er janvier 2021. Une application anticipée est autorisée.

82K. **Les paragraphes 2, 8 et 27 ont été modifiés par IPSAS 44 publiée en mai 2022. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2015, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 44.**

82L. **Les paragraphes 12, 54, 54A, 69, 69A et 75 ont été modifiés par IPSAS 45 *Immobilisations corporelles*, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 45 en même temps.**

82M. **Les paragraphes 2, 10 et 29 ont été modifiés et le paragraphe 10A a été ajouté par IPSAS 46, *Évaluation*, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 simultanément.**

82N. **Les paragraphes 2 et 8 ont été modifiés par IPSAS 47, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cet amendement aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cet amendement à une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit en faire état et appliquer IPSAS 47 en même temps.**

83. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Base des conclusions

La présente Base des Conclusions accompagne IPSAS 21, mais elle n'en fait pas partie intégrante.

Introduction

BC1. La convergence avec les IFRS et un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB consiste à faire converger les IPSAS établies selon la méthode de la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'IASB lorsque cela est approprié pour les entités du secteur public.

BC2. Les Normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice sont fondées sur les normes IFRS publiées par l'IASB dans la mesure où les dispositions de ces Normes sont applicables au secteur public. Les dispositions de la présente Norme ont été élaborées conformément à cette méthode. IAS 36 impose aux entités de déterminer la valeur recouvrable d'un actif s'il existe des indices que l'actif a perdu de la valeur. La valeur recouvrable d'un actif est définie comme la valeur la plus élevée entre la valeur d'utilité et la juste valeur diminuée des coûts de vente de l'actif. La présente Norme contient une définition similaire.

BC3. IAS 36 s'applique aux actifs générateurs de trésorerie et aux unités génératrices de trésorerie alors que la présente Norme s'applique aux actifs individuels non générateurs de trésorerie. Ceci se traduit par un certain nombre de différences entre les deux Normes. Les principales différences sont les suivantes :

(a) la méthode d'évaluation de la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie selon la présente Norme est différente de celle appliquée à un actif générateur de trésorerie selon IAS 36 ;

(b) la présente Norme n'impose pas aux entités d'appliquer un test de dépréciation aux immobilisations corporelles comptabilisées à un montant réévalué ; et

(c) la présente Norme ne prend pas en compte une diminution de la valeur de marché d'un actif significativement plus importante que celle attendue et résultant du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif comme indice minimum de dépréciation. Cet indice est retenu comme un indice supplémentaire de l'existence d'une dépréciation.

Les motivations qui ont poussé l'IPSASB à s'écarter des dispositions d'IAS 36 sont expliquées dans les paragraphes ci-dessous.

BC4. Un appel à commentaire (Invitation To Comment – ITC), Dépréciation d'actifs, publié en 2000 proposait pour la comptabilisation des actifs des entités du secteur public une approche qui appliquait IAS 36 dans la mesure où cela était approprié. ED 23, Dépréciation d'actifs, a été élaboré après examen des réactions à l'appel à commentaires et publié en 2003. La présente Norme a été élaborée après examen des réactions à ED 23.

Actifs générateurs de trésorerie

BC5. IAS 36 impose à l'entité de déterminer la valeur d'utilité comme étant la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus (a) de l'utilisation continue

d'un actif, ou des unités génératrices de trésorerie, et (b) de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité. Le potentiel de service d'actifs générateurs de trésorerie est reflété par leur capacité à générer des flux de trésorerie futurs. IPSAS 26 est basée sur IAS 36. Les dispositions d'IPSAS 26 sont applicables aux actifs générateurs de trésorerie détenus par les entités du secteur public. La présente Norme impose aux entités d'appliquer IPSAS 26 dans la comptabilisation de la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie dans le secteur public.

BC5A. IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*, a été publiée en janvier 2017. IPSAS 40 contient des dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation du goodwill. Lors de l'élaboration d'IPSAS 40, l'IPSASB a pris en compte les conditions de la dépréciation du goodwill. L'IPSASB a relevé que le goodwill ne génère pas d'avantages économiques indépendamment d'autres actifs et que sa dépréciation doit donc être évaluée dans le cadre d'un groupe d'actifs. Le goodwill ne peut être évalué que par référence à des flux de trésorerie, qu'il s'agisse de rentrées de trésorerie positives ou de réductions de sorties nettes de trésorerie. L'IPSASB a également noté qu'IPSAS 21 traite uniquement de la dépréciation d'actifs pris individuellement et évalue leur dépréciation par référence à la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif. L'IPSASB a donc conclu qu'il ne serait pas approprié d'appliquer IPSAS 21 à la dépréciation du goodwill. L'IPSASB a conclu que pour les besoins de sa dépréciation, le goodwill doit être considéré comme un actif générateur de trésorerie, que l'activité à laquelle il se rapporte soit, ou non, une activité génératrice de trésorerie. L'IPSASB a convenu d'ajouter des indications supplémentaires à IPSAS 21 et à IPSAS 26, en précisant que le goodwill doit être considéré comme un actif générateur de trésorerie pour les besoins du calcul de sa dépréciation.

Actifs non générateurs de trésorerie

BC6. Lors de l'examen des principes sur lesquels repose un concept de valeur d'utilité applicable aux actifs non générateurs de trésorerie, l'IPSASB a décidé que la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie doit être évaluée par référence à la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif. Cela reproduit l'approche prise par IAS 36.

Détermination de la valeur d'utilité

BC7. La détermination de la valeur d'utilité (valeur actuelle du potentiel de service résiduel) d'un actif non générateur de trésorerie peut s'effectuer de plusieurs façons.

L'une de ces approches, qui reproduit celle de IAS 36, implique l'estimation et l'actualisation des entrées de trésorerie qui auraient été enregistrées si l'entité avait vendu ses services ou autres productions sur le marché. Toutefois, l'IPSASB estime qu'il est improbable que cette approche puisse être utilisée dans la pratique en raison de la complexité de la détermination des prix appropriés auxquels il faut évaluer

le service ou les autres unités produites et de l'estimation du taux d'actualisation approprié.

BC8. D'autres approches reflètent une détermination implicite de la valeur d'utilité. En l'occurrence, l'IPSASB a examiné l'approche de la valeur de marché ainsi que les

approches qui évaluent le coût de remplacement net d'amortissement et qui prennent en compte le coût de remise en état et les unités de service.

Approche de la valeur de marché

BC9. Selon cette approche, lorsqu'il existe un marché actif pour l'actif, la valeur d'utilité de l'actif non générateur de trésorerie est évaluée à la valeur de marché observable de l'actif. Lorsqu'il n'existe pas de marché actif disponible pour l'actif, l'entité utilise le meilleur indice de marché disponible du prix auquel un actif pourrait être échangé entre deux parties bien informées et consentantes agissant dans des conditions de concurrence normale, en considérant l'utilisation la plus élevée et la meilleure de l'actif pour laquelle les intervenants sur le marché seraient prêts à payer dans ces circonstances. L'IPSASB a souligné que l'utilisation de la valeur de marché observable comme approximation de la valeur d'utilité était superflue puisque la valeur de marché ne différait de la juste valeur diminuée des coûts de vente (l'autre volet de l'estimation de la valeur de service recouvrable) de l'actif que par le montant des coûts de sortie. En conséquence, la valeur de marché serait efficacement déterminée par le recours à la juste valeur diminuée des coûts de vente de la valeur de service recouvrable.

Approche du coût de remplacement déprécié

BC10. Selon cette approche, la valeur d'utilité de l'actif est déterminée au plus bas du coût auquel le potentiel de service brut contenu dans l'actif pourrait être obtenu dans le cadre d'une activité normale diminuée de la valeur potentielle de service déjà consommée. Cette approche suppose que l'entité remplace le potentiel de service résiduel de l'actif si elle en est privée. Un actif peut être remplacé soit par reproduction (dans le cas d'actifs spécialisés) ou par remplacement de son potentiel de service brut. Par conséquent, la valeur d'utilité est évaluée au plus bas du coût de reproduction ou du coût de remplacement de l'actif, diminué de l'amortissement cumulé calculé d'après ce coût, pour refléter le potentiel de service déjà consommé ou arrivé à expiration de l'actif.

Approche du coût de remise en état

BC11. Cette approche est habituellement utilisée lorsque les pertes de valeur découlent d'un dommage. Selon cette approche, la valeur d'utilité de l'actif est déterminée en soustrayant le coût de remise en état de l'actif du coût de remplacement net d'amortissement ou du coût de reproduction de l'actif avant sa dépréciation.

Approche des unités de service

BC12. Cette approche détermine la valeur d'utilité de l'actif en réduisant le coût de remplacement ou de reproduction net d'amortissement de l'actif avant la dépréciation de manière à se conformer au nombre réduit d'unités de service attendues de l'actif dans son état déprécié.

Approches adoptées

BC13. L'IPSASB a décidé que la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie sera évaluée au moyen des approches du coût de remplacement net d'amortissement, du

coût de remise en état ou des unités de service, citées plus haut, selon ce qui sera approprié.

Autres actifs

BC14. IPSAS 21 contient des dispositions spécifiques pour tester la dépréciation d'immobilisations incorporelles et pour comptabiliser et évaluer les pertes de valeur liées aux immobilisations incorporelles. Ces dispositions complètent celles d'IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*. Les immobilisations incorporelles non génératrices de trésorerie évaluées au coût sont dans le champ d'application de la présente Norme et doivent faire l'objet de tests de dépréciation selon les dispositions de la présente Norme.

Groupe d'actifs et actifs de support

BC15. Selon IAS 36, lorsqu'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable d'un actif pris individuellement, l'entité doit déterminer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie de l'actif (UGT). Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs (a) dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie, et (b) qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. L'IPSASB a pris en compte le concept d'unité génératrice de services dans un contexte non générateur de trésorerie. Il a souligné que puisque les dispositions de la présente Norme sont appliquées aux actifs individuels, l'adoption d'un tel concept par analogie au concept des UGT de IAS 36 n'est pas nécessaire parce qu'il est possible d'identifier le potentiel de service des actifs individuels. En outre, son adoption introduirait des complexités excessives dans la comptabilisation de la dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie.

BC16. Selon IAS 36, les actifs autres que le goodwill qui contribuent aux flux de trésorerie futurs de deux UGT ou plus sont considérés comme des actifs de support. Dans un contexte générateur de trésorerie, puisque les actifs de support ne génèrent pas d'entrées de trésorerie distinctes, la dépréciation des actifs de support est traitée comme faisant partie de la dépréciation de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle les actifs de support appartiennent. L'IPSASB a relevé que dans un contexte non générateur de trésorerie, le concept d'unité génératrice de service ne se justifie pas comme indiqué au paragraphe BC15 ci-dessus. L'IPSASB a par ailleurs relevé que de tels actifs font souvent partie intégrante de la fonction de prestation de services et que leur dépréciation doit être traitée comme pour tout autre actif non générateur de trésorerie de l'entité.

Immobilisations corporelles

BC17. Lors de la publication de cette Norme, en décembre 2004, celle-ci ne requérait pas l'application d'un test de dépréciation pour des actifs non générateurs de trésorerie comptabilisés à leur montant réévalué selon le « modèle de la réévaluation » dans IPSAS 17, et IPSAS 31. L'IPSASB estimait alors que selon le modèle de la réévaluation dans IPSAS 17 et IPSAS 31, les actifs devaient être réévalués avec une régularité suffisante pour s'assurer qu'ils soient comptabilisés à un montant qui ne diffère pas de façon significative de leur juste valeur à la date de reporting ; en outre, toute

dépréciation devait 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 constituait les coûts de sortie. L'IPSASB estimait alors que dans la plupart de cas, ces différences ne devraient pas être 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. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a relevé que ces principes demeurent applicables. Pour parvenir à cette conclusion, l'IPSASB a noté que le modèle de réévaluation d'IPSAS 17 est désigné comme le modèle de la valeur actuelle dans IPSAS 45.

BC18. Contrairement à la présente approche, 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'expliquait par référence aux facteurs exposés aux paragraphes BC19 et BC20 ci-dessous.

BC19. Premièrement, plusieurs méthodes existent pour déterminer la valeur de service recouvrable selon la présente Norme et pour déterminer la valeur recouvrable selon IAS 36. La valeur de service recouvrable est définie dans la présente Norme comme étant la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif non générateur de trésorerie diminuée des coûts de sortie 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 ont également été adoptées pour évaluer la juste valeur selon IPSAS 45 et IPSAS 31– et par conséquent, la valeur d'utilité était 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 sortie 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.

BC19A. L'IPSASB a depuis publié IPSAS 46, *Évaluation*, qui fournit une approche cohérente de l'évaluation de la juste valeur dans l'ensemble des IPSAS. L'IPSASB a noté que les indications figurant dans cette Norme comprennent une hiérarchie des justes valeurs, accompagnée d'indications relatives aux techniques d'évaluation pouvant être utilisées lorsqu'il n'existe pas de données de marché observables. L'IPSASB a examiné si l'approche fondée sur le coût de remplacement et l'approche fondée sur les unités de service étaient appropriées pour estimer la juste valeur. L'IPSASB a observé que les méthodes alternatives incluses dans IPSAS 17 et IPSAS 31 sont incompatibles avec les techniques d'évaluation disponibles dans IPSAS 46 pour mesurer la juste valeur. L'IPSASB est convenu de mettre à jour la définition de la juste valeur dans IPSAS 31 afin de l'aligner sur IPSAS 46, et a remplacé IPSAS 17 par IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*

BC20. Deuxièmement, la disposition de IAS 36 qui impose de combiner les actifs non générateurs de trésorerie aux actifs générateurs de trésorerie afin de constituer une unité génératrice de trésorerie n'est pas reprise dans la présente Norme. Selon IAS 36, lorsqu'un actif ne produit pas d'entrée de trésorerie, il est combiné à d'autres actifs afin de constituer une unité génératrice de trésorerie dont la valeur d'utilité est alors évaluée. La somme des justes valeurs des actifs qui composent une unité génératrice de trésorerie peut être différente de la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie.

Dépréciation d'actifs réévalués (Amendements à IPSAS 21 et IPSAS 26)

BC20A. En conséquence des demandes exprimées par les organisations appliquant les normes IPSAS, l'IPSAS Board est revenu en 2015 sur sa décision d'origine d'exclure les actifs corporels et incorporels du périmètre de la norme IPSAS 21.

BC20B. Lors de la publication de cette Norme, l'IPSAS Board avait considéré que les justifications des paragraphes BC 19 et BC 20 pour établir les dispositions d'IPSAS 21 et IAS 36 restaient fondées. L'IPSAS Board avait confirmé sa position selon laquelle les dépréciations seraient prises en compte lors de réalisation des réévaluations d'actifs, pour s'assurer que la valeur comptable ne diffère pas sensiblement de la valeur de marché, conformément au paragraphe 44 d'IPSAS 17 et au paragraphe 74 d'IPSAS 31. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a conclu que les mêmes principes de dépréciation devraient s'appliquer lors de la réévaluation des actifs à la valeur opérationnelle actuelle, comme l'exige le paragraphe 27 d'IPSAS 45.

BC20C. L'IPSAS Board s'était demandé s'il convenait de qualifier les pertes de valeur et les reprises des pertes de valeurs de réévaluation, étant donné qu'elles sont toutes les deux comptabilisées de façon similaire. Le paragraphe 51 d'IPSAS 17 prévoyait que si une immobilisation corporelle est réévaluée, alors tous les actifs de la même catégorie doivent l'être également. Ainsi, si les pertes de valeurs et les réductions de pertes de valeur sont qualifiées de réévaluations, alors les conséquences d'une telle qualification sont importantes. L'IPSAS Board a considéré qu'il devrait répondre à cette question. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a conclu qu'il convenait de conserver la même indication.

BC20D. L'IPSAS Board a également considéré qu'il était important de fournir aux utilisateurs des états financiers des informations quantitatives et qualitatives sur les dépréciations spécifiques des paragraphes 77 et 78 d'IPSAS 21.

BC20E. L'objectif de l'IPSAS Board, en clarifiant cette question, était d'assurer que les pertes de valeur et les réductions de pertes de valeur d'un actif réévalué n'obligeaient pas une entité, lorsqu'elle comptabilise une perte de valeur au titre de cet actif, à réévaluer l'ensemble de la catégorie d'actifs à laquelle cet actif appartient.

BC20F. Inclure dans le périmètre de la norme IPSAS 21 les immobilisations corporelles et incorporelles réévaluées doit conduire une entité à estimer chaque année s'il existe un indice de perte de valeur d'un actif. Il est vraisemblable qu'une entité aura connaissance de l'existence de tels indices. Par conséquent, l'IPSAS Board a conclu que le fait d'avoir inclus ces immobilisations dans le périmètre d'IPSAS 21 ne

devrait pas s'avérer excessivement lourd pour les préparateurs des états financiers.

BC20G. En conclusion de ces éléments, l'IPSAS Board a approuvé ED 57, *Dépréciation des actifs réévalués* en septembre 2015 et l'ED a été publié le mois suivant.

Réponse à l'ED 57

BC20H. La majorité des réponses à ED 57 a soutenu les propositions et les justifications de l'IPSAS Board. Lors de la publication de cette Norme l'IPSAS Board a analysé une proposition de clarification obtenue de manière plus économique par une simple disposition dans IPSAS 17 qui prévoirait que les pertes de valeur et reprises de pertes de valeur d'un actif réévalué ne devraient pas nécessairement conduire à réévaluer toute la catégorie à laquelle cet actif ou ce groupe d'actifs appartient. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a conclu qu'il convenait de conserver cette même mention.

BC20I. L'IPSAS Board a pris acte de cette position, mais l'a considérée inappropriée pour deux raisons. Premièrement, cette approche n'analyse pas suffisamment les différentes méthodes de détermination de la valeur d'utilité pour les actifs non générateurs de trésorerie, lorsqu'il s'agit d'évaluer la valeur de service recouvrable d'un actif. Ces méthodes sont le coût de remplacement déprécié, le coût de remise en état, et l'approche des unités de service. Deuxièmement, cette approche ne fournit pas les informations nécessaires pour la reddition des comptes et la prise de décision des utilisateurs, qui figurent dans les informations en annexe selon IPSAS 21 et IPSAS 26. Par conséquent, l'IPSAS Board a décidé de donner un caractère normatif aux propositions d'ED 57.

BC20J. À la suite des réponses à l'ED, l'IPSAS Board a réexaminé, dans la base des conclusions de ED57, l'affirmation selon laquelle les dépréciations sont conceptuellement différentes des réductions de réévaluation. L'IPSAS Board a conclu que les dépréciations comme les réductions de réévaluations étaient conceptuellement des opérations identiques, car elles représentent une baisse du potentiel de service ou de la capacité à générer des avantages économiques. Néanmoins, il existe une différence pratique. Les dépréciations étaient des évènements qui touchent des actifs ou des groupes d'actifs, plutôt que le résultat de réévaluations périodiques. Cette différence pratique était reflétée par la phrase du paragraphe 51A d'IPSAS 17 : « Selon IPSAS 21 et IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie,* les pertes de valeur et reprises de pertes de valeur ne doivent pas nécessairement conduire à réévaluer toute la catégorie à laquelle cet actif ou ce groupe d'actifs appartient ». Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a conclu qu'il convenait de conserver la même indication.

Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie détenus par des entreprises publiques

BC21. Lorsque la présente Norme a été publiée, elle imposait que la dépréciation de tous les actifs détenus par [les entreprises publiques] (les termes entre parenthèses ne sont plus utilisés, conformément à *l'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016) soit comptabilisée selon IAS 36. Lors de la publication de la norme, les entreprises publiques étaient des entités à but lucratif et leurs actifs étaient essentiellement des

actifs générateurs de trésorerie. La *Préface aux Normes internationales du secteur public (Preface to International Public Sector Accounting Standards) a* clairement stipulé que les entreprises publiques étaient des entités à but lucratif ; tenues, par conséquent de se conformer aux IFRS et aux IAS. Lors de la publication de la norme, les Normes IPSAS prévoyaient de manière explicite que les IFRS s'appliquent aux entreprises publiques. En conséquence, les actifs non générateurs de trésorerie devaient être correctement groupés avec les actifs générateurs de trésorerie des entreprises publiques pour constituer une unité génératrice de trésorerie soumise à un test de dépréciation selon IAS 36.

Indices de dépréciation - Changements de la valeur de marché

BC22. IAS 36 prévoit comme indice minimal de dépréciation le fait que la valeur de marché d'un actif ait diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif. L'IPSASB a intégré cet aspect comme une indication supplémentaire de dépréciation et non comme une indication minimale de dépréciation. L'IPSASB estime que ces changements de valeur de marché ne sont pas nécessairement un indice que l'actif non générateur de trésorerie soit déprécié. Cela tient au fait que les actifs non générateurs de trésorerie sont détenus pour des raisons autres que pour générer une rentabilité commerciale. Par conséquent, un changement de la valeur de marché peut ne pas refléter un changement dans le montant que l'entité s'attend à recouvrer au titre de services par l'utilisation continue de l'actif.

Reprise de perte de valeur

BC23. Le paragraphe 60(a) mentionne une résurgence de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif comme indice minimal de reprise de dépréciation tandis que le paragraphe 62 (b) mentionne une hausse sensible à long terme de la demande ou besoin exprimés pour les services fournis par l'actif comme indice supplémentaire d'une éventuelle reprise de la dépréciation. La formulation de ces deux indices est similaire, mais ils se distinguent par le fait que le paragraphe 60 (a) évoque une résurgence de la demande qui avait diminué en entraînant ainsi la comptabilisation d'une perte de valeur. Le paragraphe 62 (b) évoque une demande nouvelle, et peut ne pas être lié à la cause pour laquelle une perte de valeur a été comptabilisée pour l'actif.

BC24. Le paragraphe 62 (a) évoque une hausse sensible de la valeur de marché de l'actif comme indice supplémentaire de la reprise de la dépréciation. Cette situation ne reflète pas l'indication de dépréciation du paragraphe 27 (a) qui impose que la valeur de marché ait diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale. Cette différence signifie que l'augmentation de la valeur de marché peut être planifiée ou non.

BC25. Le paragraphe 27 (c) mentionne l'existence d'indices de dégradation physique d'un actif comme un indice minimal de dépréciation. Le paragraphe 60 ne mentionne pas d'indice de reprise de la dépréciation qui reflète cette indication de dépréciation. Lors de la publication de cette Norme l'IPSASB n'avait pas intégré la réparation d'un actif comme un indice de reprise étant donné que IPSAS 17 imposait 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. Lors de l'élaboraion d'IPSAS 45, l'IPSASB a conclu qu'il convenait de conserver la même indication. Cette disposition s'appliquait également à un immeuble de placement évalué en appliquant le modèle du coût historique selon IPSAS 16. L'IPSASB estime que ces dispositions nient le besoin d'un indice de reprise de la dépréciation qui reflète une dégradation physique d'une dépréciation. L'IPSASB a également souligné que les coûts de remise en état d'un dommage ne constitue pas un changement dans l'estimation de la valeur de service recouvrable d'un actif après dépréciation tel que spécifié dans le paragraphe 65 de la présente Norme. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a relevé que ces principes demeurent applicables. Pour parvenir à cette conclusion, l'IPSASB a noté que le modèle du coût prévu par IPSAS 17 est désigné comme le modèle du coût historique dans IPSAS 45 et que cette désignation s'applique par voie de conséquence dans IPSAS 16.

Révision d'IPSAS 21 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC26. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Révision d'IPSAS 21 suite aux Améliorations des IPSAS, 2019

BC27. Lors de la publication de cette Norme, la référence à la « catégorie d'actifs » dans les paragraphes 54A et 69A donnait l'impression que les indications ne s'appliquaient qu'aux actifs réévalués dans le champ d'application d'IPSAS 17, Immobilisations corporelles. Les parties prenantes se sont inquiétées du fait que les immobilisations incorporelles réévaluées étaient exclues de son application. En conséquence, l'IPSASB avait accepté de préciser que les paragraphes s'appliquent aux actifs individuels dans le champ d'application d'IPSAS 31 et aux catégories d'actifs dans le champ d'application d'IPSAS 17. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a relevé que ces principes demeurent applicables.

BC28. IPSAS 46, *Évaluation*, publiée en mai 2023, fournit des indications générales sur l'évaluation initiale et ultérieure des actifs afin d'assurer une approche cohérente

dans l'ensemble des IPSAS. L'IPSASB est convenu que le concept de juste valeur devait être maintenu dans IPSAS 21, indépendamment de la définition révisée de la juste valeur proposée dans IPSAS 46. L'IPSASB est également convenu que toute modification du concept de juste valeur dans IPSAS 21 devrait être examinée dans le cadre d'un projet spécifique à IPSAS 21 et dans le contexte plus large de l'estimation de la dépréciation.

Guide d'application

Ce guide d'application accompagne IPSAS 21, mais il n'en fait pas partie intégrante.

Indices de dépréciation – (paragraphe 27)

Sources d'informations externes

(a) **Disparition ou quasi-disparition de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif.**

IG1. L'actif continue à maintenir le même potentiel de service, mais la demande de ce service a disparu ou quasiment disparu. Les exemples d'actifs dépréciés de cette manière incluent :

(a) une école fermée en raison d'un manque de demande de services scolaires, dû à la migration des populations vers d'autres régions. Il n'est pas anticipé que cette tendance démographique, qui affecte la demande de services scolaires, se renverse dans un avenir prévisible ;

(b) une école prévue pour 1 500 élèves compte à présent 150 inscrits – elle ne peut pas être fermée parce que l'autre école la plus proche est à 100 kilomètres. L'entité n'envisage pas une augmentation des inscriptions. À l'ouverture, l'école avait 1 400 élèves inscrits– l'entité aurait acquis une installation nettement plus petite si les prévisions d'inscription avaient porté sur 150 élèves. L'entité détermine que la demande a quasiment disparu et que la valeur de service recouvrable de l'école doit être comparée à sa valeur comptable ;

(c) une ligne ferroviaire fermée en raison d'une clientèle insuffisante (par exemple, la population d'une zone rurale a massivement migré en zone urbaine suite à plusieurs années successives de sécheresse, et ceux qui sont restés empruntent le bus, moins onéreux) ; et

(d) un stade dont l'occupant principal ne renouvelle pas le contrat d'occupation avec comme conséquence la fermeture attendue du stade.

(b) **Changements importants à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenus dans l'environnement technologique, juridique ou politique dans lequel l'entité opère.**

Environnement technologique

IG2. L'utilité d'un actif peut être réduite si la technologie a progressé et a produit d'autres produits qui fournissent un service meilleur ou plus efficace. Les exemples d'actifs dépréciés de cette manière incluent :

(a) du matériel médical rarement ou jamais utilisé parce qu'une machine plus récente dotée d'une technologie plus avancée donne des résultats plus précis (correspondrait également à la proposition (a) ci-dessus) ;

(b) un logiciel qui n'est plus suivi par le fournisseur externe à cause des progrès technologiques et l'entité ne dispose pas de personnel pour en assurer la maintenance ; et

(c) un matériel informatique devenu obsolète en raison du progrès technologique.

Environnement juridique ou politique

IG3. Le potentiel de service d'un actif peut être réduit à la suite du changement de la loi ou de la réglementation. Les exemples de dépréciations correspondant à cet indice incluent :

(a) une automobile qui n'est pas conforme aux nouvelles normes d'émissions polluantes ou un avion qui n'est pas conforme aux nouvelles normes de bruit ;

(b) une école qui ne peut plus être utilisée pour l'enseignement en raison de nouvelles règles de sécurité relatives aux matériaux ayant servi à sa construction ou à ses issues de secours ; et

(c) une unité de production d'eau potable qui ne peut plus être utilisée parce qu'elle n'est pas conforme aux nouvelles normes environnementales.

Sources d'informations internes

(c) **Existence d'indices de dégradation physique d'un actif.**

IG4. La dégradation physique aboutirait probablement à une incapacité de l'actif à fournir le niveau de service qu'il a été capable de fournir. Les exemples d'actifs dépréciés de cette manière incluent :

(a) un bâtiment endommagé par un incendie, par une inondation ou par d'autres facteurs ;

(b) un bâtiment fermé suite à la détection de défauts dans sa structure ;

(c) des sections affaissées d'une chaussée surélevée, qui indiquent qu'elles devront être remplacées dans 15 ans au lieu des 30 ans de vie prévus à la conception ;

(d) un barrage dont le déversoir a été réduit à la suite du contrôle de sa structure ;

(e) une usine de traitement d'eau dont la capacité a été réduite par l'obstruction d'une prise d'eau, obstruction dont la réparation n'est pas économiquement viable ;

(f) un pont sur lequel la charge de poids est réduite suite à la détection de défauts dans sa structure ;

(g) n navire de guerre endommagé dans une collision ; et

(h) un équipement endommagé qui ne peut plus être réparé ou dont la réparation n'est pas économiquement viable.

(d) **Changements importants à long terme avec un effet négatif sur l'entité, dans la mesure où l'actif est utilisé ou il est prévu de l'utiliser.**

IG5. L'actif conserve le même potentiel de service, mais les changements à long terme ont un effet négatif sur son niveau d'utilisation. Les exemples de circonstances dans lesquelles des actifs peuvent être dépréciés de cette manière incluent :

(a) Un actif peut être déprécié s'il n'est pas utilisé dans la même mesure qu'au moment de sa mise en service, ou lorsque sa durée d'utilité prévue est

inférieure à l'estimation initiale. Un exemple d'actif qui pourrait être identifié comme potentiellement en cours de dépréciation par cet indice est un ordinateur central sous-utilisé parce que beaucoup d'applications ont été converties ou développées pour opérer sur des serveurs ou sur des plateformes PC. Une baisse significative à long terme de la demande des services d'un actif peut se traduire par un changement à long terme du niveau d'utilisation de l'actif.

(b) L'actif peut être déprécié s'il n'est pas utilisé de la même manière qu'au moment de sa mise en service. Un exemple d'actif déprécié qui pourrait être identifié par cet indice est un bâtiment scolaire utilisé à des fins d'entreposage plutôt que d'enseignement.

(e) **Une décision d'arrêter la construction d'un actif avant qu'il ne soit achevé ou prêt à l'utilisation.**

IG6. Un actif qui ne sera pas achevé ne peut pas fournir le service envisagé. Les exemples d'actifs dépréciés de cette manière incluent les cas où :

(a) la construction a été arrêtée en raison d'une découverte archéologique ou d'une situation environnementale telle qu'un site de nidification pour une espèce menacée ou en voie de disparition ; et

(b) la construction a été arrêtée à la suite d'une récession économique.

Les circonstances qui ont conduit à l'arrêt de la construction seront également examinées. Si la construction est différée, c'est-à-dire renvoyée à une date précise dans l'avenir, le projet pourrait toujours être considéré comme en cours de réalisation et non comme arrêté.

(f) **Des indications provenant du système d'information interne montrent que la performance de service d'un actif est ou sera considérablement moins bonne que celle attendue.**

IG7. Des rapports internes peuvent indiquer qu'un actif n'atteint pas la performance attendue ou que sa performance se détériore avec le temps. Par exemple, un rapport de santé interne sur les opérations d'un centre de santé rural peut indiquer qu'un appareil à rayons X utilisé par le centre est déprécié parce que le coût de son entretien a largement dépassé celui budgété au départ.

Exemples d'illustrations

Ces exemples accompagnent IPSAS 21, mais ils n'en font pas partie intégrante.

Évaluation d'une perte de valeur

Note : Dans les exemples suivants, il est présumé que la juste valeur diminuée des coûts de vente soumise au test de dépréciation est inférieure à sa valeur d'utilité ou ne peut pas être déterminée, sauf indication contraire. En conséquence, la valeur de service recouvrable de l'actif est égale à sa valeur d'utilité. Dans ces exemples, la méthode utilisée est celle de l'amortissement linéaire.

Approche du coût de remplacement déprécié

Changement important à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenu dans l'environnement technologique - Ordinateur central sous-utilisé

IE1. En 1999, la ville de Kermann a acheté un nouvel ordinateur central au prix de 10 millions UM[1]. Kermann a estimé que la durée d'utilité de l'ordinateur serait de sept ans et qu'en moyenne 80 % de la capacité de l'unité centrale (CPU) serait utilisée par les divers départements. Une réserve de 20 % de temps de CPU excédentaire était prévue et nécessaire pour faire face au calendrier des travaux, afin de respecter les délais en période de pointe. Le taux d'utilisation a atteint 80 % au bout de quelques mois après l'acquisition, mais il a reculé à 20 % en 2003 parce que beaucoup d'applications des départements avaient été converties pour fonctionner sur les ordinateurs de bureau ou les serveurs. Un ordinateur est disponible sur le marché, au prix de 500 000 UM, et peut fournir le potentiel de service résiduel de l'ordinateur central en utilisant les autres applications.

Évaluation de la dépréciation

IE2. L'indice de dépréciation est le changement important à long terme survenu dans l'environnement technologique, qui a entraîné la conversion d'applications destinées à l'ordinateur central vers d'autres plateformes, et donc une réduction de l'utilisation de l'ordinateur central. (De même, on peut affirmer qu'une baisse considérable du niveau d'utilisation de l'ordinateur central indique une dépréciation.) La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement comme suit :

a	**Coût d'acquisition, 1999**	**10 000 000**
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 4 ÷ 7)	**5 714 286**
b	**Valeur comptable, 2003**	**4 285 714**
c	**Coût de remplacement**	**500 000**
	Cumul des amortissements (c × 4 ÷ 7)	**285 714**
d	**Valeur de service recouvrable**	**214 286**
	Perte de valeur (b – d)	**4 071 428**

Quasi-disparition de la demande des services fournis par un actif non générateur de trésorerie – Application logicielle pour ordinateur central sous-utilisée

IE3. En 1999, la ville de Kermann a acheté une licence de logiciel pour une application

[1] Dans ces exemples, les valeurs monétaires sont désignées par unités monétaire (UM).

destinée à son nouvel ordinateur central au prix de 350 000 UM. Kermann a estimé que la durée d'utilité du logiciel serait de sept ans et qu'elle bénéficierait d'avantages économiques et d'un potentiel de service provenant du logiciel sur une base linéaire sur la durée d'utilité du logiciel. En 2003, l'utilisation de l'application a déjà baissé de 15 % par rapport à la demande anticipée au départ. Une licence d'un logiciel d'application pour remplacer le potentiel de service résiduel du logiciel d'application déprécié coûte 70 000 UM.

Évaluation de la dépréciation

IE4. L'indice de dépréciation est le changement technologique résultant de la perte de capacité de l'ordinateur central.

a	**Coût d'acquisition, 1999**	**350 000**
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 4 ÷ 7)	**200 000**
b	**Valeur comptable, 2003**	**150 000**
c	**Coût de remplacement**	**70 000**
	Cumul des amortissements (c × 4 ÷ 7)	**40 000**
d	**Valeur de service recouvrable**	**30 000**
	Perte de valeur (b – d)	**120 000**

Changement important à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenu dans le mode d'utilisation – École utilisée comme entrepôt

IE5. En 1997, le district scolaire de Lunden construisait un établissement d'enseignement primaire pour un coût de 10 millions UM. La durée d'utilité estimée de l'école est de cinquante ans. En 2003, l'école est fermée suite à la baisse inattendue des inscriptions dans le district, faisant suite à l'émigration des populations en raison de la faillite d'un important employeur de la région. L'école a été transformée en entrepôt et le district scolaire de Lunden n'envisage pas dans l'avenir d'augmentation des inscriptions qui permettrait la réouverture de l'école. Le coût de remplacement actuel par un entrepôt proposant la même capacité de stockage que l'école s'élève à 4,2 millions UM.

Évaluation de la dépréciation

IE6. Il existe un indice de dépréciation parce que le but pour lequel le bâtiment est utilisé a considérablement changé, d'un endroit destiné à dispenser un enseignement à des élèves à un entrepôt et il n'est pas prévu que cela change dans un avenir prévisible. La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement comme suit :

a	**Coût historique, 1997**	**10 000 000**
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 6 ÷ 50)	**1 200 000**
b	**Valeur comptable, 2003**	**8 800 000**
c	**Coût de remplacement par un entrepôt de même capacité**	**4 200 000**
	Cumul des amortissements (c × 6 ÷ 50)	**504 000**
d	**Valeur de service recouvrable**	**3 696 000**
	Perte de valeur (b – d)	**5 104 000**

Changement important à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenu dans le degré d'utilisation – école partiellement fermée en raison de la baisse des inscriptions

IE7. En 1983, le district scolaire de Lunden construisait un établissement scolaire pour un coût de 2,5 millions UM. L'entité a estimé que l'école serait utilisée pendant 40 ans. En 2003, les inscriptions ont reculé, passant de 1000 à 200 élèves suite à une émigration des populations due à la faillite d'un important employeur dans la région.

La direction avait décidé de fermer les deux étages supérieurs du bâtiment à trois niveaux qui abrite l'école. Le district scolaire de Lutton n'envisage pas une augmentation des inscriptions dans l'avenir, qui permettrait la réouverture des étages supérieurs. Le coût de remplacement actuel de l'école à un étage est estimé à 1,3 million UM.

Évaluation de la dépréciation

IE8. Il existe un indice de dépréciation parce que le degré d'utilisation de l'école a changé, passant de trois niveaux à un niveau à la suite de la réduction du nombre d'élèves de 1000 à 200. La réduction du degré d'utilisation est significative et il est prévu que les inscriptions demeurent faibles dans un avenir prévisible. La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement comme suit :

a	**Coût d'acquisition, 1983**	**2 500 000**
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 20 ÷ 40)	**1 250 000**
b	**Valeur comptable, 2003**	**1 250 000**
c	**Coût de remplacement**	**1 300 000**
	Cumul des amortissements (c × 20 ÷ 40)	**650 000**
d	**Valeur de service recouvrable**	**650 000**
	Perte de valeur (b – d)	**600 000**

Approche du coût de remise en état

Dégradation physique – Un bus scolaire est endommagé dans un accident de circulation

IE9. En 1998, l'école primaire du district Nord a acheté un bus au prix de 200 000 UM pour permettre aux élèves d'un village voisin de faire gratuitement la navette vers l'école. L'école a estimé la durée d'utilité du bus à 10 ans. En 2003, le bus a été endommagé dans un accident de circulation ; 40 000 UM étaient nécessaires pour le remettre en état d'utilisation. La remise en état n'affectera pas la durée d'utilité de l'actif. Le coût d'un nouveau bus pour fournir un service semblable s'élevait à 250 000 en 2003.

Évaluation de la dépréciation

IE10. Il existe un indice de dépréciation parce que le bus a subi une dégradation physique dans un accident de circulation. La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remise en état comme suit :

a	**Coût d'acquisition, 1998**	**200 000**
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 5 ÷ 10)	**100 000**
b	**Valeur comptable, 2003**	**100 000**
c	**Coût de remplacement**	**250 000**
	Cumul des amortissements (c × 5 ÷ 10)	**125 000**
d	**Coût de remplacement net d'amortissement (sans dégradation)**	**125 000**
	Moins : coût de remise en état	**40 000**
e	**Valeur de service recouvrable**	**85 000**
	Perte de valeur (b – e)	**15 000**

Dégradation physique - Bâtiment détruit par un incendie

IE11. En 1984, la ville de Moorland a construit un immeuble de bureaux qui a coûté 50 millions UM. Il était prévu que l'immeuble servirait pendant 40 ans. En 2003, après 19 ans de service, un incendie a causé de graves dégâts dans sa structure. Pour des raisons de sécurité, l'immeuble est fermé et des réparations dont le coût s'élève à 35,5 millions UM doivent être effectuées dans sa structure pour le remettre en état. Le coût de remplacement pour un nouvel immeuble s'élève à 100 millions UM.

Évaluation de la dépréciation

IE12. Il existe un indice de dépréciation parce que l'immeuble a subi une dégradation physique due à l'incendie. La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remise en état comme suit :

a	**Coût d'acquisition, 1984**	**50 000 000**
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 19 ÷ 40)	**23 750 000**
b	**Valeur comptable, 2003**	**26 250 000**
c	**Coût de remplacement (d'un nouvel immeuble)**	**100 000 000**
d	**Cumul des amortissements (c × 19 ÷ 40)**	**47 500 000**
	Coût de remplacement net d'amortissement (sans dégradation)	**52 500 000**
	Moins : coût de remise en état	**35 500 000**
e	**Valeur de service recouvrable**	**17 000 000**
	Perte de valeur (b – e)	**9 250 000**

Approche des unités de service

Changement important à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenu dans le degré d'utilisation – Tour d'habitation partiellement inoccupée pour un avenir prévisible

IE13. En 1988, le Conseil municipal d'Ornong a construit, dans le centre-ville, un immeuble de 20 niveaux qui lui a coûté 80 millions UM, destiné à l'usage du Conseil. Il était prévu que l'immeuble ait une durée d'utilité de 40 ans. En 2003, les réglementations nationales de sécurité ont imposé de laisser les 4 niveaux supérieurs de tours de grandes hauteurs d'habitation inoccupées pour un avenir prévisible. L'immeuble avait une juste valeur diminuée des coûts de vente de 45 millions UM, en 2003, après l'entrée en vigueur de la réglementation. Le coût de remplacement actuel d'un immeuble similaire de 20 niveaux s'élève à 85 millions UM.

Évaluation de la dépréciation

IE14. Il existe un indice de dépréciation parce que le degré d'utilisation de l'immeuble a changé de 20 à 16 niveaux à la suite de l'entrée en vigueur des nouvelles réglementations nationales de sécurité. La réduction du degré d'utilisation est significative et il est attendu que l'occupation de l'immeuble demeure réduite (16 niveaux) pour l'avenir. Une perte de valeur qui utilise l'approche des unités de service serait calculée comme suit :

a	**Coût d'acquisition, 1988**	**80 000 000**
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 15 ÷ 40)	**30 000 000**
b	**Valeur comptable, 2003**	**50 000 000**
c	**Coût de remplacement (immeuble à 20 niveaux)**	**85 000 000**
	Cumul des amortissements (c × 15 ÷ 40)	**31 875 000**
d	**Coût de remplacement net d'amortissement avant ajustement pour les unités de service résiduelles**	**53 125 000**
e	**Valeur d'utilité de l'immeuble après l'entrée en vigueur de la réglementation**	
	(d × 16 ÷ 20)	**42 500 000**
f	**Juste valeur de l'immeuble diminuée des coûts de vente après**	
	l'entrée en vigueur de la réglementation	**45 000 000**
g	**Coût recouvrable (le plus élevé de e et f)**	**45 000 000**
	Perte de valeur (b – g)	**5 000 000**

Indices provenant du système d'information interne – Coût de fonctionnement plus élevé du matériel d'impression

IE15. En 1998, le ministère de l'Éducation du pays X a acheté un matériel d'impression neuf au prix de 40 millions UM. Le ministère a estimé que la durée d'utilité de la machine serait de 40 millions de livres à imprimer en 10 ans, destinés aux élèves de l'école primaire. En 2003, il a été signalé qu'une des fonctions automatisées du matériel ne fonctionnait pas comme prévu, réduisant de 25 % le niveau de productivité annuelle du matériel au cours des 5 dernières années de durée d'utilité de l'actif. Le coût de remplacement par du matériel d'impression neuf s'élève à 45 millions UM en 2003.

Évaluation de la dépréciation

IE16. Il existe un indice de dépréciation provenant du système d'information interne, qui montre que la performance du matériel d'impression est inférieure aux prévisions. Les circonstances donnent à penser que le recul du potentiel de service de l'actif est significatif et à long terme. Une perte de valeur qui utilise l'approche des unités de service est calculée comme suit :

a	**Coût d'acquisition, 1998**	**40 000 000**
	Cumul des amortissements (a × 5 ÷ 10)	**20 000 000**
b	**Valeur comptable, 2003**	**20 000 000**
c	**Coût de remplacement**	**45 000 000**
	Cumul des amortissements (c × 5 ÷ 10)	**22 500 000**
d	**Coût de remplacement net d'amortissement avant ajustement pour les unités de service résiduelles**	**22 500 000**
e	**Valeur de service recouvrable (d × 75 %)**	**16 875 000**
	Perte de valeur (b – e)	**3 125 000**

Comparaison avec IAS 36 (2004)

IPSAS 21, découle d'IAS 36 (2004). Les différences majeures entre IPSAS 21 et IAS 36 (2004) sont les suivantes :

- IPSAS 21 traite de la dépréciation des actifs non générateurs de trésorerie des entités du secteur public tandis que IAS 36 traite de la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie des entités à but lucratif. IPSAS 26 traite de la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie des entités du secteur public.
- La méthode d'évaluation de la valeur d'un actif non générateur de trésorerie utilisée selon IPSAS 21 est différente de celle qui s'applique à un actif générateur de trésorerie selon IAS 36. IPSAS 21 mesure la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie comme étant la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif selon plusieurs approches. IAS 36 détermine la valeur d'utilité d'un actif générateur de trésorerie comme la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs de cet actif.
- IPSAS 21 n'intègre pas un changement de la valeur de marché de l'actif comme constituant un indice « manifeste » de dépréciation. Une diminution sensible et inattendue de la valeur du marché apparaît en caractères gras dans le cadre de IAS 36 dans le cadre de l'ensemble minimal d'indices de dépréciation tandis que IPSAS 21 le mentionne dans les commentaires.
- IPSAS 21 mentionne une décision d'arrêter la construction d'un actif avant son achèvement comme un indice manifeste de dépréciation, et la reprise de la construction de l'actif comme un indice de reprise de la perte de valeur. Il n'y a aucun équivalent à cela dans IAS 36.
- Le champ d'application de IAS 36 exclut certaines catégories d'actifs qui ne sont pas exclues du champ d'application de IPSAS 21. Ces exclusions sont liées aux catégories d'actifs qui font l'objet d'exigences de dépréciation spécifiques selon d'autres IFRS. Elles n'ont pas été exclues de IPSAS 21 parce qu'il n'existe pas d'équivalent IPSAS. Ces exclusions comprennent (a) des actifs biologiques liés à l'activité agricole, (b) des actifs et passifs d'impôt différé, (c) des coûts d'acquisition différés et (d) des immobilisations incorporelles provenant des droits contractuels d'un assureur dans le cadre de contrats d'assurance qui relèvent du champ d'application de IFRS 4, *Contrats d'assurance*.

- IPSAS 21 traite de la dépréciation des actifs considérés individuellement. Il n'existe pas d'équivalent dans IPSAS 21 pour une unité génératrice de trésorerie telle que définie par IAS 36.
- IPSAS 21 traite les « actifs de support » de la même manière que les autres actifs non générateurs de trésorerie tandis que IAS 36 les traite comme faisant partie des unités génératrices de trésorerie correspondantes.
- Dans certains cas, IPSAS 21 utilise une terminologie différente de celle de IAS 36. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « produits », « valeur de service recouvrable », « état de la performance financière » dans IPSAS 21. Les termes équivalents de IAS 36 sont « ressources », « valeur recouvrable », « compte de résultat ».

IPSAS 22 — PRÉSENTATION D'INFORMATIONS -FINANCIÈRES SUR LE SECTEUR DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 22, *Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques* a été publiée en décembre 2006.

Depuis cette date, IPSAS 22 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 46, *Evaluation* (publiée en mai 2023)
- *Améliorations des IPSAS 2021* (publiées en janvier 2022)
- *Améliorations des IPSAS 2018* (publiées en octobre 2018)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS* 2015 (publiées en avril 2016)
- IPSAS 35, *Etats financiers consolidés* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 22

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
3	Amendé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
5	Amendé	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
13	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
16	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
18	Amendé	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
22	Amendé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
24	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
26	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
27	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
28	Amendé	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
29	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
30	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
32	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
37	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
41	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
47A	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
47B	Nouveau	IPSAS 35 Janvier 2015
47C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
47D	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
47E	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
47F	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
47G	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
48	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015
BC1	Amendé	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
BC17	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022

Décembre 2006

IPSAS 22 — PRÉSENTATION D'INFORMATIONS -FINANCIÈRES SUR LE SECTEUR DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-14
Information sectorielle	7-8
Modèles statistiques d'information financière	9-11
Méthodes comptables	12-14
Définitions	15-22
Entreprises publiques	16
Secteur des administrations publiques	17-22
Secteur des sociétés financières publiques	19
Secteur des sociétés non financières publiques	20-22
Méthodes comptables	23-34
Décomposition supplémentaire	33-34
Informations à fournir	35-46
Rapprochement avec les états financiers consolidés	43-44
Rapprochement avec les modèles statistiques d'information financière	45-46
Date d'entrée en vigueur	47-48
Base des conclusions	
Guide d'application	

La norme comptable internationale du secteur public IPSAS 22, *Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques* est présentée dans les paragraphes 1 à 48. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 22 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la base des conclusions et de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire les informations à fournir par les États choisissant de présenter des informations relatives au secteur des administrations publiques dans leurs états financiers consolidés. La communication d'informations appropriées relatives au secteur des administrations publiques d'un État peut améliorer la transparence des rapports financiers, et permettre une meilleure compréhension de la relation existant entre les activités marchandes et les activités non marchandes de l'État et entre les états financiers et les modèles statistiques d'information financière.

Champ d'application

2. **Un État préparant et présentant des états financiers consolidés selon la méthode de la comptabilité d'exercice et choisissant de fournir des informations financières sur le secteur des administrations publiques se doit de respecter les dispositions de la présente Norme.**

3. Les États lèvent des fonds à partir des impôts, des transferts et de différentes activités marchandes et non marchandes pour financer les services qu'ils rendent. Ils opèrent au moyen de différentes entités pour fournir des biens et des services à leurs parties prenantes. Certaines entités dépendent principalement d'autorisations budgétaires, d'attributions d'impôts ou d'autres recettes de l'État pour financer les services qu'elles rendent, même si elles peuvent, dans certains cas, être amenées à exercer d'autres activités génératrices de produits pouvant inclure des activités commerciales. D'autres entités peuvent générer l'essentiel ou une grande partie de leurs financements grâce à des activités commerciales.

4. Les états financiers d'un État préparés conformément aux Normes IPSAS fournissent une vue d'ensemble (a) des actifs contrôlés et des passifs encourus par l'État, (b) du coût des services rendus par ce dernier et (c) des produits d'impôts et autres produits générés pour financer les services rendus. Les états financiers d'un État fournissant des services par le biais d'entités contrôlées, dépendant essentiellement du budget public pour financer leurs activités ou non, sont des états financiers consolidés.

5. Dans certains pays, les états financiers et les budgets de l'État ou des secteurs de ce dernier peuvent également être publiés selon les modèles statistiques d'information financière. Ces modèles reflètent les exigences correspondant et découlant du *Système des comptes nationaux 2008* (SCN 2008) préparé par les Nations unies et d'autres organisations internationales. Ces modèles statistiques se concentrent sur les informations financières à fournir relatives au secteur des administrations publiques. Le secteur des administrations publiques comprend les entités à but non lucratif exerçant des activités non marchandes et dépendant principalement d'autorisations budgétaires ou d'attributions du budget public pour financer les services qu'elles rendent (désignées ci-après « activités » ou « entités non marchandes »). Les modèles statistiques d'information financière peuvent également fournir des informations relatives (a) au secteur des sociétés de l'État exerçant principalement des activités marchandes (généralement désigné comme « secteur des

sociétés financières publiques » et « secteur des sociétés non financières publiques ») ainsi que (b) le secteur public dans son ensemble. Les principales caractéristiques des secteurs des sociétés financières publiques et des sociétés non financières publiques sont présentées dans les paragraphes 19 et 20 de la présente Norme.

6. Les états financiers consolident uniquement les entités contrôlées. Cette limitation n'est pas pratiquée dans les modèles statistiques d'information financière. Dans certains pays, l'État contrôlant les entités locales, provinciales et fédérales, ses états financiers consolident ces échelons d'autorité, ce qui n'est pas le cas dans d'autres pays. Dans l'ensemble des pays, en vertu des modèles statistiques d'information financière, les secteurs des administrations publiques de tous les échelons d'autorité sont regroupés, et, par conséquent, dans certains pays, le secteur des administrations publiques inclura des unités que les états financiers ne consolident pas. La présente Norme décompose les états financiers consolidés d'un État. Par conséquent, elle interdit la présentation, dans le cadre du secteur des administrations publiques, de toute entité non consolidée dans les états financiers d'un État.

Information sectorielle

7. IPSAS 18, *Information sectorielle* impose la présentation de certaines informations concernant les services rendus par l'entité et les ressources affectées à l'appui de ces activités à des fins de reddition des comptes et de prise de décision. Contrairement aux secteurs audités en vertu des modèles statistiques d'information financière, les secteurs audités selon IPSAS 18 ne se basent pas sur une distinction entre activités marchandes et activités non marchandes.

8. La communication d'informations relatives au secteur des administrations publiques ne supprime pas la nécessité de fournir des informations concernant les secteurs, conformément à IPSAS 18. Ceci s'explique par le fait que le seul secteur des administrations publiques ne donne pas suffisamment de détails pour permettre aux utilisateurs d'évaluer la performance passée de l'entité pour atteindre les principaux objectifs en matière de services rendus, lorsque ces objectifs sont atteints par des entités n'appartenant pas au secteur des administrations publiques. Par exemple, le fait d'identifier les administrations publiques comme un secteur ne donne aucune information concernant la performance d'un État dans la réalisation de ses objectifs en termes de télécommunications, de soins médicaux ou d'éducation, lorsque des sociétés publiques ou des quasi-sociétés rendent des services en relation avec ces objectifs. Dans la mesure où le secteur des administrations publiques n'est qu'un sous-ensemble de l'État, des informations importantes seraient omises si un État ne présentait pas les informations sectorielles correspondant à ses états financiers consolidés.

Modèles statistiques d'information financière

9. Les objectifs des états financiers préparés conformément aux IPSAS et de ceux préparés conformément aux modèles statistiques d'information financière diffèrent à certains égards. Les objectifs des états financiers préparés conformément aux IPSAS consistent à fournir des informations utiles en vue de la prise de décision et à démontrer que l'entité est responsable des ressources qui lui sont confiées et qu'elle

contrôle. L'objectif des états financiers préparés conformément aux modèles statistiques d'information financière consiste à fournir des informations adaptées pour analyser et évaluer la politique fiscale, notamment la performance du secteur des administrations publiques et du secteur public en général d'un pays. En outre, bien que les modèles statistiques d'information financière puissent être décrits en termes comptables, ils pourraient différer de manière importante du système de comptabilité financière sous-jacent duquel sont dérivées la plupart des statistiques relatives aux finances publiques. Cependant, les IPSAS et les modèles statistiques d'information financière disposent également de nombreuses similarités dans le traitement des opérations et des événements. Par exemple, ils adoptent la méthode de la comptabilité d'exercice, traitent des opérations et des événements similaires et exigent, à certains égards, une structure de publication similaire.

10. Dans certains pays, la présentation, dans les états financiers, d'informations appropriées concernant le secteur des administrations publiques peut aider et améliorer la prise de décision des utilisateurs de ces états, ainsi que la reddition de comptes. Par exemple, la communication d'informations relatives au secteur des administrations publiques participe à une plus grande transparence des informations financières et aide les utilisateurs des états financiers à mieux comprendre :

    (a) les ressources affectées aux services rendus par le secteur des administrations publiques, et la performance financière de l'État dans les services qu'il rend ; et

    (b) la relation entre le secteur des administrations publiques et le secteur des sociétés publiques, et l'impact de chacun d'entre eux sur la performance financière globale.

11. Dans les pays où les états financiers de l'État sont préparés selon les modèles statistiques d'information financière et largement publiés, la communication d'informations relatives au secteur des administrations publiques dans les états financiers représentera un lien utile entre les états financiers préparés selon les IPSAS et ceux préparés selon les modèles statistiques d'information financière. Ceci aidera les utilisateurs à réconcilier les informations présentées dans les états financiers avec celles présentées dans les rapports statistiques. IPSAS 24, *Présentation des informations budgétaires dans les états financiers* impose que les états financiers incluent une comparaison des montants budgétés et des montants réels sur une base cohérente avec celle adoptée pour le budget. Lorsque les budgets publics sont préparés pour le secteur des administrations publiques plutôt que pour l'État dans son ensemble, les informations financières relatives au premier, fournies conformément à la présente Norme, seront pertinentes pour les comparaisons imposées par la présente IPSAS.

Méthodes comptables

12. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* impose l'élaboration de méthodes comptables en vue d'assurer que les états financiers fournissent des informations satisfaisant certaines caractéristiques qualitatives. La compilation et la présentation de données relatives au secteur des administrations publiques satisfaisant les caractéristiques qualitatives des

informations fournies dans les états financiers et les exigences correspondantes en matière d'audits pourront accroître de manière importante la charge de travail des préparateurs et des auditeurs dans de nombreux pays, et augmenter également la complexité des états financiers. Cela sera particulièrement le cas dans les pays où les états financiers basés sur ou incorporant des informations relatives au secteur des administrations publiques selon les modèles statistiques d'information financière ne sont pas encore établis. En outre, dans certains pays, il est probable que les utilisateurs ne dépendent pas des états financiers pour obtenir des informations relatives au secteur des administrations publiques. Dans ces pays, les coûts supportés en raison de la préparation et de la présentation d'informations liées au secteur des administrations publiques dans les états financiers peuvent être supérieurs à leurs avantages. Par conséquent, la présente Norme permet, sans pour autant l'imposer, la communication d'informations relatives au secteur des administrations publiques. Dans chaque pays, c'est l'État ou une autre autorité compétente qui décidera si des informations relatives au secteur des administrations publiques seront intégrées aux états financiers.

13. La présente Norme impose que, lorsque des informations relatives au secteur des administrations publiques sont communiquées dans les états financiers, elles répondent aux exigences qu'elle prescrit. Ceci garantira que les états financiers donnent une image appropriée du secteur des administrations publiques et que les informations fournies concernant ce dernier satisfont les caractéristiques qualitatives des informations financières, qui sont l'intelligibilité, la pertinence, l'image fidèle, l'intelligibilité, la diffusion en temps opportun, la comparabilité et la vérifiabilité.

14. Les IPSAS s'appliquent généralement à l'ensemble des entités du secteur public. Cependant, il est possible de ne communiquer que les informations les plus représentatives concernant le secteur des administrations publiques pour un État, et pas celles relatives aux entités individuelles qu'il contrôle. Par conséquent, la présente Norme spécifie des exigences ne devant être appliquées que par les États préparant des états financiers consolidés selon la méthode de la comptabilité d'exercice, comme le préconisent les IPSAS. Ces États peuvent inclure des gouvernements locaux, provinciaux ou fédéraux.

Définitions

15. **Dans la présente Norme, le terme suivant a la signification indiquée ci-après :**

Le <u>secteur des administrations publiques</u> comprend toutes les entités administratives de l'État, comme défini dans les modèles statistiques d'information financière.

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

Entreprises publiques (EP)

16. [Supprimé]

Secteur des administrations publiques

17. En vertu des modèles statistiques d'information financière, le secteur public comprend le secteur des administrations publiques (APU), le secteur des sociétés financières publiques (SFP) et le secteur des sociétés non financières publiques (SNFP). Des sous-groupes supplémentaires de ces secteurs peuvent être identifiés pour les besoins des analyses statistiques.

18. Selon le SCN 2008 (mis à jour), le secteur des administrations publiques est défini comme comprenant (a) l'ensemble des unités publiques centrales, étatiques et locales exerçant leurs activités sur le sol national, (b) des caisses de sécurité sociale à tous les échelons d'autorité, et (c) des institutions non marchandes à but non lucratif contrôlées par des unités publiques. En vertu des modèles statistiques d'information financière, le secteur des administrations publiques regroupe les opérations centrales d'un État et inclut généralement toutes les entités non marchandes et à but non lucratif exerçant sur le sol national, dont les opérations sont principalement financées par l'État et les entités publiques. Dès lors, le financement de ces entités provient principalement d'autorisations budgétaires ou d'attributions des impôts nationaux, des dividendes des sociétés nationales, des autres produits et des emprunts. Le secteur des administrations publiques comprend généralement des entités telles que les ministères, les tribunaux, les établissements d'enseignement publics, les centres de santé publics et les autres organismes publics. Le secteur des administrations publiques n'inclut ni les sociétés financières publiques ni les sociétés non financières publiques. La communication d'informations relatives au secteur des administrations publiques aura lieu dans les pays où le renforcement du lien entre les IPSAS et les modèles statistiques d'information financière est considéré comme utile et pertinent pour les utilisateurs des états financiers. Les États choisissant de fournir des informations relatives au secteur des administrations publiques devront par conséquent s'assurer que les données intégrées aux états financiers sont cohérentes avec la définition du secteur des administrations publiques et avec toute interprétation de cette dernière, adoptée pour les modèles statistiques d'information financière dans leur pays.

Secteur des sociétés financières publiques

19. Le secteur des sociétés financières publiques comprend les sociétés financières exerçant leurs activités sur le sol national et contrôlées par l'État, les quasi-sociétés et les institutions à but non lucratif principalement engagées dans l'intermédiation financière et la fourniture de services financiers pour le marché. Ce secteur comprend les établissements bancaires publics, y compris les banques centrales, et les autres institutions financières gouvernementales exerçant sur le marché.

Secteur des sociétés non financières publiques

20. Le secteur des sociétés non financières publiques comprend les sociétés non financières exerçant leurs activités sur le sol national et contrôlées par l'État, les quasi-sociétés et les institutions à but non lucratif produisant des biens ou des services non financiers pour le marché. Ce secteur comprend les entités telles que les entreprises de services publics et les autres entités proposant des biens et des

services.

21. Les modèles statistiques d'information financière permettent de définir :

(a) les sociétés telles que les entités juridiques créées dans le but de produire des biens et des services pour le marché ;

(b) les quasi-sociétés telles que les entités non légalement constituées ou établies, mais dotées d'un fonctionnement identique à celui des sociétés ; et

(c) les institutions à but non lucratif telles que les entités légales ou autres, produisant ou distribuant des biens et des services, mais ne générant aucun profit financier pour le compte de l'entité qui les contrôle.

22. Les entités commerciales du secteur public, ont des caractéristiques similaires à celles d'une société à participation étatique ou d'une quasi-société publique telle que définie dans les modèles statistiques d'information financière. Cependant, il est peu probable que l'on puisse établir une représentation similaire du secteur des entités commerciales du secteur public et de celui des sociétés financières et non financières publiques. Par exemple, une entité commerciale du secteur public n'exerçant pas ses activités sur le sol national ne sera classée ni comme société financière publique ni comme société non financière publique.

Méthodes comptables

23. **Les informations financières relatives au secteur des administrations publiques devront être fournies conformément aux méthodes comptables adoptées pour la préparation et la présentation des états financiers consolidés de l'État, sauf dans les cas précisés aux paragraphes 23 et 24.**

24. **En présentant des informations financières relatives au secteur des administrations publiques, les entités ne devront pas appliquer les exigences d'IPSAS 35, *États financiers consolidés* pour les entités du secteur des sociétés financières publiques et de celui des sociétés non financières publiques.**

25. **Le secteur des administrations publiques devra comptabiliser ses investissements dans le secteur des sociétés financières publiques et dans celui des sociétés non financières publiques comme un actif et comptabiliser cet actif à la valeur comptable des actifs nets des entreprises qu'il détient.**

26. La présente Norme reflète l'idée selon laquelle les états financiers consolidés d'un État choisissant de fournir des informations concernant le secteur des administrations publiques doivent être ventilés pour présenter ce secteur comme un secteur de l'entité présentant les états financiers de l'État. Dans cette perspective, la présente Norme impose que les mêmes définitions et les mêmes dispositions relatives à la comptabilisation, l'évaluation et les informations à fournir que celles appliquées lors de la préparation des états financiers consolidés soient également appliquées aux informations fournies concernant le secteur des administrations publiques, à une exception près. Cette exception consiste en ce que les dispositions d'IPSAS 35 ne soient pas appliquées à la relation existant entre le secteur des administrations publiques et les entités du secteur des sociétés financières publiques et de celui des sociétés non financières publiques.

27. IPSAS 35 exige des entités qui exercent un contrôle de préparer des états financiers consolidant ligne par ligne les entités contrôlées. IPSAS 35 contient également (a) une analyse détaillée du concept de contrôle tel qu'il est appliqué dans le secteur public et des (b) indications en vue de déterminer l'existence ou non du contrôle pour les besoins de l'information financière. Conformément aux dispositions d'IPSAS 35, les entités du secteur des sociétés financières publiques et de celui des sociétés non financières publiques telles que définies dans les modèles statistiques d'information financière, qui sont des entités contrôlées par l'État, seront consolidées dans les états financiers de ce dernier.

28. Les états financiers préparés conformément aux modèles statistiques d'information financière dépeignent l'impact du secteur des administrations publiques sur le secteur public dans son ensemble et, dans le cadre du SCN 2008 (mis à jour), sur l'économie nationale. Dans cette optique, les modèles statistiques d'information financière imposent que les états financiers du secteur des administrations publiques présentent les entités du secteur public extérieures à ce secteur comme des investissements dans d'autres secteurs. En outre, en vertu des modèles statistiques d'information financière, les opérations du secteur des administrations publiques réalisées avec des entités d'autres secteurs ne sont pas éliminées des états des opérations de l'État ni des états similaires.

29. L'application au secteur des administrations publiques des dispositions d'IPSAS 35 relatives à la consolidation entraînerait une nouvelle présentation des états financiers consolidés d'un État, plutôt que la présentation des états financiers du secteur des administrations publiques.

30. Par conséquent, en présentant des informations financières relatives au secteur des administrations publiques, les soldes et opérations entre entités du secteur des administrations publiques sont éliminés conformément à IPSAS 35. Cependant, les soldes et opérations entre entités du secteur des administrations publiques et entités d'autres secteurs ne doivent pas l'être.

31. La présente Norme impose que le secteur des administrations publiques comptabilise ses investissements dans les entités du secteur des sociétés financières publiques et celui des sociétés non financières publiques à la valeur comptable des actifs nets de ces entités. Ceci garantira que les informations fournies sur le secteur des administrations publiques reflètent une ventilation des informations financières présentées dans les états financiers consolidés de l'État auquel il appartient. Conformément au fait que le secteur des administrations publiques correspond à une décomposition des états financiers consolidés d'un État, les variations de la valeur comptable des actifs nets de ces entités seront comptabilisées de la même manière qu'elles sont comptabilisées dans les états financiers consolidés d'un État.

32. Les modèles statistiques d'information imposent que tous les actifs et passifs (à l'exception des prêts) soient réévalués à leur valeur de marché à chaque date de reporting. Les IPSAS comprennent différentes dispositions relatives à l'évaluation et imposent ou autorisent un modèle du coût et un modèle de la valeur actuelle pour certains types d'actifs et de passifs. Elles n'imposent pas que tous les actifs et passifs soient réévalués à leur valeur de marché. Par conséquent, l'évaluation des actifs et

passifs contenus dans les informations fournies relatives au secteur des administrations publiques dans les états financiers, y compris les investissements dans les secteurs des sociétés financières publiques et des sociétés non financières publiques, peut différer des bases d'évaluation adoptées dans les modèles statistiques d'information.

Décomposition supplémentaire

33. Dans certains pays, les États peuvent contrôler des gouvernements provinciaux et/ou des collectivités locales et, par conséquent, les états financiers de l'État consolideront différents échelons d'autorités. Si les états financiers consolident différents échelons d'autorité, une décomposition supplémentaire des états financiers consolidés pourra avoir lieu conformément aux dispositions de la présente Norme pour présenter séparément les informations relatives à chaque échelon d'autorité du secteur des administrations publiques.

34. Cette décomposition supplémentaire n'est pas imposée par la présente Norme. Cependant, elle pourra être présentée pour aider les utilisateurs à mieux comprendre la relation entre les activités de chaque échelon d'autorité du secteur des administrations publiques consolidé dans les états financiers, et la relation entre les états financiers et les modèles statistiques d'information financière dans ces pays.

Informations à fournir

35. **Les informations à fournir relatives au secteur des administrations publiques devront comprendre au minimum les éléments suivants :**

    (a) **les actifs par catégories principales, avec distinction des investissements dans les autres secteurs ;**

    (b) **les passifs par catégories principales ;**

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

    (d) **le montant total des réévaluations positives et négatives et les autres produits et charges comptabilisés directement dans l'actif net/la situation nette ;**

    (e) **les produits par catégories principales ;**

    (f) **les charges par catégories principales ;**

    (g) **l'excédent ou le déficit ;**

    (h) **les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles par catégories principales ;**

    (i) **les flux de trésorerie provenant des activités de placement ; et**

    (j) **les flux de trésorerie provenant des activités de financement.**

    Les informations relatives au secteur des administrations publiques ne doivent pas être présentées de manière à leur donner plus d'importance que celles relatives aux états financiers de l'État préparés conformément aux Normes IPSAS.

36. IPSAS 1 identifie un jeu complet d'états financiers (selon la méthode de la comptabilité d'exercice) comme comprenant un état de la situation financière, un état de la performance financière, un tableau de variation de l'actif net/situation nette, un tableau des flux de trésorerie, et les méthodes comptables et notes annexes relatives aux états financiers.

37. La présente Norme impose de fournir des informations sur les principales catégories d'actifs, de passifs, de produits, de charges et de flux de trésorerie figurant dans les états financiers. Elle ne spécifie pas la manière dont les informations sur le secteur des administrations publiques doivent être fournies. Les États choisissant de fournir des informations relatives au secteur des administrations publiques conformément à la présente Norme pourront présenter ces dernières (a) dans les notes annexes, (b) en ajoutant des colonnes distinctes dans les états financiers, ou (c) par tout moyen approprié dans leur pays. Cependant, les informations relatives au secteur des administrations publiques ne seront pas présentées de manière à leur donner plus d'importance que celles relatives aux états financiers consolidés préparés conformément aux IPSAS.

38. Pour aider les utilisateurs à comprendre la relation entre les informations financières présentées pour le secteur des administrations publiques et les opérations d'un État, les modèles statistiques d'information financière exigent que le total des dépenses publiques soit décomposé et donné par catégorie, en fonction de la nature économique des charges ou de la Classification des fonctions des administrations publiques (COFOG). La présente Norme n'impose pas, mais n'interdit pas non plus, aux entités fournissant des informations relatives au secteur des administrations publiques de présenter ces informations ventilées et classées par nature économique ou conformes à la base de classification COFOG. Dans certains pays, les classifications COFOG adoptées pour les informations fournies concernant le secteur des administrations publiques pourront être similaires à celles choisies conformément à IPSAS 18.

39. Les entités fourniront également les informations complémentaires nécessaires aux utilisateurs pour comprendre la nature des informations présentées.

40. **Les entités préparant les informations à fournir relatives au secteur des administrations publiques devront prévoir de mentionner les entités significatives contrôlées dans ce secteur et indiquer tout changement relatif à ces entités par rapport à la période antérieure, ainsi que les raisons pour lesquelles une entité précédemment incluse dans le secteur des administrations publiques en est exclue.**

41. La présente Norme exige que les entités choisissant de fournir des informations sur le secteur des administrations publiques communiquent une liste des entités significatives contrôlées appartenant à ce dernier. IPSAS 35 impose aux entités préparant des états financiers consolidés de communiquer une liste des entités significatives contrôlées figurant dans les états financiers consolidés. La présentation d'informations relatives aux entités du secteur des administrations publiques consolidées dans les états financiers conformément à IPSAS 35 aidera les utilisateurs à mieux comprendre la relation existant entre les informations relatives à l'État et

celles relatives au secteur des administrations publiques, et à mieux comprendre les informations relatives à ce dernier.

42. De même, la communication d'informations relatives aux changements dans le périmètre des entités contrôlées incluses dans le secteur des administrations publiques permettra aux utilisateurs de s'assurer de la cohérence de l'évolution entre les informations relatives aux états financiers consolidés et celles relatives au secteur des administrations publiques.

Rapprochement avec les états financiers consolidés

43. **Les informations relatives au secteur des administrations publiques devront être rapprochées des états financiers consolidés de l'État, en indiquant séparément le montant des écarts correspondant à chacun des postes de ces états financiers.**

44. La présente Norme impose que les montants indiqués concernant le secteur des administrations publiques soient rapprochés des montants correspondants des états financiers consolidés de l'État. Les entités présenteront séparément la différence relative au montant des investissements dans le secteur des sociétés financières publiques et celui des sociétés non financières publiques, déterminée conformément au paragraphe 23 et les écarts par rapport à chacun des éléments indiqués séparément conformément au paragraphe 35. En outre, les entités pourront, si elles le souhaitent, indiquer séparément le montant des écarts relatifs à chaque poste attribuable au secteur des sociétés financières publiques et à celui des sociétés non financières publiques. Ce rapprochement, en démontrant la relation existant entre le montant de chacun des éléments du secteur des administrations publiques et le montant total correspondant pour l'État, permettra à ce dernier de mieux remplir ses obligations comptables.

Rapprochement avec les modèles statistiques d'information financière

45. Les modèles statistiques d'information financière et les IPSAS ont de nombreuses similarités dans la manière dont ils traitent les transactions et les événements particuliers. Toutefois, il existe également des différences. Par exemple, outre les différences dans les bases d'évaluation des actifs et passifs faisant l'objet d'une description au paragraphe 31, les modèles statistiques d'information financière considèrent les dividendes comme des charges, tandis que les IPSAS les considèrent comme des distributions. Les modèles statistiques d'information financière font également la distinction entre les transactions et les autres flux économiques pour la présentation d'informations financières non reflétées dans les états financiers consolidés, et se concentrent sur les mesures particulières adaptées à l'analyse de la politique fiscale, telles que le montant net des prêts/emprunts et les excédents/découverts de trésorerie.

46. La présente Norme n'impose pas de rapprochement entre les informations relatives au secteur des administrations publiques fournies dans les états financiers consolidés et celles relatives à ce même secteur fournies en vertu des modèles statistiques d'information financière. Ceci s'explique par les préoccupations liées à la faisabilité ainsi qu'aux coûts et avantages d'une telle exigence dans l'ensemble des pays.

Cependant, la communication d'un tel rapprochement au moyen de la présentation d'informations dans les notes annexes n'est pas exclue.

Date d'entrée en vigueur

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

47A. **Le paragraphe 48 a été amendé par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

47B. **IPSAS 35 publiée en janvier 2015 a amendé les paragraphes 24, 26, 27, 29, 30 et 41. Une entité doit appliquer ces amendements lorsqu'elle applique IPSAS 35.**

47C. ***Les Améliorations des IPSAS 2015* publiées en avril 2016 ont amendé le paragraphe 13. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer.**

47D. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé le paragraphe 16 et amendé les paragraphes 3 et 22. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

47E. **Le paragraphe 37 a été amendé par les *Améliorations des IPSAS, 2018*, publiées en octobre 2018. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019. Une application anticipée est autorisée.**

47F. **Les paragraphes 5, 18 et 28 ont été modifiés par les Améliorations des IPSAS 2021, publiées en janvier 2022. Une entité doit appliquer ces amendements pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2023. Une application anticipée est autorisée.**

47G. **Le paragraphe 32 a été modifié par IPSAS 46, *Évaluation*, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 simultanément.**

48. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 22, mais n'en fait pas partie intégrante.

Introduction

BC1. Lorsque la présente Norme a été publiée, elle faisait référence au Système de comptabilité nationale 1993 (SCN 1993 et ses mises à jour), au Manuel de statistiques de finances publiques 2001 (MSFP 2001) et au Système européen des comptes 1995 (SEC 1995), qui exigent tous que les États publient des informations financières concernant le secteur des administrations publiques. Le Système des Comptes Nationaux 1993 (SCN 1993 et ses mises à jour), le Manuel de statistiques de finances publiques 2001 (MSFP 2001), et le Système Européen des Comptes 1995 (SEC 95) exigent tous que les États publient des informations financières concernant le secteur des administrations publiques. À des fins statistiques, le secteur des administrations publiques comprend les entités contrôlées par l'État essentiellement engagées dans des activités non marchandes. Le secteur des administrations publiques est parfois décrit comme incluant les entités ayant pour activité principale d'assurer les missions essentielles de l'État. Le secteur des administrations publiques n'inclut pas les sociétés à participation étatique, même lorsque la totalité des capitaux propres de ces dernières sont détenus par un État ou des entités publiques. Lors de l'élaboration des Améliorations des IPSAS, 2021, l'IPSASB a noté qu'IPSAS 22 faisait référence à une version antérieure du Système de comptabilité nationale (SCN). En conséquence, l'IPSASB a apporté des amendements à ladite Norme afin qu'elle corresponde à la dernière version du SCN. Le paragraphe BC17 expose les raisons qui justifient les amendements apportés à IPSAS 22 dans les Améliorations des IPSAS, 2021.

BC2. Les normes IPSAS actuelles n'exigent pas des entités qu'elles incluent des informations relatives au secteur des administrations publiques dans leurs états financiers. Les IPSAS exigent que les entités préparent des états financiers incluant les informations relatives à l'ensemble des ressources contrôlées par l'entité présentant les états financiers, et prescrivent des règles de consolidation de toutes les entités contrôlées. IPSAS 18, *Information sectorielle* exige également que les entités identifient les secteurs et présentent des informations concernant ces derniers.

BC3. Certains États préparent, présentent et publient largement à la fois des états financiers et des informations concernant les caractéristiques financières et la performance du secteur public, préparés conformément aux modèles statistiques d'information financière.

BC4. L'IPSASB encourage la convergence des IPSAS avec les modèles statistiques d'information, lorsque cela est approprié. La communauté statistique a encouragé l'IPSASB à développer une norme traitant la présentation des informations relatives au secteur des administrations publiques comme une partie des états financiers consolidés des États, afin de faciliter la convergence.

BC5. La publication d'informations relatives au secteur des administrations publiques peut fournir de précieuses indications aux utilisateurs des états financiers, en particulier dans les pays au sein desquelles le gouvernement national ou les administrations d'autres échelons préparent à la fois (a) des états financiers conformes aux IPSAS et (b) une information financière établie sur la base des modèles statistiques d'information financière. L'IPSASB pense également que la communication de ces informations peut aider les utilisateurs à mieux comprendre la relation entre les activités marchandes et non marchandes de l'État. Cependant, l'IPSASB n'est pas persuadé que les avantages retirés de la communication de ces informations puissent être sensiblement supérieurs à leur coût dans les pays où les états financiers préparés conformément aux modèles statistiques d'information financière ne sont pas habituellement préparés ou rendus publics. Par conséquent, ces informations ne doivent pas être obligatoirement fournies.

BC6. La présente Norme contient des dispositions ne devant être appliquées que par les États. Ceci s'explique par le fait qu'il n'est possible de fournir une image représentative des informations relatives au secteur des administrations publiques que pour un gouvernement pris comme un tout. Dans certains pays, les États peuvent contrôler les gouvernements provinciaux et/ou les collectivités locales. Lorsque tel est le cas, les états financiers peuvent être également ventilés afin de fournir séparément des informations concernant chaque échelon d'autorité du secteur des administrations publiques. Ces informations aideront vraisemblablement les utilisateurs à mieux comprendre la relation entre les activités de chaque échelon d'autorité du secteur des administrations publiques. Cependant, dans certains pays, ces informations pourront imposer une charge supplémentaire sur le système de comptabilité et sur les personnes responsables de la collecte et de l'agrégation de données, et il n'est pas certain que les avantages de ces informations pour les utilisateurs des états financiers soient supérieurs aux coûts engendrés. Par conséquent, la présente Norme n'exige pas que les entités choisissant de fournir des informations concernant le secteur des administrations publiques fournissent aussi séparément des informations sur chaque échelon d'autorité du secteur des administrations publiques consolidé dans les états financiers. Cependant, la communication de telles informations n'est pas exclue.

Consolidation et ventilation

BC7. Les modèles statistiques d'information financière et les IPSAS ont de nombreuses similarités dans la manière dont ils traitent les transactions et les événements particuliers. Toutefois, il existe également des différences : Par exemple, les modèles statistiques d'information financière :

(a) exigent que tous les actifs et passifs (à l'exception des prêts) soient réévalués à leur valeur de marché à chaque date de notification. Les IPSAS comprennent différentes dispositions relatives à l'évaluation ; et exigent ou autorisent un modèle du coût et un modèle de la valeur actuelle pour certains types d'actifs et de passifs ;

(b) considèrent les dividendes comme des charges, tandis que les IPSAS les considèrent comme des distributions ;

(c) font la distinction entre les transactions et les autres flux économiques pour la présentation d'informations financières. Actuellement, les IPSAS ne font pas cette distinction ; et

(d) mettent l'accent sur une présentation séparée d'informations financières concernant le secteur des administrations publiques et les autres composantes du secteur public et, dans ce contexte, adoptent les mêmes règles de comptabilisation et d'évaluation que celles adoptées pour la présentation du reste de l'économie afin de garantir la cohérence des totaux macroéconomiques. En vertu des modèles statistiques d'information financière, les états financiers préparés pour le secteur des administrations publiques n'incluent ni la consolidation des sociétés non financières publiques, dans la mesure où ces dernières sont des entités contrôlées par l'État qui proposent des biens et des services, ni celle des sociétés financières publiques telles que les banques. Les IPSAS se concentrent sur les états financiers consolidés présentant des informations financières concernant tous les actifs, passifs, produits, charges et flux de trésorerie contrôlés par l'entité.

BC8. La présente Norme exige que les informations fournies concernant le secteur des administrations publiques correspondent à une décomposition des états financiers consolidés d'un État. Une perspective similaire est retenue pour la communication d'informations sectorielles conformément à IPSAS 18. Par conséquent, les mêmes méthodes comptables que celles adoptées pour les états financiers consolidés doivent être adoptées en vue de fournir des informations concernant le secteur des administrations publiques, à une exception près :

BC9. Lorsque les informations concernant le secteur des administrations publiques sont fournies dans des états financiers, les dispositions d'IPSAS 35 ne doivent pas être appliquées pour les sociétés financières publiques et les sociétés non financières publiques. Ceci s'explique par le fait que l'application d'IPSAS 35 au secteur des sociétés financières publiques et à celui des sociétés non financières publiques entraînerait une nouvelle présentation des états financiers consolidés d'un État, plutôt que la présentation des états financiers du secteur des administrations publiques. Cela irait à l'encontre de l'objectif de fournir les informations relatives au secteur des administrations publiques pour servir de lien entre les états financiers préparés conformément aux IPSAS et ceux préparés conformément aux modèles statistiques d'information.

Information sectorielle

BC10. IPSAS 18 impose la présentation séparée de certaines informations concernant des activités ou des groupes d'activités importants pour l'évaluation de la performance de l'entité pour atteindre ses objectifs, et à des fins de prise de décision. IPSAS 18 ne fait aucune distinction entre les opérations et événements avec contrepartie et ceux sans contrepartie, ni entre les activités marchandes et non marchandes d'un État. Au contraire, elle se concentre sur la présentation des produits, charges, actifs et passifs associés à la prestation des principaux services ou groupes de services, que ces services soient rendus par le secteur des administrations publiques de l'État ou par les sociétés financières et non financières publiques. L'objectif des informations

sectorielles n'est pas atteint par la communication d'informations concernant le seul secteur des administrations publiques. Par conséquent, un État choisissant de fournir des informations concernant le secteur des administrations publiques doit également en fournir concernant les autres secteurs.

BC11. Les modèles statistiques d'information financière présentent des informations concernant les charges ou les dépenses de l'État classées, soit par nature économique soit par fonction des administrations publiques (COFOG). L'une ou l'autre de ces méthodes de classification peut être appliquée pour fournir des informations supplémentaires concernant le secteur des administrations publiques. Dans certains cas, une classification COFOG pourra être adoptée pour fournir des informations sectorielles dans les états financiers consolidés d'un État.

Rapprochement

BC12. Les informations présentées concernant le secteur des administrations publiques conformément aux dispositions de la présente Norme peuvent varier sur le fond et sur la forme par rapport à celles présentées en vertu des modèles statistiques d'information financière.

BC13. L'IPSASB s'est demandé s'il fallait obliger les États choisissant de présenter des informations relatives au secteur des administrations publiques conformément à la présente Norme à présenter dans les états financiers un rapprochement (a) de ces informations avec (b) celles présentées selon les modèles statistiques d'information financière. L'IPSASB craignait qu'une telle disposition n'expose le préparateur à des frais importants et que, dans certains pays, ces frais soient supérieurs aux avantages retirés. Ceci découragerait alors les États susceptibles d'avoir choisi de procéder à ces présentations. L'IPSASB s'inquiétait notamment de savoir par exemple, si :

(a) le calendrier d'établissement des états financiers et des informations statistiques est tel qu'un rapprochement pourrait être réalisé dans le délai nécessaire pour que les états financiers soient audités et signés ou autorisés, conformément aux dispositions législatives et/ou aux dispositions des IPSAS ;

(b) l'inclusion d'une telle disposition déclencherait un audit de ce rapprochement, voire un audit des rapports statistiques ; et

(c) l'entité pourrait être tenue d'évaluer et classifier à nouveau les actifs, passifs, produits et charges conformément aux dispositions des modèles statistiques d'information financière, et si cela découragerait la présentation d'informations liées au secteur des administrations publiques.

BC14. Après réflexion, l'IPSASB a conclu qu'un tel rapprochement ne devrait pas être demandé à ce stade. Cependant, un rapprochement des informations présentées concernant le secteur des administrations publiques conformément aux dispositions de la présente Norme avec les éléments équivalents des états financiers de l'État préparés conformément aux exigences des normes IPSASs (a) serait synonyme d'augmentation de la transparence, (b) n'engagerait aucun frais important et (c) aiderait les utilisateurs. La présentation d'un rapprochement des informations fournies concernant le secteur des administrations publiques conformément aux

dispositions de la présente Norme avec les informations fournies concernant le secteur des administrations publiques en vertu des modèles statistiques d'information financière n'est pas interdite.

Révision d'IPSAS 22 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC15. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Révision d'IPSAS 22 par suite des *Améliorations des IPSAS, 2018*

BC16. Le paragraphe 37 fait référence aux « états financiers principaux ». Les parties prenantes se sont dites préoccupées du fait que ce terme n'était pas défini dans les IPSAS, et qu'il pourrait par conséquent porter à confusion. L'IPSASB a noté que le terme « états financiers » est utilisé ailleurs dans les IPSAS avec la même signification. En conséquence, l'IPSASB a convenu de normaliser la terminologie et de remplacer le terme « états financiers principaux » par le terme « états financiers » à chacune de ses occurrences.

BC17. Les parties prenantes ont noté qu'IPSAS 22 faisait référence à l'édition de 1993 du SCN, au lieu de faire référence à sa version la plus récente, à savoir SCN 2008. En conséquence, L'IPSASB a convenu d'apporter des amendements aux paragraphes 5, 18, 28 et BC1 afin qu'ils correspondent à la dernière édition du SCN, à savoir le SCN 2008.

Guide d'application

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 22, mais n'en fait pas partie intégrante.

Illustration de la structure des états financiers

État A – Extrait d'états financiers

Extraits des notes annexes aux états financiers

Remarque : Présentation d'informations sur le secteur des administrations publiques

Les informations suivantes sont fournies pour le secteur des administrations publiques. Elles reflètent les méthodes comptables utilisées dans les états financiers consolidés, à l'exception des dispositions relatives à la consolidation applicables au secteur des sociétés financières publiques et à celui des sociétés non financières publiques, qui ont été modifiées. Conformément aux dispositions d'IPSAS 22, *Présentation d'informations financières sur les secteurs des administrations publiques*, les sociétés financières publiques et les sociétés non financières publiques ne sont pas consolidées dans les informations fournies concernant le secteur des administrations publiques mais sont comptabilisées comme des investissements du secteur des administrations publiques. Les investissements dans les sociétés financières publiques et les sociétés non financières publiques sont présentés dans un poste unique évalué à la valeur comptable des actifs nets des entreprises détenues.

Le secteur des administrations publiques comprend l'ensemble des ministères nationaux et des autres entités contrôlées par l'État, essentiellement engagées dans des activités non marchandes. Ces entités sont les suivantes :

Ministère de x

y

z

Pendant la période présentée, les activités liées aux services postaux, précédemment gérées par le ministère des communications, ont été réorganisées sur une base commerciale et ne sont plus incluses dans les informations financières présentées pour le secteur des administrations publiques.

État de la situation financière du secteur des administrations publiques au 31 décembre 20X2

(en milliers d'unités monétaires)

	Secteur des administrations publiques		Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques		Éliminations		Total État	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
ACTIFS								
Actifs courants								
Trésorerie et équivalents de trésorerie	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Créances	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Stocks	X	X	X	X			X	X
Paiements anticipés	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Titres de participation	X	X	X	X			X	X
Autres actifs courants	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Actifs non courants								
Créances	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Titres de participation	X	X	X	X			X	X
Titres de participation dans d'autres secteurs	X	X			(X)	(X)		
Autres actifs financiers	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Immobilisations corporelles	X	X	X	X			X	X
Terrains et constructions	X	X	X	X			X	X
Immobilisations incorporelles	X	X	X	X			X	X
Autres actifs non financiers	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
TOTAL DES ACTIFS	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
PASSIFS								
Passifs courants								
Montants à payer	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Emprunts à court terme	X	X	X	X			X	X
Partie à court terme des emprunts	X	X	X	X			X	X

	Secteur des administrations publiques		**Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques**		**Éliminations**		**Total État**	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Provisions	X	X	X	X			X	X
Avantages du personnel	X	X	X	X			X	X
Autres passifs courants	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Passifs non courants								
Montants à payer	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Emprunts	X	X	X	X			X	X
Provisions	X	X	X	X			X	X
Avantages du personnel	X	X	X	X			X	X
Autres passifs	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
TOTAL DES PASSIFS	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ACTIF NET	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ACTIF NET/SITUATION NETTE								
Réserves	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Soldes cumulés	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
TOTAL DE L'ACTIF NET/SITUATION NETTE	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

État de la performance financière du secteur des administrations publiques pour l'exercice clôturé le 31 décembre 20x2 – Classification des fonctions des administrations publiques

(en milliers d'unités monétaires)

	Secteur des administrations publiques		**Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques**		**Éliminations**		**Total État**	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Produits des activités ordinaires								
Impôts	X	X			(X)	(X)	X	X
Redevances, amendes, -pénalités	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Produits d'autres secteurs	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transferts provenant d'autres gouvernements	X	X	X	X			X	X
Autres produits opérationnels	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Total des produits	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Charges								
Services généraux au public	X	X					X	X
Défense	X	X					X	X
Ordre public et sécurité	X	X	X	X			X	X
Affaires économiques	X	X					X	X
Protection environnementale	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Logement et équipements collectifs	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Santé	X	X	X	X			X	X
Loisirs, culture et religion	X	X					X	X
Education	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Protection sociale	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Total des charges	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Excédent/(déficit) de -l'exercice	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

État de la performance financière du secteur des administrations publiques pour l'exercice clôturé le 31 décembre 20x2 – Classification économique des dépenses fonctions des administrations publiques (méthode de présentation alternative)

(en milliers d'unités monétaires)

	Secteur des administrations publiques		**Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques**		**Éliminations**		**Total État**	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Produit des activités ordinaires								
Impôts	X	X			(X)	(X)	X	X
Redevances, amendes, pénalités	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Produits d'autres secteurs	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transferts provenant d'autres -gouvernements	X	X	X	X			X	X
Autres produits opérationnels	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Total des produits	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Charges								
Rémunération du personnel	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Utilisation de biens et services	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Consommation de capital fixe	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Intérêts	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Allocations	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Prestations sociales	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Autres charges	X	X	X	X			X	X
Total des charges	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Excédent/(déficit)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

État des variations de l'actif net/situation nette du secteur des administrations publiques pour l'exercice clôturé le 31 Décembre 20X2

(en milliers d'unités monétaires)

	Secteur des administrations publiques					
	Réserve de ré-évaluation	**Réserve de change**	**Excédents /(déficits) cumulés**	**Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques**	**Éliminations**	**Total État**
Solde au 31 décembre 20X0	X	(X)	X	X	X	X
Augmentation liée à la réévaluation des biens immobiliers	X			X		X
Diminution liée à la réévaluation des -placements	(X)			(X)	X	(X)
Différences de -conversion		(X)		(X)		(X)
Montant net des profits et pertes non comptabilisés dans l'état de la performance financière	X	(X)		X	(X)	X
Excédent net de l'exercice			X	X	(X)	X
Solde au 31 décembre 20X1	X	(X)	X	X	(X)	X
Diminution liée à la réévaluation des biens immobiliers	(X)			(X)	X	(X)
Augmentation liée à la réévaluation des placements	X			X	(X)	X
Différences de conversion		(X)		X		X
Montant net des profits et pertes non comptabilisés dans l'état de la performance financière	(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Déficit net de l'exercice			(X)	(X)	(X)	(X)
Solde au 31 décembre 20X2	X	(X)	X	X	(X)	X

Tableau des flux de trésorerie du secteur des administrations publiques pour l'exercice clôturé le 31 Décembre 20X2

(en milliers d'unités monétaires)

	Secteur des administrations publiques		**Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques**		**Éliminations**		**Total État**	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS OPÉRATIONNELLES								
Entrées de trésorerie								
Impôts	X	X			(X)	(X)	X	X
Ventes de biens et services			X	X	(X)	(X)	X	X
Subventions			X	X	(X)	(X)	X	X
Intérêts reçus			X	X			X	X
Dividendes des autres secteurs versés à l'État	X	X			(X)	(X)		
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Sorties de trésorerie								
Coût du personnel	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Prestations de retraite	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Fournisseurs	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Intérêts payés	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Dividendes versés aux autres secteurs			(X)	(X)	X	X		
Autres sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)	(X)	X	X	(X)	(X)
Flux de trésorerie nets -provenant des activités -opérationnelles	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS D'INVESTISSEMENT								
Acquisitions d'immobilisations corporelles	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Produit de la cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X			X	X
Produit de la cession de -participations	X	X	X	X			X	X
Acquisition de valeurs mobilières en monnaie	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)

	Secteur des administrations publiques		**Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques**		**Éliminations**		**Total État**	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
étrangère								
Flux de trésorerie nets provenant des activités d'investissement	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS DE FINANCEMENT								
Produits d'emprunts	X	X	X	X			X	X
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités de financement	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Augmentation (diminution) nette de trésorerie et équivalents de trésorerie	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de la période	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de la période	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

IPSAS 23 — PRODUITS DES OPÉRATIONS SANS -CONTREPARTIE DIRECTE (IMPÔTS ET TRANSFERTS)

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)* a été publiée en décembre 2006.

Depuis cette date, IPSAS 23 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 46, *Evaluation* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* (publiée en mai 2023)
- *COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur* (publié en novembre 2020)
- IPSAS 42, *Prestations sociales* (publiée en janvier 2019)
- IPSAS 41, *Instruments financiers* (publiée en août 2018)
- IPSAS 40, *Regroupement d'entités du secteur public* (publiée en janvier 2017)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS* 2015 (publiées en avril 2016)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- IPSAS 28*, Instruments financiers : présentation* (publiée en janvier 2010)
- IPSAS 29*, Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* (publiée en décembre 2009)
- IPSAS 31, *Actifs incorporels* (publiée en janvier 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 23

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
1	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
2	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017 IPSAS 42 Janvier 2019
3	supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
4	supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
5	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
6	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
10	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
13	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
31	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
37	Amendé	IPSAS 28 Janvier 2010
42	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023 IPSAS 46 Mai 2023
43	Amendé	IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 45 Mai 2023
43A	Nouveau	IPSAS 45 Mai 2023
83	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
87	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
97	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
105A	Nouveau	IPSAS 29 Janvier 2010 IPSAS 41 Août 2018
105B	Nouveau	IPSAS 29 Janvier 2010
106	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
116	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
117	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
118	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
119	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
120	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
121	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
122	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
123	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
124A	Nouveau	IPSAS 28 Janvier 2010
124B	Nouveau	IPSAS 29 Janvier 2010
124C	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
124D	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
124E	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
124F	Amendé	COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur Novembre 2020
124G	Nouveau	IPSAS 42 Janvier 2019
124H	Nouveau	IPSAS 45 Mai 2023
124I	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
125	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015
IG23	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
IG27	Amendé	IPSAS 31 Janvier 2010
IG54	Nouveau	IPSAS 29 Janvier 2010 IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe IG55	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
IG55	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
IG56	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Titre précédent le paragraphe IG57	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
IG57	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
IG58	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 45 Mai 2023
IG59	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018

PRODUITS DES OPÉRATIONS SANS CONTREPARTIE -DIRECTE (IMPÔTS ET TRANSFERTS)

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–6
Définitions	7–28
Opérations sans contrepartie directe	8–11
Produit des activités ordinaires	12–13
Stipulations	14–16
Conditions imposées aux actifs transférés	17–18
Restrictions affectant les actifs transférés	19
Prééminence de la substance sur la forme	20–25
Impôts	26–28
Analyse de l'entrée initiale de ressources en provenance d'opérations sans contrepartie directe	29
Comptabilisation des actifs	30–43
Contrôle d'un actif	32–33
Événement passé	34
Entrée probable de ressources	35
Actifs éventuels	36
Apports des contributeurs	37–38
Composantes d'une opération avec contrepartie directe et sans contrepartie directe	39–41
Évaluation des actifs lors de leur comptabilisation initiale	42–43
Comptabilisation des produits des opérations sans contrepartie directe	44–47
Évaluation des produits des opérations sans contrepartie directe	48–49
Obligations actuelles comptabilisées en tant que passifs	50–58
Obligation actuelle	51–54
Conditions imposées à un actif transféré	55–56
Évaluation des passifs lors de leur comptabilisation initiale	57–58
Impôts	59–75
L'événement imposable	65

Encaissements par anticipation de l'impôt 66

Évaluation des actifs générés par des opérations fiscales 67–70

Charges payées par le biais du système d'imposition et des dépenses fiscales 71–75

Transferts 76–105B

Évaluation des actifs transférés 83

Remise de dettes et prise en charge de passifs 84–87

Amendes 88–89

Legs 90–92

Dons et donations, y compris apports en nature 93–97

Services rendus en nature 98–103

Nantissements 104

Encaissements par anticipation des transferts 105

Prêts assortis de conditions avantageuses..... 105A–105B

Informations à fournir 106–115

Dispositions transitoires 116–123

Date d'entrée en vigueur 124–125

Base des conclusions

Guide d'application

Les paragraphes 1 à 125 exposent la Norme comptable internationale du secteur public 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)* (IPSAS 23). Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 23 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions, et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de préciser les règles relatives à l'information financière au titre des produits générés par des opérations sans contrepartie directe. La présente Norme ne traite pas des opérations sans contrepartie directe qui donnent lieu à un regroupement d'entités du secteur public. La Norme traite des éléments devant être pris en compte lors de la comptabilisation et de l'évaluation de produits générés par des opérations sans contrepartie directe, y compris l'identification d'apports des contributeurs.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'engagement doit appliquer la présente Norme dans la comptabilisation des produits générés par des opérations sans contrepartie directe. La présente Norme ne s'applique pas à un regroupement d'entités du secteur public qui est une opération sans contrepartie directe. La présente Norme ne s'applique pas :**

   (a) **à un regroupement d'entités du secteur public qui est une opération sans contrepartie directe ; et**

   (b) **aux cotisations aux régimes de prestations sociales comptabilisées conformément aux paragraphes 26 à 31 d'IPSAS 42, *Prestations sociales* (approche par la méthode assurantielle).**

3. [Supprimé]

4. [Supprimé]

5. La présente Norme traite des produits générés par des opérations sans contrepartie directe. Les produits générés par des opérations avec contrepartie directe sont traités dans IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*. Alors que les produits reçus par les entités du secteur public sont générés tant par des opérations avec contrepartie directe que par des opérations sans contrepartie directe, la majorité des produits de l'État et d'autres entités du secteur public proviennent en règle générale d'opérations sans contrepartie directe telles que :

   (a) impôts ; et

   (b) transferts (en trésorerie ou sans effet de trésorerie), y compris subventions, remise de dettes, amendes, legs, dons, donations, et biens et services fournis en nature et les prêts assortis de conditions avantageuses pour leur part inférieure aux conditions du marché.

6. Les États peuvent réorganiser le secteur public, fusionner des entités du secteur public et scinder d'autres entités en deux ou plusieurs entités distinctes. Un regroupement d'entités du secteur public se produit lorsque deux ou plusieurs activités sont regroupées pour former une seule entité qui présente les états financiers. Ces restructurations n'impliquent pas d'ordinaire l'acquisition d'une activité ou entité par une autre, mais peuvent aboutir à l'acquisition par une nouvelle entité ou une entité existante de tous les actifs et passifs d'une autre activité ou entité.

Les regroupements d'entités du secteur public doivent être comptabilisés selon la norme IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*.

Définitions

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

Les conditions imposées aux actifs transférés sont des stipulations qui spécifient que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans l'actif doivent être consommés par le destinataire comme spécifié ou que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service doivent être retournés au cédant.

Le contrôle d'un actif existe lorsque l'entité peut utiliser ou obtenir de toute autre manière des avantages de l'actif dans la réalisation de ses objectifs, et peut exclure ou réguler par ailleurs l'accès de tiers à ces avantages.

Les charges payées par le biais du système d'imposition sont des montants qui sont à la disposition des bénéficiaires indépendamment du fait qu'ils aient ou non payé des impôts.

Les amendes sont des avantages économiques ou un potentiel de service reçu ou à recevoir par les entités du secteur public, sous une forme déterminée par un tribunal ou autre organe d'application des lois, par suite d'une infraction aux lois ou aux règlements.

Les restrictions affectant les actifs transférés sont des stipulations qui limitent ou prescrivent les buts pour lesquels un actif transféré peut être utilisé mais qui ne spécifient pas que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service doivent être retournés au cédant s'ils ne sont pas mis en œuvre comme spécifié.

Les stipulations imposées aux actifs transférés sont des conditions légales, réglementaires ou des conditions irrévocables imposées à l'utilisation d'un actif transféré par des entités externes à l'entité présentant ses états financiers.

Les dépenses fiscales sont des dispositions préférentielles de la loi fiscale qui permettent à certains contribuables de bénéficier de minorations non applicables à d'autres.

L'événement imposable est l'événement qui, selon la décision de l'État, des élus ou d'une autre instance sera soumis à l'impôt.

Les impôts sont des avantages économiques ou un potentiel de service obligatoirement payés ou payables aux entités du secteur public, conformément aux lois ou règlements établis afin de fournir des recettes à l'État. Les impôts n'incluent pas les amendes ou autres pénalités imposées en raison d'infractions à la loi.

Les transferts sont des entrées d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service en provenance d'opérations sans contrepartie directe, exception faite des impôts.

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

Opérations sans contrepartie directe

8. Dans certaines opérations, il est clair qu'il existe une contrepartie d'une valeur approximativement égale. Ce sont des opérations avec contrepartie directe et elles sont traitées dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public.

9. Dans d'autres transactions, une entité reçoit des ressources et ne fournit directement en retour qu'une contrepartie nulle ou symbolique. Il s'agit là d'opérations sans contrepartie directe et elles sont traitées dans la présente Norme. Par exemple, les contribuables paient des impôts car la législation fiscale ordonne le paiement de ces impôts. Alors que l'État (taxateur) fournit aux contribuables divers services publics, il ne le fait pas en contrepartie directe du paiement d'impôts.

10. Il existe un autre groupe d'opérations sans contrepartie directe dans lequel l'entité peut fournir directement certaines contreparties en échange des ressources reçues, mais la valeur de cette contrepartie n'est pas en rapport avec la juste valeur de ces ressources. Dans ce cas, l'entité décide s'il y a lieu d'identifier existe des opérations à la fois avec et sans contrepartie directe, chacune étant alors comptabilisée séparément. Par exemple, une entité obtient un crédit de 6 millions d'UM auprès d'un organisme multilatéral de développement. L'accord prévoit que l'entité remboursera 5 millions d'UM sur une période de 10 ans, au taux d'intérêt de 5 % alors que le taux du marché pour un crédit comparable est de 11 %. En réalité l'entité a bénéficié d'une subvention de 1 million d'UM (6 millions d'UM perçues moins 5 millions d'UM à rembourser) et a obtenu un prêt de 5 millions d'UM assorti d'un taux inférieur de 6 % à celui du marché pour un crédit comparable. La subvention reçue de 1 million d'UM, et la fraction des paiements d'intérêts inférieurs au marché dans le cadre de l'accord constituent des opérations sans contrepartie directe. Le remboursement du capital et le paiement des intérêts sur la durée de l'accord selon les termes du contrat sont des opérations avec contrepartie directe.

11. Il existe aussi d'autres opérations pour lesquelles il n'est pas immédiatement évident de savoir s'il s'agit d'opérations avec ou sans contrepartie directe. Dans ce cas, un examen de la substance de cette opération déterminera s'il s'agit d'opérations avec ou sans contrepartie directe. Par exemple, la vente de biens est normalement classée en tant qu'opération avec contrepartie directe. Si toutefois, cette opération est effectuée à un prix subventionné, c'est-à-dire un prix qui n'est pas approximativement égal à la juste valeur des biens vendus, cette opération entre dans la définition d'une opération sans contrepartie directe. En déterminant si la substance d'une opération est celle d'une opération sans ou avec contrepartie directe, il convient d'exercer un jugement professionnel. De plus, les entités peuvent, pour diverses raisons, bénéficier de remises, de ristournes sur quantité ou d'autres réductions du prix de marché des actifs. Ces réductions de prix ne signifient pas nécessairement qu'il s'agit d'une opération sans contrepartie directe.

Produits

12. Les produits comprennent les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service reçus et à recevoir par l'entité présentant ses états financiers, et ils représentent une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs. Les montants collectés en qualité de représentant de l'État ou d'un autre organisme d'État ou de tiers ne donnent pas lieu à une augmentation de l'actif net ou des produits du représentant. En effet, l'entité mandataire ne peut contrôler l'utilisation des actifs collectés ou en tirer un quelconque bénéfice pour son propre compte.

13. Lorsqu'une entité s'expose à certains coûts en rapport avec les produits générés par une opération sans contrepartie directe, les produits sont les entrées brutes d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service, et toute sortie de ressources est comptabilisée comme un coût de l'opération. Par exemple, si une entité présentant ses états financiers doit payer des frais de livraison et d'installation liés au transfert d'une immobilisation corporelle en provenance d'une autre entité, ces frais sont comptabilisés séparément des produits générés par le transfert de l'immobilisation corporelle. Les frais de livraison et d'installation sont inclus dans le montant comptabilisé à l'actif, conformément à IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*.

Stipulations

14. Des actifs peuvent être transférés dans le but et à condition qu'ils soient utilisés d'une façon spécifique et, par conséquent, l'entité destinataire agira ou les mettra en œuvre de cette façon. Lorsque des lois, des règlements ou des accords irrévocables conclus avec des parties externes imposent des dispositions limitant l'utilisation par le destinataire d'actifs transférés, ces dispositions sont des stipulations telles que définies dans la présente Norme. Une caractéristique essentielle des stipulations, telles que définies dans la présente Norme, est qu'une entité ne peut pas s'imposer une stipulation, que ce soit directement ou par le biais d'une entité qu'elle contrôle.

15. Les stipulations relatives à un actif transféré peuvent être soit des conditions, soit des restrictions. Alors que les conditions et restrictions peuvent, lors de la comptabilisation initiale, imposer à l'entité d'utiliser ou de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans un actif dans un but particulier (obligation de performance), seules les conditions imposent que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service soient retournés au cédant en cas de non-respect de la stipulation (obligation de restitution).

16. Les stipulations sont exécutoires par actes de procédure ou par voie administrative. Si une disposition présente dans des lois ou des règlements ou d'autres accords irrévocables est non exécutoire, ce n'est pas une stipulation telle que définie par la présente Norme. Les obligations implicites ne proviennent pas des stipulations. IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* prescrit les règles de comptabilisation et d'évaluation des obligations implicites.

Conditions imposées aux actifs transférés

17. Les conditions imposées aux actifs transférés (désignées ci-après les conditions) exigent que l'entité, soit consomme les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de l'actif de la manière spécifiée, soit retourne au cédant les avantages économiques futurs ou le potentiel de service en cas de manquement à ces conditions. Par conséquent, dès l'obtention initiale du contrôle d'un actif soumis à conditions, son bénéficiaire encourt une obligation actuelle de transférer les avantages économiques futurs ou le potentiel de services à des tiers. En effet, le bénéficiaire n'est pas en mesure d'éviter la sortie de ressources puisqu'il est tenu de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans l'actif transféré par la livraison à des tiers de biens ou de services déterminés ou de retourner au cédant les avantages économiques futurs ou le potentiel de service. Par conséquent, lorsqu'un bénéficiaire comptabilise initialement un actif qui est soumis à une condition, il encourt aussi un passif.

18. Par simplification administrative, un actif transféré ou d'autres avantages économiques futurs ou potentiel de service peuvent être effectivement retournés en déduisant le montant à retourner d'autres actifs devant être transférés à d'autres fins. L'entité qui en bénéficie continuera à comptabiliser les montants bruts dans ses états financiers, c'est-à-dire, qu'elle comptabilisera une réduction de ses actifs et passifs pour le montant de l'actif à retourner selon les dispositions de la condition non respectée et comptabilisera le nouveau transfert comme un actif, un passif et/ou des produits.

Restrictions affectant les actifs transférés

19. Les restrictions affectant les actifs transférés (désignées ci-après restrictions) n'incluent pas de disposition précisant que l'actif transféré ou d'autres avantages économiques futurs ou un potentiel de service doivent être retournés au cédant s'ils ne sont pas mis en œuvre comme spécifié. Par conséquent, l'obtention du contrôle d'un actif soumis à une restriction n'impose pas au bénéficiaire l'obligation actuelle de transférer à des tiers des avantages économiques futurs ou un potentiel de service lorsqu'il obtient initialement le contrôle de l'actif. Lorsqu'un bénéficiaire n'a pas respecté une restriction, le cédant, ou une autre partie peut avoir le choix de chercher à obtenir une pénalité à l'encontre du bénéficiaire, par exemple, en soumettant l'affaire à une Cour ou autre tribunal ou par le biais d'une procédure administrative telle qu'une directive ministérielle ou d'une autre autorité ou bien d'une autre manière. De telles mesures peuvent aboutir à ce qu'il soit ordonné à l'entité de satisfaire à la restriction ou de subir une sanction civile ou pénale pour ne pas avoir obtempéré aux décisions de la Cour, d'un autre tribunal ou d'une autre autorité. Une telle sanction n'est pas encourue en raison de l'acquisition de l'actif mais en raison du non-respect de la restriction.

Prééminence de la substance sur la forme

20. Pour déterminer si une stipulation est une condition ou une restriction, il est nécessaire de considérer la substance des termes de la stipulation et pas simplement leur forme. La simple spécification prescrivant qu'un actif transféré doit être

consommé par la fourniture de biens et de services à des tiers ou, à défaut, être retourné au cédant, n'est pas en elle-même suffisante pour donner lieu à un passif lorsque l'entité obtient le contrôle de l'actif.

21. Pour déterminer si une stipulation est une condition ou une restriction, l'entité examine si l'obligation de retourner l'actif ou d'autres avantages économiques futurs ou un potentiel de service a force exécutoire et si celle-ci serait mise à exécution par le cédant. Si le cédant n'a pas pu faire appliquer l'exigence de restitution de l'actif ou d'autres avantages économiques futurs ou un potentiel de service, les stipulations ne répondent pas alors à la définition d'une condition et elles sont considérées comme une restriction. Si l'expérience passée indique que le cédant n'exige jamais le retour de l'actif transféré ou d'autres avantages économiques futurs ou du potentiel de service en cas de non-respect des stipulations, alors, le bénéficiaire peut conclure que la stipulation a la forme mais pas la substance d'une condition et qu'elle est, par conséquent, une restriction. Si l'entité n'a pas d'historique avec le cédant ou a toujours respecté les stipulations qui inciteraient le cédant à exiger le retour de l'actif ou d'autres avantages économiques futurs ou du potentiel de service, et n'a aucune preuve du contraire, elle devrait supposer que le cédant demanderait l'exercice de la stipulation et, par conséquent, la stipulation satisfait à la définition d'une condition.

22. La définition d'une condition impose à son bénéficiaire une obligation de performance – c'est-à-dire que le bénéficiaire est tenu de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans l'actif transféré comme spécifié, ou est tenu de retourner au cédant l'actif ou les avantages économiques futurs ou le potentiel de service. Pour satisfaire à la définition d'une condition, l'obligation de performance devra en avoir la substance, pas seulement la forme, et est exigée comme conséquence de la condition elle-même. Une disposition dans un contrat de transfert qui impose à l'entité d'exécuter une action pour laquelle elle n'a aucune autre possibilité que de l'exécuter, peut mener l'entité à conclure que la disposition n'est, en substance, ni une condition ni une restriction. Cela s'explique par le fait que dans ces cas, les dispositions du transfert lui-même n'imposent pas à l'entité destinataire une obligation de performance.

23. Pour satisfaire aux critères de comptabilisation au passif, il est nécessaire qu'une sortie de ressources soit probable, doive être exécutée selon les termes de la condition et puisse être évaluée. Par conséquent, une condition devra spécifier les éléments tels que la nature ou la quantité de biens ou de services à fournir ou la nature des actifs à acquérir en tant que de besoin et, si applicable, les périodes au cours desquelles l'exécution doit avoir lieu. En outre, son exécution devra faire l'objet d'un suivi, de façon continue, par le cédant ou pour son compte. Cela est particulièrement le cas lorsqu'une stipulation prévoit dans le cas où le bénéficiaire n'exécute que partiellement la condition, un retour en proportion de la valeur équivalente de l'actif et que l'obligation de retour a été mise en œuvre par le passé pour des manquements significatifs.

24. Dans certains cas, un actif peut être transféré sous réserve de la stipulation qu'il soit restitué au cédant si un événement futur spécifié ne se produit pas. Ceci peut survenir lorsque, par exemple, un gouvernement national fournit des fonds à un gouvernement provincial sous réserve de la stipulation que l'entité se procure un apport équivalent. Dans ces cas, une obligation de retour n'est pas générée avant le moment où l'on s'attend à ce que la stipulation ne soit pas respectée et un passif n'est pas comptabilisé avant que les critères de comptabilisation n'aient été remplis.

25. Toutefois, les destinataires devront examiner si ces transferts ont le caractère d'un encaissement par anticipation. Dans la présente Norme, « encaissement par anticipation » fait référence aux ressources reçues antérieurement à un événement imposable ou à un accord de transfert devenant irrévocable. Les encaissements par anticipation donnent lieu à un actif et à une obligation actuelle car l'accord de transfert n'est pas encore devenu irrévocable. Lorsque de tels transferts ont le caractère d'une opération avec contrepartie directe, ils sont traités conformément à IPSAS 9.

Impôts

26. Les impôts sont la principale source de recettes pour de nombreux États et autres entités du secteur public. Les impôts sont définis au paragraphe 7 comme des avantages économiques obligatoirement payés ou à payer aux entités du secteur public, conformément aux lois ou à la réglementation, établis afin de fournir des recettes à l'État, à l'exclusion des amendes ou autres pénalités imposées pour infractions aux lois ou à la réglementation. Des transferts non obligatoires à l'État ou aux entités du secteur public, tels que des donations et le paiement de redevances ne sont pas des impôts, bien qu'ils puissent résulter d'opérations sans contrepartie directe. Dans son ressort, un État prélève des impôts sur les personnes physiques et d'autres entités, connues sous le nom d'assujettis, en faisant usage de ses pouvoirs régaliens.

27. Les lois et les règlements fiscaux peuvent varier considérablement d'un pays à l'autre, mais ils ont un certain nombre de caractéristiques en commun. Les lois et les règlements fiscaux établissent le droit de l'État (a) de recouvrer l'impôt, (b) d'en identifier sa base de calcul, et (c) d'établir les procédures d'administration de l'impôt, c'est-à-dire, les procédures de calcul de l'impôt à recevoir et pour s'assurer de son paiement. Les lois et les règlements fiscaux imposent souvent aux assujettis de faire des déclarations périodiques à l'autorité publique qui administre un impôt particulier. L'assujetti fournit en règle générale les détails et les preuves du niveau d'activité passible d'impôt, et le montant d'impôt à recevoir par l'État est calculé. Les conventions relatives à l'encaissement des impôts varient grandement mais sont normalement conçues pour veiller à ce que l'État reçoive régulièrement des paiements sans avoir à intenter d'action en justice Les lois fiscales sont habituellement appliquées de manière rigoureuse, imposant souvent de dures pénalités aux personnes physiques ou autres entités qui enfreignent la législation.

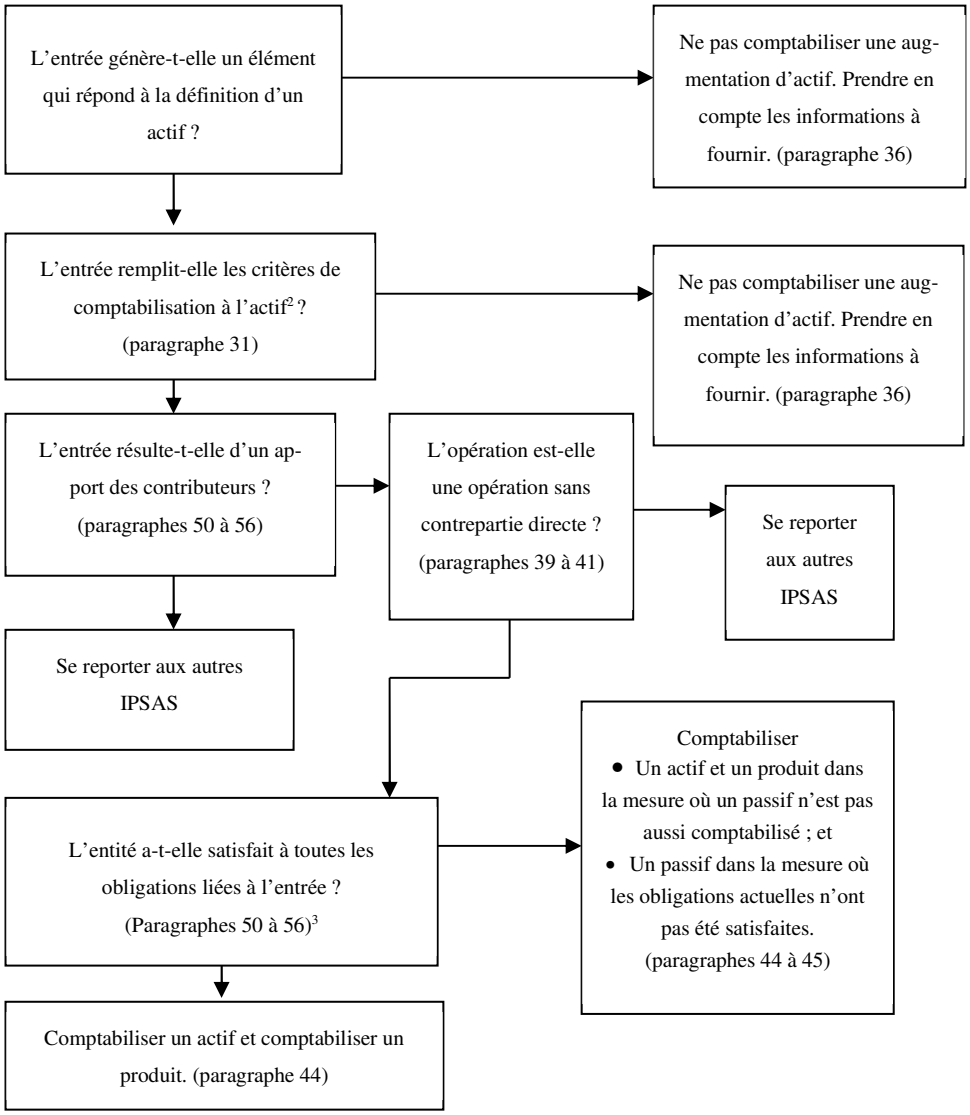
28. Étant des montants reçus avant l'événement imposable, les encaissements par anticipation peuvent aussi exister en ce qui concerne les impôts.

Analyse de l'entrée initiale de ressources en provenance -d'opérations sans contrepartie directe

29. Une entité comptabilise un actif résultant d'une opération sans contrepartie directe lorsqu'elle obtient le contrôle de ressources qui répondent à la définition d'un actif et qui satisfont aux critères de comptabilisation. Dans certains cas, par exemple lorsqu'un créancier annule un passif, une diminution de la valeur comptable d'un passif comptabilisé antérieurement peut se produire. Dans ces cas, au lieu de comptabiliser un actif, l'entité diminue la valeur comptable du passif. Dans certains cas, l'obtention du contrôle de l'actif peut aussi entraîner des obligations que l'entité comptabilisera au passif. Les apports réalisés par des contributeurs ne donnent pas lieu à des produits, en conséquence, chaque type d'opération est analysé et les apports réalisés par des contributeurs sont comptabilisés de manière séparée. Conformément à l'approche exposée dans la présente Norme, les entités devront analyser les opérations sans contrepartie directe pour déterminer quels éléments des états financiers à usage général seront comptabilisés à la suite des opérations. Le schéma de la page suivante illustre le processus analytique à mener par une entité lorsqu'il existe une entrée de ressources pour déterminer si un produit est généré[1]. La présente Norme suit la structure du schéma. Les paragraphes 30 à 115 exposent le traitement comptable à appliquer aux opérations.

[1] Le schéma n'est qu'une illustration et ne remplace pas la Norme. Il est fourni en tant qu'aide à l'interprétation de l'IPSAS.

Illustration de l'analyse de l'entrée initiale de ressources[1]



1. Le schéma n'est qu'une illustration et ne remplace pas les Normes. Il est fourni en tant qu'aide à l'interprétation de l'IPSAS.
2. Dans certains cas, par exemple lorsqu'un créancier accorde la dispense du remboursement d'un passif, une diminution de la valeur comptable d'un passif comptabilisé antérieurement peut se produire. Dans ces cas, au lieu de comptabiliser un actif, l'entité diminue la valeur comptable du passif.
3. Pour déterminer si l'entité a satisfait à l'ensemble des obligations actuelles, l'application de la définition des conditions imposées à un transfert d'actif et les critères de comptabilisation d'un passif sont pris en considération.

Comptabilisation des actifs

30. Les actifs sont définis dans IPSAS 1, comme des ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.

31. **Une entrée de ressources en provenance d'une opération sans contrepartie directe, autres que des services *en nature*, qui répond à la définition d'un actif doit être comptabilisé à l'actif si et seulement si :**

    (a) **il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'actif iront à l'entité; et**

    (b) **la juste valeur de cet actif peut être évaluée de façon fiable**[2].

Contrôle d'un actif

32. La capacité d'exclure ou de réglementer l'accès de tiers aux avantages d'un actif est un élément essentiel du contrôle qui distingue les actifs d'une entité des biens publics auxquels toutes les entités ont accès et dont elles bénéficient. Dans le secteur public, l'État exerce un rôle régulateur sur certaines activités, par exemple, les institutions financières ou les caisses de retraite. Ce rôle régulateur ne signifie pas nécessairement que de telles activités réglementées répondent à la définition d'un actif de l'État, ou satisfont aux critères de comptabilisation à l'actif dans les états financiers à usage général de l'État qui réglemente de tels actifs. Selon le paragraphe 98, les entités peuvent comptabiliser des services en nature mais ne sont pas tenues de le faire.

33. L'annonce d'une intention de transférer des ressources à une entité du secteur public n'est pas suffisante en elle-même pour considérer que ces ressources sont contrôlées par le destinataire. Par exemple, dans le cas d'une école publique ayant été détruite par un incendie de forêt et l'annonce par l'État de son intention de transférer des fonds pour reconstruire l'école, celle-ci ne comptabiliserait pas une entrée de ressources (ressources à recevoir) au moment de l'annonce. Dans les cas où un contrat de transfert est requis avant que le transfert de ressources ne puisse avoir lieu, une entité destinataire n'identifiera pas les ressources comme étant contrôlées avant le moment où ce contrat devient irrévocable puisque l'entité destinataire ne peut pas exclure ou réglementer l'accès du cédant aux ressources. Dans de nombreux cas, l'entité devra établir le caractère exécutoire de son contrôle sur les ressources avant qu'elle ne puisse comptabiliser un actif. Si une entité n'a pas de droit exécutoire sur les ressources, elle ne peut pas en exclure ou réglementer l'accès au cédant.

[2] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

Événement passé

34. Les entités du secteur public obtiennent normalement des actifs des États, d'autres entités, y compris les assujettis, ou en en faisant l'acquisition ou en les produisant. Par conséquent, l'événement passé qui donne lieu au contrôle d'un actif peut être un achat, un événement imposable ou un transfert. Les transactions ou les événements dont la réalisation est attendue dans le futur ne donnent pas en eux-mêmes naissance à des actifs. Ainsi, par exemple, l'intention de prélever des impôts n'est pas un événement passé qui génère un actif sous la forme d'une réclamation à l'encontre d'un redevable.

Entrée probable de ressources

35. Une entrée de ressources est « probable » lorsque l'entrée est plus probable qu'improbable. L'entité fonde cette décision sur son expérience passée avec des types de flux de ressources similaires et sur ses attentes en ce qui concerne le redevable d'impôt ou le cédant. Par exemple, lorsqu'un État (a) convient de transférer des fonds à une entité du secteur public (entité présentant les états financiers), (b) que l'accord est irrévocable et (c) que l'État a par le passé transféré les ressources convenues, il est probable que l'entrée se produira, nonobstant que le flux se produira nonobstant le fait que les fonds n'aient pas été transférés à la date de reporting.

Actifs éventuels

36. Un élément qui possède les caractéristiques essentielles d'un actif mais qui ne satisfait pas aux critères de comptabilisation peut néanmoins mériter une présentation dans les notes en tant qu'actif éventuel (voir IPSAS 19).

Apports des contributeurs

37. Les apports des contributeurs sont définis dans IPSAS 1. Pour qu'une opération soit qualifiée d'apport des contributeurs, il faudra qu'elle satisfasse aux caractéristiques identifiées dans cette définition. Pour déterminer si une opération satisfait à la définition d'un apport des contributeurs, il convient de considérer sa substance plutôt que sa forme. Le paragraphe 38 indique les formes que peuvent revêtir les apports des contributeurs. Si, en dépit de sa forme, la substance de la transaction est clairement celle d'un emprunt ou d'un autre genre de passif ou de produit, l'entité le comptabilise en tant que tel et, si les montants sont significatifs, elle fournit les informations appropriées dans les notes annexes aux états financiers à usage général. Par exemple, si une opération est censée être un apport des contributeurs, mais spécifie que l'entité présentant les états financiers versera au cédant des apports déterminés, avec un retour de l'investissement du cédant à une date ultérieure spécifiée, l'opération a davantage la caractéristique d'un emprunt. Afin de distinguer les passifs des apports des contributeurs pour les accords contractuels, une entité examine également les indications présentées dans IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation.*

38. On peut faire la preuve d'un apport des contributeurs par exemple par :

(a) une désignation formelle du transfert (ou d'une catégorie de tels transferts) par le contributeur ou par une entité contrôlant le contributeur comme faisant partie de l'actif net/situation nette du destinataire, soit avant que l'apport ne se produise, soit au moment de l'apport ;

(b) un accord formel, en rapport avec l'apport, établissant ou augmentant une participation financière existante dans l'actif net/la situation nette du destinataire qui peut être vendue, transférée ou rachetée ; ou

(c) l'émission, en rapport avec l'apport, d'instruments de capitaux propres pouvant être vendus, transférés ou rachetés.

Composantes d'une opération avec contrepartie directe et sans contrepartie directe

39. Les paragraphes 40 et 41 ci-après traitent des cas où une entité obtient le contrôle de ressources incorporant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service autrement que par les apports de contributeurs.

40. Le paragraphe 7 définit des opérations avec contrepartie directe et des opérations sans contrepartie directe, et le paragraphe 10 indique qu'une opération peut inclure deux composantes, une avec contrepartie directe et une sans contrepartie directe.

41. Lorsqu'un actif est acquis au moyen d'une transaction qui a une composante avec contrepartie directe et une composante sans contrepartie directe, l'entité comptabilise la composante avec contrepartie directe selon les principes et les dispositions d'autres IPSAS. La composante sans contrepartie directe est comptabilisée conformément aux principes et aux dispositions de la présente Norme. C'est une question de jugement professionnel que de déterminer si une opération a des composantes identifiables avec contrepartie directe et sans contrepartie directe. Lorsqu'il n'est pas possible de distinguer des composantes distinctes avec contrepartie directe et sans contrepartie directe, l'opération est traitée comme une opération sans contrepartie directe.

Évaluation des actifs lors de leur comptabilisation initiale

42. **Un actif acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe doit être initialement évalué à sa valeur actuelle à la date d'acquisition.**

43. En cohérence avec IPSAS 12, *Stocks,* IPSAS 16, *Immeubles de placement,* IPSAS 31, Actifs incorporels, et IPSAS 41, *Instruments financiers*, les actifs acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe sont évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition.

43A. Conformément à IPSAS 45, les actifs acquis dans le cadre de transactions sans contrepartie sont évalués à leur coût présumé à la date d'acquisition. L'objectif principal pour lequel une entité détient des immobilisations corporelles détermine la base d'évaluation à la valeur actuelle utilisée pour déterminer le coût présumé. Les immobilisations corporelles détenues pour leur capacité opérationnelle sont évaluées à

la valeur opérationnelle actuelle. Les immobilisations corporelles détenues pour leur capacité financière sont évaluées à la **juste valeur**.

Comptabilisation des produits des opérations sans contrepartie directe

44. **Une entrée de ressources résultant d'une opération sans contrepartie directe comptabilisée à l'actif doit être comptabilisée comme produits, sauf dans la mesure où un passif est également comptabilisé en ce qui concerne la même entrée.**

45. **Dès lors qu'une entité satisfait à une obligation actuelle, préalablement comptabilisée comme un passif au titre d'une entrée de ressources liée à une opération sans contrepartie directe comptabilisée à l'actif, elle doit réduire la valeur comptable du passif et comptabiliser un montant de produits égal à cette réduction.**

46. Lorsqu'une entité comptabilise une augmentation de l'actif net suite à une opération sans contrepartie directe, elle comptabilise un produit. Si elle a comptabilisé un passif au titre de l'entrée de ressources générées par l'opération sans contrepartie directe, lorsque ce passif est ultérieurement réduit, elle comptabilise un produit en raison de la survenance de l'événement imposable ou de la satisfaction d'une condition. Si une entrée de ressources satisfait à la définition d'apports des contributeurs, elle n'est comptabilisée ni en tant que passif ni en tant que produit.

47. Le choix du moment de la comptabilisation du produit est déterminé par la nature des conditions et leur règlement. Par exemple, si une condition spécifie que l'entité doit fournir à des tiers des biens ou des services, ou restituer au cédant les fonds inutilisés, le produit est comptabilisé à mesure que sont fournis les biens ou les services.

Évaluation des produits des opérations sans contrepartie directe

48. **Le produit des opérations sans contrepartie directe doit être évalué comme le montant de l'augmentation de l'actif net comptabilisé par l'entité.**

49. Lorsque, par suite d'une opération sans contrepartie directe, une entité comptabilise un actif, elle comptabilise aussi le produit équivalent au montant de l'actif évalué conformément au paragraphe 42, à moins qu'elle ne soit tenue aussi de comptabiliser un passif. Lorsqu'un passif doit être comptabilisé, il sera évalué conformément aux dispositions du paragraphe 57, et le montant de l'augmentation de l'actif net, s'il y a lieu, sera comptabilisé comme produits. Lorsqu'un passif est ultérieurement réduit en raison de la survenance de l'événement imposable ou parce qu'une condition est satisfaite, le montant de la réduction du passif sera comptabilisé comme produits.

Obligations actuelles comptabilisées en tant que passifs

50. **Une obligation actuelle générée par une opération sans contrepartie directe qui répond à la définition d'un passif doit être comptabilisée en tant que passif si et seulement si :**

    (a) **il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques futurs ou d'un potentiel de service sera nécessaire pour**

éteindre l'obligation ;et

(b) **le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.**

Obligation actuelle

51. Une obligation actuelle est un devoir d'agir ou d'exécuter d'une certaine façon et peut générer un passif au titre de n'importe quelle opération sans contrepartie directe. Les obligations actuelles peuvent être imposées par des stipulations dans des lois ou règlements ou par des *accords* irrévocables établissant la base des transferts. Elles peuvent découler aussi du contexte opérationnel normal, tel que la comptabilisation d'encaissements par anticipation.

52. Dans de nombreux cas, les impôts sont prélevés et les actifs sont transférés aux entités du secteur public dans des opérations sans contrepartie directe en application des lois, des règlements ou d'autres accords irrévocables qui imposent des stipulations qu'ils soient utilisés à des fins particulières. Par exemple :

(a) les impôts dont l'utilisation est limitée par les lois ou les règlements à des fins spécifiées ;

(b) les transferts, établis par un accord irrévocable qui inclut des conditions :

(i) des États aux autorités provinciales, régionales ou locales ;

(ii) des autorités provinciales/régionales aux autorités locales ;

(iii) des autorités aux autres entités du secteur public ;

(iv) aux organismes publics créés par les lois ou par la réglementation pour exercer des fonctions spécifiques et jouissant d'une autonomie opérationnelle, tels que les autorités dotées d'un pouvoir réglementaire ou les conseils/autorités de niveau régional ; et

(v) des organismes donateurs aux États ou aux autres entités du secteur public.

53. Dans le cadre de l'activité ordinaire, une entité présentant les états financiers peut accepter des ressources préalablement à la survenance d'un événement imposable. Dans de tels cas, un passif d'un montant égal au montant de l'encaissement par anticipation est comptabilisé jusqu'à la survenance de l'événement imposable.

54. Si une entité présentant les états financiers reçoit des ressources préalablement à l'existence d'un accord de transfert irrévocable, elle comptabilise un passif au titre d'un encaissement par anticipation jusqu'au moment où l'accord devient irrévocable.

Conditions imposées à un actif transféré

55. Les conditions imposées à un actif transféré génèrent une obligation actuelle lors de la comptabilisation initiale qui sera comptabilisée selon le paragraphe 48.

56. Les stipulations sont définies au paragraphe 7. Les paragraphes 13 à 22 fournissent des indications pour déterminer si une stipulation est une condition ou une restriction. Une entité analyse toutes les stipulations sans exception attachées à une

entrée de **ressources,** pour déterminer si ces stipulations imposent des conditions ou des restrictions.

Évaluation des passifs lors de leur comptabilisation initiale

57. **Le montant comptabilisé au passif doit être la meilleure estimation du montant nécessaire au règlement de l'obligation actuelle à la date de reporting.**

58. L'estimation tient compte des risques et incertitudes qui entourent les événements générant la comptabilisation du passif. Lorsque la valeur temps de l'argent est significative, le passif sera évalué à la valeur actuelle du montant estimé nécessaire pour éteindre l'obligation. La présente disposition est conforme aux principes établis dans IPSAS 19.

Impôts

59. **Une entité doit comptabiliser un actif au titre des impôts lorsque l'événement imposable survient et que les critères de comptabilisation d'un actif sont remplis.**

60. Les ressources générées par les impôts satisfont à la définition d'un actif lorsque l'entité contrôle les ressources à la suite d'un événement passé (l'événement imposable) et s'attend à recevoir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service de ces ressources. Les ressources résultant d'impôts satisfont aux critères de comptabilisation d'un actif lorsqu'il est probable que l'entrée de ressources se produira et que leur juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Le degré de probabilité attaché à l'entrée de ressources est déterminé sur la base des éléments probants disponibles au moment de la comptabilisation initiale, qui inclut mais sans limitation, la présentation de l'information à fournir relative à l'événement imposable par le redevable.

61. Le produit de l'impôt est uniquement généré pour l'État qui lève l'impôt et pas pour d'autres entités. Par exemple, lorsque l'État lève un impôt qui est recouvré par son administration fiscale, les actifs et le produit sont acquis à l'État, non à son administration fiscale. De plus, lorsqu'un gouvernement national impose une taxe sur les ventes, dont la totalité des produits est transmise à une autorité locale sur la base d'une affectation continue, l'État comptabilise les actifs et les produits pour l'impôt, et une diminution des actifs et une charge au titre du transfert aux autorités locales. Les autorités locales comptabiliseront les actifs et les produits au titre du transfert. Lorsqu'une seule entité recouvre les impôts pour le compte de plusieurs autres entités, elle agit en tant qu'agent pour toutes les autres. Par exemple, lorsqu'une administration publique locale recouvre l'impôt sur le revenu pour le compte de différents niveaux de collectivités locales (régional, départemental ou municipal), elle ne comptabilise pas les produits relatifs aux impôts recouvrés, mais ce sont les autorités locales qui lèvent l'impôt en comptabilisant les actifs et les produits.

62. Les impôts ne répondent pas à la définition d'apports des contributeurs, car le paiement des impôts ne confère pas aux assujettis le droit de bénéficier (a) de distributions d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service par l'entité

pendant sa durée de vie ou (b) de la distribution de l'excédent des actifs sur les passifs en cas de dissolution du gouvernement. Le paiement d'impôts ne confère pas non plus aux assujettis un droit de propriété cessible, échangeable, transférable ou rachetable sur le gouvernement.

63. Les impôts répondent à la définition d'une « opération sans contrepartie directe » car le redevable transfère des ressources à l'État sans recevoir en contrepartie une valeur approximativement égale. Alors que le redevable peut bénéficier d'une gamme de politiques sociales établies par l'État, celles-ci ne sont pas directement fournies en tant que contrepartie au paiement de l'impôt.

64. Comme indiqué au paragraphe 52, certains impôts sont prélevés à des fins spécifiques. Si l'État est tenu de comptabiliser un passif en raison des conditions relatives aux actifs comptabilisés par suite de prélèvements d'impôts à des fins spécifiques, il ne comptabilise pas de produits avant la satisfaction de la condition et la réduction du passif. Toutefois, dans la plupart des cas, des impôts sont prélevés à des fins spécifiques et on ne s'attend pas à ce qu'ils génèrent de passif car les fins spécifiques représentent des restrictions et non des conditions.

L'événement imposable

65. De nombreux pays prélèvent des types d'impôts similaires. L'entité présentant les états financiers analyse la législation fiscale dans sa propre circonscription pour déterminer quel est l'événement imposable concernant les différents impôts prélevés. Sauf spécification contraire des lois ou des règlements, il est probable que l'événement imposable relatif :

(a) l'impôt sur le revenu soit le montant estimable du revenu imposable de l'assujetti pendant la période fiscale ;

(b) à la taxe sur la valeur ajoutée sera le fait d'entreprendre une activité imposable par l'assujetti pendant la période fiscalefiscale ;

(c) à la taxe sur les biens et les services sera l'achat ou la vente de biens et de services taxables pendant la période fiscale ;

(d) au droit de douane sera le franchissement de la frontière douanière par des biens ou des services passibles de droits ;

(e) au droit d'héritage sera le décès d'une personne possédant des biens imposables ; et

(f) à l'impôt foncier sera le jour où l'impôt est prélevé ,ou la période pendant laquelle l'impôt est prélevé ,si l'impôt est prélevé périodiquement.

Encaissements par anticipation des impôts

66. En cohérence avec les définitions d'actifs, de passifs et les dispositions du paragraphe 59, les ressources relatives aux impôts reçus avant la survenance de l'événement imposable sont comptabilisées à l'actif et au passif (encaissements par anticipation) car (a) l'événement conférant à l'entité un droit à l'impôt n'a pas eu lieu et car (b) les critères de comptabilisation du produit de l'impôt n'ont pas été remplis (voir le paragraphe 59), bien que l'entité ait déjà reçu une entrée de

ressources. Les encaissements par anticipation se rapportant aux impôts ne sont pas fondamentalement différents d'autres encaissements par anticipation, ainsi un passif est comptabilisé jusqu'à ce que l'événement imposable se produise. Lorsque l'événement imposable a lieu, le passif est éteint et le produit est comptabilisé.

Évaluation d'actifs générés par des opérations fiscales

67. Le paragraphe 42 impose que des actifs générés par des opérations fiscales soient évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition. Les actifs générés par des opérations fiscales sont évalués sur la base de la meilleure estimation de l'entrée de ressources bénéficiant à l'entité. Les entités présentant des états financiers laboreront des méthodes comptables pour l'évaluation d'actifs résultant d'opérations fiscales qui sont conformes aux dispositions du paragraphe 42. Les méthodes comptables relatives à l'estimation de ces actifs prendront en compte à la fois la probabilité que les ressources résultant d'opérations fiscales iront à l'État et la juste valeur des actifs en résultant.

68. Lorsqu'il y a une différence entre l'occurrence de l'événement imposable et le recouvrement de l'impôt, les entités du secteur public peuvent évaluer les actifs générés par les opérations fiscales de manière fiable en utilisant, par exemple, des modèles statistiques basés sur la perception de l'impôt particulier au cours de périodes antérieures. Ces modèles incluront la prise en compte des périodes d'encaissement de la trésorerie des assujettis, les déclarations d'impôt qu'ils auront faites et le rapport entre les impôts à recevoir et d'autres événements survenant dans l'économie. Les modèles d'évaluation tiendront compte aussi d'autres facteurs tels que :

(a) la législation fiscale accordant aux assujettis une période plus longue pour déposer leurs déclarations que celle dont l'État dispose pour la publication d'états financiers à usage général ;

(b) le défaut de dépôt en temps utile par les assujettis ;

(c) l'évaluation d'actifs non monétaires à des fins fiscales ;

(d) les complexités de la législation fiscales imposant des périodes prolongées pour estimer les impôts dus par certains assujettis ;

(e) la possibilité que les coûts financiers et politiques de l'application rigoureuse des lois fiscales et du recouvrement de tous les impôts légalement dus à l'État puissent l'emporter sur les avantages reçus ;

(f) les dispositions de la législation fiscale permettant aux assujettis de différer le paiement de certains impôts ; et

(g) une variété de circonstances particulières aux impôts individuels et aux divers pays.

69. L'évaluation, grâce à des modèles statistiques, des actifs et des produits générés par des opérations fiscales peut résulter en ce que le montant réel des actifs et des produits comptabilisés soit différent des montants déterminés lors de périodes de reporting ultérieures comme étant dus par des assujettis au titre de la période en

cours. Les révisions d'estimations sont faites conformément à IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

70. Dans certains cas, les actifs générés par des opérations fiscales et les produits liés ne peuvent être évalués de manière fiable avant un certain temps après la survenance de l'événement imposable. Ceci peut se produire si une base fiscale est volatile et si une estimation fiable n'est pas possible. Dans de nombreux cas, les actifs et les produits peuvent être comptabilisés au cours de la période qui suit la survenance de l'événement imposable. Toutefois, il existe des cas exceptionnels lorsque plusieurs périodes de reporting s'écoulent avant qu'un événement imposable ne se traduise en une entrée de ressources incorporant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service qui répond à la définition d'un actif et remplit les critères de comptabilisation à l'actif. Par exemple, la détermination et l'évaluation fiable du montant des droits d'héritage peuvent prendre plusieurs années en raison de l'importance de la succession car elle contient un certain nombre d'antiquités et d'œuvres d'art de valeur qui exigent des évaluations par des experts. En conséquence, les critères de comptabilisation ne peuvent pas être remplis avant que le paiement ne soit reçu ou à recevoir.

Charges payées par le biais du système d'imposition et dépenses fiscales

71. **Le produit de l'impôt doit être déterminé en tant que montant brut. Il ne doit pas être réduit au titre des charges payées par le biais du système d'imposition.**

72. Dans certains pays, l'État utilise le système d'imposition comme méthode pratique pour effectuer le paiement de prestations aux assujettis qui dans le cas contraire seraient payées selon une autre méthode de paiement, telle que par chèque, dépôt direct sur le compte bancaire d'un assujetti, ou par compensation d'un autre compte de l'assujetti. Par exemple, un État, pour encourager la souscription d'une telle assurance, peut payer une partie des primes d'assurance maladie des résidents soit en réduisant les impôts à payer de la personne, en effectuant un paiement direct par chèque, soit en versant un montant directement à la société d'assurance. Dans ces cas, le montant est à payer indépendamment du fait que la personne physique paie ou non des impôts. En conséquence, ce montant est une charge de l'État et doit être comptabilisé séparément dans l'état de la performance financière. Les produits fiscaux doivent être accrus du montant de toutes les charges payées par le biais du système d'imposition.

73. **Les produits d'imposition ne doivent pas être majorés du montant des dépenses fiscales.**

74. Dans la plupart des pays, les pouvoirs publics utilisent le système d'imposition pour encourager certaines pratiques financières et en décourager d'autres. Par exemple, dans certains pays, les propriétaires de logement sont autorisés à déduire les intérêts hypothécaires et les impôts fonciers de leur revenu brut lors du calcul de leur revenu imposable. Ces types de réductions ne sont applicables qu'aux assujettis. Si une entité (y compris une personne physique) ne paie pas d'impôt, elle ne peut bénéficier de la réduction. Ces types de réductions sont appelées dépenses fiscales. Les dépenses fiscales sont des produits auxquels il a été renoncé, non des charges, et elles

ne donnent pas lieu à des entrées ou des sorties de ressources, c'est-à-dire qu'elles ne donnent pas lieu à des actifs, des passifs, des produits ou des charges de l'État (taxateur).

75. La distinction clé entre les charges payées par le biais du système d'imposition et les dépenses fiscales est que pour les charges payées par le biais du système d'imposition, les destinataires bénéficient du montant indépendamment du fait qu'ils paient ou non des impôts ou utilisent un mécanisme particulier pour le paiement de leurs impôts. IPSAS 1 interdit la compensation d'éléments de produits et de charges d'impôts sauf si une autre Norme l'autorise. La compensation des produits et des charges d'impôts payée par le biais du système d'imposition n'est pas autorisée.

Transferts

76. **Sous réserve du paragraphe 98, une entité doit comptabiliser un actif au titre de transferts lorsque les ressources transférées répondent à la définition d'un actif et remplissent les critères de comptabilisation à l'actif.**

77. Les transferts incluent les subventions, l'extinction d'une dette, les amendes, les legs, les dons, les donations, et les biens et services en nature. Tous ces éléments ont en commun la caractéristique qu'ils transfèrent des ressources d'une entité à une autre sans fournir approximativement de valeur égale en contrepartie et ne sont pas des impôts tels que définis dans la présente Norme.

78. Les transferts satisfont à la définition d'un actif lorsque l'entité contrôle les ressources à la suite d'un événement passé (le transfert) et s'attend à recevoir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service de ces ressources. Les transferts satisfont aux critères de comptabilisation d'un actif lorsqu'il est probable que l'entrée de ressources se produira et que leur juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Dans certains cas, par exemple lorsqu'un créancier éteint un passif, une diminution de la valeur comptable d'un passif comptabilisé antérieurement peut se produire. Dans de tels cas, au lieu de comptabiliser un actif à la suite du transfert, l'entité diminue la valeur comptable du passif.

79. Une entité obtient le contrôle de ressources transférées, soit lorsque les ressources ont été transférées à l'entité, soit lorsque l'entité a un droit exécutoire à l'encontre du cédant. De nombreux accords en vue du transfert de ressources deviennent irrévocables pour toutes les parties avant que ce transfert n'ait lieu. Toutefois, une entité promet parfois de transférer des ressources mais omet de le faire. En conséquence, ce n'est que (a) lorsqu'un droit est exécutoire et que (b) l'entité estime qu'il est probable que l'entrée de ressources aura lieu, que les actifs, les passifs et/ou les produits seront comptabilisés. Jusqu'à ce moment-là, l'entité ne peut pas exclure ou réglementer l'accès de tiers aux avantages des ressources proposées pour le transfert.

80. Les transferts de ressources qui répondent à la définition d'« apports des contributeurs » ne génèrent pas de produits. Les accords (a) qui spécifient que l'entité fournissant des ressources a droit à des distributions d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service pendant la durée de vie de l'entité destinataire, ou à une distribution de tout excédent des actifs par rapport aux passifs en cas de liquidation

de l'entité destinataire, ou (b) qui spécifient que l'entité fournissant des ressources acquiert un intérêt financier dans l'entité destinataire, droit qui peut être vendu, échangé, transféré ou racheté, sont, en substance, des accords en vue d'effectuer un apport de contributeurs.

81. Les transferts satisfont à la définition d'une « opération sans contrepartie directe » car le cédant fournit des ressources à l'entité destinataire sans que celle-ci ne fournisse directement en contrepartie une valeur approximativement égale. Si un accord stipule que l'entité bénéficiaire doit fournir en contrepartie une valeur approximativement égale, le contrat n'est pas un contrat de transfert mais un contrat portant sur une opération avec contrepartie directe qui doit être comptabilisée selon IPSAS 9.

82. Une entité analyse toutes les stipulations contenues dans des contrats de transfert pour déterminer si elle encourt un passif lorsqu'elle accepte des ressources transférées.

Évaluation d'actifs transférés

83. Comme l'impose le paragraphe 42, les actifs transférés sont évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition. Les entités élaborent des méthodes comptables en vue de la comptabilisation et de l'évaluation d'actifs, cohérentes avec les IPSAS. Comme noté précédemment, les stocks, les immobilisations corporelles ou les immeubles de placement acquis par le biais d'opérations sans contrepartie directe doivent être évalués initialement à leur juste valeur à la date d'acquisition conformément aux dispositions d'IPSAS 12, IPSAS 16 et IPSAS 45. Les instruments financiers, y compris la trésorerie et les transferts à recevoir qui satisfont à la définition d'un instrument financier, et les autres actifs seront évalués eux aussi à la juste valeur à la date d'acquisition conformément au paragraphe 42 et à la méthode comptable appropriée.

Remise de dettes et prise en charge de passifs

84. Les prêteurs renoncent parfois à leur droit de recouvrer une dette due par une entité du secteur public, annulant effectivement la dette. Par exemple, un gouvernement national peut annuler un prêt dû par une autorité locale. Dans de tels cas, l'autorité locale comptabilise une augmentation de l'actif net car un passif qu'elle a précédemment comptabilisé est éteint.

85. Les entités comptabilisent des produits au titre de la remise d'une dette lorsque celle-ci ne répond plus à la définition d'un passif ou ne remplit plus les critères de comptabilisation au passif, à condition que la remise des dettes ne réponde pas à la définition d'un apport des contributeurs.

86. Lorsqu'une entité contrôlante annule une dette ou assume les passifs, dus par une entité contrôlée dans laquelle il n'existe pas de minoritaires, l'opération peut être un apport des contributeurs, comme décrit aux paragraphes 37- 38.

87. Les produits générés par la remise d'une dette sont évalués à la valeur comptable de la dette remise.

Amendes

88. Les amendes sont des avantages économiques ou un potentiel de service reçu ou à recevoir par une entité du secteur public, en provenance d'une personne physique ou d'une autre entité, de la manière déterminée par un tribunal ou autre organisme d'application des lois, par suite d'une infraction par cette personne physique ou autre entité aux lois ou aux règlements. Dans certains pays, des agents publics chargés de l'application des lois sont en mesure d'imposer des amendes aux personnes considérées comme ayant enfreint la loi. Dans ces cas, la personne aura normalement le choix de payer l'amende ou de se pourvoir en justice pour faire valoir ses droits. Lorsqu'un défendeur parvient à un accord avec un procureur qui inclut le paiement d'une amende au lieu d'être mis en accusation devant un tribunal, le paiement est comptabilisé comme une amende.

89. Les amendes exigent normalement qu'une entité transfère à l'État un montant de trésorerie fixe et n'imposent à l'État aucune obligation qui pourrait être comptabilisée au passif. En tant que telles, les amendes sont comptabilisées en produits lorsque la créance répond à la définition d'un actif et remplit les critères de comptabilisation à l'actif énoncés au paragraphe 31. Comme indiqué au paragraphe 12, lorsqu'une entité encaisse des amendes en qualité de mandataire, l'amende ne sera pas un produit de l'entité effectuant l'encaissement. Les actifs générés par des amendes sont évalués à la meilleure estimation du flux de ressources allant à l'entité.

Legs

90. Un legs est un transfert effectué conformément aux dispositions du testament d'une personne décédée. L'événement passé donnant lieu au contrôle des ressources incorporant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service au titre d'un legs, se produit lorsque l'entité a un droit exécutoire, par exemple lors du décès du testateur, ou l'homologation du testament, en fonction des lois du pays.

91. Les legs qui répondent à la définition d'un actif sont comptabilisés en tant qu'actifs et produits lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'entité et que la juste valeur des actifs peut être évaluée de façon fiable. Déterminer la probabilité d'une entrée d'avantages économiques futurs ou d'un potentiel de service peut être problématique si une période de temps s'écoule entre le décès du testateur et la réception d'actifs par l'entité. L'entité devra déterminer si la succession de la personne décédée est suffisante pour satisfaire à toutes les réclamations qui lui sont faites et pour satisfaire à tous les legs. Si le testament est contesté, cela affectera aussi la probabilité que des actifs aillent à l'entité.

92. La juste valeur d'actifs légués est déterminée de la même manière que pour les dons et les donations, comme décrit au paragraphe 95. Dans les pays où les successions des personnes décédées sont soumises à l'impôt, l'administration fiscale peut avoir déjà déterminé la juste valeur de l'actif légué à l'entité, et ce montant peut être à la disposition de l'entité. Les legs sont évalués à la juste valeur des ressources reçues ou à recevoir.

Dons et donations, y compris biens en nature

93. Les dons et donations sont des transferts volontaires d'actifs y compris de la trésorerie ou d'autres actifs monétaires, des biens en nature et des services en nature qu'une entité fait à une autre, habituellement sans stipulations. Le cédant peut être une entité ou une personne physique. Pour les dons et donations en espèces ou autres actifs monétaires et biens en nature, l'événement passé générant le contrôle de ressources incorporant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service est normalement la réception du don ou de la donation. La comptabilisation de dons ou de donations de services en nature est traitée dans les paragraphes 95 à 103 ci-dessous.

94. Les biens en nature sont des actifs corporels transférés à une entité dans une opération sans contrepartie directe, sans frais, mais pouvant être soumise à des stipulations. L'assistance externe fournie par des organisations de développement multilatéral ou bilatéral inclut souvent une composante de biens en nature.

95. Les dons et donations (autres que les services en nature) sont comptabilisés à l'actif et en produits lorsqu'il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service iront à l'entité et que la juste valeur des actifs peut être évaluée de façon fiable. En ce qui concerne les dons et les donations, le fait d'accorder le don ou la donation et le transfert du titre légal sont souvent simultanés. Dans de tels cas, il n'y a aucun doute que les avantages économiques futurs iront à l'entité.

96. Les biens en nature sont comptabilisés en actifs lors de la réception des biens ou lorsqu'il existe un accord irrévocable de recevoir ces derniers. Si des biens en nature sont reçus sans conditions afférentes, les produits sont comptabilisés immédiatement. Si des conditions sont imposées, un passif est comptabilisé ; celui-ci est réduit et le produit est comptabilisé au fur et à mesure que les conditions sont remplies.

97. Lors de la comptabilisation initiale, les dons et donations y compris les biens en nature, tels que :

    (a) les stocks, les immeubles de placement, les actifs incorporels et les instruments financiers, sont évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition ; et

    (b) les immobilisations corporelles sont évaluées à leur coût présumé à la date d'acquisition ;

    L'objectif principal pour lequel une entité détient des immobilisations corporelles, conformément à IPSAS 45, détermine la base d'évaluation à la valeur actuelle utilisée pour déterminer le coût présumé. Les immobilisations corporelles détenues pour leur capacité opérationnelle sont évaluées à la valeur opérationnelle actuelle. Les immobilisations corporelles détenues pour leur capacité financière sont évaluées à la juste valeur.

Services en nature

98. Une entité peut, sans être tenue de le faire, comptabiliser les services en nature en tant que produits et en tant qu'actif.

99. Les services en nature sont des services que des personnes physiques fournissent aux entités du secteur public dans une opération sans contrepartie directe. Ces services répondent à la définition d'un actif car l'entité contrôle une ressource dont elle attend un flux d'avantages économiques futurs ou un potentiel de service. Ces actifs sont toutefois immédiatement consommés et une opération d'une valeur égale est également comptabilisée pour traduire la consommation de ces services en nature. Par exemple, une école publique qui reçoit de la part d'assistants d'enseignants des services bénévoles dont la juste valeur peut être évaluée de façon fiable, peut comptabiliser l'augmentation d'un actif et des produits et la diminution d'un actif et une charge. Dans de nombreux cas, l'entité comptabilisera une charge au titre de la consommation des services en nature. Toutefois, les services en nature peuvent aussi être utilisés pour construire un actif, auquel cas le montant comptabilisé au titre des services en nature est inclus dans le coût de l'actif en cours de construction.

100. Les entités du secteur public peuvent être les destinataires de services en nature dans le cadre de régimes bénévoles ou non bénévoles fonctionnant dans l'intérêt du public. Par exemple :

(a) l'assistance technique de la part d'autres autorités ou organismes internationaux ;

(b) les personnes déclarées coupables d'infractions peuvent être tenues d'accomplir un service communautaire au profit d'une entité du secteur public ;

(c) les hôpitaux publics peuvent recevoir les services de bénévoles ;

(d) les écoles publiques peuvent recevoir les services bénévoles de parents en tant qu'assistants d'enseignants ou en tant que membres du conseil scolaire ; et

(e) les collectivités locales peuvent recevoir les services de pompiers bénévoles.

101. Certains services en nature ne répondent pas à la définition d'un actif car l'entité a un contrôle insuffisant sur les services fournis. Dans d'autres cas, il se peut que l'entité ait le contrôle sur les services en nature, mais qu'elle ne soit pas en mesure de les évaluer de façon fiable ; dans ces cas, ils ne remplissent pas les critères de comptabilisation à l'actif. Les entités peuvent, toutefois, être en mesure d'évaluer la juste valeur de certains services en nature, tels que des services professionnels ou d'autres services en nature qui sont autrement aisément accessibles sur la place du marché national ou international. Lorsqu'elle détermine la juste valeur des types de services en nature décrits au paragraphe 100, l'entité peut conclure que la valeur des services n'est pas significative. Dans de nombreux cas, les services en nature sont rendus par des personnes ayant reçu peu ou pas de formation et ils sont fondamentalement différents des services que l'entité acquerrait si les services en nature n'étaient pas disponibles.

102. En raison des nombreuses incertitudes qui entourent les services en nature, y compris la capacité d'exercer le contrôle sur les services et l'évaluation de la juste valeur des services, la présente Norme n'impose pas la comptabilisation de services en nature. Le paragraphe 108, toutefois, encourage la présentation de la nature et du type de services en nature reçus pendant la période de reporting. Comme pour toutes les informations à fournir, celles relatives aux services en nature ne le sont que si elles

sont significatives. Pour certaines entités du secteur public, les services fournis par des bénévoles ne sont pas significatives quant à leur montant, mais peuvent être significatives par nature.

103. Dans l'élaboration d'une méthode comptable traitant d'une catégorie de services en nature, divers facteurs doivent être pris en compte, y compris les effets des services en nature sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie de l'entité. La mesure dans laquelle une entité est dépendante d'une catégorie de services en nature pour atteindre ses objectifs, peut influencer la méthode comptable qu'une entité élabore en ce qui concerne la comptabilisation des actifs. Par exemple, une entité qui est dépendante d'une catégorie de services en nature pour atteindre ses objectifs peut être plus susceptible de comptabiliser les services en nature qui répondent à la définition d'un actif et satisfont aux critères de comptabilisation. Pour déterminer s'il convient de comptabiliser une catégorie de services en nature, les pratiques d'entités similaires fonctionnant dans un environnement similaire sont également prises en compte.

Nantissements

104. Les nantissements sont des engagements non exécutoires de transfert d'actifs à l'entité bénéficiaire. Les nantissements ne répondent pas à la définition d'un actif car l'entité bénéficiaire n'est pas en mesure de contrôler l'accès du cédant aux avantages économiques futurs ou au potentiel de service incorporés dans l'élément donné en nantissement. Les entités ne comptabilisent pas les éléments donnés en nantissement en tant qu'actifs ou produits. Si l'élément donné en nantissement est ultérieurement transféré à l'entité bénéficiaire, il est comptabilisé en tant que don ou donation, conformément aux paragraphes 93 à 97 ci-dessus. Les nantissements devront être présentés en tant qu'actifs éventuels selon les dispositions de IPSAS 19.

Encaissement par anticipation de transferts

105. Lorsqu'une entité reçoit des ressources avant qu'un accord de transfert ne devienne irrévocable, les ressources sont comptabilisées à l'actif lorsqu'elles répondent à la définition d'un actif et remplissent les critères de comptabilisation à l'actif. L'entité comptabilisera aussi un passif d'encaissement par anticipation si l'accord de transfert n'est pas encore irrévocable. Les encaissements par anticipation se rapportant aux transferts ne sont pas fondamentalement différents d'autres encaissements par anticipation, ainsi un passif est comptabilisé jusqu'à ce que l'événement qui rend l'accord de transfert irrévocable se produise et que toutes les autres conditions selon l'accord soient remplies. Lorsque cet événement a lieu et que toutes les autres conditions de l'accord sont remplies, le passif est acquitté et le produit est comptabilisé.

Prêts assortis de conditions avantageuses

105A. Les prêts assortis de conditions avantageuses sont des prêts accordés à une entité à des conditions inférieures à celles du marché. La partie remboursable du prêt ainsi que les paiements d'intérêts constituent une opération avec contrepartie directe à comptabiliser selon IPSAS 41, *Instruments financiers*. Une entité apprécie si toute différence entre le prix de transaction (produit du prêt) et la juste valeur du prêt lors

de la comptabilisation initiale (voir IPSAS 41) constitue un produit provenant d'une opération sans contrepartie directe qui doit être comptabilisé selon la présente Norme.

105B. Lorsqu'une entité détermine que la différence entre le prix de transaction (produit du prêt) et la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale (voir IPSAS 29) constitue un produit provenant d'une opération sans contrepartie directe, l'entité comptabilise la différence comme un produit, sauf s'il existe une obligation actuelle, par exemple dans le cas où les actifs transférés sont soumis à des conditions imposées par le bénéficiaire qui génèrent une obligation actuelle. Lorsqu'il existe une obligation actuelle, elle est comptabilisée en tant que passif. Au fur et à mesure que l'entité s'acquitte de l'obligation actuelle, le passif diminue et un produit d'un montant équivalent est comptabilisé.

Informations à fournir

106. **Une entité doit présenter, soit dans les états financiers à usage général eux-mêmes, soit dans les notes annexes, les informations suivantes :**

(a) **le montant de produits issus d'opérations sans contrepartie directe comptabilisés pendant la période, par catégories principales, indiquant séparément :**

(i) **les impôts en indiquant séparément les grandes catégories d'impôts ; et**

(ii) **les transferts, en indiquant séparément les grandes catégories de produits de transferts.**

(b) **le montant des produits à recevoir comptabilisés au titre des produits sans contrepartie directe ;**

(c) **le montant des passifs comptabilisés au titre des actifs transférés soumis à des conditions ;**

(cA) **le montant des passifs comptabilisés au titre de prêts assortis de conditions avantageuses soumis à des conditions par rapport aux actifs transférés ;**

(d) **le montant des actifs comptabilisés soumis à des restrictions et la nature de ces restrictions ;**

(e) **l'existence et les montants d'encaissements par anticipation au titre d'opérations sans contrepartie directe ; et**

(f) **le montant des passifs annulés.**

107. **Une entité doit indiquer, dans les notes annexes aux états financiers à usage général, les éléments suivants :**

(a) **les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation de produits d'opérations sans contrepartie directe ;**

(b) **pour les grandes catégories de produits résultant d'opérations sans contrepartie directe, la base selon laquelle la juste valeur des entrées de**

ressources a été évaluée ;

(c) **pour les grandes catégories de produits d'imposition que l'entité ne peut évaluer de façon fiable pendant la période durant laquelle l'événement imposable se produit, des informations relatives à la nature des impôts ; et**

(d) **la nature et le type des grandes catégories de legs, de dons, et de donations, en indiquant séparément les principales catégories de biens en nature reçus.**

108. Les entités sont encouragées à présenter la nature et le type de grandes catégories de services en nature reçus, y compris ceux qui n'ont pas été comptabilisés. La mesure dans laquelle une entité dépend d'une catégorie de services en nature détermine les informations qu'elle fournit en ce qui concerne cette catégorie.

109. Les informations à fournir exigées par les paragraphes 106 et 107 aident l'entité présentant les états financiers à satisfaire aux objectifs d'information financière énoncés dans IPSAS 1, qui consiste à fournir des informations utiles à la prise de décision et à démontrer la responsabilité de l'entité envers les ressources qui lui sont confiées.

110. La présentation des grandes catégories de produits aide les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur l'exposition de l'entité à des flux de produits particuliers.

111. Les conditions et restrictions imposent des limites à l'utilisation des actifs, ce qui a un impact sur les activités de l'entité. La présentation (a) du montant des passifs comptabilisés au titre des conditions et (b) du montant des actifs soumis aux restrictions aide les utilisateurs à porter des jugements sur la capacité de l'entité à utiliser ses actifs à son gré. Les entités sont encouragées à dégrouper par catégorie les informations devant être fournies par le paragraphe 106(c).

112. Le paragraphe 106(e) impose aux entités de préciser l'existence d'encaissements par anticipation au titre d'opérations sans contrepartie directe. Ces passifs comportent le risque que l'entité doive faire le sacrifice d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service si l'événement imposable ne se produit pas, ou si un accord de transfert ne devient pas irrévocable. La présentation de ces encaissements par anticipation aide les utilisateurs à porter des jugements sur les produits futurs de l'entité et sur sa situation nette à venir.

113. Comme indiqué au paragraphe 68, dans de nombreux cas, une entité sera en mesure d'évaluer de façon fiable des actifs et des produits générés par des opérations fiscales, à l'aide, par exemple, de modèles statistiques. Toutefois, il peut y avoir des circonstances exceptionnelles lorsqu'une entité n'est pas en mesure d'évaluer de façon fiable les actifs et les produits générés jusqu'à ce qu'une ou plusieurs périodes de reporting se soient écoulés depuis la survenance de l'événement imposable. Dans ces cas, l'entité communique les informations sur la nature des grandes catégories d'impôts ne pouvant être évalués de façon fiable et, par conséquent, comptabilisés, pendant la période de reporting durant laquelle l'événement imposable se produit. La présentation de ces informations aide les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur les produits futurs de l'entité et sur sa situation nette à venir.

114. Le paragraphe 107(d) impose aux entités de communiquer des informations sur la

nature et le type des principales catégories de dons, de donations et de legs qu'elles ont reçus. Ces entrées de ressources sont reçues à la discrétion du cédant, ce qui expose l'entité au risque que dans des périodes futures, de telles sources de ressources puissent changer de manière significative. La présentation de ces informations aide les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur le produit futur de l'entité et sur sa situation nette à venir.

115. Lorsque des services en nature répondent à la définition d'un actif et remplissent les critères de comptabilisation à l'actif, les entités peuvent décider de comptabiliser ces services en nature et de les évaluer à leur juste valeur. Le paragraphe 108 encourage les entités à communiquer des informations sur la nature et le type de tous les services en nature qu'elles ont reçus, qu'ils soient comptabilisés ou non. La présentation de telles informations peut aider les utilisateurs à former des jugements éclairés sur (a) l'apport de tels services à la réalisation par l'entité de ses objectifs pendant la période de reporting et sur (b) la dépendance de l'entité envers de tels services pour la réalisation de ses objectifs à l'avenir.

Dispositions transitoires

116. [Supprimé]

117. [Supprimé]

118. [Supprimé]

119. [Supprimé]

120. [Supprimé]

121. [Supprimé]

122. [Supprimé]

123. [Supprimé]

Date d'entrée en vigueur

124. **Les entités doivent appliquer cette norme aux les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 30 juin 2008. Son application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 30 juin 2008, elle doit l'indiquer.**

124A. **Le paragraphe 37 a été amendé par IPSAS 28. Une entité doit appliquer l'amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Si une entité applique IPSAS 28 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit également appliquer l'amendement pour cette période antérieure .**

124B **IPSAS 29 a amendé les paragraphes 4, 10, 87, et 106, et inséré les paragraphes 105A et 105 B. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Si une entité applique IPSAS 29 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

124C. **Les paragraphes 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123 et 125 ont été amendés par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

124D. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 3 et 4. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

124E. **Les paragraphes 1, 2 et 6 ont été amendés par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.**

124F. **Les paragraphes 43 et 105A ont été amendés par IPSAS 41, publiée en août 2018. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2023 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2023, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 41.**

124G. **Le paragraphe 22 a été amendé par IPSAS 42, *Prestations sociales*, publiée en janvier 2019. Une entité doit appliquer cet amendement en même temps qu'elle applique IPSAS 42.**

124H. **Les paragraphes 13, 42, 43, 83 et 97 ont été modifiés et le paragraphe 43A a été ajouté par IPSAS 45 publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit indiquer ce fait et appliquer IPSAS 45 en même temps.**

124I. **Le paragraphe 42 a été modifié par IPSAS 46, *Évaluation*, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 simultanément.**

125. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 23 mais n'en fait pas partie intégrante.

BC1. La présente base des conclusions résume les réflexions de l'IPSAS Board pour parvenir aux conclusions de IPSAS 23. Certains membres du Conseil ont accordé plus d'importance à certains facteurs qu'à d'autres. En élaborant leurs avis, les membres du Conseil ont examiné en profondeur (a) les avis exprimés dans l'Appel à commentaires par le comité directeur sur les Produits sans contrepartie directe, *Produits des opérations sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts*) publiée en janvier 2004 par le Comité de pilotage chargé des travaux relatifs aux produits résultant des opérations sans contrepartie directe ainsi que (b) les avis exprimés par les parties prenantes qui ont répondu à la consultation sur l'Appel à commentaires et les avis des parties prenantes à l'Exposé-sondage 29, *Produits des opérations sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts)*.

BC2. En élaborant la présente IPSAS, l'IPSASB a pris en compte les dispositions des Normes IFRS publiées par l'IASB, en particulier la Norme comptable internationale, IAS 20, *Comptabilisation des subventions publiques et information à fournir sur l'aide publique* et IAS 41, *Agriculture*.

BC3. L'IPSASB est informé du projet entrepris par l'IASB relatif à la comptabilisation des produits ainsi que de l'Exposé-sondage de l'IASB *Amendements proposés à* IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. L'IPSASB continuera de suivre ces projets et, au moment approprié, examinera les conséquences sur les IPSAS et les projets de l'IPSASB des modifications apportées aux IFRS. Toutefois, l'IPSASB n'estime pas approprié de préjuger le résultat des travaux de l'IASB et d'anticiper des modifications des IFRS. De plus, étant donné l'importance des produits sans contrepartie directe pour de nombreuses entités du secteur public, l'IPSASB n'estime pas qu'il soit approprié de différer la publication de la présente IPSAS en attendant le résultat des projets de l'IASB.

Contexte

BC4. Les États et de nombreuses autres entités du secteur public obtiennent la majorité de leurs recettes d'opérations sans contrepartie directe. Ces opérations incluent principalement les impôts et taxes mais aussi les transferts. La présente IPSAS traite de ces types d'opérations du point de vue d'une entité du secteur public.

BC5. En 2002, l'IPSASB (dénommé alors le Public Sector Committee – PSC) a lancé un projet pour élaborer une IPSAS relative à la comptabilisation et à l'évaluation des produits provenant d'opérations sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts). L'IPSASB a mis en place un Comité de pilotage (Steering Committee) en vue de l'élaboration d'un Appel à commentaires afin de prendre en considération les difficultés et points relatifs à cette comptabilisation et cette évaluation et faire des recommandations initiales. Le Comité de pilotage comprenait des spécialistes de la présentation des états financiers du secteur public en provenance de divers pays et était présidé par un membre de l'IPSASB. L'Appel à commentaires, *Produits des opérations sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts*) a été publié en

janvier 2004, les commentaires devant être remis au plus tard le 30 juin 2004. Cinquante et un commentaires ont été reçus. En novembre 2004, l'IPSASB a analysé ces commentaires et a commencé à rédiger l'Exposé-sondage 29, publié en janvier 2006, avec un appel à commentaires au plus tard le 30 juin 2006.

BC6. En novembre 2006, l'IPSASB a entrepris une analyse en profondeur des réponses à l'Exposé-sondage 29, a préparé la présente IPSAS et l'a approuvée pour publication.

Approche

BC7. La présente Norme établit des principes généraux relatifs à la comptabilisation des produits d'opérations sans contrepartie directe et fournit une méthodologie d'application de ces principes aux principales sources de recettes des États et d'autres entités du secteur public. En élaborant la présente Norme, l'IPSASB a examiné si elle devait adopter une approche centrée sur l'élaboration des exigences relatives à la comptabilisation des produits résultant d'un éventail d'opérations spécifiques sans contrepartie directe. Toutefois, l'IPSASB a pris note et a partagé les avis du Comité de pilotage selon lequel une telle approche entraînerait des risques réels que la Norme en résultant ne puisse fournir une méthodologie pour l'ensemble des produits d'opérations sans contrepartie directe. L'IPSASB estime que l'approche adoptée dans la présente Norme garantit que les grands principes idoines relatifs à la comptabilisation de produits d'opérations sans contrepartie directe soient établis et puissent être appliqués à tous les produits des opérations sans contrepartie directe.

Regroupements d'entités du secteur public

BC8. Lors de sa publication, la présente Norme ne spécifiait pas si des regroupements d'entités résultant d'opérations sans contrepartie directe généreront ou non des produits. Cela tenait au fait que l'IPSASB n'avait pas examiné la présentation des états financiers de regroupements d'entités dans le secteur public, y compris l'applicabilité de la Norme internationale d'information financière IFRS 3, *Regroupements d'entreprises* aux entités du secteur public.

BC8A. Ultérieurement, l'IPSASB a publié IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public.* IPSAS 40 spécifie la comptabilisation des regroupements d'entités du secteur public, notamment le traitement de tous les profits ou les pertes. Les regroupements d'entités du secteur sont donc exclus du champ d'application de la présente Norme.

Actifs monétaires et non monétaires

BC9. La présente Norme n'établit pas de dispositions différentes en ce qui concerne les produits reçus ou à recevoir en tant qu'actifs monétaires et les produits reçus ou à recevoir en tant qu'actifs non monétaires. L'IPSASB estime que bien que les actifs non monétaires soulèvent des préoccupations supplémentaires en matière d'évaluation, mais que celles-ci ne justifient pas en elles-mêmes des traitements différents en ce qui concerne l'information financière.

Caractère exécutoire des stipulations

BC10. La présente Norme définit les stipulations, les conditions et les restrictions comme des termes d'un contrat de transfert ou d'un texte législatif ou d'autres accords

irrévocables imposés à l'utilisation d'actifs transférés. La Norme reflète l'avis que les stipulations, les conditions et les restrictions doivent être exécutoires pour être effectives. L'Appel à commentaires et l'Exposé-sondage 29 traduisaient aussi le principe que les stipulations imposées à l'usage d'actifs transférés sont contenues dans des lois, des règlements et autres accords irrévocables et sont, par définition, exécutoires. L'IPSASB estime que ce principe est nécessaire pour empêcher l'ajournement inapproprié de la comptabilisation des produits, ou la présentation de restrictions dépourvues de substance.

Stipulations - Conditions

BC11. La présente Norme exige que lorsque le transfert d'un actif impose une condition au destinataire, ce dernier comptabilise un passif au titre du transfert lors de la comptabilisation initiale de l'actif. En effet, le destinataire est incapable d'éviter la sortie de ressources puisqu'il est tenu de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans l'actif transféré par la livraison à des tiers de biens ou de services particuliers ou bien de retourner au cédant les avantages économiques futurs ou le potentiel de service. Selon la nature de la condition, elle peut être remplie progressivement, permettant à l'entité de réduire le montant du passif et de comptabiliser les produits progressivement ou elle peut être remplie uniquement lors de la survenance d'un événement futur particulier, auquel cas l'entité annule le passif et comptabilise les produits lorsque cet événement a lieu.

BC12. Certains estiment qu'un passif ne doit être comptabilisé que lorsqu'il est probable que les conditions afférentes à l'entrée de ressources ne seront pas satisfaites et que des avantages économiques futurs ou le potentiel de service devront être retournés au cédant. L'IPSASB a rejeté cette proposition car elle aboutirait à la comptabilisation prématurée du produit par les entités, parce que l'entité comptabiliserait la juste valeur entière de l'actif en tant que produit lorsqu'elle en obtient initialement le contrôle, nonobstant la sortie de ressources nécessaires à la satisfaction de la condition. Les états financiers ne comptabiliseraient pas par conséquent l'obligation actuelle de remplir la condition imposée par le transfert ou le retour au cédant d'avantages économiques ou de potentiel de service.

Stipulations – Restrictions

BC13. La présente Norme ne permet pas aux entités de comptabiliser un passif au titre d'une restriction lorsque l'actif transféré est comptabilisé initialement. Cela tient au fait que, comme défini dans la présente Norme, les restrictions n'imposent pas en elles-mêmes à l'entité destinataire de sacrifier des avantages économiques futurs ou un potentiel de service pour satisfaire à la restriction. Le non-respect d'une restriction peut in fine entraîner une pénalité, telle que l'imposition d'une amende à l'entité destinataire, toutefois, une telle pénalité découle de procédures exécutoires résultant du non-respect, non de la comptabilisation initiale de l'actif.

Opérations à composantes avec et sans contrepartie directe

BC14. La présente Norme note qu'une seule opération peut avoir deux composantes, une composante avec contrepartie directe et une composante sans contrepartie directe. Dans ces cas, l'IPSASB estime que les différentes composantes de l'opération

devraient être distinguées et comptabilisées séparément. La distinction entre les différentes composantes améliore la transparence des états financiers et satisfait à la caractéristique qualitative de la communication d'une information sur la substance des opérations.

Apports des contributeurs

BC15. La présente Norme identifie des exemples de certains types de documents qui peuvent indiquer des apports de contributeurs au sein du secteur public (paragraphe 38). De nombreuses entités du secteur public reçoivent des entrées de ressources de la part d'entités qui les contrôlent, les détiennent ou en sont parties prenantes. Dans certains cas, l'entrée de ressources sera désignée comme un « apport des contributeurs. » Nonobstant les documents qui témoignent de la forme de l'entrée de ressources ou sa désignation par une entité contrôlante, la présente Norme traduit l'avis que pour qu'une entrée de ressources soit classée en tant qu'apport des contributeurs, la substance de l'opération doit être cohérente avec cette classification.

Évaluation des actifs

BC16. Avant la date d'entrée en vigueur d'IPSAS 46, *Évaluation*, la présente Norme imposait que des actifs acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe soient initialement évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition. L'IPSASB avait conclu que l'utilisation de la juste valeur était approprié pour traduire la substance de l'opération et ses conséquences pour le destinataire. Dans une opération avec contrepartie directe, le coût d'acquisition est une évaluation de la juste valeur de l'actif acquis. Toutefois, par définition, dans une opération sans contrepartie directe, la contrepartie fournie pour l'acquisition d'un actif n'est pas approximativement égale à la juste valeur de l'actif acquis. La juste valeur représentait très fidèlement la valeur réelle qui revient à l'entité du secteur public à la suite de l'opération. L'évaluation initiale des actifs acquis par le biais d'opérations sans contrepartie directe à leur juste valeur était cohérente avec l'approche d'IPSAS 16, Immeubles de placement et d'IPSAS 17, Immobilisations corporelles relatives à des actifs acquis pour un coût nul ou symbolique. L'IPSASB avait apporté des amendements ultérieurs à IPSAS 12, Stocks et aux IPSAS 16 et 17 pour que ces IPSAS correspondent pleinement aux dispositions de la présente Norme.

BC16A. Dans le cadre de l'élaboration d'IPSAS 46, *Évaluation*, l'IPSASB a décidé que dans le cas des immobilisations corporelles détenues pour leur capacité opérationnelle, le coût présumé devait être clarifié pour inclure la valeur opérationnelle actuelle. L'IPSASB a convenu d'exiger l'utilisation de la valeur opérationnelle actuelle lors de l'évaluation initiale, lorsque le prix de transaction ne reflète pas fidèlement la nature de la transaction portant sur des immobilisations corporelles détenues pour leur capacité opérationnelle. Si pour l'entité du secteur public, la juste valeur continue de représenter fidèlement la valeur des immobilisations corporelles détenues pour leur capacité financière, la valeur opérationnelle actuelle représente fidèlement la valeur des immobilisations corporelles détenues pour leur capacité opérationnelle.

Comptes bancaires de l'entité

BC17. La présente Norme suppose le principe que toute somme d'argent déposée sur le compte bancaire d'une entité satisfait à la définition d'un actif et remplit les critères de comptabilisation d'un actif de l'entité. L'IPSASB a établi ce principe aux paragraphes 1.2.6 et 1.2.7 de l'IPSAS relative à la comptabilité de caisse, *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*. La Norme impose également la comptabilisation d'un passif au titre de tout montant que l'entité présentant les états financiers a encaissé et déposé dans son propre compte bancaire alors qu'elle agissait en tant qu'agent d'une autre entité.

Évaluation des passifs

BC18. La présente Norme impose que lorsqu'une entité comptabilise un passif se rapportant à une entrée de ressources, ce passif soit initialement évalué selon la meilleure estimation du montant requis pour éteindre l'obligation à la date de reporting. Cette base d'évaluation est cohérente avec IPSAS 19. L'IPSASB est informé également des amendements proposés à IAS 37 (à ré-intituler, *Passifs non financiers*) sur laquelle IPSAS 19 est fondée, et assurera le suivi, et évaluera in fine la réponse à donner à tout changement apporté à IAS 37.

Événement imposable

BC19. La présente Norme définit un « événement imposable » comme l'événement passé qui, selon la décision de l'État, des élus ou d'une autre instance sera soumis à l'impôt. La Norme note que ceci est la date la plus antérieure possible pour comptabiliser des actifs et des produits générés par une opération d'imposition et est l'instant où a lieu l'événement passé se produit pour conférer le contrôle de l'actif. L'IPSASB a examiné une opinion alternative selon laquelle une entité n'obtient le contrôle des ressources générées par l'imposition que lors de la réception de ces ressources. Tout en reconnaissant qu'il peut exister des difficultés à évaluer de façon fiable certains flux d'imposition, l'IPSASB a rejeté une telle approche comme inappropriée pour une information financière présentée selon la méthode de la comptabilité d'engagement.

Encaissements par anticipation

BC20. La présente Norme impose à une entité qui reçoit des ressources préalablement à l'événement imposable ou avant qu'un accord de transfert ne devienne applicable, de comptabiliser un actif et un passif d'un montant équivalent. Ceci est cohérent avec les principes de la méthode de la comptabilité d'engagement visant à comptabiliser les produits dans la période de l'occurrence de l'événement sous-jacent qui génère les produits. Dans le cas où l'événement imposable ne se produirait pas, ou si l'accord de transfert ne devenait pas exécutoire, l'entité pourrait devoir retourner tout ou partie des ressources. Certains estiment que lorsque des ressources sont reçues préalablement à l'événement imposable, une entité ne devrait comptabiliser un passif que lorsqu'elle estime probable qu'il y aura une sortie ultérieure de ressources. L'IPSASB soutient la thèse que le produit ne doit pas être comptabilisé préalablement à la survenance de l'événement imposable et étend ce principe aux transferts, de sorte que lorsque des ressources sont reçues avant que l'accord de

transfert ne devienne irrévocable, l'entité comptabilise un actif et un passif pour l'encaissement par anticipation.

Charges payées par le biais du système d'imposition et dépenses fiscales

BC21. La présente Norme impose que les charges payées par le biais du système d'imposition se distinguent des dépenses fiscales et que les premières soient comptabilisées séparément des produits dans les états financiers à usage général. La raison tient au fait que, telles que définies dans la présente Norme, les charges payées par le biais du système d'imposition satisfont à la définition de charges et, selon les principes établis dans IPSAS 1, la compensation des charges contre les produits n'est pas permise. Telles que définies dans la présente Norme, les dépenses fiscales sont l'un des nombreux facteurs servant à déterminer le montant des produits fiscaux reçus ou à recevoir. Elles ne sont pas comptabilisées séparément des produits. L'IPSASB estime que ce traitement est cohérent avec les principes établis dans la présente Norme.

BC22. Le traitement prescrit dans la présente Norme concernant les charges payées par le biais du système d'imposition est différent de celui qui est actuellement prescrit par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pour les déclarations statistiques des États membres. L'OCDE impose actuellement que le produit fiscal soit indiqué net des charges payées par le biais du système d'imposition (ou crédits d'impôts non remboursables) dans la mesure où la dette d'impôt d'un assujetti est réduite à zéro, les paiements à un assujetti apparaissent comme des charges[1]. L'IPSASB estime que le traitement courant de l'OCDE n'est pas conforme aux principes conceptuels sur lesquels reposent la disposition des IPSAS et de l'IPSAS 1, prescrivant de ne pas compenser les produits et les charges. Les cadres de l'information financière statistique sont actuellement en cours de révision ; en particulier, une nouvelle édition du *Système de comptes nationaux des Nations Unies* est actuellement en cours d'élaboration et doit être publiée en 2008. Le cadre révisé peut modifier les obligations d'information actuelles relatives aux crédits d'impôt. La révision du *Système de comptes nationaux* précède souvent les révisions apportées aux autres cadres statistiques.

L'impasse fiscale

BC23. Pour certains impôts, les entités présentant les états financiers sont informées que le montant que l'État est en droit de recouvrer selon la législation fiscale est supérieur au montant qui sera encaissé, mais ne seront pas en mesure d'évaluer de manière fiable le montant de cette différence. Le montant recouvré est inférieur en raison de l'économie souterraine (ou marché noir), de la fraude, de l'évasion fiscale, du non respect de la législation fiscale et d'erreurs. La différence entre ce qui est légalement dû dans le cadre de la législation et ce que l'État sera en mesure de recouvrer est désignée sous le terme « impasse fiscale ». Les montants précédemment inclus en tant que produits qui sont déterminés comme étant non recouvrables ne constituent pas une partie de l'impasse fiscale.

[1] OCDE, *Statistiques des recettes publiques* (Paris : OCDE Édition 2000), p. 267, § 20-21.

BC24. L'IPSASB estime que l'impasse fiscale ne répond pas à la définition d'un actif puisqu'on ne s'attend pas à ce que des ressources bénéficient à l'État à ce titre. En conséquence, aucun actif, passif, produit ou charge ne sera comptabilisé au titre de l'impasse fiscale.

Services en nature

BC25. La présente Norme permet mais n'impose pas la comptabilisation des services en nature. La présente Norme estime que de nombreux services en nature répondent à la définition d'un actif et doivent, en principe, être comptabilisés. Dans de tels cas, il peut cependant être difficile d'obtenir des évaluations fiables. Dans d'autres cas, les services en nature ne répondent pas à la définition d'un actif car l'entité présentant les états financiers a un contrôle insuffisant sur les services fournis. L'IPSASB a conclu qu'en raison des difficultés liées à l'évaluation et au contrôle, la comptabilisation des services en nature peut être permise mais n'est pas imposée.

Cotisations obligatoires aux régimes de sécurité sociale

BC26. La présente Norme n'exclut pas de son champ d'application les cotisations obligatoires aux régimes de sécurité sociale qui sont des opérations sans contrepartie directe. Il existe dans les différents pays un éventail d'accords différents portant sur le financement des régimes de sécurité sociale. Au moment de l'élaboration d'IPSAS 23, l'IPSASB considérait que le fait que les cotisations obligatoires aux régimes de sécurité sociale donnent ou non lieu à des opérations avec ou sans contrepartie directe dépend des accords particuliers d'un régime donné et qu'il convient d'exercer un jugement professionnel pour déterminer si les cotisations à un régime de sécurité sociale doivent être comptabilisées conformément aux principes établis dans la présente Norme ou selon les principes établis dans des normes nationales ou internationales traitant de ces régimes.

BC26A. L'IPSASB a réexaminé cette question lors de l'élaboration d'IPSAS 42, *Prestations sociales*. L'IPSASB a conclu que ces cotisations sont des opérations sans contrepartie et qu'elles doivent être comptabilisées conformément à la présente Norme. La seule exception à cette règle est le cas où une entité décide de comptabiliser un régime de prestations sociales selon l'approche assurantielle. L'approche assurantielle tient compte à la fois des entrées et des sorties de trésorerie ; par conséquent, les cotisations à un régime de prestations sociales comptabilisé selon l'approche assurantielle ne sont pas comptabilisées en produit en vertu de la présente Norme.

Révision d'IPSAS 23 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC27. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités

commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) Amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Guide d'application

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 23, mais n'en fait pas partie intégrante.

Évaluation, comptabilisation et présentation des produits des opérations sans contrepartie directe

Impôt sur le revenu (paragraphe 65)

IG1. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) applique un impôt de 25 % sur le revenu des personnes physiques perçu à l'intérieur du pays. Les employeurs sont tenus d'effectuer les retenues à la source sur la paie et de transférer à l'État les montants retenus mensuellement. Les personnes recevant un revenu non salarial important (par exemple, des produits de l'investissement) sont tenues d'estimer et d'effectuer leurs versements d'impôt sur une base trimestrielle. En outre, les personnes doivent déposer une déclaration d'impôt auprès de l'administration fiscale avant le 15 avril de l'année qui suit l'année fiscale (année civile) et doivent verser l'impôt restant dû (ou réclamer un remboursement) à ce moment-là. Les comptes de l'État sont arrêtés le 30 juin.

IG2. L'État contrôle une ressource, l'impôt sur le revenu à recevoir, lorsque l'événement imposable se produit, en l'occurrence, l'accumulation du revenu estimable des assujettis. À la clôture de la période de reporting, l'État comptabilise les actifs et les produits relatifs à l'impôt sur le revenu des personnes physique sur le revenu accumulé pendant la période dans la mesure où il peut l'évaluer de façon fiable. Les actifs et les produits seront également comptabilisés au titre des impôts sur le revenu sur les revenus réalisés au cours de périodes antérieures mais qui ne répondaient pas à la définition d'un actif ou ne remplissaient pas les critères de comptabilisation à l'actif avant la période de reporting en cours.

Évaluation des produits d'imposition (paragraphes 67 à 70)

IG3. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) prélève un impôt sur le revenu des personnes physiques de toutes les personnes percevant un revenu à l'intérieur du pays. L'impôt a été prélevé pour la première fois environ soixante-dix ans avant la période de reporting en cours, et les statistiques fiscales sont disponibles pour la totalité de la période de soixante-dix ans. L'année d'imposition et la période de reporting vont du 1er janvier au 31 décembre. Les assujettis ont jusqu'au 30 avril de l'année suivante pour faire leur déclaration d'impôt et jusqu'au 30 juin pour payer les impôts non acquittés. L'État est tenu par la législation de présenter aux élus des états financiers à usage général, consolidés et audités, au plus tard le 31 mars.

IG4. Le produit de l'impôt sur le revenu doit être comptabilisé au cours de la période de reporting dans laquelle l'événement imposable a eu lieu, c'est-à-dire, l'accumulation du revenu imposable. Comme le système de l'administration fiscale ne permet pas à l'État d'évaluer directement l'impôt sur le revenu à recevoir avant la publication des états financiers à usage général, l'État élabore un modèle pour évaluer indirectement les produits d'impôts sur le revenu à recevoir. L'État utilise l'historique des recouvrements de l'impôt sur le revenu existant dans les statistiques fiscales, qu'il compare à d'autres phénomènes observables pour élaborer un modèle fiable. Les

autres phénomènes peuvent inclure d'autres statistiques économiques, telles que le produit intérieur brut, les phénomènes financiers tels que les versements d'impôts sur le revenu déduits par les employeurs, les recouvrements de taxes sur les ventes (s'il prélève une telle taxe) ainsi que les statistiques bancaires collectées par la banque centrale. Ledit gouvernement peut avoir recours à des économétriciens dans l'élaboration du modèle, et l'auditeur externe teste la validité du modèle conformément aux normes d'audit nationales et internationales.

IG5. Le modèle permet à l'entité présentant les états financiers d'évaluer de façon fiable les actifs et les produits qui lui reviennent au cours de la période de reporting qui sont ensuite comptabilisés et présentés dans les états financiers à usage général. Les notes annexes aux états financiers à usage général présentent les méthodes comptables, y compris la base d'évaluation de l'impôt sur le revenu. Dans ces cas, les estimations du produit de l'impôt au titre d'une période de reporting peuvent être révisées au cours d'une période ultérieure. Les changements d'estimations sont comptabilisés de manière prospective conformément à IPSAS 3.

Taxe sur la valeur ajoutée (paragraphe 65)[1]

IG6. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) impose une taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur toutes les entreprises. La taxe est de 15 % de la valeur ajoutée et est recouvrée par les marchands auprès des clients (assujettis) au moment de la vente. Les grandes entreprises et celles de taille moyenne sont tenues de soumettre des déclarations de TVA par voie électronique au service des impôts sur une base hebdomadaire ; toutefois, il est permis aux petites entreprises de soumettre les déclarations de TVA manuellement sur une base trimestrielle.

IG7. L'État contrôle une ressource – la créance de TVA – lors de la survenance de l'événement imposable, qui est le fait d'entreprendre l'activité taxable, à savoir, la vente de biens ou de services à valeur ajoutée, pendant la période de reporting. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle l'activité imposable a lieu, ou plus tard, dès qu'elle peut évaluer de façon fiable la créance de taxe. Dans de nombreux cas, la période de déclaration d'impôt ne coïncide pas avec la période de reporting. Dans ces cas, les estimations du produit de l'impôt au titre de la période de reporting peuvent être révisées dans une période ultérieure. Les changements d'estimations sont comptabilisés de manière prospective conformément à IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs ».

Taxe sur les biens et services (paragraphe 65)

IG8. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) impose une taxe sur les biens et services lors de la vente des biens et services. La taxe est 10 % de la valeur des biens et services vendus. La plupart des vendeurs de biens et services sont tenus de soumettre à l'administration fiscale, par voie électronique, les déclarations de taxes sur les biens et services, sur une base hebdomadaire. Toutefois, les petites entreprises sont autorisées à soumettre manuellement les déclarations de taxes sur

[1] Certains pays emploient les termes « Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) » et « Taxe sur les biens et services » de manière interchangeable.

les biens et services sur une base trimestrielle.

IG9. L'État contrôle une ressource – la créance de taxes sur les biens et services – lors de la survenance de l'événement imposable, qui est la vente de biens et services taxables pendant la période de reporting. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting dans lequel les ventes et achats ont eu lieu, ou, si la créance de taxe ne peut pas être évaluée de façon fiable, à la fin de la période de reporting, il la comptabilise plus tard, dès qu'il peut évaluer de façon fiable la créance de taxe.

Droits de douane (paragraphe 65)

IG10. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) impose un droit de douane sur toutes les importations de biens. Les droits varient en fonction du type de biens importés. Ils sont établis à des niveaux tels qu'ils permettent aux biens produits dans le pays d'être meilleur marché pour le public. Les biens importés sont détenus dans des entrepôts sous douane jusqu'à ce que l'importateur paie les droits. Les importateurs sont tenus de faire des déclarations d'importation au service des douanes et de payer les droits sur-le-champ. La plupart des importateurs soumettent ces déclarations par voie électronique avant l'arrivée des marchandises et effectuent des virements de fonds électroniques à l'administration des douanes lorsque les marchandises sont déchargées de navires ou d'avions ou lorsque les trains ou les camions franchissent la frontière douanière.

IG11. L'État contrôle une ressource – le droit à recevoir – lors de la survenance de l'événement imposable, qui est le franchissement par les marchandises de la frontière douanière. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting dans lequel les marchandises franchissent la frontière, ou dès qu'il est en mesure d'évaluer de façon fiable les droits à recevoir.

Droits de succession (paragraphe 65)

IG12. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) impose des droits de succession de 40 % sur toutes les successions évaluées à plus de 500 000 unités monétaires (UM). Les médecins et les dirigeants de sociétés de pompes funèbres sont tenus de notifier l'administration fiscale de tout décès. Un évaluateur fait alors une évaluation provisoire de la succession pour déterminer si des droits seront à payer. Les exécuteurs testamentaires sont tenus de déposer un inventaire de la succession auprès de l'administration fiscale, qui évalue la succession et détermine les droits dus en provenance de la succession. L'homologation ne peut être accordée avant l'acquittement de tous les droits. En raison des complexités du droit des successions et des fréquentes procédures en matière d'évaluation, il faut en moyenne quatre ans pour régler les successions et recouvrer les droits dus.

IG13. L'État contrôle une ressource, les droits de succession à recevoir, lorsque l'événement imposable se produit, constitué par le décès d'une personne possédant des biens imposables. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle la personne décède, ou dans la période subséquente dès qu'il est en mesure d'évaluer l'actif successoral de façon fiable.

Impôt foncier (paragraphe 65)

IG14. Une autorité locale (entité présentant les états financiers) prélève un impôt de un pour cent (1 %) de la valeur estimée de tous les biens relevant de sa compétence. La période de reporting de l'autorité locale court du 1er juillet au 30 juin. Les droits sont exigibles le 31 juillet, les avis d'imposition étant envoyés aux propriétaires fonciers en juillet, les paiements requis avant le 31 août. Si les impôts sont impayés à cette date, les propriétaires fonciers encourent des pénalités au taux d'intérêt de trois pour cent (3 %) par mois sur le montant impayé. La loi fiscale permet à l'autorité locale de saisir et de vendre un bien immobilier pour recouvrer les impôts impayés.

IG15. L'État contrôle une ressource, les impôts fonciers à recevoir, lorsque l'événement imposable se produit, à savoir le jour de l'exigibilité des impôts, le 31 juillet. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle ce jour a lieu.

Encaissement par anticipation de l'impôt sur le revenu (paragraphe 66)

IG16. L'État A (l'entité présentant les états financiers) prélève un impôt sur le revenu de tous les résidents du pays. La période fiscale et la période de reporting vont du 1er janvier au 31 décembre. Les travailleurs indépendants assujettis sont tenus d'estimer leur revenu pour l'année et d'acquitter l'impôt sur le revenu correspondant avant le 24 décembre de l'année précédente. La législation fiscale précise que le calcul de l'estimation correspond au montant dû au titre du dernier calcul définitif, plus un dixième, à moins que l'assujetti ne soit en mesure de justifier un montant inférieur avant le 24 décembre (des pénalités s'appliquent si le calcul des impôts par l'assujetti se révèle significativement inférieur au montant final dû). Postérieurement à la période fiscale, les travailleurs indépendants assujettis déposent leur déclaration fiscale et reçoivent des remboursements ou versent un impôt supplémentaire à l'État.

IG17. Les ressources reçues avant le 24 décembre de travailleurs indépendants assujettis sont des encaissements par anticipation des impôts dus au titre de l'année suivante. L'événement imposable est la réalisation du revenu pendant la période fiscale qui n'a pas commencé. L'entité présentant les états financiers comptabilise l'augmentation d'un actif (compte courant bancaire) et l'augmentation d'un passif (encaissements par anticipation).

Subvention octroyée à d'autres collectivités à des fins générales (paragraphes 14 à 16, 76)

IG18. Le gouvernement national (le cédant) accorde une subvention de 10 millions d'UM à une autorité locale dans une zone socialement et économiquement défavorisée. L'autorité locale (l'entité présentant les états financiers) est tenue de par sa constitution d'entreprendre divers programmes sociaux ; toutefois, elle a des ressources insuffisantes pour entreprendre l'ensemble de ces programmes sans aide. Aucune stipulation n'est attachée à la subvention. Toutes les collectivités locales sont tenues de préparer et de présenter des états financiers audités à usage général.

IG19. Aucune stipulation n'étant attachée à ces subventions, et en l'absence d'obligation de performance, les transferts sont comptabilisés en tant qu'actifs et produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle ils sont reçus ou à recevoir par l'autorité locale.

Transfert avec stipulations qui ne satisfont pas à la définition d'une condition (paragraphes 20 à 25)

IG20. Un gouvernement national effectue un transfert en trésorerie de 50 millions d'UM à un organisme de logement social relevant d'une collectivité locale en spécifiant :

(a) qu'elle augmente le stock de logements sociaux de 1 000 unités supplémentaires en plus de toutes autres augmentations planifiées ; ou

(b) qu'elle utilise le transfert de trésorerie d'autres façons pour soutenir ses objectifs de logement social.

Si aucune de ces stipulations n'est satisfaite, l'entité destinataire doit restituer la trésorerie au gouvernement national.

IG21. L'organisme de logement social relevant de la collectivité locale comptabilise une augmentation d'un actif (trésorerie) et un produit d'un montant de 50 millions d'UM. Les stipulations du contrat de transfert sont énoncées en termes assez vagues afin de ne pas imposer au destinataire une obligation de performance, l'obligation de performance est imposée par le mandat de gestion de l'entité, non par les caractéristiques du transfert.

Transfert au profit d'une université du secteur public, assorti de restrictions (paragraphes 19 et 76)

IG22. Le gouvernement national (le cédant) transfère à une université (l'entité présentant les états financiers) un terrain de 200 hectares dans une grande ville pour l'établissement d'un campus d'université. Le contrat de transfert spécifie que le terrain doit être utilisé pour un campus mais ne spécifie pas que le terrain doit être restitué s'il n'est pas utilisé pour un campus.

IG23. L'université comptabilise le terrain à l'actif dans l'état de la situation financière de la période de reporting au cours de laquelle il obtient le contrôle de ce terrain. Le terrain devrait être comptabilisé à sa juste valeur selon IPSAS 45. La restriction ne répond pas à la définition d'un passif ni ne satisfait aux critères de comptabilisation au passif. Par conséquent, l'université comptabilise le produit au titre du terrain dans l'état de la performance financière de la période de reporting au cours de laquelle le terrain est comptabilisé à l'actif.

Subvention octroyée à d'autres collectivités, assortie de conditions (paragraphes 07 à 18)

IG24. Le gouvernement national (le cédant) octroie 10 millions d'UM à une collectivité locale (l'entité présentant les états financiers) pour qu'ils soient utilisés à l'amélioration et au maintien du réseau de transport en commun. De manière spécifique, l'argent doit être utilisé comme suit : 40 % consacrés à la modernisation des systèmes de chemins de fer et réseau de tramway existants, 40 % aux nouveaux systèmes de chemins de fer et de tramways et 20 % à l'achat et aux améliorations apportées au matériel roulant. Selon les termes de la subvention, l'argent ne peut être utilisé que comme stipulé et la collectivité locale est tenue d'inclure une note dans ses états financiers audités à usage général détaillant la manière dont l'argent de la subvention a été dépensé. Le contrat exige que la subvention soit dépensée comme spécifié dans l'année en cours ou soit restitué au gouvernement national.

IG25. La collectivité locale comptabilise l'argent de la subvention à l'actif. La collectivité locale comptabilise aussi un passif au titre de la condition afférente à la subvention. À mesure que la province satisfait à la condition, c'est-à-dire à mesure qu'elle fait des dépenses autorisées, elle réduit le passif et comptabilise les produits dans l'état de la performance financière de la période de reporting au cours de laquelle le passif est acquitté.

Subvention de recherche (en substance, opération avec contrepartie directe) (paragraphe 8)

IG26. Une grande entreprise qui fabrique des produits de nettoyage (le cédant) donne de l'argent à une université publique (l'entité présentant les états financiers) pour mener des recherches sur l'efficacité d'un certain composé chimique dans le nettoyage rapide des graffiti. L'entreprise stipule que les résultats de la recherche doivent être partagés avec elle avant leur annonce au public et qu'elle a le droit de faire une demande de brevet sur le composé.

IG27. Il s'agit d'une opération avec contrepartie directe. En échange de la subvention, l'université fournit des services de recherche et un actif incorporel, le droit (à un avantage économique futur) de bénéficier des résultats de la recherche. IPSAS 9 et IPSAS 31, A*ctifs incorporels,* s'appliquent à cette opération.

Remise des dettes (paragraphes 84 à 87)

IG28. Le gouvernement national (le cédant) a prêté à une collectivité locale (l'entité présentant les états financiers) 20 millions d'UM pour lui permettre de construire une station de traitement des eaux. Suite à un changement de politique, le gouvernement national décide d'accorder une remise de dettes. Aucune stipulation n'est attachée à la remise de dettes. Le gouvernement national écrit à la collectivité locale et l'informe de sa décision ; il joint aussi les documents relatifs au prêt, qui ont été annotés et mentionnent qu'il a été renoncé au prêt.

IG29. Lorsqu'elle reçoit la lettre et les documents du gouvernement national qui lui communique cette décision, la collectivité locale décomptabilise le passif au titre du prêt et comptabilise les produits dans l'état de la performance financière de la période de reporting au cours de laquelle le passif est décomptabilisé.

Achat de biens avec des composantes de contrepartie directe et des composantes sans contrepartie directe (paragraphes 8 à 11, 39 à 41)

IG30. Une école publique (l'entité présentant les états financiers) achète à une collectivité locale, pour 50 000 UM, un terrain ayant une juste valeur de 100 000 UM. L'entité présentant les états financiers conclut que l'opération sans contrepartie directe comporte deux composantes, une composante avec contrepartie directe et une composante sans contrepartie directe. Une composante consiste en l'achat de la moitié du terrain pour 50 000 UM, l'autre, est une opération sans contrepartie directe qui transfère l'autre moitié du terrain à l'école.

IG31. Dans ses états financiers à usage général relatifs à la période de reporting au cours de laquelle l'opération a lieu, l'école publique comptabilise les terrains à 100 000 UM, (un coût de 50 000 UM et un transfert de 50 000 UM) une réduction de son actif de trésorerie de 50 000 UM et le produit d'une opération sans contrepartie

directe de 50 000 UM (la juste valeur de l'augmentation de l'actif net comptabilisé).

Legs proposé (paragraphes 90 à 92)

IG32. Une jeune diplômée d'une université publique de 25 ans (la cédante) désigne dans son testament l'université (l'entité présentant les états financiers) comme ayant-droit principal. Ceci est communiqué à l'université. La diplômée est célibataire et sans enfant et son actif successoral est évalué actuellement à 500 000 UM.

IG33. L'université publique ne comptabilise pas d'actif ou de produit dans ses états financiers à usage général pendant la période au cours de laquelle le testament est fait. L'événement passé pour un legs est le décès du testateur (le cédant), ce qui ne s'est pas produit.

Promesse de donations – Appel à la télévision en faveur d'un hôpital public (paragraphe 104)

IG34. Dans la soirée du 30 juin 20X5, une station locale de télévision fait un appel de collecte de fonds pour un hôpital public (l'entité présentant les états financiers). La date de reporting annuelle des états financiers de l'hôpital public est le 30 juin. Les téléspectateurs promettent par téléphone ou par courrier électronique d'envoyer des donations pour un montant d'argent spécifié. À la conclusion de l'appel, 2 millions d'UM avaient été promis. Les donations promises ne sont pas irrévocables pour ceux qui font la promesse de dons. L'expérience relative à des appels précédents indique qu'environ 75 % des donations promises seront faites.

IG35. L'hôpital public ne comptabilise pas de montant dans ses états financiers à usage général en ce qui concerne les promesses de donations. L'entité ne contrôle pas les ressources liées aux promesses car elle ne peut pas exclure ou réguler l'accès des cédants potentiels aux avantages économiques ou au potentiel de services des ressources promis, par conséquent, elle ne peut pas comptabiliser l'actif ou les produits liés avant que la donation ne soit irrévocable pour le donateur.

Amende (paragraphe 88 à 89)

IG36. Une grande entreprise est déclarée coupable de la pollution d'une rivière. Comme pénalité, elle est tenue de la nettoyer et de payer une amende de 50 millions d'UM. La société a une situation financière saine et est capable de payer l'amende. La société a annoncé qu'elle ne fera pas appel.

IG37. L'État (l'entité présentant les états financiers) comptabilise une créance et des produits de 50 millions d'UM dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle l'amende est imposée.

Assistance externe comptabilisée (paragraphes 76 à 82)

IG38. Le gouvernement national A (l'entité présentant les états financiers) conclut un contrat d'aide externe avec le gouvernement national B, qui fournit au gouvernement national A des subventions d'aide au développement pour soutenir certains objectifs en matière de santé du gouvernement national A sur une période de deux ans. Le contrat d'assistance externe est irrévocable pour les deux parties. Le contrat spécifie les détails de l'aide au développement à recevoir par le gouvernement national A. Le gouvernement A évalue à 5 millions d'UM la juste valeur de l'aide au

développement.

IG39. Lorsque le contrat d'aide externe devient irrévocable, le gouvernement national A comptabilise un actif (une créance) du montant de 5 millions d'UM, et de produits du même montant. Les ressources répondent à la définition d'un actif et satisfont aux critères de comptabilisation lorsque le contrat devient irrévocable. Aucune condition n'est attachée à ce contrat qui impose la comptabilisation d'un passif par l'entité.

Produits d'un organisme d'aide (paragraphes 76, 93 à 97)

IG40. L'Agence d'Aide à l'environnement compte sur le financement d'un groupe de gouvernements. Les gouvernements ont signé un contrat formel qui détermine le pourcentage du budget approuvé de l'Agence d'Aide à l'environnement que chaque gouvernement financera. L'Agence d'Aide à l'environnement peut uniquement utiliser les fonds pour satisfaire aux charges de l'année budgétaire pour laquelle les fonds sont fournis. L'exercice de l'Agence d'Aide à l'environnement commence le 1er janvier. Le budget de l'Agence d'Aide à l'environnement est approuvé au cours du mois d'octobre précédent et les factures sont envoyées par la poste aux différents gouvernements dix jours après l'approbation du budget. Certains gouvernements paient avant le commencement de l'exercice et certains pendant l'exercice. Toutefois, sur la base de l'expérience passée, il est tout à fait improbable que certains gouvernements paient ce qu'ils doivent, soit pendant l'exercice, soit à une date future.

IG41. Pour l'année budgétaire 20X8, le profil des montants et le calendrier des paiements étaient les suivants :

	(En millions d'UM)
Budget approuvé le 24 octobre 20X7	55
Montant facturé le 4 novembre 20X7	55
Transferts reçus au 31 décembre 20X7	15
Transferts reçus pendant 20X8	38
Montant non reçu au 31 décembre 20X8 et peu susceptible d'être reçu	2

IG42. En 20X7, l'Agence d'Aide à l'environnement comptabilise un actif de 15 millions d'UM pour le montant de transferts reçus avant le début de 20X8, car il a le contrôle sur un actif lorsque le transfert est reçu et déposé dans son compte bancaire. Un passif équivalent à 15 millions d'UM, correspondant aux produits reçus par anticipation, est comptabilisé.

IG43. En 20X8, l'Agence d'Aide à l'environnement comptabilise 53 millions d'UM de produits en provenance de transferts. Dans les notes annexes à ses états financiers à

usage général, il mentionne que 55 millions d'UM ont été facturés et qu'une provision pour créances douteuses de 2 millions d'UM a été établie.

Services en nature comptabilisés en produits (paragraphes 43, 93 à 97)

IG44. L'État cédant A a un accord avec l'entité du secteur public présentant ses états financiers, Aid Agency Inc, par lequel l'État A fournit du riz pour satisfaire à ses engagements financiers envers Aid Agency Inc. Sur la base de la capacité aléatoire du gouvernement A à honorer ses engagements dans le passé, Aid Agency Inc. a adopté comme méthode comptable de ne pas comptabiliser l'actif et les produits avant la réception du riz promis. L'État A promet de fournir à Aid Agency Inc. 300 000 UM au cours de 20X5. L'état A transfère ultérieurement 1 000 tonnes de riz à Aid Agency Inc. le 12 janvier 2005. Le transfert du riz a lieu dans l'un des ports de la nation du cédant. Selon les détails du contrat de financement conclu entre Aid Agency Inc. et l'État A, le riz est évalué au montant antérieurement convenu de 300 UM par tonne, résultant en ce que le transfert de 1 000 tonnes de riz acquitte pleinement l'engagement financier de 300 000 UM de l'État A. Pendant les mois de février et mars 20X5, Aid Agency Inc. fournit le riz à un réseau d'agences de distribution locales dans les nations B et C afin de répondre aux besoins de gens affamés.

IG45. Le 12 janvier 20X5, le prix du marché de 1 000 tonnes de riz était de 280 000 UM sur le territoire de l'État A ; de 250 000 UM sur le marché mondial des matières premières ; de 340 000 UM sur le territoire de la nation destinataire B et de 400 000 UM sur le territoire de la nation destinataire C.

IG46. La juste valeur du riz au moment de la donation doit être déterminée pour évaluer le produit que Aid Agency Inc. comptabilise. L'accord financier entre le donateur et l'organisme d'aide, qui permet d'évaluer le riz à 300 UM par tonne, dépend d'un contrat privé conclu entre les deux parties et ne traduit pas nécessairement la juste valeur du riz. Tant Aid Agency Inc. que l'État donateur A ont le choix d'acheter le riz sur le marché mondial au prix inférieur de 250 000 UM. Les prix de marché domestiques semblent susceptibles de fluctuer – soit par suite des barrières commerciales, soit, dans le cas des pays destinataires, de distorsions temporaires dues à de graves pénuries de nourriture et peuvent ne pas refléter un transfert entre un acheteur bien informé et consentant et un vendeur bien informé et consentant dans un marché ordonné. Par conséquent, le prix de marché mondial de 250 000 UM est le reflet le plus fiable et pertinent de la juste valeur du riz objet de la donation. Aid Agency Inc. comptabilise une augmentation de l'actif (stock de riz) et un produit de 250 000 UM dans ses états financiers à usage général pour l'année dans laquelle le transfert est reçu.

Présentation de services en nature non comptabilisés (paragraphes 98 à 102, 108)

IG47. Les méthodes comptables d'un hôpital public (l'entité présentant les états financiers) consistent à comptabiliser les services bénévoles reçus en tant qu'actifs et produits lorsqu'ils répondent à la définition d'un actif et satisfont aux critères de comptabilisation en tant qu'actifs. L'hôpital engage les services de bénévoles dans le cadre d'un programme organisé. Le but principal du programme est de faire

connaître aux bénévoles l'environnement hospitalier et de promouvoir la carrière d'infirmier(ère). Les bénévoles doivent avoir au moins seize ans et sont initialement tenus de s'engager pendant six mois à travailler en équipe pendant quatre heures une matinée ou un après-midi par semaine. Chaque bénévole commence par une séance de formation afin de pouvoir s'orienter au sein de l'hôpital. De nombreuses écoles secondaires permettent à leurs élèves de prendre part à cette activité dans le cadre de leur programme éducatif. Les bénévoles travaillent sous la direction d'un(e) infirmier(ère) qualifié(e) et effectuent des tâches qui ne relèvent pas des tâches des infirmiers (infirmières), telles que rendre visite aux malades et faire la lecture aux malades. L'hôpital public ne paie pas les bénévoles et il n'engagerait pas de personnel pour accomplir le travail des bénévoles si ceux-ci n'étaient pas disponibles.

IG48. L'hôpital analyse les contrats qu'il a avec les bénévoles et conclut qu'au moins pour les six premiers mois de tout nouveau bénévole, il a un contrôle suffisant sur les services à fournir par le bénévole pour répondre à la définition du contrôle d'un actif. L'hôpital conclut aussi qu'il reçoit un potentiel de service de la part des bénévoles, qui satisfait à la définition d'un actif. Toutefois, il conclut qu'il ne peut pas évaluer de façon fiable la juste valeur des services fournis par les bénévoles, car il n'y a pas de postes équivalents rémunérés soit à l'hôpital, soit dans d'autres organisations charitables ou de santé dans la région. L'hôpital ne comptabilise pas les services en nature fournis par les bénévoles. L'hôpital présente le nombre d'heures de service fournies par les bénévoles au cours de la période de reporting et une description des services fournis.

Apport des contributeurs (paragraphes 37 à 38)

IG49. En 20X0, les cités voisines d'Altonae, de Berolini et de Cadomi forment le Service de Production d'Électricité des Trois Villes (SPETV) (l'entité présentant les états financiers). La charte établissant le SPETV est irrévocable pour les municipalités et prévoit un droit de propriété égal qui ne peut être modifié que par contrat. Les villes contribuent chacune 25 millions d'UM pour l'établissement du SPETV. Ces apports satisfont à la définition d'un apport de contributeurs, que l'entité comptabilise en tant que tel. La charte prévoit aussi que les villes achètent la production du SPETV proportionnellement à leur quote-part de détention. Le prix d'achat est égal au total des coûts de production. En 20X9, la ville de Berolini a donné son approbation pour la construction d'une fonderie d'aluminium dans la ville, ce qui amènera son besoin d'électricité à doubler. Les trois villes conviennent de modifier la charte du SPETV pour permettre à Berolini de faire un apport de la part des contributeurs pour permettre la construction de capacité de génération d'électricité supplémentaire. Après une évaluation indépendante du SPETV, les villes conviennent que Berolini puisse faire un apport de 50 millions d'UM et porter sa quote-part de détention à 49,9 %, Altonae et Cadomi conservant chacune 25,05 %.

IG50. Lorsque la modification apportée à la charte devient irrévocable, le SPETV comptabilisera une augmentation de l'actif de 50 millions d'UM (en trésorerie ou en apport à recevoir des contributeurs) et un apport des contributeurs de 50 millions d'UM.

Caractéristiques de contrat de subventions n'imposant pas la comptabilisation d'un passif (paragraphes 20 à 25)

IG51. Le Service des Parcs nationaux (l'entité présentant les états financiers) du pays A reçoit une subvention de 500 000 UM d'un organisme d'aide bilatérale du pays B. L'accord de subvention stipule qu'elle doit être consacrée à la réhabilitation des zones de déforestation des réserves naturelles sauvages existantes du pays A, mais que si l'argent n'est pas utilisé pour le but énoncé, il doit être restitué au pays B. Les clauses de l'accord de subvention sont exécutoires devant les tribunaux du pays A et devant les cours de justice internationales. C'est la treizième année que le Service des Parcs nationaux reçoit une subvention de ce type en provenance du même cédant. Au cours des années antérieures, la subvention n'a pas été utilisée selon les stipulations mais a été utilisée pour acheter des terrains supplémentaires adjacents aux parcs nationaux en vue de leur intégration dans les parcs. Le Service des Parcs nationaux n'a entrepris aucune réhabilitation des zones de déforestation au cours des treize dernières années. L'organisme d'aide bilatérale du pays B est conscient de la violation de la clause de l'accord.

IG52. Le Service des Parcs nationaux analyse l'opération et conclut que bien que les clauses de l'accord de subvention soient exécutoires, du fait que l'organisme d'aide bilatérale n'a pas fait appliquer la condition dans le passé, et n'a donné aucune indication qu'il le ferait jamais, les clauses ont la forme d'une stipulation et d'une condition, mais n'en ont pas la substance. Le Service des Parcs nationaux comptabilise une augmentation d'un actif (compte courant bancaire) et produits de subvention ; il ne comptabilise pas de passif.

Informations fournies dans les états financiers de l'État A (paragraphe 106 à 108)

IG53. Au titre de l'exercice clos le 31 décembre 20X2, l'État A prépare et présente des états financiers préparés pour la première fois selon les IPSAS. Il fournit les informations suivantes dans ses états financiers :

État de la performance financière

	20X2	20X1
	(CU',000)	(CU',000)
Produits des opérations sans contrepartie directe		
Produit de l'impôt		
Produit de l'impôt sur le revenu (notes 4 et 8)	XXX	XXX
Taxe sur les biens et services (note 5)	XXX	XXX
Droits de succession (notes 6 et 9)	XX	XX
Produits des transferts		
Transferts provenant d'autres États (note 7)	XXX	XXX

Dons, donations, biens en nature (note 13)	X	X
Services en nature (notes 15 et 16)	X	X

État de la situation financière

Actifs courants		
Comptes courants bancaires	XX	XX
Impôts à recevoir		
Taxes sur les biens et services à recevoir (note 5)	XX	XX
Transferts à recevoir		
Transferts à recevoir d'autres États (note 7)	X	X
Actifs non courants		
Terrains (note 11)	XXX	XXX
Immobilisations corporelles (notes 12 et 14)	XX	XX
Passifs courants		
Passifs comptabilisés au titre d'accords de transfert (note 10)	XX	XX
Encaissements par anticipation		
Impôts	X	X
Transferts	X	X

Notes annexes aux états financiers :

Méthodes comptables

Comptabilisation des produits des opérations sans contrepartie directe

1. Les actifs et les produits générés par des opérations fiscales sont comptabilisés conformément aux dispositions de la Norme IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*. Toutefois, l'État applique les dispositions transitoires de cette Norme en ce qui concerne les impôts sur le revenu et les droits de succession.

   En dehors des impôts sur le revenu et des droits de succession, les actifs et les produits générés par des opérations fiscales sont comptabilisés dans la période dans laquelle l'événement imposable se produit, à condition que les actifs répondent à la définition d'un actif et remplissent les critères de comptabilisation à l'actif. Les impôts sur le revenu et les droits de succession sont comptabilisés dans la période au cours de laquelle le paiement au titre de l'impôt est reçu (voir notes 4 et 6).

2. Les actifs et les produits générés par les opérations de transfert sont comptabilisés au cours de la période dans laquelle l'accord de transfert devient irrévocable, à l'exception de quelques services en nature. L'État ne comptabilise que les services en nature qui sont reçus dans le cadre d'un programme organisé et pour lesquels il peut déterminer une juste valeur en référence aux taux du marché. Les autres services en nature ne sont pas comptabilisés.

3. Lorsqu'un transfert est soumis à des conditions qui, si elles ne sont pas remplies, exigent le retour des ressources transférées, l'État comptabilise un passif jusqu'à ce que la condition soit remplie.

Base d'évaluation des grandes catégories de produits générés par des opérations sans contrepartie directe

Impôts

4. Le produit de l'impôt sur le revenu est évalué à la valeur nominale de la trésorerie et des équivalents de trésorerie reçus pendant la période de reporting. L'État élabore actuellement un modèle statistique pour l'évaluation du produit de l'impôt sur le revenu selon la méthode de la comptabilité d'engagement. Ce modèle utilise les statistiques fiscales compilées depuis 19X2 ainsi que d'autres informations statistiques, y compris le salaire hebdomadaire moyen, le produit intérieur brut et les indices des prix à la consommation et à la production. L'État prévoit que le modèle sera capable d'évaluer de façon fiable le produit de l'impôt sur le revenu selon la méthode de la comptabilité d'engagement pour la période de reporting prenant fin en 20X4. L'État ne comptabilise pas de montant au titre des créances d'impôts sur le revenu.

5. Les actifs et les produits relatifs à la taxe sur les biens et les services sont évalués initialement à la juste valeur des actifs revenant à l'État pendant la période de reporting, principalement en trésorerie, équivalents de trésorerie et créances de taxes sur les biens et les services. Les informations sont compilées à partir des déclarations fiscales relatives aux biens et aux services soumises par les assujettis au cours de l'année et à partir d'autres montants estimés comme étant dus à l'État. Le taux de conformité des déclarations des assujettis est élevé et le taux d'erreur faible, grâce à l'utilisation du système de déclaration électronique établi en 20X0. Les taux de conformité élevés et les faibles taux d'erreurs ont permis à l'État d'élaborer un modèle statistique fiable pour l'évaluation des produits acquis en provenance de cette taxe.

   Les créances de taxes sur les biens et services sont l'estimation du montant dû au titre des taxes attribuables à la période de reporting qui demeurent impayées au 31 décembre 20X2, minorée d'une provision pour créances douteuses.

6. Des droits de succession de 40 % sont prélevés sur toutes les successions des personnes décédées, toutefois, les 400 000 premières unités monétaires (UM) de chaque succession sont exonérées d'impôt. Les actifs et les produits en provenance des droits de succession sont évalués à la valeur nominale de la trésorerie reçue pendant la période de reporting ou à la juste valeur à la date d'acquisition d'autres actifs reçus pendant la période, comme déterminé par référence aux valorisations du marché ou par l'appréciation indépendante d'un évaluateur professionnel.

Produits des transferts

7. Les actifs et les produits comptabilisés par suite d'un transfert sont évalués à la juste valeur des actifs comptabilisés à la date de comptabilisation. Les actifs monétaires sont évalués à leur valeur nominale à moins que la valeur temps de l'argent ne soit significative, auquel cas la valeur actuelle est utilisée en appliquant un taux d'actualisation qui traduit le risque inhérent à la détention de l'actif. Les actifs non monétaires sont évalués à leur juste valeur, laquelle est déterminée par référence aux valeurs du marché observables ou par l'estimation indépendante d'un évaluateur professionnel. Les créances sont comptabilisées lorsqu'un accord de transfert irrévocable est en place mais lorsque de la trésorerie ou d'autres actifs n'ont pas été reçus.

Impôts non évaluables de façon fiable dans la période au cours de laquelle a lieu l'événement imposable

8. L'État n'est pas en mesure d'évaluer directement les actifs résultant de l'impôt sur le revenu dans la période au cours de laquelle l'ensemble des assujettis réalisent leurs produits et, par conséquent, appliquent les dispositions transitoires de IPSAS 23, *Produits d'opérations sans contrepartie directe* (*impôts et transferts*) pour élaborer un modèle d'évaluation indirecte des produits dans la période au cours de laquelle les assujettis réalisent leurs produits. L'État estime qu'il sera en mesure d'évaluer de façon fiable l'impôt sur le revenu selon la méthode de la comptabilité d'engagement en appliquant le modèle pour la période de reporting prenant fin le 31 décembre 20X4.

9. En ce qui concerne les droits de succession, en raison des niveaux actuellement élevés de non-conformité avec la législation, l'État n'est pas en mesure d'évaluer le montant des actifs et produits acquis dans la période au cours de laquelle les personnes possédant des biens imposables décèdent. L'État comptabilise par conséquent les droits de succession lorsqu'il reçoit le paiement des droits. L'administration fiscale poursuit ses travaux pour élaborer une méthode fiable d'évaluation au cours de l'année où a lieu l'événement imposable des actifs à recevoir et des produits.

Passifs comptabilisés au titre de transferts

10. Au 31 décembre 20X2, l'État a comptabilisé un passif de XX 000 UM, lié à un transfert à son profit, subordonné à la condition qu'il construise un hôpital public. Au 31 décembre, l'État avait reçu un paiement en trésorerie, toutefois, la construction de l'hôpital n'avait pas commencé, bien que des appels d'offre en vue de sa construction aient été lancés le 30 novembre 20X2.

Actifs soumis à des restrictions

11. Au cours de 20X2, des terrains d'une juste valeur de XX 000 UM ont fait l'objet d'une donation, sous réserve de la restriction qu'ils soient utilisés à des fins de santé publique et ne soient pas vendus pendant 50 ans. Le terrain a été acquis par le cédant lors d'une vente aux enchères immédiatement avant son transfert et le prix des enchères en constitue la juste valeur.

12. Les immobilisations corporelles incluent un montant de XX 000 UM, correspondant à la valeur comptable d'un tableau dont il a été fait donation en 19X2 à une galerie d'art contrôlée par l'État, sous restriction que le tableau ne soit pas vendu pendant une période de 40 ans. Le tableau est évalué à sa juste valeur, déterminée par estimation indépendante d'expert.

Grandes catégories de legs, de dons, de donations et de biens en nature reçus

13. Les transferts sont reçus sous forme de dons, de donations et de biens en nature – notamment des fournitures médicales et scolaires (stocks), du matériel médical et scolaire et des œuvres d'art (classés comme matériel). Les dons et donations sont reçus principalement de la part de donateurs privés. Les hôpitaux, les écoles et les galeries d'art contrôlés par l'État comptabilisent ces actifs lorsque le contrôle leur en est transmis, d'ordinaire lors de la réception des biens, soit en trésorerie, soit en immobilisations corporelles. L'État n'accepte pas que ces transferts soient assortis de conditions ou de restrictions à moins que la valeur du transfert n'excède XX 000 UM.

14. Au cours de 20X2, dans le cadre de son accord d'aide externe avec l'État C, du matériel informatique, ayant une juste valeur de XX 000 UM, a été fourni à l'État à condition qu'il soit utilisé par le ministère de l'éducation ou soit retourné à l'État C.

Services en nature

15. Les hôpitaux contrôlés par l'État ont reçu des services médicaux en nature de la part de médecins dans le cadre du programme bénévole organisé par la profession médicale. Ces services en nature sont comptabilisés dans l'état de performance financière en produits et charges à leur juste valeur telle que déterminée par référence aux barèmes d'honoraires publiés par la profession médicale.

16. Les hôpitaux, les écoles et les galeries d'art contrôlés par l'État ont reçu également le soutien de la part de bénévoles dans le cadre de programmes d'accueil et de guide des galeries d'art, d'aide aux enseignants et des visiteurs d'hôpitaux. Ces bénévoles apportent un soutien précieux à ces entités dans la réalisation de leurs objectifs, toutefois, les services fournis ne peuvent pas être mesurés de façon fiable car il n'y a pas de position rémunérée équivalente, sur les marchés locaux, et, en l'absence de bénévoles, les services ne seraient pas fournis. L'État ne comptabilise pas ces services dans les états de la situation financière ou de la performance financière.

Prêts assortis de conditions avantageuses (paragraphes 105A à 105B)

IG54. Une entité obtient un crédit de 6 millions d'UM auprès d'un organisme multilatéral de développement afin de construire 10 écoles au cours des 5 prochaines années. Le crédit est soumis aux conditions suivantes :

- Le crédit n'est pas remboursable à hauteur de 1 million d'UM sous réserve de la construction des écoles.
- Le crédit est remboursable à hauteur de 5 millions d'UM comme suit :

  Année 1 : aucun remboursement du capital

  Année 2 : 10 % du capital à rembourser

  Année 3 : 20 % du capital à rembourser

  Année 4 : 30 % du capital à rembourser

  Année 5 : 40 % du capital à rembourser
- Le crédit porte intérêts au taux annuel de 5 % sur toute sa durée (supposons que les intérêts sont versés annuellement à terme échu). Le taux d'intérêts du marché pour un crédit comparable est de 10 %.
- Dans la mesure où les écoles n'ont pas été construites le crédit est à rembourser au donateur (supposons que le donateur dispose d'un système de suivi et que par le passé il a exigé le remboursement des fonds non dépensés).
- L'entité a construit les écoles suivantes sur la durée du crédit :

  Année 1 : 1 école achevée

  Année 2 : 3 écoles achevées

  Année 3 : 5 écoles achevées

  Année 4 : 10 écoles achevées

Analyse :

En réalité l'entité a bénéficié d'une subvention de 1 million d'UM et a contracté un prêt de 5 millions d'UM (Nota : une entité apprécierait si en substance le montant de 1 million d'UM constitue un apport des propriétaires ou un produit ; supposons pour les besoins de cet exemple qu'il s'agit d'un produit). Elle a également reçu une subvention supplémentaire de 784 550 UM (correspondant à la différence entre le produit du crédit de 5 millions d'UM et la valeur actuelle des flux de trésorerie contractuels du crédit actualisés au taux d'intérêts du marché de 10 %).

La subvention de 1 million d'UM + 784 550 UM est comptabilisée selon la présente Norme, et le crédit avec les paiements contractuels associés du capital et des intérêts, selon IPSAS 41.

1. Lors de la comptabilisation initiale, l'entité enregistre les écritures suivantes :

Dt		Trésorerie	6 000 000 UM	
	Ct	Crédit		4 215 450 UM
	Ct	Passif		1 784 550 UM

2. Année 1 : l'entité comptabilise :

Dt		Passif	178 455 UM	
	Ct	Produits sans contrepartie directe		178 455 UM

(1/10 des écoles construites X 1 784 550 UM)

(Nota : les écritures relatives au remboursement du capital et des intérêts courus n'ont pas été présentées dans l'exemple, qui a pour but d'illustrer la comptabilisation des produits générés par les prêts assortis de conditions avantageuses. Les exemples d'application d'IPSAS 29 incluent des exemples complets).

3. Année 2 : l'entité enregistre les écritures suivantes (en supposant que l'entité évalue ultérieurement le prêt assorti de conditions avantageuses au coût amorti) :

Dt		Passif	356 910 UM	
	Ct	Produits sans contrepartie directe		356 910 UM

3/10 des écoles construites X 1, 784 500 UM – 178 455 UM déjà comptabilisées)

4. Année 3 : l'entité enregistre les écritures suivantes :

Dt		Passif	356 910 UM	
	Ct	Produits sans contrepartie directe		356 910 UM

(5/10 des écoles construites X 1 784 550 UM – 535 365 UM déjà comptabilisées)

5. Année 4 : l'entité enregistre les écritures suivantes :

Dt		Passif	892 275 UM	
	Ct	Produits sans contrepartie directe		892 275 UM

(Toutes les écoles construites, 1, 784 550 UM – 892 275 UM)

Si le prêt assorti de conditions avantageuses était consenti sans autre obligation pour l'entité elle enregistrerait les écritures suivantes lors de la comptabilisation initiale :

Dt		Trésorerie	6 000 000 UM	
	Ct	Crédit		4 215 450 UM
	Ct	Produits sans contrepartie directe		1 784 550 UM

Interaction entre les dispositions d'IPSAS 23 et d'IPSAS 41 en matière d'évaluation

Contexte

IG55. Le 1er janvier 20X8, un particulier fait don de ses actions dans l'entité cotée X à l'entité du secteur public A. À cette date, les actions dans l'entité X ont une juste valeur de 1 000 000 UM. Au 31 décembre 20X8, la juste valeur des actions est de 900 000 UM. Dans le cadre de l'accord, l'entité A prend à sa charge les droits de

transfert engagés lors de l'inscription des actions à son nom. Ces frais s'élèvent à 10 000 UM.

IG56. L'entité cotée X est un fournisseur d'infrastructures de télécommunications et des services associés pour le grand public. En 20X9, l'introduction dans le secteur des télécommunications d'une nouvelle technologie a rendu quasi obsolète l'infrastructure et le matériel utilisés par l'entité X. Il s'en est suivi une baisse définitive de la valeur de l'entité cotée X. Au 31 décembre 20X9, la perte de valeur s'élève à 700 000 UM. L'entité A évalue les participations en actions à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette lorsque les actions ne sont pas détenues à des fins de transaction. Présumons qu'il s'agit d'un accord contractuel, qu'aucune obligation n'est générée par le don et que la période de présentation de l'information financière de l'entité est clôturée au 31 décembre 20X8.

Analyse

IG57. Comme l'entité A a reçu les actions sous forme de don, elle comptabilise initialement les actions acquises et le produit sans contrepartie directe associée selon IPSAS 23. Toutefois, dans la mesure où l'entité A a acquis un actif financier, elle prend en considération les dispositions d'IPSAS 23 et d'IPSAS 41 relatives à l'évaluation initiale.

IG58. IPSAS 23 prescrit que des actifs acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe doivent être évalués initialement au coût présumé alors qu'IPSAS 41 prescrit que les actifs financiers doivent être évalués initialement à la juste valeur et, selon leur classement, les coûts de transaction peuvent ou non être inclus. Comme l'entité a pour méthode d'évaluer ses participations en actions à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette, les coûts de transaction de 10 000 UM viennent s'ajouter à la valeur des actions de 1 000 000 UM lors de l'évaluation initiale.

IG59. IPSAS 41 traite de l'évaluation ultérieure et de la décomptabilisation des actions L'entité évalue ses participations en actions à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette, ce qui signifie que les actions sont évaluées à la juste valeur et que toutes les variations ultérieures de la juste valeur sont comptabilisées à l'actif net/situation nette. Les dividendes sont toutefois comptabilisés en résultat.

Les écritures comptables lors de l'acquisition initiale et aux dates de clôture suivantes sont les suivantes :

1. Acquisition des actions par voie de don

Dt		Participation dans l'entité X	1 010 000 UM	
	Ct	Produits sans contrepartie directe		1 000 000 UM
	Ct	Trésorerie (Coûts de transfert payés)		10 000 UM

2. Évaluation ultérieure au 31 décembre 20X8

Dt		Actif net/situation nette (régularisation de la juste valeur de la participation)	110 000 UM	
	Ct	Participation dans l'entité X		110 000 UM

3. Évaluation ultérieure au 31 décembre 20X9

Dt		Perte de valeur (actif net/situation nette)	700 000 UM	
	Ct	Participation dans l'entité X		700 000 UM

IPSAS 24 — PRÉSENTATION DE L'INFORMATION BUDGÉTAIRE DANS LES ÉTATS FINANCIERS

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 24, *Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers* a été publiée en décembre 2006.

Depuis cette date, IPSAS 24 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 42, *Prestations sociales* (publiée en janvier 2019)
- *Améliorations des IPSAS 2018* (publiées en octobre 2018)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS* 2015 (publiées en avril 2016)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en octobre 2011)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 24

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
3	Amendé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
4	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
21	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
22	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
24	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
26	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
46	Amendé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
48	Amendé	IPSAS 42 Janvier 2019
54A	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
54B	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
54C	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
54D	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2018
54E	Nouveau	IPSAS 42 Janvier 2019
55	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015
IE	Amendé	IPSAS 42 Janvier 2019

Décembre 2006

IPSAS 24 - PRÉSENTATION DE L'INFORMATION BUDGÉTAIRE DANS LES ÉTATS FINANCIERS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-6
Définitions	7-13
Budgets approuvés	8-10
Budget initial et budget définitif	11-12
Montants réels	13
Présentation d'une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels	14-38
Présentation et informations à fournir	21-24
Niveau d'agrégation	25-28
Variations entre le budget initial et le budget définitif	29-30
Base comparable	31-36
Budgets pluriannuels	37-38
Informations fournies dans les notes relatives à la base budgétaire, à la période et au périmètre budgétaires	39-46
Rapprochement entre les montants réels sur une base comparable et les montants réels dans les états financiers	47-53
Date d'entrée en vigueur	54-55
Base des conclusions	
Exemples d'illustrations	

La Norme comptable internationale du secteur public 24, *Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers* est formulée dans les paragraphes 1 à 55. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 24 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions, et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. La présente Norme impose une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels résultant de l'exécution du budget à inclure dans les états financiers d'entités qui sont tenues ou décident de rendre public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s) et desquels elles sont donc tenues publiquement responsables. La présente Norme impose aussi la présentation d'une explication des raisons motivant les différences significatives entre les montants inscrits au budget et les montants réels. Le respect des dispositions de la présente Norme assurera que les entités du secteur public s'acquittent de leurs obligations de reddition des comptes et améliorera la transparence de leurs états financiers en démontrant (a) le respect du (des) budget(s) approuvé(s) desquels elles sont tenues publiquement responsables et, (b) lorsque le(s) budget(s) et les états financiers sont préparés sur la même base, en démontrant leur performance financière dans la réalisation des résultats budgétés.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme.**

3. **La présente Norme s'applique aux entités du secteur public qui sont tenues ou décident de rendre public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s).**

4. [Supprimé]

5. La présente Norme n'impose pas que les budgets approuvés soient rendus publics. Elle n'impose pas non plus que les états financiers fournissent des informations sur des budgets approuvés ou fassent des comparaisons avec des budgets approuvés qui n'ont pas été rendus publics.

6. Dans certains cas, les budgets approuvés seront agrégés pour englober toutes les activités contrôlées par une entité du secteur public. Dans d'autres cas, il peut être imposé que des budgets approuvés distincts soient rendus publics pour certaines activités, certains groupes d'activités ou certaines entités incluses dans les états financiers d'une entité publique ou autre entité du secteur public. Cela peut se produire par exemple, (a) lorsque les états financiers d'un État englobent des organismes ou des programmes publics qui jouissent d'une autonomie opérationnelle et préparent leurs propres budgets ou (b) lorsqu'un budget n'est établi que pour le secteur de l'État au niveau de l'échelon central. La présente Norme s'applique à toutes les entités qui présentent leurs états financiers lorsque les budgets approuvés pour l'entité ou des composantes de ceux-ci sont rendus publics.

Définitions

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

   Par convention comptable, on entend la méthode de la comptabilité d'exercice ou la méthode de la comptabilité de caisse telles que définies dans les IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice et dans les IPSAS selon la méthode de la comptabilité de caisse.

Par budget annuel, on entend un budget approuvé pour une année. Il n'inclut pas les estimations futures publiées ou les projections relatives aux périodes allant au-delà de la période budgétaire.

Par autorisation budgétaire, on entend une autorisation accordée par un organe législatif pour allouer des fonds aux fins spécifiées par le pouvoir législatif ou une instance similaire.

Par budget approuvé, on entend l'autorisation de dépenses découlant des lois, des projets de lois de finance, des ordonnances et d'autres décisions liées au revenu ou aux recettes anticipés pour la période budgétaire.

Par base budgétaire, on entend la méthode de comptabilité d'exercice, de caisse ou autre méthode de comptabilité adoptée dans le budget et qui a été approuvée par l'organe législatif.

Par base comparable, on entend les montants réels présentés selon la même convention comptable, la même méthode de classification, pour les mêmes entités et pour la même période que le budget approuvé.

Par budget définitif, on entend le budget initial ajusté de toutes les réserves, montants de reports, transferts, affectations, autorisations budgétaires supplémentaires et autres variations autorisées par un organe législatif ou instance similaire, applicables à la période budgétaire.

Par budget pluriannuel, on entend un budget approuvé pour plus d'une année. Il n'inclut pas les estimations futures publiées ou les projections relatives aux périodes allant au-delà de la période budgétaire.

Par budget initial on entend le budget initial approuvé pour la période budgétaire.

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

Budgets approuvés

8. Un budget approuvé, tel que défini par la présente Norme, reflète les revenus ou les recettes anticipés susceptibles d'être générés au cours de la période budgétaire annuelle ou pluriannuelle sur la base des plans actuels et des conditions économiques anticipées pendant cette période budgétaire, et les charges ou dépenses approuvées par un organe législatif, qu'il s'agisse d'élus ou d'une autre instance pertinente. Un budget approuvé n'est pas une estimation anticipée ou une projection fondée sur des hypothèses au sujet d'événements futurs et d'éventuelles actions de la direction qui ne sont pas nécessairement susceptibles d'avoir lieu. De même, un budget approuvé diffère d'une information financière prospective pouvant être sous la forme d'une prévision, d'une projection ou d'une combinaison des deux, par exemple, une prévision d'un an plus une projection sur cinq ans.

9. Dans certaines juridictions, les budgets peuvent être introduits dans la législation dans le cadre du processus d'approbation. Dans d'autres juridictions, l'approbation

peut-être fournie sans que le budget devienne une loi. Quel que soit le processus d'approbation, la caractéristique des budgets approuvés est que l'autorisation de retirer des fonds du Trésor public ou d'un organe similaire pour des buts convenus et identifiés est octroyée par un organe législatif supérieur ou autre instance appropriée. Le budget approuvé établit l'autorisation de dépenses relatives aux éléments spécifiés. L'autorisation de dépenses est en règle générale considérée comme la limite légale à l'intérieur de laquelle l'entité doit fonctionner. Dans certaines juridictions, le budget approuvé dont l'entité sera tenue responsable peut être le budget initial et dans d'autres, il s'agira du budget définitif.

10. Si un budget n'est pas approuvé avant l'ouverture de la période budgétaire, le budget initial est le budget qui a été initialement approuvé pour être appliqué au cours de l'année budgétaire.

Budget initial et budget définitif

11. Le budget initial peut inclure des montants d'autorisations résiduelles, automatiquement reportées d'exercices antérieurs de par la loi. Par exemple, dans certaines juridictions, les processus budgétaires de l'État incluent une disposition légale qui impose le report en avant automatique des autorisations budgétaires pour couvrir les engagements de périodes antérieures. Les engagements englobent d'éventuels passifs futurs fondés sur un accord contractuel courant. Dans certaines juridictions, ils peuvent être appelés obligations ou engagements et ils comprennent des bons de commandes et des contrats non exécutés dans lesquels les marchandises ou les services n'ont pas encore été reçus.

12. Des autorisations budgétaires supplémentaires peuvent être nécessaires lorsque le budget initial n'a pas envisagé de dispositions adéquates de dépenses résultant, par exemple, d'une guerre ou de calamités naturelles. En outre, il peut y avoir une insuffisance des recettes inscrites au budget durant la période et il peut s'avérer nécessaire d'avoir des virements internes entre les lignes budgétaires ou les postes pour faire face aux priorités de financement pendant la période budgétaire. En conséquence, les fonds alloués à une entité ou à une activité peuvent nécessiter une réduction par rapport au montant initialement autorisé pour la période afin de maintenir la discipline budgétaire. Le budget définitif inclut tous ces changements ou amendements autorisés.

Montants réels

13. La présente Norme utilise le terme « réel » ou « montant réel » pour décrire les montants qui résultent de l'exécution du budget. Dans certaines juridictions, « réalisation du budget », « exécution du budget » ou des termes similaires peuvent être utilisés avec le même sens que le terme « réel » ou « montant réel ».

Présentation d'une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels

14. **Sous réserve des dispositions du paragraphe 21, une entité doit présenter une comparaison des montants inscrits au budget dont elle est tenue publiquement responsable et des montants réels soit en tant qu'état financier supplémentaire**

distinct, soit en tant que colonnes budgétaires supplémentaires dans les états financiers présentés pour la même période conformément aux Normes IPSAS. La comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels doit être présentée séparément pour chaque niveau de tutelle législative :

(a) **les montants budgétaires initiaux et définitifs ;**

(b) **les montants réels sur une base comparable ; et**

(c) **sous la forme d'informations fournies dans les notes, une explication des différences significatives entre le budget dont l'entité est tenue publiquement responsable et les montants réels, à moins qu'une telle explication ne soit incluse dans d'autres documents publics publiés en parallèle avec les états financiers financiers et qu'un renvoi à ces documents figure dans les notes.**

15. La présentation dans les états financiers des montants du budget initial et du budget définitif et des montants réels sur une base comparable à celle du budget qui est rendu public complétera le cycle de reddition de comptes en permettant aux utilisateurs des états financiers d'identifier si les ressources ont été obtenues et utilisées conformément au budget approuvé. Les différences entre les montants réels et les montants inscrits au budget, qu'il s'agisse du budget initial ou du budget définitif (souvent désignées par le terme « écarts » en comptabilité) peuvent aussi être présentées dans les états financiers par souci d'exhaustivité.

16. Une explication des différences significatives entre les montants réels et les montants inscrits au budget aidera les utilisateurs à comprendre les raisons motivant les écarts significatifs par rapport au budget approuvé dont l'entité est tenue publiquement responsable.

17. Une entité peut être tenue ou peut décider de rendre publics son budget initial, son budget définitif ou tant son budget initial que son budget définitif. Dans les situations où tant le budget initial que le budget définitif doivent être rendus publics, les dispositions légales, réglementaires ou autres fourniront souvent un guide pour savoir si une explication s'impose, selon le paragraphe 14(c), quant aux différences significatives entre les montants réels et les montants prévus au budget initial ou les montants réels et les montants du budget définitif. En l'absence d'un tel guide, les différences significatives peuvent être déterminées par référence, par exemple, (a) aux différences entre les montants réels et les montants inscrits au budget initial pour se concentrer sur la performance par rapport au budget initial, ou (b) aux différences entre les montants réels et les montants du budget définitif pour se concentrer sur la conformité au budget définitif.

18. Dans de nombreux cas, le montant du budget définitif et le montant réel seront identiques. Cela tient au fait que l'exécution budgétaire fait l'objet d'un suivi au cours de la période de reporting et que le budget initial connaît une révision progressive pour refléter l'évolution des conditions, le changement de circonstances et d'expériences pendant la période de reporting. Le paragraphe 29 de la présente Norme impose la présentation d'une explication des raisons motivant les variations entre le budget initial et le budget définitif. Ces informations à fournir, ainsi que

celles imposées par le paragraphe 14 ci-dessus, assureront que les entités qui rendent public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s) sont tenues publiquement responsables de leur performance par rapport au budget approuvé pertinent et qu'elles s'y conforment.

19. Les discussions et analyses de la direction, les passages en revue des opérations ou autres rapports publics fournissant des commentaires sur la performance et les réalisations de l'entité pendant la période, y compris les explications de toutes différences significatives par rapport aux montants budgétaires, sont souvent publiés en parallèle avec les états financiers. Conformément au paragraphe 14(c) de la présente Norme, une explication des différences significatives entre les montants réels et les montants inscrits au budget sera incluse dans les notes annexes aux états financiers à moins qu'elle ne figure (a) dans d'autres rapports ou documents publics publiés en parallèle avec les états financiers, et que (b) les notes annexes aux états financiers identifient les rapports ou documents dans lesquels figure cette explication.

20. Lorsque les budgets approuvés ne sont rendus publics que pour certaines des entités ou activités incluses dans les états financiers, les dispositions du paragraphe 14 ne s'appliqueront qu'aux entités ou aux activités reflétées dans le budget approuvé. Cela signifie que lorsque, par exemple, un budget n'est préparé que pour le secteur État d'une entité de l'échelon central présentant les états financiers, les informations à fournir imposées par le paragraphe 14 ne le seront qu'en ce qui concerne le secteur État de l'administration publique.

Présentation et informations à fournir

21. **Une entité présente la comparaison entre les montants inscrits au budget et les montants réels en tant que colonnes budgétaires supplémentaires dans les états financiers uniquement lorsque les états financiers et le budget sont établis sur une base comparable.**

22. La comparaison des montants budgétaires et des montants réels peut être présentée dans un état financier distinct (État de la comparaison des montants budgétaires et des montants réels ou dans un état à titre similaire) inclus dans le jeu complet d'états financiers tel que spécifié dans IPSAS 1. Sinon, lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable, c'est-à-dire, selon la même convention comptable pour la même entité et la même période de reporting, et adoptent la même structure de classification, des colonnes supplémentaires peuvent être ajoutées aux états financiers existants présentés conformément aux IPSAS.
Ces colonnes supplémentaires identifieront les montants du budget initial et du budget définitif et, si l'entité en décide ainsi, les écarts entre les montants inscrits au budget et les montants réels.

23. Lorsque le budget et les états financiers ne sont pas préparés sur une base comparable, un état distinct de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels est présenté. Dans de tels cas, pour s'assurer que les lecteurs n'interprètent pas mal l'information financière préparée selon des bases différentes, les états financiers pourraient préciser de manière utile que la base budgétaire est

différente de la convention comptable et que « l'état de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels » est préparé sur la base budgétaire.

24. Dans les juridictions où les budgets sont préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice et englobent le jeu complet d'états financiers, des colonnes budgétaires supplémentaires peuvent être ajoutées à tous les états financiers exigés par les Normes comptables internationales pour le secteur public. Dans de tels cas, les colonnes budgétaires supplémentaires peuvent être incluses dans les états financiers également adoptés pour la présentation du budget. Dans certaines juridictions, les budgets préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice peuvent être présentés sous la forme de certains seulement des états financiers qui constituent le jeu complet d'états financiers tels que spécifiés par les Normes comptables internationales pour le secteur public – par exemple, le budget peut être présenté comme un état de performance financière ou un tableau des flux de trésorerie, des informations supplémentaires étant fournies dans les annexes justificatives.

Niveau d'agrégation

25. Les documents budgétaires peuvent fournir de nombreux détails au sujet d'activités, de programmes ou d'entités spécifiques. La présentation de l'information sur le budget et de l'information sur l'exécution cohérente avec ces grandes catégories et chapitres de budget ou lignes budgétaires veillera à ce que des comparaisons soient effectuées au niveau de la tutelle de l'organe législatif ou autre instance identifiée dans les documents budgétaires. Ces détails sont souvent regroupés en grandes catégories sous des chapitres du budget communs, des classifications budgétaires ou des lignes budgétaires communes en vue de leur présentation aux élus ou à un autre organe national faisant autorité qui les approuve.

26. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, impose que les états financiers fournissent des informations qui satisfont à un certain nombre de caractéristiques qualitatives, y compris des informations qui soient pertinentes pour les besoins des utilisateurs ayant des décisions à prendre, présentent une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité, respectent les autres caractéristiques qualitatives et tiennent compte des contraintes en matière d'information financière des rapports financiers à usage général.

27. Dans certains cas, il convient de regrouper les informations financières détaillées incluses dans les budgets approuvés en vue de leur présentation dans des états financiers conformes aux dispositions de la présente Norme. Un tel regroupement peut s'avérer nécessaire pour éviter un surcroît d'information et pour refléter des niveaux pertinents de surveillance de l'organe législatif ou autre autorité de tutelle. La détermination du niveau d'agrégation fera intervenir le jugement professionnel. Ce jugement s'exercera dans le contexte de l'objectif de la présente Norme et des caractéristiques qualitatives de la présentation de l'information financière selon les grandes lignes du paragraphe 26 ci-dessus et de l'annexe A d'IPSAS 1, qui résume les caractéristiques qualitatives de la présentation de l'information financière.

28. Une information budgétaire complémentaire, y compris l'information concernant les réalisations en matière de services, peut être présentée dans des documents autres que les états financiers. Un renvoi depuis les états financiers vers de tels documents est recommandé, en particulier pour relier les données du budget et les données d'exécution aux données budgétaires non financières et aux réalisations en matière de services.

Variations entre le budget initial et le budget définitif

29. **Une entité doit présenter une explication pour déterminer si les variations entre le budget initial et le budget définitif sont une conséquence des réaffectations au sein du budget ou d'autres facteurs :**

    (a) **sous forme d'informations fournies dans les notes annexes aux états financiers ; ou**

    (b) **dans un rapport publié préalablement, simultanément ou conjointement aux états financiers, et qui doit inclure un renvoi au rapport dans les notes annexes aux états financiers.**

30. Le budget définitif inclut tous les changements approuvés par les interventions législatives ou autre autorité désignée pour réviser le budget initial. En cohérence avec les dispositions de la présente Norme, une entité du secteur public doit inclure dans les notes annexes aux états financiers ou dans un rapport distinct publié préalablement, en parallèle ou simultanément aux états financiers, une explication des variations entre le budget initial et le budget définitif. Cette explication inclura si, par exemple, les variations sont générées par suite des réaffectations à l'intérieur des paramètres du budget initial ou comme conséquence d'autres facteurs, tels que les variations des paramètres du budget global, y compris les changements de politique gouvernementale. De telles informations sont souvent fournies dans les discussions et analyses de la direction ou dans un rapport similaire sur les activités, publié en parallèle aux états financiers, mais sans qu'il en fasse partie. De telles informations à fournir peuvent aussi être incluses dans les rapports de réalisation budgétaire publiés par les États pour rendre compte de l'exécution du budget. Lorsque des informations à fournir sont communiquées dans des rapports distincts plutôt que dans les états financiers, les notes en annexe aux états financiers incluront un renvoi vers le rapport.

Base comparable

31. **Toutes les comparaisons des montants inscrits au budget et des montants réels doivent être présentées sur une base comparable à celle du budget.**

32. La comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels sera présentée selon la même convention comptable (méthode de la comptabilité d'exercice, de la comptabilité de caisse ou autre méthode), le même mode de classification, ainsi que pour les mêmes entités et pour la même période que le budget approuvé. Cela assurera que la fourniture d'informations sur la conformité avec le budget dans les états financiers est sur la même base que le budget lui-même. Dans certains cas, cela peut signifier la présentation d'une comparaison entre les données inscrites au budget

et les montants réels selon une convention comptable différente, pour un groupe d'activités différent et avec un format de présentation ou de classification différent de celui adopté pour les états financiers.

33. Les états financiers consolident les entités et les activités contrôlées par l'entité. Comme indiqué au paragraphe 5, des budgets distincts peuvent être approuvés et rendus publics pour des entités individuelles ou des activités spécifiques qui entrent dans les états financiers consolidés. Lorsque cela se produit, les budgets distincts peuvent être recompilés en vue de leur présentation dans les états financiers conformément aux dispositions de la présente Norme. Lorsqu'une telle recompilation a lieu, elle n'impliquera pas de changements ou de révisions à apporter aux budgets approuvés. Cela tient au fait que la présente Norme impose une comparaison des montants réels et des montants inscrits au budget approuvé.

34. Les entités peuvent adopter des conventions comptables différentes pour la préparation de leurs états financiers et pour leurs budgets approuvés. Par exemple, un État peut adopter la méthode de la comptabilité d'exercice pour ses états financiers et la méthode de la comptabilité de caisse pour son budget. En outre, les budgets peuvent se concentrer sur ou inclure des informations sur les engagements de dépenser des fonds à l'avenir et sur les variations de ces engagements, alors que les états financiers présentent les actifs, les passifs, l'actif net/la situation nette, les produits, les charges, d'autres variations de l'actif net/situation nette et les flux de trésorerie. Toutefois, l'entité budgétaire est souvent la même que l'entité présentant l'information financière. De même, la période au titre de laquelle le budget est préparé et la méthode de classification adoptée pour le budget sont souvent reflétées dans les états financiers. Cela assurera que le système comptable enregistre et présente l'information financière d'une manière qui facilite la comparaison des données budgétaires et des données réelles à des fins de gestion et de reddition de comptes – par exemple, pour surveiller l'avancement de l'exécution du budget pendant la période budgétaire et pour rendre compte à l'État, au public et à d'autres utilisateurs en temps opportun et de façon pertinente.

35. Dans certaines juridictions, les budgets peuvent être préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse ou selon la méthode de la comptabilité d'exercice en cohérence avec un système de présentation statistique qui englobe des entités et des activités différentes de celles incluses dans les états financiers. Par exemple, les budgets préparés pour se conformer à un système de présentation statistique peuvent se concentrer sur le secteur de l'État et n'englober que les entités remplissant les « principales » fonctions de l'État ou « non liées au marché » en tant qu'activité majeure, alors que les états financiers présentent toutes les activités contrôlées par un État, y compris ses activités commerciales. La Norme IPSAS 22*, Présentation de l'information financière concernant le secteur des administrations publiques*, spécifie les dispositions relatives à la présentation, dans les notes, de l'information financière concernant le secteur des administrations publiques de l'entité consolidante qui adopte la méthode de la comptabilité d'exercice et décide de fournir de telles informations. Dans de nombreux cas, les informations fournies conformément à IPSAS 22 engloberont les mêmes entités, les mêmes activités et les mêmes modes de classification que ceux adoptés dans les budgets préparés et

cohérents avec le secteur des administrations publiques tel que défini dans les modèles de présentation statistique. Dans de tels cas, les informations fournies conformément à IPSAS 22 faciliteront également la présentation d'informations imposées par la présente Norme.

36. Dans les modèles de présentation statistique, le secteur des administrations publiques peut comprendre le niveau national, les niveaux des États/provinces et le niveau de l'administration locale. Dans certaines juridictions, l'État peut (a) contrôler l'administration des États/provinces et l'administration locale, (b) consolider ces administrations dans ses états financiers et (c) élaborer un budget approuvé qui englobe les trois niveaux d'administration et imposer qu'il soit rendu public. Dans de tels cas, les dispositions de la présente Norme s'appliqueront aux états financiers de ces entités consolidés par l'État. Toutefois, lorsqu'un État ne contrôle pas l'administration des États/provinces ou l'administration locale, ses états financiers ne consolideront pas les administrations des États/provinces ou l'administration locale. Au contraire, des états financiers distincts sont préparés pour chaque niveau d'administration. Les dispositions de la présente Norme ne s'appliquent aux états financiers d'entités publiques que lorsque les budgets approuvés pour les entités et les activités qu'elles contrôlent, ou les paragraphes de ceux-ci, sont rendus publics.

Budgets pluriannuels

37. Certains États et d'autres entités approuvent et rendent publics des budgets pluriannuels plutôt que des budgets annuels distincts. Par convention, les budgets pluriannuels se composent d'une série de budgets annuels ou d'objectifs budgétaires annuels. Le budget approuvé pour chaque période annuelle intermédiaire reflète l'application des politiques budgétaires associées au budget pluriannuel pour cette période intermédiaire. Dans certains cas, le budget pluriannuel prévoit un report en avant d'autorisations budgétaires non utilisées au cours d'un seul exercice.

38. Les États et autres entités à budgets pluriannuels peuvent utiliser des méthodes différentes pour déterminer leur budget initial et leur budget définitif, en fonction de la façon dont le budget est adopté. Par exemple, un État peut adopter un budget biennal qui contient deux budgets annuels approuvés, auquel cas, un budget initial et un budget définitif approuvé pour chaque période annuelle seront identifiables. Si des autorisations inutilisées issues de la première année du budget biennal sont légalement autorisées pour être dépensées la deuxième année, le budget initial pour la période de la deuxième année sera augmenté de ces montants de report. Dans les rares cas où un État adopte un budget biennal ou autre budget à périodes multiples qui ne divise pas spécifiquement les montants budgétaires en périodes annuelles, il peut être nécessaire d'exercer un jugement pour identifier quels montants sont attribuables à chaque période annuelle dans la détermination des budgets annuels pour les besoins de la présente Norme. Par exemple, le budget initial et définitif approuvé pour la première année d'une période biennale englobe toutes acquisitions d'immobilisations approuvées pour la période biennale, acquisitions qui ont eu lieu au cours de la première année, ainsi que le montant des postes de recettes et de dépenses récurrentes attribuables à cette année. Les montants non dépensés en provenance de la première période annuelle seraient alors inclus dans le budget

« initial » de la seconde période annuelle et ce budget ainsi que les amendements y apportés formeraient le budget définitif de la seconde année. Lorsque des budgets à périodes multiples sont adoptés, il est recommandé aux entités de fournir des informations supplémentaires dans les notes sur la relation entre les montants inscrits au budget et les montants réels pendant la période budgétaire.

Informations fournies dans les notes relatives à la base, à la période et au périmètre budgétaires

39. **Une entité doit expliquer dans les notes annexes aux états financiers la base budgétaire et le mode de classification adoptés dans le budget approuvé.**

40. Il peut exister des différences entre la convention comptable (comptabilité de caisse, comptabilité d'exercice ou quelque modification de ces méthodes) utilisée dans la préparation et la présentation du budget et la convention comptable appliquée dans les états financiers. Ces différences peuvent se produire lorsque le système comptable et le système budgétaire compilent des informations d'un point de vue différent – le budget peut se concentrer sur les flux de trésorerie ou sur les flux de trésorerie plus certains engagements, alors que les états financiers présentent des flux de trésorerie et une information en comptabilité d'exercice.

41. Les formats et systèmes de classification adoptés pour la présentation du budget approuvé peuvent différer également des formats adoptés pour les états financiers. Un budget approuvé peut classifier les rubriques selon la même convention que celle adoptée dans les états financiers, par exemple, selon la nature économique (rémunération des salariés, utilisation des marchandises ou des services, etc.) ou selon la fonction (santé, éducation, etc.). Le budget peut également classer les rubriques par programmes spécifiques (par exemple, réduction de la pauvreté ou contrôle de maladies contagieuses) ou par composantes de programmes reliées à des objectifs de performance (par exemple, étudiant obtenant des diplômes décernés à la suite de programmes d'enseignement supérieur ou opérations chirurgicales effectuées par les services d'urgence des hôpitaux), qui diffèrent des classifications adoptées dans les états financiers. En outre, un budget récurrent relatif à des activités permanentes (par exemple, éducation ou santé) peut être approuvé séparément d'un budget d'investissement pour des dépenses d'investissement (par exemple, infrastructure ou immeubles).

42. IPSAS 1 impose aux entités de présenter, dans les notes annexes aux états financiers, une information sur la convention utilisée lors de la préparation des états financiers et d'indiquer quelles principales méthodes comptables ont été adoptées. Les informations sur la base budgétaire et sur le mode de classification adoptées pour la préparation et la présentation de budgets approuvés, aideront les utilisateurs à mieux comprendre la relation entre le budget et l'information comptable fournie dans les états financiers.

43. **Une entité doit indiquer, dans les notes annexes aux états financiers, la période du budget approuvé.**

44. Les états financiers sont présentés au minimum une fois par an. Les entités peuvent approuver des budgets pour une période annuelle ou pour des périodes

pluriannuelles. La présentation d'informations sur la période couverte par le budget approuvé, lorsque cette période diffère de la période adopté pour les états financiers, aidera les utilisateurs de ces derniers à mieux comprendre la relation entre les données budgétaires et la comparaison du budget aux états financiers. La présentation d'informations sur la période couverte par le budget approuvé, lorsque cette période est la même que la période couverte par les états financiers, jouera aussi un rôle de confirmation utile, en particulier dans les juridictions dans lesquelles des budgets, des états financiers et des rapports intermédiaires sont également préparés.

45. **Une entité doit indiquer, dans les notes annexes aux états financiers, les entités incluses dans le budget approuvé.**

46. Les Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) imposent aux entités de préparer et de présenter des états financiers qui consolident toutes les ressources sous le contrôle de l'entité. Au niveau de l'échelon central, les états financiers préparés selon les IPSAS englobent des entités dépendant des dispositions budgétaires et des entités commerciales du secteur public contrôlées par l'État. Toutefois, comme mentionné au paragraphe 35, il se peut que les budgets approuvés préparés selon des modèles de présentation statistique n'englobent pas les activités de l'État entreprises à des conditions commerciales ou de marché. En cohérence avec les dispositions du paragraphe 31, les montants inscrits au budget et les montants réels seront présentés sur une base comparable. La présentation des entités englobées dans le budget permettra aux utilisateurs d'identifier la mesure dans laquelle les activités de l'entité sont soumises à un budget approuvé et comment l'entité budgétaire diffère de l'entité reflétée dans les états financiers.

Rapprochement entre les montants réels sur une base comparable et les montants réels dans les états financiers

47. **Lorsque les états financiers et le budget ne sont pas préparés sur une base comparable, les montants réels présentés sur une base comparable à celle du budget, conformément au paragraphe 31, doivent être rapprochés des montants réels suivants présentés dans les états financiers, en identifiant séparément toutes les différences relatives à la base, au choix du moment et à l'entité :**

(a) **si la méthode de la comptabilité d'exercice est adoptée en ce qui concerne le budget, le total des produits, le total des charges et les flux de trésorerie nets générés par les activités d'exploitation, les activités d'investissement et les activités de financement ; ou**

(b) **si une méthode autre que la méthode de la comptabilité d'exercice est adoptée en ce qui concerne le budget, les flux de trésorerie nets générés par les activités d'exploitation, les activités d'investissement et les activités de financement.**

Le rapprochement doit être indiqué dans l'état de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels ou dans les notes annexes aux états financiers.

48. Les différences entre les montants réels identifiés cohérents avec la base comparable et les montants réels comptabilisés dans les états financiers peuvent être utilement classées de la manière suivante :

(a) les différences de base qui se produisent lorsque le budget approuvé est préparé selon une convention comptable différente. Par exemple, lorsque le budget est préparé selon la méthode de la comptabilité de caisse ou de la comptabilité de caisse modifiée et que les états financiers sont préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice ;

(b) les différences temporaires, qui se produisent lorsque la période budgétaire diffère de la période de reporting reflétée dans les états financiers ; et

(c) les différences relatives aux entités, qui se produisent lorsque le budget omet des programmes ou des entités qui font partie de l'entité pour laquelle les états financiers sont préparés.

Il se peut qu'il y ait aussi des différences de formats et de modes de classification adoptés pour la présentation des états financiers et du budget. Par exemple, les prestations sociales telles que définies dans IPSAS 42, *Prestations sociales*, sont limitées aux transferts en espèces. La classification des prestations sociales par les GFS est plus large, et inclut certains services individuels fournis par les gouvernements.

49. Le rapprochement imposé par le paragraphe 47 de la présente Norme permettra à l'entité de mieux s'acquitter de ses obligations en matière de reddition des comptes en identifiant les principales sources de différences entre les montants réels sur une base budgétaire et les montants comptabilisés dans les états financiers. La présente Norme n'exclut pas le rapprochement de chaque total et sous-total principal, ou de chaque catégorie de rubriques, présentés dans une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels avec les montants équivalents figurant dans les états financiers.

50. Pour certaines entités adoptant la même convention comptable pour la préparation tant des documents budgétaires que des états financiers, seule l'identification des différences entre les montants réels dans le budget et les montants équivalents figurant dans les états financiers sera exigée. Cela se produira lorsque le budget (a) est préparé pour la même période, (b) englobe les mêmes entités et (c) adopte le même format de présentation que les états financiers. Dans de tels cas, un rapprochement n'est pas imposé. Pour d'autres entités adoptant la même convention comptable pour le budget et pour les états financiers, il peut y avoir une différence concernant le format de présentation, l'entité présentant l'information financière ou la période de reporting ; par exemple, le budget approuvé peut adopter une classification différente ou un format de présentation différent de ceux des états financiers, il peut inclure seulement les activités non commerciales de l'entité ou il peut être un budget pluriannuel. Un rapprochement serait nécessaire lorsqu'il existe des différences de présentation, de choix du moment, ou des différences relatives à l'entité entre le budget et les états financiers préparés selon la même convention comptable.

51. Pour les entités utilisant la méthode de la comptabilité de caisse (ou une méthode de comptabilité de caisse modifiée ou une méthode de la comptabilité d'exercice modifiée) pour la présentation du budget approuvé et la méthode de la comptabilité d'exercice pour leurs états financiers, les principaux totaux présentés dans l'état de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels seront rapprochés des flux de trésorerie nets générés par les activités d'investissement, et des flux de trésorerie nets générés par les activités de financement telles que présentés dans le tableau des flux de trésorerie préparé conformément à la Norme IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*.

52. **La présentation d'une information comparative en ce qui concerne la période antérieure selon les dispositions de la présente Norme n'est pas imposée.**

53. La présente Norme exige qu'une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels soit incluse dans les états financiers des entités qui rendent public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s). Elle n'impose pas la présentation d'une comparaison des montants réels de la période antérieure avec le budget de cette période antérieure, elle n'impose pas non plus que les explications liées des différences entre les montants réels et les montants inscrits au budget de cette période antérieure soient présentées dans les états financiers de la période courante.

Date d'entrée en vigueur

54. **Une entité doit appliquer la présente Norme à des états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2009. L'application anticipée est encouragée .Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2009, elle doit l'indiquer.**

54A. **Le paragraphe 55 at été amendé par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

54B. ***Les Améliorations des IPSAS 2015* publiées en avril 2016 ont amendé le paragraphe 26. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer.**

54C. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé le paragraphe 4 et a amendé les paragraphes 3 et 46. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

54D. **Les paragraphes 21, 22 et 24 ont été amendés par les *Améliorations des IPSAS, 2018*, publiées en octobre 2018. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019. Une application anticipée est autorisée.**

54E. **Le paragraphe 48 a été amendé par IPSAS 42, publiée en janvier 2019. Une entité doit appliquer cet amendement en même temps qu'elle applique IPSAS 42.**

55. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 24, mais n'en fait pas partie intégrante.

Champ d'application de la Norme

BC1. La convergence avec les IFRS est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB consiste à faire converger les IPSAS établies selon la méthode de la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'IASB lorsque cela est approprié pour les entités du secteur public.

BC2. Dans de nombreuses juridictions, la législation ou autre instance impose aux entités du secteur public, qu'il s'agisse de l'État ou d'une entité publique particulière, de rendre publics le(s) budget(s) approuv(és) dont elles sont tenues responsables. La présentation de telles informations est requise dans le souci de transparence de l'administration. Dans certains cas, un État ou une entité publique non soumis à une telle législation ou autre instance peut volontairement choisir de rendre public son budget approuvé. La présente Norme s'applique aux États et aux entités publiques qui rendent public(s) le(s) budget(s) approuvé(s) dont ils/elles sont tenues responsables.

BC3. Le budget approuvé reflète les caractéristiques financières des plans de l'État ou d'une autre entité pour la période à venir et, en ce qui concerne les activités financées à partir du budget de l'État, représente l'autorisation de dépenser des fonds. La présentation des résultats de l'exécution budgétaire par rapport à ces plans financiers augmentera la transparence des états financiers et est un élément important de l'acquittement de l'obligation de reddition de comptes des entités qui sont tenues ou qui décident de rendre public(s) leur(s) budget(s). L'inclusion dans les états financiers d'une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels fournira une information financière pour aider les utilisateurs à apprécier si les ressources ont été levées comme prévu et utilisées conformément au(x) budget(s) approuvé(s) par les élus ou autre organe national faisant autorité. La présente Norme utilise le terme « réel » ou « montant réel » pour décrire les montants qui résultent de l'exécution du budget. Dans d'autres juridictions, réalisation du budget (budget out-turn), exécution du budget ou des termes similaires peuvent être utilisés avec le même sens que le terme réel ou montant réel.

BC4. De nombreux États et entités publiques qui rendent public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s) présentent déjà dans leurs états financiers les montants réels par rapport aux montants budgétés. Ils incluent aussi une explication des différences significatives entre réel et inscrit au budget (a) dans les notes annexes à leurs états financiers ou (b) dans la discussion et l'analyse de la direction ou (c) dans des rapports similaires ou d'exécution budgétaire ou des rapports similaires publiés en parallèle avec leurs états financiers. Pour ces États ou entités publiques, les comparaisons des montants budgétaires et des montants réels sont, en règle générale, effectuées aux niveaux de tutelle approuvés par le parlement ou une instance similaire, et des explications des différences significatives sont données lorsque la limite de l'autorisation budgétaire est dépassée. L'IPSASB estime que cette

pratique est appropriée. Il a publié la présente Norme pour la renforcer et exiger qu'elle soit adoptée par toutes les entités qui rendent publics leurs budgets approuvés.

BC5. La présente Norme n'impose pas que les entités rendent publics leurs budgets approuvés ; elle ne spécifie pas non plus de dispositions relatives à la présentation des budgets approuvés qui sont rendus publics. Cela est hors du champ d'application de la présente Norme. Toutefois, l'IPSASB a indiqué qu'à l'avenir, il examinera si une Norme IPSAS devrait être élaborée pour traiter de ces matières.

Besoin exprimé d'une Norme comptable internationale du secteur public.

BC6. IPSAS 1 explique que le but des états financiers englobe la présentation d'informations pour que l'entité s'acquitte de son obligation (a) de reddition de comptes quant à sa situation financière, sa performance et ses flux de trésorerie et (b) fournisse une information utile pour l'évaluation de sa performance en termes de coût du service, d'efficacité et de réalisations. Elle indique aussi que la présentation de l'information financière peut fournir aux utilisateurs des informations sur la conformité de l'entité avec le budget légalement adopté, par exemple.

BC7. Préalablement à la publication de la présente Norme, IPSAS 1 recommandait mais n'imposait pas l'inclusion dans les états financiers d'une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels lorsque les états financiers et le budget sont établis sur la même base. Toutefois, dans certains cas, une entité peut rendre public un budget approuvé *préparé et présenté selon une convention différente de celle des états financiers* et décider d'inclure dans les états financiers une comparaison des montants réels et des montants inscrits au budget. La Norme IPSAS 1 ne fournissait pas de guide sur les détails à fournir ou sur le mode de présentation dans de telles situations. L'IPSASB estime que les Normes comptables internationales pour le secteur public devraient traiter de ces situations.

BC8. La présente Norme s'applique lorsqu'une entité est tenue de rendre public(s) son (ses) budget(s) approuvé(s) ou décide de le faire. L'IPSASB estime que dans de tels cas, l'intention et l'effet du parlement ou d'une autre instance, ou l'action volontaire de l'entité elle-même sont clairs, l'entité est tenue publiquement responsable de sa performance par rapport au budget et de sa conformité avec celui-ci. L'IPSASB estime aussi que la présentation d'une information sur les montants inscrits au budget et sur les montants réels est un élément nécessaire de l'acquittement par de telles entités de la reddition de comptes, et des dispositions pour s'assurer qu'une information appropriée dans les états financiers soit incluse dans une Norme comptable internationale pour le secteur public.

BC9. L'application des dispositions de la présente Norme concernant la présentation d'une comparaison des montants réels et des montants inscrits au budget lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur la même base améliorera encore l'acquittement par l'entité de ses obligations en matière de performance. L'application des dispositions de la présente Norme lorsque le budget et les états financiers sont préparés selon des conventions différentes renforcera le rôle des états financiers dans l'acquittement de l'obligation de l'entité de respecter les budgets

approuvés.

BC10. Lorsque cette norme a été publiée, l'IPSASB a examiné s'il devait imposer à toutes les entités du secteur public autres que les [entreprises publiques] (la terminologie entre crochets n'est plus utilisée depuis la publication de *L'applicabilité des IPSAS* en avril 2016) ou leur recommander de rendre publics leurs budgets approuvés et de se conformer aux dispositions de la présente Norme. L'IPSASB a indiqué que la présente Norme n'avait pas pour but de spécifier si les budgets approuvés devaient être rendus publics. Il a convenu qu'il ne devrait pas imposer de telles dispositions aux entités ou ajouter aux recommandations existantes avant d'avoir examiné plus avant son rôle dans l'élaboration de dispositions relatives à la présentation du budget. L'IPSASB a indiqué également qu'il n'est pas interdit aux entités du secteur public qui ne rendent pas publics leurs budgets approuvés d'appliquer les dispositions de la présente Norme s'ils décident de le faire.

Comparaisons avec le budget approuvé

BC11. La présente Norme impose la présentation des montants du budget initial et du budget définitif et les montants réels sur une base comparable à celle des montants inscrits au budget. Cela améliore la composante respect de l'obligation de reddition de comptes identifiée dans IPSAS 1. Les utilisateurs des états financiers seront en mesure d'identifier et de déterminer les différences entre les montants du budget initial et/ou définitif et leurs montants réels équivalents (souvent appelés « écarts » en comptabilité) pour chaque niveau de tutelle législative présenté.

BC12. La présente Norme impose une explication des différences significatives (positives ou négatives) entre les montants réels et les montants inscrits au budget à donner sous forme d'informations dans des notes annexes aux états financiers, à moins qu'une telle explication ne soit incluse dans d'autres documents rendus publics publiés conjointement avec les états financiers. L'IPSASB estime que la présentation de cette information augmentera la transparence des états financiers et améliorera la reddition de comptes des entités qui rendent leurs budgets d'accès public. L'explication de telles différences peut être incluse dans une discussion et analyse de la direction, un passage en revue des activités, un rapport de réalisation ou d'exécution du budget ou rapport similaire en parallèle avec les états financiers. L'IPSASB estime que lorsqu'une explication est incluse dans de tels rapports et lorsque les notes annexes aux états financiers orientent les lecteurs vers ces rapports, il n'est pas nécessaire de répéter cette explication dans les états financiers.

Présentation du budget initial et du budget définitif

BC13. Les budgets sont préparés préalablement à la période de reporting ; la survenance de catastrophes naturelles et les changements des conditions politiques ou économiques peuvent dicter un besoin de révisions apportées au budget initialement approuvé pendant la période budgétaire. Dans certaines juridictions, l'autorisation d'effectuer de telles révisions (dans des limites spécifiées) est déléguée au Ministre des Finances ou au détenteur de fonctions similaires. Dans d'autres juridictions, les révisions doivent être approuvées par les élus. Lorsque ces révisions sont autorisées par l'instance appropriée, elles comprennent le budget définitif pour la période de

reporting. L'IPSASB est d'avis que la présentation du budget initial et du budget définitif est nécessaire pour s'assurer que les lecteurs des états financiers sont informés de la nature et de l'étendue des modifications apportées au budget initial qui ont été approuvées au cours de la période de reporting.

BC14. Des révisions du budget initial peuvent se produire par suite de changements de politique, y compris des changements de priorités du gouvernement au cours de la période de reporting, ou de conditions économiques imprévues. L'IPSASB est d'avis que la présentation d'une explication des raisons motivant les variations entre le budget initial et le budget définitif au cours de la période de reporting, y compris le fait de savoir si les variations entre le budget initial et le budget définitif sont une conséquence de réaffectations au sein du budget ou d'autres facteurs, est nécessaire pour l'acquittement de l'obligation de reddition de comptes et fournira un élément utile à l'analyse des impacts financiers des conditions économiques changeantes et des changements de politique. Cette explication peut être fournie dans les notes annexes aux états financiers ou dans un rapport publié préalablement aux états financiers ou concurremment ou conjointement à ces derniers. Comme noté ci-dessus en ce qui concerne les explications des écarts budgétaires, l'IPSASB estime que lorsqu'une explication est incluse dans de tels rapports et lorsque les notes annexes aux états financiers orientent les lecteurs vers ces rapports, il n'est pas nécessaire de répéter cette explication dans les états financiers.

Adoption de la base budgétaire et rapprochement des bases budgétaires et des conventions comptables

BC15. Les entités peuvent adopter des conventions comptables différentes pour la préparation de leurs états financiers et pour leurs budgets approuvés. En particulier, certaines entités qui adoptent la méthode de la comptabilité d'exercice pour la préparation de leurs états financiers, préparent leurs budgets selon la méthode de la comptabilité de caisse. Les différences entre la base budgétaire et les états financiers peuvent également résulter de différences temporaires, de différences liées aux entités ou de différences de classification.

BC16. La présente Norme impose que la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels soit présentée sur la même base (format, terminologie, base budgétaire et classification) ainsi que pour les mêmes entités et pour la même période que le budget approuvé. Cela est nécessaire pour permettre aux états financiers de démontrer la mesure dans laquelle les montants réels ont été utilisés conformément aux budgets légalement autorisés. Il sera ainsi garanti que la présentation d'informations est faite sur une base comparable et que les états financiers démontrent la conformité avec le budget approuvé. En conséquence, les montants reflétés dans les états financiers devront être refondus pour être comparables au budget approuvé lorsqu'il existe des différences de base, des différences temporaires ou des différences relatives à l'entité.

BC17. Pour permettre aux utilisateurs de mieux identifier la relation entre le budget et les états financiers, la présente Norme exige que lorsque les états financiers et le budget ne sont pas préparés sur une base comparable, les montants réels selon la base budgétaire doivent être rapprochés de montants équivalents spécifiés présentés dans les états financiers, en identifiant séparément toutes différences de base, différences

temporaires et différences relatives à l'entité. Si le budget et les états financiers sont préparés sur la même base, le rapprochement des écarts ne serait pas nécessaire.

Présentation de l'information budgétaire et réelle

BC18. La présente Norme permet la présentation de l'information budgétaire et de l'information réelle dans un état distinct ou, uniquement lorsque le budget et les états financiers sont préparés sur une base comparable, en tant que colonne supplémentaire dans les états financiers existants. La souplesse de cette méthode de présentation permet aux entités de présenter la comparaison d'une manière qui sert au mieux l'intérêt des utilisateurs, tout en conservant la visibilité qui vient de l'inclusion dans les états financiers. L'interdiction d'adopter la méthode de la colonne supplémentaire pour la présentation lorsque les états financiers et le budget sont établis selon une convention comptable différente est nécessaire pour s'assurer que la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels sont présentés sur une base comparable.

Application initiale

BC19. La présente Norme a été publiée par l'IPSASB en décembre 2006. Son application ne s'impose pas avant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2009. L'application différée est destinée à fournir aux entités suffisamment de temps pour élaborer et, le cas échéant, faire correspondre leurs procédures de présentation, les périodes et la couverture de l'information budgétaire et financière. L'adoption anticipée de la présente Norme est encouragée.

BC20. L'IPSASB a examiné s'il doit aussi prévoir une exonération de l'application de la présente Norme pendant deux ans à compter de l'adoption initiale des Normes comptables internationales du secteur public, mais a jugé qu'une telle exonération n'était pas nécessaire. Cela tient au fait que les entités évalueraient et prendraient en compte dans leur calendrier pour l'adoption initiale de toutes les Normes comptables internationales du secteur public, les dispositions de la présente Norme.

Exonération de la disposition de présenter des montants comparatifs

BC21. La présente Norme n'impose pas que les états financiers de la période courante présentent la comparaison des montants réels d'une période antérieure avec le budget de cette période antérieure, elle n'impose pas non plus que les explications connexes des différences entre les montants réels et les montants inscrits au budget de cette période antérieure soient présentées dans les états financiers de la période courante.

BC22. La présente Norme se concentre sur l'appui donné à l'acquittement par l'entité de son obligation d'être responsable de sa conformité au budget approuvé pour la période de reporting courante. De nombreuses présentations explicatives imposées par la présente Norme peuvent se trouver dans d'autres documents publiés conjointement aux états financiers mais n'en faisant pas partie intégrante. L'IPSASB craint que la disposition relative à la présentation d'une information comparative ne résulte en un surcroît d'information et en un réseau trop complexe de dispositions en matière de présentation de l'information financière et ne serait pas dans l'intérêt des utilisateurs des états financiers.

Révision d'IPSAS 24 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC23. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Révision d'IPSAS 24 par suite des Améliorations des IPSAS, 2018

BC24. Les paragraphes 21, 22 et 24 font référence aux « états financiers principaux ». Les parties prenantes se sont dites préoccupées du fait que ce terme n'était pas défini dans les IPSAS, et qu'il pourrait par conséquent porter à confusion. L'IPSASB a noté que le terme « états financiers » est utilisé ailleurs dans les IPSAS avec la même signification. En conséquence, l'IPSASB a convenu de normaliser la terminologie et de remplacer le terme « états financiers principaux » par le terme « états financiers » à chacune de ses occurrences.

Révision d'IPSAS 24 résultant d'IPSAS 42, Prestations sociales

BC25. Lors de l'élaboration d'IPSAS 42, Prestations sociales, l'IPSASB a relevé que sa définition des prestations sociales n'incluait pas toutes les transactions classées comme des prestations sociales en vertu des GFS. Étant donné que certaines entités du secteur public peuvent préparer le budget sur la base des GFS, l'IPSASB a considéré qu'il serait utile aux préparateurs d'inclure les prestations sociales pour illustrer les points de différence possibles entre les systèmes de classification adoptés pour la présentation des états financiers et du budget.

Exemples d'illustrations

Ces exemples accompagnent IPSAS 24, mais ils n'en font pas partie intégrante.

État de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels

Pour l'État XX au titre de la période close le 31 décembre 20XX

Budget selon la méthode de la comptabilité de caisse

(Classification des sorties de trésorerie par fonctions)

Remarque : La base budgétaire et la convention comptable sont différentes. Cet état de comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels est établi selon la base budgétaire.

	Montants budgétés			
(en unités monétaires)	**Initiaux**	**Définitifs**	**Montants réels sur une base comparable**	[*] *Différence : Budget définitif et budget réel*
ENTRÉES DE TRÉSORERIE				
Impôts	X	X	X	X
Accords d'assistance				
Organismes publics internationaux	X	X	X	X
Autres subventions et aides	X	X	X	X
Ressources: Emprunts	X	X	X	X
Ressources: Cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X
Activités commerciales	X	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	**X**	**X**	**X**	**X**
SORTIES DE TRÉSORERIE				
Santé	(X)	(X)	(X)	(X)
Education	(X)	(X)	(X)	(X)
Ordre public/sécurité	(X)	(X)	(X)	(X)
Prestations sociales	(X)	(X)	(X)	(X)
Autre protection sociale	(X)	(X)	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)	(X)	(X)
Logement et équipements collectifs	(X)	(X)	(X)	(X)
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)	(X)	(X)
Autre	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
ENTRÉES/(SORTIES) DE TRÉSORERIE NETTES	**X**	**X**	**X**	**X**

[*] La colonne « différence … » n'est pas nécessaire. Toutefois, une comparaison entre le réel et le budget initial ou le budget définitif, clairement identifié selon le cas, peut être incluse.

Méthode de la colonne supplémentaire

Pour l'État YY au titre de la période close le 31 décembre 20XX

Le budget annuel et les états financiers adoptent la méthode de la comptabilité d'exercice

(Illustré uniquement pour l'état de la performance financière. Une présentation similaire serait adoptée pour d'autres états financiers).

Réel 20XX-1	(en unités monétaires)	**Réel 20XX**	**Budget définitif 20XX**	**Budget initial 20XX**	[*] *Différence : Budget initial et réel*
	Produit des activités ordinaires				
X	Impôts	X	X	X	X
X	Autres contributions obligatoires et prélèvements	X	X	X	X
X	Transferts sans accord contraignant	X	X	X	X
X	Autres produits	X	X	X	X
X	**Total des produits**	**X**	**X**	**X**	**X**
	Charges				
(X)	Rémunérations, salaires et avantages du personnel	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Subventions et autres transferts versés	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Fournitures et consommables utilisés	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Charges d'amortissements et dépréciation	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Autres charges	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Charges financières	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	**Total des charges**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
X	Quote-part de l'excédent dans les entités associées	X	X	X	X
X	**Solde net de la période**	**X**	**X**	**X**	**X**
	Attribuable aux :				
X	Détenteurs de l'entité contrôlante	X	X	X	X
X	Participation ne donnant pas le contrôle	X	X	X	X
X		**X**	**X**	**X**	**X**

Extrait des informations fournies dans les notes – pour l'État X

(L'État X présente son budget approuvé selon la méthode de la comptabilité de caisse et les

[*] La colonne « différence … » n'est pas nécessaire. Toutefois, une comparaison entre le réel et le budget initial ou le budget définitif, clairement identifié selon le cas, peut être incluse.

états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice)

1. Le budget est approuvé selon la méthode de la comptabilité de caisse par classification fonctionnelle. Le budget approuvé couvre la période budgétaire allant du 1er janvier 20XX au 31 décembre 20XX, et inclut toutes les entités au sein du secteur de l'État. Le secteur de l'État inclut toutes les entités identifiées comme des ministères dans la note xx (préparée conformément à la Norme IPSAS 35, *États financiers consolidés*).

2. Le budget initial a été approuvé par intervention législative, la (date), et une affectation supplémentaire de XXX au titre de l'aide en cas de catastrophe naturelle a été approuvée par intervention législative, le (date), en raison du tremblement de terre dans la région du Nord, le (date). Les objectifs et politiques du budget initial ainsi que les révisions ultérieures ont été expliquées plus en détail dans les Rapports sur les Examens Opérationnels et les Résultats Budgétaires publiés en parallèle avec les états financiers.

3. L'excédent de 15 % des dépenses réelles pour la fonction Santé par rapport au budget définitif (25 % de plus que le budget initial) était dû à des dépenses supérieures au niveau approuvé par l'intervention législative, en réponse au tremblement de terre. Il n'y avait aucune autre différence significative entre le budget définitif approuvé et les montants réels.

4. La base budgétaire et la convention comptable sont différentes. Les états financiers de l'échelon central sont préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice en utilisant une classification fondée sur la nature des charges figurant dans l'état de la performance financière. Les états financiers sont des états consolidés qui incluent toutes les entités contrôlées, y compris les entités commerciales du secteur public pour la période budgétaire allant du 1er janvier 20XX au 31 décembre 20XX. Les états financiers diffèrent du budget approuvé selon la méthode de la comptabilité de caisse et qui traite uniquement du secteur de l'État excluant les entités commerciales du secteur public et certaines entités et activités de l'État non liées au marché.

5. Initialement comptabilisés selon la méthode de la comptabilité d'exercice, les montants figurant dans les états financiers ont été retraités selon la méthode de la comptabilité de caisse et reclassés par classification fonctionnelle pour être sur la même base que le budget approuvé définitif. En outre, des ajustements aux montants des états financiers au titre des différences temporaires associées à l'affectation continue, et des différences relatives aux entités couvertes (entités commerciales du secteur public) ont été effectués pour exprimer les montants réels sur une base comparable au budget approuvé définitif. Les montants de ces ajustements sont identifiés dans le tableau suivant.

6. Un rapprochement entre les montants réels sur une base comparable tels que présentés dans l'État de la Comparaison des Montants Inscrits au Budget et des Montants Réels et les montants réels dans le Tableau des Flux de Trésorerie au titre de la période close le 31 décembre 20XX est présenté ci-après. Les états financiers et les documents budgétaires sont préparés au titre de la même période. Il y a une différence relative aux entités : le budget est préparé pour le secteur de l'État et les

états financiers consolident toutes les entités contrôlées par l'État. Il existe aussi une différence relative à la convention utilisée : le budget est préparé selon la méthode de la comptabilité de caisse et les états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice.

	Exploitation	**Financement**	**Investissement**	**Total**
Montant réel sur une base comparable tel que présenté dans le budget et état comparatif réel	**X**	**X**	**X**	**X**
Différences de convention	**X**	**X**	**X**	**X**
Différences temporaires	**-**	**-**	**-**	**-**
Différences relative aux entités	**X**	**X**	**X**	**X**
Montant réel dans le tableau des flux de trésorerie	**X**	**X**	**X**	**X**

(Ce rapprochement pourrait être inclus dans « l'état de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels » ou en tant qu'information fournie dans les notes.)

Recommandation : Information fournie dans les notes : Budget biennal selon la méthode de la comptabilité de caisse - Pour l'État B au titre de la période close le 31 décembre 20XX

(en milliers d'unités monétaires)	**Année d'origine du budget biennal**	**Budget cible pour la 1ère année**	**Budget révisé en 1ère année**	**1ère année réel sur base comparable**	**Solde disponible pour la 2ème année**	**Budget cible pour la 2ère année**	**Budget révisé en 2ère année**	**2ère année réel sur base comparable**	**Différence : Inscrit au budget et réel sur la période budgétaire*
ENTRÉES DE TRÉSORERIE									
Impôts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Accords d'aides	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ressources : emprunts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ressources : Cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Activités de transaction									
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**

(en milliers d'unités monétaires)	**Année d'origine du budget biennal**	**Budget cible pour la 1ère année**	**Budget révisé en 1ère année**	**1ère année réel sur base comparable**	**Solde disponible pour la 2ème année**	**Budget cible pour la 2ère année**	**Budget révisé en 2ère année**	**2ère année réel sur base comparable**	**Différence : Inscrit au budget et réel sur la période budgétaire*
SORTIES DE TRÉSORERIE									
Santé	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Education	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ordre public et sécurité	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Prestations sociales	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Autre protection sociale	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Logement, équipements collectifs	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

PRÉSENTATION DE L'INFORMATION BUDGÉTAIRE DANS LES ÉTATS FINANCIERS

(en milliers d'unités monétaires)	**Année d'origine du budget biennal**	**Budget cible pour la 1ère année**	**Budget révisé en 1ère année**	**1ère année réel sur base comparable**	**Solde disponible pour la 2ème année**	**Budget cible pour la 2ère année**	**Budget révisé en 2ère année**	**2ère année réel sur base comparable**	**Différence : Inscrit au budget et réel sur la période budgétaire*
Autre	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
ENTRÉES/(SORTIES) DE TRÉSORERIE NETTES	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**

* Cette colonne n'est pas nécessaire. Toutefois, une comparaison entre le réel et le budget initial ou le budget définitif, clairement identifié selon le cas, peut être incluse.

La norme comptable internationale pour le secteur public IPSAS 25, *Avantages du personnel* a été remplacée par IPSAS 39, *Avantages du personnel.* Cette norme s'applique aux états financiers des périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Par conséquent, IPSAS 25 n'est plus applicable et a été supprimée.

IPSAS 26 — DÉPRÉCIATION D'ACTIFS GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE

Remerciements

IPSAS 26 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 36, *Dépréciation d'actifs* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Des extraits d'IAS 36 sont reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC) avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

E-mail : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 26 — DÉPRÉCIATION D'ACTIFS GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* a été publiée en février 2008.

Depuis cette date, IPSAS 26 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 47, *Produits* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 46, *Evaluation* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* (publiée en mai 2022)
- *COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur* (Novembre 2020)
- *Améliorations des IPSAS 2019* (publiées en janvier 2020)
- IPSAS 41, *Instruments financiers* (publiée en août 2018)
- IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* (publiée en janvier 2017)
- IPSAS 39, *Avantages du personnel* (publiée en juillet 2016)
- *Dépréciation d'actifs réévalués* (amendements d'IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, et IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs g*énérateurs de *trésorerie*) (publié en juillet 2016)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS* 2015, (publiées en avril 2016)
- IPSAS 37, *Partenariats* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 35, *Etats financiers consolidés* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS 2011* (publiées en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- IPSAS 27, *Agriculture* (publiée en décembre 2009)
- IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* (publiée en janvier 2010)
- IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles* (publiée en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 26

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS octobre 2011
2	Amendé	IPSAS 27 décembre 2009 IPSAS 29 janvier 2010 IPSAS 31 janvier 2010 Améliorations des IPSAS Avril 2016 Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016 IPSAS 40 Janvier 2017 IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 44 Mai 2022 IPSAS 47 Mai 2023
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
4	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
5	Amendé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
6	Supprimé	Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016
7	Supprimé	IPSAS 40 Janvier 2017
8	Amendé	IPSAS 27 décembre 2009 IPSAS 29 janvier 2010 Améliorations des IPSAS Avril 2016 IPSAS 44 Mai 2022 IPSAS 46 Mai 2023 IPSAS 47 Mai 2023
9	Amendé	IPSAS 29 janvier 2010 IPSAS 41 Août 2018
10	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
10A	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
11	Supprimé	Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
12	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015 IPSAS 35 Janvier 2015 IPSAS 41 Août 2018
13	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
18	Amendé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
18A	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
20A	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
23	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
25	Amendé	IPSAS 44 Mai 2022 IPSAS 46 Mai 2023
27	Amendé	Améliorations des IPSAS novembre 2010
29	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
31	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
32	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
33	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016 IPSAS 46 Mai 2023
34	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
35	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
36	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
Titre au desses du paragraphe 38	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
38	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
39	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
40	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
Titre au dessus du paragraphe 41	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
41	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
42	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
66	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
66A	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
71	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
73	Amendé	Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016 IPSAS 45 Mai 2023
73A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020 Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016
76	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
78	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
85	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
87	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
88	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
89	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
90A à 90O	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
91	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
92	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017 IPSAS 46 Mai 2023
94	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
96	Supprimé	IPSAS 40 Janvier 2017
97A à 97H	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
98	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
99	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
100	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017 IPSAS 46 Mai 2023
102	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
103	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
104	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
106	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
107	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
108	Amendé	Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016 IPSAS 40 Janvier 2017 IPSAS 45 Mai 2023
108A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020 Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016 IPSAS 45 Mai 2023
110	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
111	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
111A	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
111B	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
115	Amendé	Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016
118	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
120	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017 IPSAS 46 Mai 2023
122	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
122A	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
123	Amendé	Améliorations des IPSAS janvier 2010 IPSAS 40 Janvier 2017 IPSAS 46 Mai 2023
124	Amendé	Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016 IPSAS 40 Janvier 2017
125	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
126A	Nouveau	Améliorations des IPSAS janvier 2010
126B	Nouveau	Améliorations des IPSAS janvier 2010
126C	Nouveau	IPSAS 31 janvier 2010
126D	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
126E	Nouveau	IPSAS 35 Janvier 2015
126F	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
126G	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
126H	Nouveau	Dépréciation d'actifs réévalués Juillet 2016
126I	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
126J	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
126K	Amendé	COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur Novembre 2020
126L	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
126M	Nouveau	IPSAS 44 Mai 2024
126N	Nouveau	IPSAS 45 Mai 2023
12O	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
126P	Nouveau	IPSAS 47 Mai 2023
127	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015
IG13	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
IG24	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
IG25	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
IG27	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
IG29	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023

Février 2008

IPSAS 26— DÉPRÉCIATION D'ACTIFS GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–12
Définitions	13–20
Actifs générateurs de trésorerie	14–18
Amortissement	19
Dépréciation	20
Identification d'un actif qui a pu se déprécier	20A–30
Evaluation de la valeur recouvrable	31–70
Evaluation de la valeur recouvrable d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée	37
Juste valeur diminuée des coûts de vente	38–42
Valeur d'utilité	43–70
Base d'estimation des flux de trésorerie futurs	46–51
Composition des estimations des flux de trésorerie futurs	52–66
Flux de trésorerie futurs en monnaie étrangère	67
Taux d'actualisation	68–70
Comptabilisation et évaluation de la perte de valeur d'un actif pris individuellement	71–75
Unités génératrices de trésorerie	76–97
Identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient	77–84
Valeur recouvrable et valeur comptable d'une unité Génératrice de trésorerie	85–90
Perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie	91–97
Tests de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill et des participations ne donnant pas le contrôle	97A–97 H
Reprise d'une perte de valeur	98–111
Reprise d'une perte de valeur d'un actif pris individuellement	106–109

Reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie 110–111

Reprise d'une perte de valeur pour le Goodwill 111A–111B

Requalification des actifs 112–113

Informations à fournir 114–125

Informations à fournir sur les estimations utilisées pour évaluer la valeurre couvrable d'unités génératrices de trésorerie comprenant des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée 123–125

Date d'entrée en vigueur 126–127

Annexe A : Guide d'application

Annexe B : Amendements d'autres IPSAS

Base des conclusions

Arbre de décision illustratif

Guide de mise en œuvre

Comparaison avec IAS 36

La Norme comptable internationale du secteur public 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*, est énoncée dans les paragraphes 1–127. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 26 devrait être lue dans le contexte de son objectif, de la base des conclusions et de la Préface aux normes comptables internationales du secteur public. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer les méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire les procédures qu'une entité applique pour déterminer si un actif générateur de trésorerie s'est déprécié et pour s'assurer que toute perte de valeur est comptabilisée. La Norme indique également dans quels cas une entité doit reprendre une perte de valeur et impose de fournir certaines informations.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme à la comptabilisation de la dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie, sauf dans les cas suivants :**

   (a) **les stocks (voir IPSAS 12, *Stocks*) ;**

   (b) **les actifs liés à des accords contraignants et les actifs résultant des coûts engagés pour obtenir ou exécuter un accord contraignant qui sont comptabilisés conformément à IPSAS 47, *Produits* ;**

   (c) **les actifs financiers compris dans le champ d'application d'IPSAS 41, *Instruments financiers* ;**

   (d) **les immeubles de placement évalués à la juste valeur (voir IPSAS 16, *Immeubles de placement*) ;**

   (e) [Supprimé]

   (f) **les actifs d'impôt différé (voir la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant des actifs d'impôt différé) ;**

   (g) **les actifs résultant d'avantages du personnel (voir IPSAS 39, *Avantages du personnel*) ;**

   (h) [Supprimé]

   (i) [Supprimé]

   (j) **les actifs biologiques liés à une activité agricole évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente (voir IPSAS 27, *Agriculture*) ;**

   (k) **les coûts d'acquisition différés et les immobilisations incorporelles générés par les droits contractuels d'un assureur selon des contrats d'assurance compris dans le champ d'application de la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant des contrats d'assurance ;**

   (l) [Supprimé]

   (la) **actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente selon IPSAS 44, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées ; et**

   (m) **les autres actifs générateurs de trésorerie pour lesquels les dispositions comptables relatives à la dépréciation sont définies par une autre Norme.**

3. [Supprimé]

4. [Supprimé]

5. Les entités du secteur public qui détiennent des actifs non générateurs de trésorerie tels que définis au paragraphe 13 appliquent IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* à ces actifs. Les entités du secteur public qui détiennent des actifs générateurs de trésorerie appliquent les dispositions de la présente Norme.

6. [Supprimé]

7. [Supprimé]

8. La présente Norme ne s'applique ni aux stocks, ni aux actifs liés à des accords contraignants et actifs résultant des coûts engagés pour obtenir ou exécuter un accord contraignant, ou aux actifs classés comme détenus en vue de la vente (ou actifs inclus dans des groupes destinés à être cédés) parce qu'il existe d'autres Normes qui stipulent les dispositions applicables à ces actifs en matière de comptabilisation et d'évaluation. La présente Norme ne s'applique pas aux actifs d'impôt différé, aux actifs résultant d'avantages du personnel, aux coûts d'acquisition différés et aux immobilisations incorporelles générés par les droits contractuels d'un assureur selon des contrats d'assurance. La dépréciation de ces actifs est traitée dans la norme internationale ou nationale pertinente. Par ailleurs, la présente Norme ne s'applique pas aux actifs biologiques liés à une activité agricole évalués à la juste valeur diminuée des coûts de sortie. IPSAS 27 qui traite des actifs biologiques liés à une activité agricole comprend des dispositions en matière d'évaluation.

9. La présente Norme ne s'applique pas aux actifs financiers compris dans le champ d'application d'IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation*. La dépréciation de ces actifs est traitée par IPSAS 41.

10. La présente Norme n'impose pas un test de dépréciation d'un immeuble de placement évalué à la juste valeur entrant dans le champ d'application d'IPSAS 16. Selon le modèle de la valeur présenté dans IPSAS 16, un immeuble de placement est comptabilisé à sa juste valeur à la date de clôture, et toute dépréciation est prise en compte dans son évaluation.

10A. Toutefois, la présente Norme s'applique aux actifs générateurs de trésorerie comptabilisés à un montant réévalué (c'est-à-dire à la juste valeur ou à la valeur opérationnelle actuelle à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes ultérieures), en conformité avec d'autres IPSAS, comme le modèle de la valeur actuelle présenté dans IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, et IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*. La seule différence entre la juste valeur d'un actif générateur de trésorerie et sa juste valeur diminuée des coûts de sortie est constituée par les coûts marginaux directs attribuables à la sortie de l'actif générateur de trésorerie.

(a) Si les coûts de sortie sont négligeables, la valeur recouvrable de l'actif générateur de trésorerie réévalué est nécessairement proche de son montant réévalué ou supérieure. Dans ce cas, après application des dispositions relatives à la réévaluation, il est improbable que l'actif générateur de trésorerie réévalué soit déprécié. En conséquence, il n'est pas nécessaire d'estimer la valeur recouvrable.

(b) Si les coûts de sortie ne sont pas négligeables, la juste valeur diminuée des coûts de sortie de l'actif générateur de trésorerie réévalué est nécessairement inférieure à la juste valeur. En conséquence, l'actif générateur de trésorerie réévalué est déprécié si sa valeur d'utilité est inférieure à son montant réévalué. Dans ce cas, après application des dispositions relatives à la réévaluation, l'entité applique la présente Norme pour déterminer si l'actif générateur de trésorerie peut être déprécié.

11. [Supprimé]

12. Les participations dans :

(a) des entités contrôlées, telles que définies dans IPSAS 35, *Etats financiers consolidés ;*

(b) des entreprises associées, telles que définies dans IPSAS 36, *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises* ; et

(c) des partenariats, tels que définis dans IPSAS 37, *Partenariats*,

sont des actifs financiers exclus du champ d'application d'IPSAS 41. Lorsque ces participations constituent des actifs générateurs de trésorerie elles sont traitées dans le cadre de la présente Norme. Lorsque ces participations constituent des actifs non générateurs de trésorerie elles sont traitées dans le cadre d'IPSAS 21.

Définitions

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

Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs détenu dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale qui génère par son utilisation continue des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

La valeur d'utilité d'un actif générateur de trésorerie est la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs attendus d'un actif sur la base de son utilisation continue et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.

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.

Actifs générateurs de trésorerie

14. Les actifs générateurs de trésorerie sont détenus dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale. Un actif génère une rentabilité commerciale lorsqu'il est exploité de la même manière que dans une entité à but lucratif. Détenir un actif afin de générer une rentabilité commerciale indique que l'entité a l'intention de (a) générer des rentrées de trésorerie avec l'actif (ou avec l'unité génératrice de

trésorerie dont l'actif fait partie), et (b) générer une rentabilité commerciale qui reflète le risque associé à la détention de l'actif. Un actif peut être détenu dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale même si l'objectif n'est pas atteint pendant une période comptable donnée. A contrario, un actif non générateur de trésorerie peut atteindre le point mort ou générer une rentabilité commerciale pendant une période comptable donnée. Sauf mention contraire, les références à un « actif » ou à des « actifs » dans les paragraphes suivants de la présente Norme sont des références à un (des) « actif(s) générateur(s) de trésorerie ».

15. Il existe un certain nombre de circonstances où les entités du secteur public peuvent être amenées à détenir des actifs dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale bien que la majorité de leurs actifs ne soit pas détenu dans ce but. Par exemple, l'aile d'un hôpital peut être consacrée aux patients payants. L'exploitation par une entité du secteur public d'actifs générateurs de trésorerie peut être indépendante de l'exploitation des actifs non générateurs de trésorerie. Par exemple, le service des actes immobiliers peut percevoir des honoraires au titre de l'enregistrement de mutations de terrain indépendamment du service des affaires foncières.

16. Dans certains cas, un actif dont la vocation principale est d'assurer un service peut générer des rentrées de trésorerie. Par exemple, un centre de traitement des déchets assure le traitement sécurisé des déchets médicaux générés par les hôpitaux publics, mais le centre assure également sur une base commerciale le traitement d'une petite quantité de déchets générés par des hôpitaux privés. Le traitement des déchets générés par des hôpitaux privés constitue une activité accessoire du centre, et les actifs qui génèrent des rentrées de trésorerie ne peuvent pas être distingués des actifs non générateurs de trésorerie.

17. Dans d'autres cas, un actif peut générer des rentrées de trésorerie et être également exploité dans un but non générateur de trésorerie. Par exemple, un hôpital public comprend dix services, dont neuf consacrés aux patients payants sur une base commerciale, et l'autre consacré aux patients non payants. Les deux catégories de patients partagent les installations communes de l'hôpital (par exemple, le bloc opératoire). Il convient d'apprécier dans quelle mesure l'actif est détenu afin de générer une rentabilité commerciale pour déterminer si l'entité doit appliquer la présente Norme ou IPSAS 21. Si, comme dans cet exemple, la composante non génératrice de trésorerie du dispositif global est accessoire, l'entité doit appliquer la présente Norme, et non IPSAS 21.

18. Dans certains cas il ne sera peut-être pas évident de déterminer si un actif est détenu dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale. Dans de tels cas il est nécessaire d'évaluer l'importance relative des flux de trésorerie. Il peut être difficile de déterminer si l'importance des flux de trésorerie générés par l'actif est telle qu'elle justifie l'application de la présente Norme, plutôt qu'IPSAS 21. L'exercice du jugement est nécessaire pour déterminer la Norme applicable. Une entité définit des critères permettant de faire une appréciation cohérente en accord avec les définitions des actifs générateurs et non générateurs de trésorerie et les indications pertinentes présentées aux paragraphes 14 à 17. Le paragraphe 114

impose à une entité de fournir une information sur les critères retenus pour les besoins de cette appréciation. Cependant, en raison de la nature de la mission des entités du secteur public, leurs actifs sont présumés non générateurs de trésorerie dans ces circonstances et, par conséquent, c'est IPSAS 21 qui s'applique.

18A. Pour les besoins du calcul de sa dépréciation, le goodwill est considéré comme un actif générateur de trésorerie. Le goodwill ne génère pas d'avantages économiques indépendamment d'autres actifs, et est évalué pour les besoins de sa dépréciation dans le cadre d'un groupe d'actifs. IPSAS 21 traite de l'évaluation d'actifs individuels. On ne comptabilise de goodwill que lorsqu'il donne lieu à des rentrées de trésorerie ou à des réductions de sorties nettes de trésorerie d'un acquéreur. Aucun goodwill n'est comptabilisé au titre d'un potentiel de service qui ne donne pas lieu à des flux de trésorerie correspondants. La valeur de service recouvrable utilisée pour évaluer la dépréciation dans IPSAS 21 inclut un potentiel de service. Par conséquent, une entité applique la présente Norme pour déterminer s'il y a lieu de déprécier un goodwill.

Amortissement

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

Dépréciation

20. La présente Norme définit la 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 d'avantages économiques ou de potentiel de service futurs par le biais de l'amortissement. La dépréciation d'un actif générateur de trésorerie traduit, par conséquent, la perte d'avantages économiques et de potentiel de service futurs incorporés à l'actif pour l'entité qui le contrôle. Prenons pour exemple une entité qui possède un parking municipal dont le taux d'occupation s'élève à 25 pour cent de sa capacité. Il est détenu en vue d'une exploitation commerciale, et selon les estimations de la direction il génère une rentabilité commerciale quand le taux d'occupation atteint ou dépasse 75 pour cent de sa capacité. La baisse du taux d'occupation ne s'est pas accompagnée d'une hausse tarifaire significative. L'actif est considéré comme déprécié parce que sa valeur comptable est supérieure à sa valeur recouvrable.

Identification d'un actif qui a pu se déprécier

20A. Les paragraphes 21 à 30 décrivent à quel moment déterminer la valeur recouvrable. Ces dispositions emploient l'expression « un actif », mais l'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie. Le reste de la présente Norme est structuré comme suit :

(a) Les paragraphes 31 à 70 énoncent les dispositions relatives à l'évaluation de la valeur recouvrable. Bien que l'expression « un actif » y soit également utilisée, ces dispositions s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie.

(b) Les paragraphes 71 à 97 énoncent les dispositions relatives à la

comptabilisation et à l'évaluation des pertes de valeur. La comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur d'un actif pris individuellement autre qu'un goodwill sont traitées aux paragraphes 71 à 75. Les paragraphes 76 à 97 traitent de la comptabilisation et de l'évaluation des pertes de valeur des unités génératrices de trésorerie et du goodwill.

(c) Les paragraphes 98 à 105 exposent les dispositions concernant la reprise d'une perte de valeur comptabilisée pour un actif ou une unité génératrice de trésorerie au cours de périodes antérieures. Une nouvelle fois, bien que l'expression « un actif » y soit utilisée, ces dispositions s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie. Des dispositions supplémentaires sont exposées aux paragraphes 106 à 109 pour un actif pris individuellement, aux paragraphes 110 et 111 pour une unité génératrice de trésorerie et aux paragraphes 111A et 111B pour un goodwill.

(d) Les paragraphes 112 et 113 énoncent les dispositions relatives à la requalification d'un actif générateur de trésorerie en actif non générateur de trésorerie ou l'inverse.

(e) Les paragraphes 114 à 122A précisent les informations à fournir sur les pertes de valeur et les reprises de pertes de valeur pour les actifs et les unités génératrices de trésorerie. Les paragraphes 123 à 125 précisent les informations supplémentaires à fournir pour les unités génératrices de trésorerie auxquelles est affecté un goodwill ou comprenant des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée aux fins de la réalisation des tests de dépréciation.

21. Un actif s'est déprécié lorsque sa valeur comptable est supérieure à sa valeur recouvrable. Les paragraphes 25 à 27 décrivent quelques indices permettant de détecter une éventuelle perte de valeur. Si un de ces indices existe, une entité doit effectuer une estimation formalisée de la valeur recouvrable. Sous réserve des exceptions prévues au paragraphe 23, la présente Norme n'impose pas à une entité d'effectuer une estimation formalisée de la valeur recouvrable s'il n'existe aucun indice d'une perte de valeur.

22. **Une entité doit déterminer à la fin de chaque période comptable s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu se déprécier. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de l'actif.**

23. **Qu'il y ait un indice de dépréciation ou non, une entité doit aussi :**

(a) **Effectuer un test de dépréciation annuel des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée et des immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore prêtes à être utilisées, en comparant leur valeur comptable à leur valeur recouvrable. Ce test de dépréciation peut être effectué à tout moment au cours d'une période comptable, à condition qu'il soit effectué au même moment chaque année. Différentes immobilisations incorporelles peuvent être soumises à des tests de dépréciation à des moments différents. Toutefois, si de telles immobilisations incorporelles ont été comptabilisées pour la première fois pendant la période comptable en cours, elles doivent être soumises à un test de dépréciation avant la fin de cette période.**

(b) **Effectuer un test de dépréciation annuel du goodwill acquis lors d'une acquisition selon les dispositions des paragraphes 90A à 90O.**

24. La capacité d'une immobilisation incorporelle à générer des avantages économiques futurs ou un potentiel de services suffisants pour recouvrer sa valeur comptable est généralement plus incertaine avant qu'elle ne soit prête à être utilisée qu'après ce moment. Par conséquent, la présente Norme impose à l'entité d'effectuer au moins une fois par an des tests de dépréciation de la valeur comptable des immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore prêtes à être mises en service.

25. **Pour déterminer s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu se déprécier, une entité doit au minimum considérer les indices suivants :**

Sources d'informations externes

(a) **il existe des indications observables que la valeur d'un actif a diminué durant la période de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif ;**

(b) **d'importants changements ayant un effet négatif sur l'entité sont survenus au cours de la période, ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique, juridique ou de marché dans lequel l'entité exerce ses activités, ou dans le marché auquel un actif est dévolu ;**

(c) **les taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendement du marché ont augmenté durant la période et il est probable que ces augmentations affecteront le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité d'un actif et diminueront de façon significative la valeur recouvrable de l'actif.**

Sources d'informations internes

(d) **Il existe des éléments probants indiquant l'obsolescence ou la dégradation physique d'un actif ;**

(e) **des changements importants ayant un effet négatif sur l'entité sont survenus au cours de la période, ou devraient survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation actuels ou attendus d'un actif. Ces changements incluent la mise hors service de l'actif, les plans d'abandon ou de restructuration de l'activité à laquelle l'actif appartient, les plans de sortie anticipée de l'actif, et le fait de requalifier sa durée d'utilité indéterminée en déterminée [1];**

(f) **la décision d'interrompre la construction de l'actif avant qu'il ne soit achevé ou prêt à être mis en service ; et**

(g) **des éléments probants provenant du système d'information interne montrent que la performance économique d'un actif est ou sera moins**

[1] Dès lors qu'un actif satisfait aux critères pour être classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente), il est exclu du champ d'application de la présente Norme et est comptabilisé conformément à IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées.*

bonne que celle attendue.

26. La liste du paragraphe 25 n'est pas exhaustive. Une entité peut identifier d'autres indices qu'un actif a pu se déprécier. Ces indices imposeraient également à l'entité de déterminer la valeur recouvrable de l'actif.

27. Des éléments probants provenant du système d'information interne montrant qu'un actif peut s'être déprécié incluent l'existence :

(a) de flux de trésorerie pour l'acquisition de l'actif, ou de besoins de trésorerie ultérieurs pour assurer son exploitation ou sa maintenance, sensiblement plus importants que ceux budgétés à l'origine ;

(b) de flux de trésorerie nets ou d'un résultat généré par l'actif dont le montant effectif est sensiblement inférieur à celui budgété ;

(c) d'une diminution importante des flux de trésorerie nets budgétés ou du résultat budgété, générés par l'actif, ou d'une augmentation importante de la perte budgétée générée par l'actif ; ou

(d) de déficits ou de sorties nettes de trésorerie générés par l'actif lorsqu'on ajoute les chiffres de la période en cours aux montants budgétés pour le futur.

28. Comme indiqué au paragraphe 23, la présente Norme impose des tests de dépréciation au moins une fois par an pour les immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée, ou qui ne sont pas encore prêtes à être utilisées. En dehors des cas où les dispositions du paragraphe 23 sont applicables, le concept d'importance relative s'applique pour déterminer s'il convient ou non d'estimer la valeur recouvrable d'un actif. Par exemple, si des calculs antérieurs montrent que la valeur recouvrable d'un actif est sensiblement supérieure à sa valeur comptable, l'entité n'a pas à réestimer cette valeur recouvrable si aucun événement de nature à éliminer cette différence ne s'est produit. De même, une analyse antérieure peut montrer que la valeur recouvrable d'un actif n'est pas sensible à l'un (ou à plusieurs) des indices énumérés au paragraphe 25.

29. À titre d'illustration du paragraphe 28, si les taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendement du marché ont augmenté au cours de la période, une entité n'est pas tenue de procéder à une estimation formalisée de la valeur recouvrable d'un actif dans les cas suivants :

(a) s'il est improbable que le taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur d'utilité de l'actif soit affecté par l'augmentation de ces taux de marché. Par exemple, les augmentations des taux d'intérêt à court terme peuvent ne pas avoir d'effet significatif sur le taux d'actualisation appliqué à un actif ayant une longue durée d'utilité restant à courir ;

(b) s'il est probable que le taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur d'utilité de l'actif soit affecté par l'augmentation de ces taux de marché, mais qu'une analyse antérieure de sensibilité de la valeur recouvrable montre :

(i) qu'il est invraisemblable qu'il y ait une diminution significative de la valeur recouvrable car les flux de trésorerie futurs vont eux aussi

vraisemblablement augmenter (par exemple, dans certains cas, une entité peut être en mesure de démontrer qu'elle ajuste ses produits (principalement ses produits provenant de transactions avec accords contraignants) pour compenser l'augmentation des taux du marché) ; ou

(ii) qu'il est peu probable que la diminution de la valeur recouvrable aboutisse à une perte de valeur significative.

30. S'il existe un indice montrant qu'un actif a pu se déprécier, cela peut indiquer que la durée d'utilité restant à courir, le mode d'amortissement ou la valeur résiduelle de l'actif doivent être revus et ajustés selon la Norme qui lui est applicable, même si aucune perte de valeur n'est comptabilisée au titre de cet actif.

Évaluation de la valeur recouvrable

31. Il peut être possible d'évaluer la juste valeur diminuée des coûts de sortie même s'il n'existe pas de prix coté sur un marché actif pour ~~si~~ un actif identique. Toutefois, il n'est parfois pas possible ~~d~~'évaluer la juste valeur diminuée des coûts de sortie parce qu'il n'existe aucune base permettant d'estimer de manière fiable[2] le prix auquel une transaction normale visant la vente de l'actif aurait lieu entre des participants au marché à la date d'évaluation, dans les conditions actuelles du marché. Dans un tel cas, l'entité peut utiliser la valeur d'utilité de l'actif comme valeur recouvrable.

32. Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer à la fois la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de sortie et sa valeur d'utilité. Si l'un ou l'autre de ces montants est supérieur à la valeur comptable de l'actif, l'actif ne s'est pas déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre montant.

33. Il peut être possible de déterminer la juste valeur diminuée des coûts de vente même si un actif n'est pas négocié sur un marché 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[3] 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 un tel cas, l'entité peut utiliser la valeur d'utilité de l'actif comme valeur recouvrable.

34. S'il n'existe aucune raison de penser que la valeur d'utilité d'un actif excède de façon significative sa juste valeur diminuée des coûts de sortie, on peut utiliser sa juste valeur diminuée des coûts de sortie comme valeur recouvrable. Cela sera souvent le cas lorsqu'un actif est détenu en vue d'être sorti. Cela tient au fait que la valeur d'utilité d'un actif détenu en vue d'être sorti est constituée principalement des produits nets de sortie, car il est probable que les flux de trésorerie futurs générés par l'utilisation continue de l'actif jusqu'à sa sortie seront négligeables.

---

[2] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

[3] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

35. La valeur recouvrable est déterminée pour un actif pris individuellement à moins que l'actif ne génère pas d'entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Si tel est le cas, la valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient (voir paragraphes 85 à 90), sauf :

(a) si la juste valeur de l'actif diminuée des coûts de sortie est supérieure à sa valeur comptable ; ou

(b) si l'actif bien que faisant partie d'une unité génératrice de trésorerie est susceptible de générer des flux de trésorerie à titre individuel, dans quel cas la valeur d'utilité de l'actif peut être estimée comme étant proche de sa juste valeur diminuée des coûts de sortie sous réserve de pouvoir évaluer cette juste valeur diminuée des coûts de sortie.

36. Dans certains cas, des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation raisonnable des calculs détaillés présentés dans la présente Norme pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de sortie ou la valeur d'utilité d'un actif.

Évaluation de la valeur recouvrable d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée

37. Le paragraphe 23 impose que l'entité soumette annuellement une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée à un test de dépréciation en comparant sa valeur comptable à sa valeur recouvrable, qu'il y ait un indice de dépréciation ou non. Toutefois, le calcul détaillé le plus récent de la valeur recouvrable d'un tel actif effectué lors d'une période précédente peut être utilisé dans le test de dépréciation pour cet actif pendant la période en cours, à condition qu'il soit satisfait à tous les critères suivants :

(a) si l'immobilisation incorporelle ne génère pas d'entrées de trésorerie résultant de son utilisation continue qui soient largement indépendantes de celles générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs et est par conséquent testée pour dépréciation collectivement avec l'ensemble de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle elle appartient, les actifs et les passifs constituant cette unité n'ont pas changé de manière importante depuis le calcul de la valeur recouvrable le plus récent ;

(b) le calcul le plus récent de la valeur recouvrable a abouti à un montant qui était substantiellement supérieur à la valeur comptable de l'actif ; et

(c) sur la base d'une analyse des événements qui se sont produits et des circonstances qui ont évolué depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable, il est très peu probable qu'une détermination de la valeur recouvrable actuelle aboutisse à un montant inférieur à la valeur comptable de l'actif.

Juste valeur diminuée des coûts de vente

38. [Supprimé]

39. [Supprimé]

40. [Supprimé]

41. Les coûts de sortie, autres que ceux déjà comptabilisés en tant que passifs, sont déduits pour évaluer la juste valeur diminuée des coûts de sortie. 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 et les coûts associés à la réduction ou à la restructuration d'une activité à la suite de la sortie d'un actif ne sont pas des coûts marginaux directs de sortie de l'actif.

42. Il arrive parfois que la sortie d'un actif impose à l'acheteur d'assumer un passif et que l'on dispose seulement d'une juste valeur unique diminuée des coûts de sortie, à la fois pour l'actif et le passif. Le paragraphe 89 indique comment traiter de tels cas.

Valeur d'utilité

43. **Le calcul de la valeur d'utilité d'un actif doit refléter les éléments suivants :**

(a) **une estimation des flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif ;**

(b) **les attentes relatives à des variations possibles du montant ou de l'échéance de ces flux de trésorerie futurs ;**

(c) **la valeur temps de l'argent, représentée par le taux d'intérêt sans risque actuel du marché ;**

(d) **le prix pour supporter l'incertitude inhérente à l'actif ; et**

(e) **d'autres facteurs, tels que liquidité, que les intervenants du marché refléteraient dans l'estimation des flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.**

44. L'estimation de la valeur d'utilité d'un actif implique les étapes suivantes :

(a) l'estimation des entrées et sorties de trésorerie futures devant être générées par l'utilisation continue de l'actif et par sa sortie in fine ; et

(b) l'application du taux d'actualisation approprié à ces flux de trésorerie futurs.

45. Les éléments identifiés au paragraphe 43 (b), (d) et (e) peuvent être reflétés soit comme des ajustements des flux de trésorerie futurs, soit comme des ajustements du taux d'actualisation. Quelle que soit l'approche qu'une entité adopte pour refléter les attentes concernant les variations éventuelles du montant ou de l'échéancier des flux de trésorerie futurs, le résultat doit refléter la valeur actuelle attendue des flux de trésorerie futurs, c'est-à-dire la moyenne pondérée de tous les résultats possibles. Le Guide d'application fournit des indications supplémentaires sur l'utilisation des techniques d'actualisation dans l'évaluation de la valeur d'utilité d'un actif.

Base d'estimation des flux de trésorerie futurs

46. **Pour évaluer la valeur d'utilité, une entité doit :**

(a) **établir les projections de flux de trésorerie sur la base d'hypothèses**

raisonnables et justifiables représentant la meilleure estimation de la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité de l'actif restant à courir. Un poids plus important doit être accordé aux éléments probants externes ;

(b) **établir les projections des flux de trésorerie sur la base des budgets financiers/prévisions financières les plus récents approuvés par la direction, mais en excluant les entrées ou les sorties de trésorerie futures estimées qui devraient être générées par des restructurations futures ou par l'amélioration ou l'accroissement de la performance de l'actif. Les projections établies sur la base de ces budgets/prévisions doivent couvrir une période d'une durée maximale de cinq ans, sauf si une période plus longue peut être justifiée ;**

(c) **estimer les projections de flux de trésorerie au-delà de la période couverte par les budgets/prévisions les plus récents par extrapolation des projections établies sur la base des budgets/prévisions en leur appliquant un taux de croissance stable ou décroissant pour les années futures, sauf si un taux croissant peut être justifié. Ce taux de croissance ne doit pas excéder le taux de croissance moyen à long terme pour les produits, secteurs d'activité ou pays dans lesquels l'entité exerce ses activités, ou pour le marché pour lequel l'actif est utilisé, sauf si un taux de croissance supérieur peut être justifié.**

47. La direction évalue le caractère raisonnable des hypothèses sur lesquelles ses projections de flux de trésorerie actuelles sont fondées en examinant les causes des différences entre les projections de flux de trésorerie passées et les flux de trésorerie réels. La direction doit s'assurer que les hypothèses sur lesquelles ses projections de flux de trésorerie actuelles sont fondées concordent avec les résultats réels antérieurs, à condition que les effets d'événements ultérieurs ou de circonstances qui n'existaient pas lorsque ces flux de trésorerie réels ont été générés confirment ces hypothèses.

48. Des budgets financiers/prévisions financières détaillés, explicites et fiables concernant les flux de trésorerie n'existent généralement pas pour des périodes supérieures à cinq ans. C'est pourquoi les estimations par la direction des flux de trésorerie futurs sont fondées sur les budgets/prévisions les plus récents pour une période de cinq ans au maximum. La direction peut utiliser des projections de flux de trésorerie fondées sur des budgets financiers/prévisions financières sur une période supérieure à cinq ans si elle a confiance dans la fiabilité de ces projections et si elle peut, sur la base de son expérience passée, démontrer sa capacité à prévoir les flux de trésorerie avec précision sur cette période plus longue.

49. On estime les projections de flux de trésorerie jusqu'à la fin de la durée d'utilité d'un actif par extrapolation des projections de flux de trésorerie fondées sur les budgets financiers/prévisions financières en leur appliquant un taux de croissance pour les années futures. Ce taux est stable ou décroissant à moins qu'une augmentation du taux ne concorde avec une information objective quant aux évolutions du cycle de vie d'un produit ou d'un secteur d'activité. Si cela est approprié, le taux de croissance

est nul ou négatif.

50. Lorsque les conditions sont favorables, il est probable que des concurrents pénètrent le marché et freinent la croissance. Par conséquent, les entités auront de la difficulté à dépasser le taux de croissance historique moyen sur le long terme (20 ans, par exemple) pour les produits, secteurs d'activité, ou pays dans lesquels elles exercent leurs activités, ou pour le marché sur lequel l'actif est utilisé.

51. Lorsqu'elle utilise des informations fondées sur des budgets financiers/prévisions financières, l'entité examine si ces informations reflètent des hypothèses raisonnables et justifiables représentant la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif.

Composition des estimations des flux de trésorerie futurs

52. **Les estimations des flux de trésorerie futurs doivent inclure :**

(a) **les projections des entrées de trésorerie découlant de l'utilisation continue de l'actif ;**

(b) **les projections des sorties de trésorerie nécessairement engagées pour générer les entrées de trésorerie découlant de l'utilisation continue de l'actif (y compris les sorties de trésorerie pour préparer l'actif en vue de son utilisation) et qui peuvent être directement attribuées, ou affectées à l'actif sur une base raisonnable, cohérente et permanente ; et**

(c) **les flux de trésorerie nets qui seront, s'il y a lieu, reçus (ou payés) lors de la sortie de l'actif à la fin de sa durée d'utilité.**

53. Les estimations des flux de trésorerie futurs et le taux d'actualisation reflètent des hypothèses cohérentes quant aux augmentations de prix dues à l'inflation générale. Par conséquent, si le taux d'actualisation inclut l'effet des augmentations de prix dues à l'inflation générale, les flux de trésorerie futurs sont estimés en prix courants. Si le taux d'actualisation exclut l'effet des augmentations de prix dues à l'inflation générale, les flux de trésorerie futurs sont estimés en prix constants (mais comprennent les augmentations ou diminutions de prix spécifiques futures).

54. Les projections de sorties de trésorerie comprennent les frais de l'entretien quotidien de l'actif ainsi que les frais généraux futurs pouvant être directement attribués, ou affectés sur une base raisonnable, cohérente et permanente, à l'utilisation de l'actif.

55. Lorsque la valeur comptable d'un actif ne comprend pas encore toutes les sorties de trésorerie à engager avant qu'il ne soit prêt à être mis en service ou vendu, l'estimation des sorties de trésorerie futures comprend une estimation des autres sorties de trésorerie que l'on s'attend à engager avant que l'actif ne soit prêt à être mis en service ou vendu. Tel est le cas, par exemple, pour un immeuble en construction ou pour un projet de développement non encore achevé.

56. Afin d'éviter de les prendre en compte deux fois, on exclut des estimations de flux de trésorerie futurs :

(a) les entrées de trésorerie liées à des actifs qui génèrent des entrées de trésorerie

largement indépendantes de celles de l'actif examiné (par exemple, les actifs financiers tels que les créances) ; et

(b) les sorties de trésorerie liées à des obligations qui ont déjà été comptabilisées en tant que passifs (par exemple les fournisseurs, les obligations au titre des retraites ou les provisions).

57. **Les flux de trésorerie futurs doivent être estimés pour l'actif dans son état actuel. Les estimations de flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure des entrées ou des sorties de trésorerie futures estimées qui devraient être générées par :**

(a) **une restructuration future au sujet de laquelle l'entité ne s'est pas encore engagée ; ou**

(b) **l'amélioration ou l'accroissement de la performance de l'actif.**

58. Du fait que les flux de trésorerie futurs sont estimés pour l'actif dans son état actuel, la valeur d'utilité ne reflète :

(a) ni les sorties de trésorerie futures, ni les économies de coûts y afférentes (par exemple les réductions de coûts de personnel) ni les avantages qui devraient être générés par une restructuration future au sujet de laquelle l'entité ne s'est pas encore engagée ; ou

(b) ni les sorties de trésorerie futures qui amélioreront ou accroîtront la performance de l'actif, ni les entrées de trésorerie y afférentes que l'on s'attend à voir générées par ces sorties.

59. Une restructuration est un programme qui (a) est planifié et contrôlé par la direction et (b) modifie de façon significative soit le champ d'activité d'une entité, soit la manière dont cette activité est gérée. IPSAS, 19 *Provisions, passifs éventuel*s et actifs éventuels, donne des indications qui apportent des clarifications sur le moment à partir duquel une entité s'est engagée au sujet d'une restructuration.

60. Lorsqu'une entité s'engage au sujet d'une restructuration, il est probable que certains actifs seront affectés par cette restructuration. Dès lors que l'entité s'est engagée au sujet de la restructuration :

(a) ses estimations des entrées et des sorties de trésorerie futures, pour la détermination de la valeur d'utilité, reflètent les économies de coûts et autres avantages résultant de la restructuration (sur la base des budgets financiers/prévisions financières les plus récents ayant été approuvés par la direction) ; et

(b) ses estimations de sorties de trésorerie futures au titre de la restructuration sont incluses dans une provision de restructuration selon IPSAS 19.

61. Jusqu'à ce qu'une entité engage des sorties de trésorerie qui améliorent ou accroissent la performance de l'actif, les estimations de flux de trésorerie futurs ne comprennent pas les entrées de trésorerie futures estimées que devrait générer l'augmentation des avantages économiques ou du potentiel de service liés aux sorties de trésorerie.

62. Les estimations de flux de trésorerie futurs incluent les sorties de trésorerie futures nécessaires au maintien du niveau d'avantages économiques ou du potentiel de service que devrait générer l'actif dans son état actuel. Lorsqu'une unité génératrice de trésorerie est composée d'actifs ayant chacun une durée d'utilité estimée différente, tous étant essentiels à l'activité continue de l'unité, le remplacement d'actifs à durée d'utilité plus courte est considéré comme faisant partie de l'entretien quotidien de l'unité lors de l'estimation des flux de trésorerie futurs liés à l'unité. De même, lorsqu'un actif unique est constitué de composants ayant une durée d'utilité estimée différente, le remplacement des composants à durée d'utilité plus courte est considéré comme faisant partie de l'entretien quotidien de l'actif lors de l'estimation des flux de trésorerie futurs générés par cet actif.

63. **Les estimations des flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure :**

(a) **les entrées ou sorties de trésorerie provenant d'activités de financement ; ni**

(b) **les entrées ou sorties de trésorerie liées à l'impôt sur le résultat.**

64. Les flux de trésorerie futurs estimés reflètent des hypothèses qui sont cohérentes avec le mode de détermination du taux d'actualisation. S'il en était autrement, l'effet de certaines hypothèses serait pris en compte deux fois ou ignoré. La valeur temps de l'argent étant prise en compte dans l'actualisation de flux de trésorerie futurs estimés, ces flux de trésorerie excluent les entrées ou sorties de trésorerie provenant des activités de financement. De même, puisque le taux d'actualisation est déterminé avant impôt, les flux de trésorerie futurs sont eux aussi estimés sur une base avant impôt.

65. **L'estimation des flux de trésorerie nets à recevoir (ou à payer) lors de la sortie d'un actif à la fin de sa durée d'utilité doit être le montant qu'une entité s'attend à obtenir de 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 estimés.**

66. L'estimation des flux de trésorerie nets à recevoir (ou à payer) lors de la sortie d'un actif à la fin de sa durée d'utilité est déterminée d'une manière similaire à celle de la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de sortie, à l'exception du fait que pour estimer ces flux de trésorerie nets :

(a) une entité utilise les prix pratiqués à la date de l'estimation pour des actifs similaires arrivés à la fin de leur durée d'utilité et exploités dans des conditions similaires à celles dans lesquelles l'actif sera utilisé ;

(b) l'entité ajuste ces prix pour tenir compte tant de l'effet des augmentations de prix futures dues à l'inflation générale que des augmentations ou des diminutions de prix spécifiques futures. Toutefois, si les estimations des flux de trésorerie futurs provenant de l'utilisation continue de l'actif et le taux d'actualisation ne tiennent pas compte de l'effet de l'inflation générale, l'entité exclut également cet effet de l'estimation des flux de trésorerie nets liés à la sortie.

66A. La juste valeur diffère de la valeur d'utilité. La juste valeur reflète les hypothèses

que les participants au marché utiliseraient pour fixer le prix de l'actif. En revanche, la valeur d'utilité reflète les effets de facteurs pouvant être propres à l'entité et non applicables aux entités en général. Par exemple, la juste valeur ne reflète aucun des facteurs suivants dans la mesure où ceux-ci ne seraient pas généralement accessibles aux participants au marché :

a) La valeur supplémentaire résultant du regroupement d'actifs (par exemple, la constitution d'un portefeuille d'immeubles de placement situés dans différents emplacements) ;

b) Les synergies entre l'actif évalué et d'autres actifs ;

c) Les droits légaux ou restrictions légales propres uniquement au propriétaire actuel de l'actif ; et

d) Les avantages fiscaux ou charges fiscales propres uniquement au propriétaire actuel de l'actif.

Flux de trésorerie futurs en monnaie étrangère

67. Les flux de trésorerie futurs sont estimés dans la monnaie dans laquelle ils seront générés, puis ils sont actualisés à un taux d'actualisation approprié pour cette monnaie. Une entité convertit la valeur actuelle en utilisant le cours de change au comptant à la date de calcul de la valeur d'utilité.

Taux d'actualisation

68. **Le ou les taux d'actualisation sont des taux avant impôt qui reflètent l'appréciation courante du marché :**

(a) **de la valeur temps de l'argent représentée par le taux d'intérêt sans risque actuel du marché ; et**

(b) **des risques spécifiques à l'actif, pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs n'ont pas été ajustées.**

69. Un taux qui reflète les appréciations actuelles du marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à l'actif est le taux de rendement que des investisseurs demanderaient s'ils avaient à choisir un placement qui générerait des flux de trésorerie dont le montant, l'échéancier et le profil de risques seraient équivalents à ceux que l'entité s'attend à obtenir de l'actif. Ce taux est estimé à partir du taux implicite dans des transactions actuelles du marché pour des actifs similaires à l'actif examiné. Toutefois, le ou les taux d'actualisation utilisés pour évaluer la valeur d'utilité d'un actif ne doivent pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées. S'il en était autrement, l'effet de certaines hypothèses serait pris en compte deux fois.

70. Lorsqu'une entité ne peut obtenir directement du marché un taux spécifique à un actif, elle utilise des substituts pour estimer le taux d'actualisation. Le Guide d'application fournit des indications supplémentaires concernant l'estimation du taux d'actualisation dans de tels cas.

Comptabilisation et évaluation de la perte de valeur

71. Les paragraphes 72 à 75 énoncent les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des pertes de valeur d'un actif pris individuellement autre qu'un goodwill. La comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur d'une unité génératrice de trésorerie et du goodwill sont traitées aux paragraphes 76 à 97 H.

72. **Si, et seulement si, la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable, la valeur comptable de l'actif doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Cette réduction est une perte de valeur.**

73. **Une perte de valeur doit être immédiatement comptabilisée en résultat sauf si l'actif est comptabilisé à une valeur réévaluée en application d'une autre norme (par exemple selon le modèle de la réévaluationvaleur actuelle d'IPSAS 45 ou IPSAS 31). Toute perte de valeur portant sur un actif réévalué doit être traitée comme une réduction de la réévaluation conformément à cette autre norme.**

73A. Une perte de valeur d'un actif n'ayant pas fait l'objet de réévaluation est comptabilisée dans le compte de résultat. Toutefois, une perte de valeur d'un actif réévalué est imputée dans la réserve de réévaluation dans la limite du montant de la réévaluation de cet actif individuel conformément à IPSAS 31 ou cette classe d'actif conformément IPSAS 45. Une telle perte de valeur réduit le montant de la réserve de réévaluation de cet actif individuel selon IPSAS 31 ou cette classe d'actifs conformément à IPSAS 45.

74. **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 l'impose.**

75. **Après la comptabilisation d'une perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les périodes futures, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, diminuée de sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir.**

Unités génératrices de trésorerie et goodwill

76. Les paragraphes 77 à 97H énoncent les dispositions relatives à l'identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient, ainsi qu'à la détermination de la valeur comptable et à la comptabilisation des pertes de valeur des unités génératrices de trésorerie et d'un goodwill.

Identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient

77. **S'il existe un indice qu'un actif a pu se déprécier, la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement doit être estimée. S'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement, la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient (l'unité génératrice de trésorerie de l'actif) doit être déterminée.**

78. La valeur recouvrable d'un actif pris individuellement ne peut être déterminée si :

(a) on ne peut estimer que la valeur d'utilité de l'actif soit proche de sa juste valeur diminuée des coûts de sortie (par exemple, lorsque les flux de trésorerie futurs

générés par l'utilisation continue de l'actif ne peuvent être estimés comme étant négligeables) ; et

(b) l'actif ne génère pas d'entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie d'autres actifs et ne peut pas générer des entrées de trésorerie à titre individuel.

Dans de tels cas, la valeur d'utilité et, par conséquent, la valeur recouvrable, ne peuvent être estimées que pour l'unité génératrice de trésorerie de l'actif.

79. Selon la définition donnée au paragraphe 13, l'unité génératrice de trésorerie d'un actif est le plus petit groupe d'actifs qui(a) inclut l'actif et qui (b) génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. L'identification de l'unité génératrice de trésorerie d'un actif implique une part de jugement. Si la valeur recouvrable ne peut être déterminée pour un actif pris individuellement, une entité identifie le plus petit regroupement d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes.

80. Les entrées de trésorerie sont des entrées de trésorerie et d'équivalents de trésorerie reçus de tiers extérieurs à l'entité. Pour identifier si les entrées de trésorerie générées par un actif (ou un groupe d'actifs) sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs (ou groupes d'actifs), une entité considère différents facteurs, y compris la manière dont (a) la direction gère les activités de l'entité (telle que par ligne de produits, secteur d'activité, implantation individuelle, district, ou région) ou (b) la manière dont elle prend ses décisions concernant la poursuite ou la cessation de l'exploitation des actifs et des activités de l'entité. Le Guide de mise en œuvre donne un exemple d'identification d'une unité génératrice de trésorerie.

81. **S'il existe un marché actif pour la production résultant d'un actif ou d'un groupe d'actifs, cet actif ou ce groupe d'actifs doit être identifié comme une unité génératrice de trésorerie, même si la totalité ou une partie de la production est utilisée en interne. Si les entrées de trésorerie générées par un actif ou une unité génératrice de trésorerie sont affectées par la fixation des prix de cession interne, l'entité doit utiliser la meilleure estimation par la direction des prix futurs pouvant être obtenus lors de transactions dans des conditions de concurrence normale pour estimer :**

(a) **les entrées de trésorerie futures utilisées pour déterminer la valeur d'utilité de l'actif ou de l'unité génératrice de trésorerie ; et**

(b) **les sorties de trésorerie futures utilisées pour déterminer la valeur d'utilité des autres actifs ou unités génératrices de trésorerie qui sont affectés par la fixation des prix de cession interne.**

82. Même si la totalité ou une partie de la production résultant d'un actif ou d'un groupe d'actifs est utilisée par d'autres unités de l'entité (par exemple, des produits à un stade intermédiaire dans un processus de production), cet actif ou ce groupe d'actifs constitue une unité génératrice de trésorerie distincte si l'entité peut vendre la production sur un marché actif. Cela tient au fait que l'actif ou le groupe d'actifs pourrait générer des entrées de trésorerie qui seraient largement indépendantes des

entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Lorsqu'une entité utilise les informations, fondées sur des budgets financiers/prévisions financières, relatives à une telle unité génératrice de trésorerie ou à tout autre actif ou unité génératrice de trésorerie affecté par la fixation de prix de cession interne, ces informations sont ajustées si les prix de cession interne ne reflètent pas la meilleure estimation par la direction de prix futurs pouvant être obtenus lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale.

83. **Les unités génératrices de trésorerie doivent être identifiées de façon cohérente et permanente d'une période à l'autre pour le même actif ou les mêmes types d'actifs, à moins qu'un changement ne soit justifié.**

84. Si une entité détermine qu'un actif appartient à une unité génératrice de trésorerie différente de celle à laquelle il appartenait lors de périodes antérieures ou que les types d'actifs regroupés pour constituer l'unité génératrice de trésorerie ont changé, le paragraphe 120 impose de fournir certaines informations sur l'unité génératrice de trésorerie lorsqu'une perte de valeur est comptabilisée ou reprise pour l'unité génératrice de trésorerie.

Valeur recouvrable et valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie

85. La valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie est la valeur la plus élevée entre la juste valeur diminuée des coûts de sortie de l'unité génératrice de trésorerie et sa valeur d'utilité. Pour déterminer la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie, toute référence dans les paragraphes 31 à 70 à « un actif » doit être lue comme une référence à « une unité génératrice de trésorerie ».

86. **La valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie doit être déterminée sur une base en cohérence avec la façon dont est déterminée sa valeur recouvrable.**

87. La valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie :

(a) inclut la valeur comptable des seuls actifs pouvant être directement attribués, ou affectés, sur une base raisonnable, cohérente et permanente, à l'unité génératrice de trésorerie, et qui généreront les entrées de trésorerie futures utilisées lors de la détermination de la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie ; et

(b) n'inclut pas la valeur comptable de tout passif comptabilisé, à moins que la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie ne puisse être déterminée sans prendre en compte ce passif.

Cela tient au fait que la juste valeur diminuée des coûts de sortie et la valeur d'utilité d'une unité génératrice de trésorerie sont déterminées sans prendre en compte les flux de trésorerie liés aux actifs ne faisant pas partie de l'unité génératrice de trésorerie et aux passifs ayant été comptabilisés (voir les paragraphes 41 et 56).

88. Lorsque des actifs sont regroupés pour apprécier leur caractère recouvrable, il est important d'inclure dans l'unité génératrice de trésorerie tous les actifs qui génèrent, ou sont utilisés pour générer le flux pertinent d'entrées de trésorerie. S'il en était autrement, l'unité génératrice de trésorerie pourrait apparaître intégralement recouvrable alors qu'en fait une perte de valeur s'est produite. L'Arbre de décision

illustratif permet d'illustrer, sous forme d'organigramme, le traitement d'actifs pris individuellement regroupés dans une unité génératrice de trésorerie. Dans certains cas, bien que certains actifs contribuent aux futurs flux de trésorerie estimés d'une unité génératrice de trésorerie, ils ne peuvent pas être affectés à l'unité génératrice de trésorerie de manière raisonnable et cohérente. Cela pourrait être le cas d'un goodwill. Les paragraphes 90A à 90O expliquent comment traiter ces actifs lors du test de dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie.

89. Il peut être nécessaire de considérer certains passifs comptabilisés pour déterminer la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie. Cela peut se produire si la sortie d'une unité génératrice de trésorerie imposait à l'acheteur d'assumer le passif. Dans ce cas, la juste valeur diminuée des coûts de sortie (ou le flux de trésorerie estimé, généré par la sortie in fine) de l'unité génératrice de trésorerie est le prix de vente estimé pour les actifs de l'unité génératrice de trésorerie avec le passif, diminué des coûts de sortie. Afin de permettre une comparaison significative entre la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie et sa valeur recouvrable, la valeur comptable du passif est déduite pour déterminer tant la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie que sa valeur comptable.

90. Pour des raisons pratiques, la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie est parfois déterminée après la prise en compte (a) d'actifs qui ne font pas partie de l'unité génératrice de trésorerie (par exemple, créances ou autres actifs financiers) ou (b) des passifs qui ont été comptabilisés (par exemple, fournisseurs, obligations au titre des retraites ou autres provisions). Dans de tels cas, la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie est majorée de la valeur comptable de ces actifs et diminuée de la valeur comptable de ces passifs.

Goodwill

Affectation de goodwill aux unités génératrices de trésorerie

90A. **Pour réaliser les tests de dépréciation, le goodwill acquis lors d'une acquisition doit, à compter de la date d'acquisition, être affecté à chacune des unités génératrices de trésorerie, ou à chacun des groupes d'unités génératrices de trésorerie, de l'acquéreur, qui doit bénéficier des synergies du regroupement, que d'autres actifs ou passifs de l'activité acquise soient ou non affectés à ces unités ou groupes d'unités. Lorsqu'un goodwill est acquis lors de l'acquisition d'une activité non génératrice de trésorerie qui donne lieu à une réduction des sorties nettes de trésorerie de l'acquéreur, l'acquéreur doit être considéré comme étant l'unité génératrice de trésorerie. Sauf lorsque le goodwill se rapporte à l'acquisition d'une activité non génératrice de trésorerie, chaque unité ou groupe d'unités à laquelle (auquel) le goodwill est ainsi affecté doit :**

(a) **représenter, au sein de l'entité, le niveau le plus bas auquel le goodwill est suivi pour des besoins de gestion interne ; et**

(b) **ne doit pas être plus grand qu'un secteur opérationnel selon la définition visée au paragraphe 9 d'IPSAS 18, *Information sectorielle*.**

90B. Le goodwill comptabilisé lors d'une acquisition est un actif représentant les avantages économiques futurs découlant d'autres actifs acquis lors d'une acquisition

qui ne sont pas identifiés individuellement ni comptabilisés séparément. Le goodwill ne génère pas de flux de trésorerie, ni de réductions de sorties nettes de trésorerie, indépendamment d'autres actifs ou groupes d'actifs, et contribue souvent aux flux de trésorerie de plusieurs unités génératrices de trésorerie. Il n'est parfois pas possible d'affecter le goodwill sur une base non-arbitraire à des unités génératrices de trésorerie prises individuellement, mais uniquement à des groupes d'unités génératrices de trésorerie. Il s'ensuit qu'au sein de l'entité, le niveau le plus bas auquel le goodwill est suivi pour des besoins de gestion interne comprend parfois plusieurs unités génératrices de trésorerie auxquelles se rapporte le goodwill, mais auxquelles il ne peut être affecté. Les références des paragraphes 90D à 90O et 97A à 97H à une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill est affecté doivent être lues comme des références s'appliquant également à un groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel est affecté un goodwill. Lorsque le goodwill est acquis lors de l'acquisition d'une activité non génératrice de trésorerie qui entraîne une réduction des sorties nettes de trésorerie de l'acquéreur, les références des paragraphes 90D à 90O et 97A à 97H à une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill est affecté doivent être lues comme des références s'appliquant également à l'acquéreur.

90C. L'application des dispositions du paragraphe 90A conduit à effectuer un test de dépréciation du goodwill à un niveau qui reflète la façon dont une entité gère ses activités et auquel le goodwill serait naturellement associé. Par conséquent, il n'est en général pas nécessaire de développer des systèmes d'informations supplémentaires.

90D. Une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill est affecté pour les besoins des tests de dépréciation peut ne pas coïncider avec le niveau auquel le goodwill est affecté selon IPSAS 4, Effets des variations des cours des monnaies étrangères, aux fins d'évaluer les profits et les pertes en monnaies étrangères. Par exemple, si une entité est tenue par IPSAS 4 d'affecter un goodwill à des niveaux relativement bas pour évaluer les profits et les pertes en monnaies étrangères, elle n'est pas pour autant tenue de tester la dépréciation du goodwill à ce même niveau à moins qu'elle ne suive également le goodwill à ce niveau pour ses besoins de gestion interne.

90E. **Si l'affectation initiale du goodwill acquis lors d'une acquisition ne peut pas être achevée avant la fin de l'exercice au cours duquel l'acquisition est effective, l'affectation initiale doit être achevée avant la fin du premier exercice commençant après la date d'acquisition.**

90F. Selon IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*, si la comptabilisation initiale d'une acquisition ne peut être déterminée que provisoirement au plus tard à la fin de la période au cours de laquelle le regroupement est effectif, l'acquéreur :

(a) comptabilise l'acquisition à l'aide de ces valeurs provisoires ; et

(b) comptabilise tous les ajustements apportés à ces valeurs provisoires comme le résultat de l'achèvement de la comptabilisation initiale au cours de la période d'évaluation, laquelle ne doit pas dépasser douze mois à compter de la date

d'acquisition.

En pareils cas, il pourrait également ne pas être possible d'achever l'affectation initiale du goodwill comptabilisé lors de l'acquisition avant la fin de l'exercice au cours duquel le regroupement est effectif. Lorsque tel est le cas, l'entité fournit les informations requises au paragraphe 122A.

90G. **Si un goodwill a été affecté à une unité génératrice et que l'entité cède une activité au sein de cette unité, le goodwill associé à l'activité cédée doit être :**

(a) **inclus dans la valeur comptable de l'activité lors de la détermination du profit ou de la perte sur la cession ; et**

(b) évalué sur la base des valeurs relatives de l'activité cédée et de la quote-part de l'unité génératrice de trésorerie conservée, sauf si l'entité peut démontrer qu'une autre méthode reflète de façon plus satisfaisante le goodwill associé à l'activité cédée.

90H. **Si une entité réorganise la structure de son information financière d'une façon qui modifie la composition d'une ou plusieurs unités génératrices de trésorerie auxquelles un goodwill a été affecté, le goodwill doit être réaffecté aux unités concernées. Cette réaffectation sera exécutée en utilisant une approche fondée sur la valeur relative, similaire à celle employée lorsqu'une entité cède une activité au sein d'une unité génératrice de trésorerie, sauf si l'entité peut démontrer qu'une autre méthode reflète de façon plus satisfaisante le goodwill associé aux unités à l'issue de leur réorganisation.**

Tests de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill

90I. **Lorsque, selon la description visée au paragraphe 90B, un goodwill se rapporte à une unité génératrice de trésorerie mais n'a pas été affecté à cette unité, la dépréciation de cette unité doit être testée chaque fois qu'il existe un indice d'une éventuelle perte de valeur de l'unité, en comparant la valeur comptable de l'unité, en excluant le goodwill, à sa valeur recouvrable. Toute perte de valeur doit être comptabilisée selon les dispositions du paragraphe 91.**

90J. Si une unité génératrice de trésorerie décrite au paragraphe 90I intègre, dans sa valeur comptable, une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité indéterminée ou qui n'est pas encore prête à être utilisée et qu'un test de dépréciation de cette immobilisation ne peut être effectué que dans le cadre de l'unité génératrice de trésorerie, le paragraphe 23 impose que la dépréciation de l'unité soit, elle aussi, testée tous les ans.

90K. **Une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté doit être soumise à un test de dépréciation tous les ans ainsi que toutes les fois qu'il existe un indice d'une éventuelle dépréciation de l'unité, en comparant la valeur comptable de l'unité, goodwill compris, à sa valeur recouvrable. Si la valeur recouvrable de l'unité excède sa valeur comptable, l'unité et le goodwill qui lui est affecté doivent être considérés comme ne s'étant pas dépréciés. Si la valeur comptable de l'unité excède sa valeur recouvrable, l'entité doit comptabiliser la perte de valeur selon les dispositions du paragraphe 91.**

Échéancier des tests de dépréciation

90L. **Le test de dépréciation annuel d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté peut être effectué à tout moment pendant un exercice, à condition que le test soit effectué au même moment tous les ans. Diverses unités génératrices de trésorerie peuvent être soumises à un test de dépréciation à des moments différents. Toutefois, si une partie ou la totalité du goodwill affecté à une unité génératrice de trésorerie était acquis lors d'une acquisition lors de l'exercice courant, la dépréciation de cette unité doit être testée avant la fin de cet exercice.**

90M. **Si les actifs composant l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté sont soumis à un test de dépréciation au même moment que l'unité comprenant le goodwill, leur dépréciation sera testée avant celle de l'unité comprenant le goodwill. De même, si les unités génératrices de trésorerie constituant un groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel un goodwill a été affecté sont soumises à un test de dépréciation au même moment que le groupe d'unités comprenant le goodwill, la dépréciation des unités prises individuellement sera testée avant celle du groupe d'unités génératrices de trésorerie comprenant le goodwill.**

90N. Au moment du test de dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté, il peut exister un indice de dépréciation d'un actif au sein de l'unité comprenant le goodwill. En pareils cas, l'entité commence par réaliser un test de dépréciation de cet actif et comptabilise une éventuelle perte de valeur relative à cet actif avant de tester la dépréciation de l'unité génératrice de trésorerie comprenant le goodwill. De même, il peut exister un indice de dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie au sein d'un groupe d'unités comprenant le goodwill. En pareils cas, l'entité commence par réaliser un test de dépréciation de cette unité génératrice de trésorerie et comptabilise une éventuelle perte de valeur relative à cette unité avant de tester la dépréciation du groupe d'unités auquel le goodwill est affecté.

90O. **Le calcul détaillé le plus récent effectué lors d'une période précédente de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté peut être utilisé lors du test de dépréciation de cette unité pendant la période courante, à condition que tous les critères suivants soient satisfaits :**

(a) **les actifs et les passifs constituant l'unité n'ont pas sensiblement varié depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable ;**

(b) **le calcul le plus récent de la valeur recouvrable a abouti à un montant qui excède, de façon substantielle, la valeur comptable de l'unité ; et**

(c) **sur la base d'une analyse des événements qui se sont produits et de l'évolution des circonstances depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable, il est très peu probable que la détermination de la valeur recouvrable courante soit inférieure à la valeur comptable courante de l'unité.**

Perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie

91. **Une perte de valeur doit être comptabilisée pour une unité génératrice de trésorerie (le plus petit groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel un goodwill a été affecté) si, et seulement si, la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est inférieure à sa valeur comptable. La perte de valeur doit être répartie, en réduction de la valeur comptable des actifs composant l'unité (du groupe d'unités) dans l'ordre suivant :**

(a) **d'abord, en réduction de la valeur comptable de tout goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie (du groupe d'unités) ; et**

(b) **ensuite, aux autres actifs de l'unité (du groupe d'unités) au prorata, sur la base de la valeur comptable de chaque actif composant l'unité.**

Ces réductions des valeurs comptables doivent être traitées comme des pertes de valeur d'actifs pris individuellement et comptabilisées selon le paragraphe 73.

92. **Pour répartir une perte de valeur selon le paragraphe 91, une entité ne doit pas réduire la valeur comptable d'un actif en dessous du plus élevé de :**

(a) **sa juste valeur diminuée des coûts de sortie (si on peut la déterminer) ;**

(b) **sa valeur d'utilité (si on peut la déterminer) ; et**

(c) **zéro.**

Le montant de la perte de valeur qui, sinon, aurait été affecté à l'actif, doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité (du groupe d'unités).

93. **Lorsqu'un actif non générateur de trésorerie contribue à une unité génératrice de trésorerie, une fraction de la valeur comptable de l'actif non générateur de trésorerie doit être affectée à la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie préalablement à l'estimation de la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie. La valeur comptable de l'actif non générateur de trésorerie à la clôture doit tenir compte de toute perte de valeur déterminée selon les dispositions d'IPSAS 21.**

94. Si la valeur recouvrable d'un actif pris individuellement ne peut être déterminée (voir le paragraphe 78) :

(a) une perte de valeur est comptabilisée pour l'actif si sa valeur comptable est supérieure à la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de sortie et celle résultant des procédures de répartition décrites aux paragraphes 91 à 93 ; et

(b) aucune perte de valeur n'est comptabilisée pour l'actif si l'unité génératrice de trésorerie correspondante ne s'est pas dépréciée. Ce principe s'applique même si la juste valeur de l'actif diminuée des coûts de sortie est inférieure à sa valeur comptable.

95. Dans certain cas, des actifs non générateurs de trésorerie contribuent à une unité génératrice de trésorerie. Selon les dispositions de la présente Norme, un actif non générateur de trésorerie compris dans une unité génératrice de trésorerie soumise à un test de dépréciation, fait l'objet d'un test de dépréciation conformément à

IPSAS 21. Suite à ce test de dépréciation, une fraction de la valeur comptable de l'actif non générateur de trésorerie est incorporée à la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie. La fraction reflète la contribution du potentiel de service de l'actif non générateur de trésorerie à l'unité génératrice de trésorerie. Toute perte de valeur de l'unité génératrice de trésorerie doit ensuite être répartie au prorata entre les actifs générateurs de trésorerie de l'unité génératrice de trésorerie, dans les limites indiquées au paragraphe 92. L'actif non générateur de trésorerie ne fait pas l'objet d'une perte de valeur au-delà de celle déterminée selon IPSAS 21.

96. [Supprimé]

97. **Après l'application des dispositions des paragraphes 91 à 93, un passif doit être comptabilisé pour tout montant non réparti d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie si, et seulement si, cela est imposé par une autre Norme.**

Tests de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill et des participations ne donnant pas le contrôle

97A. Selon IPSAS 40, l'acquéreur évalue et comptabilise le goodwill à compter de la date d'acquisition comme l'excédent de (a) sur (b) selon la description suivante :

(a) La somme de :

(i) la contrepartie transférée évaluée selon IPSAS 40, qui exige généralement la juste valeur à la date d'acquisition ;

(ii) le montant de toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'activité acquise évaluée selon IPSAS 40 ; et

(iii) dans le cas d'une acquisition par étapes, la juste valeur à la date d'acquisition de la part de capitaux propres précédemment détenue par l'acquéreur dans l'activité acquise.

(b) Le solde net des montants à la date d'acquisition d'actifs acquis et de passifs repris identifiables évalués selon IPSAS 40.

Affectation du goodwill

97B. Le paragraphe 90A de la présente Norme prévoit que le goodwill acquis lors d'une acquisition soit affecté à chacune des unités génératrices de trésorerie de l'acquéreur, ou à chacun des groupes d'unités génératrices de trésorerie de l'acquéreur, qui doit bénéficier des synergies du regroupement, que d'autres actifs ou passifs de l'activité acquise soient ou non affectés à ces unités ou groupes d'unités. Il est possible que certaines synergies découlant d'une acquisition soient affectées à une unité génératrice de trésorerie dans laquelle la participation ne donnant pas le contrôle ne détient pas d'intérêt.

Tests de dépréciation

97C. Un test de dépréciation implique de comparer la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie à sa valeur comptable.

97D. Si une entité évalue des participations ne donnant pas le contrôle comme son pourcentage de participation dans les actifs nets identifiables d'une entité contrôlée à la date d'acquisition, plutôt qu'à la juste valeur, le goodwill attribuable aux participations ne donnant pas le contrôle est inclus dans la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie associée, mais n'est pas comptabilisé dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante. Par conséquent, une entité doit majorer la valeur comptable du goodwill affecté à l'unité afin d'y intégrer le goodwill attribuable à la participation ne donnant pas le contrôle. Cette valeur comptable ajustée est alors comparée à la valeur recouvrable de l'unité afin de déterminer une éventuelle dépréciation de l'unité génératrice de trésorerie.

Affectation d'une perte de valeur

97E. Le paragraphe 91 prévoit que toute perte de valeur identifiée soit d'abord imputée en réduction de la valeur comptable du goodwill affecté à l'unité, puis aux autres actifs de l'unité au prorata, sur la base de la valeur comptable de chaque actif composant l'unité.

97F. Si une entité contrôlée, ou une partie d'une entité contrôlée, détenant une participation ne donnant pas le contrôle est elle-même une unité génératrice de trésorerie, la perte de valeur est répartie entre l'entité contrôlante et la participation ne donnant pas la contrôle sur la même base que celle servant à la répartition du résultat.

97G. Si une entité contrôlée, ou une partie d'une entité contrôlée, qui détient une participation ne donnant pas le contrôle fait partie d'une unité génératrice de trésorerie plus importante, les pertes de valeur du goodwill sont réparties entre les parties de l'unité génératrice de trésorerie qui détiennent une participation ne donnant pas le contrôle et les parties qui n'en détiennent pas. Les pertes de valeur doivent être affectées aux parties de l'unité génératrice de trésorerie sur la base :

(a) dans la mesure où la dépréciation se rapporte au goodwill de l'unité génératrice de trésorerie, des valeurs comptables relatives du goodwill des parties avant la dépréciation ; et

(b) dans la mesure où la dépréciation se rapporte aux actifs identifiables de l'unité génératrice de trésorerie, des valeurs comptables relatives des actifs nets identifiables des parties avant la dépréciation. Toute dépréciation de la sorte est affectée aux actifs des parties de chaque unité au prorata, sur la base de la valeur comptable de chaque actif de la partie concernée.

Dans les parties détenant une participation ne donnant pas le contrôle, la perte de valeur est répartie entre l'entité contrôlante et la participation ne donnant pas le contrôle sur la même base que celle utilisée pour la répartition du résultat.

97H. Si une perte de valeur attribuable à une participation ne donnant pas le contrôle se rapporte à un goodwill qui n'est pas comptabilisé dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante (voir paragraphe 97D), cette dépréciation n'est pas comptabilisée comme une perte de valeur du goodwill. En pareils cas, seule la perte de valeur se rapportant au goodwill qui est affecté à l'entité contrôlante est comptabilisée en tant que perte de valeur du goodwill.

Reprise d'une perte de valeur

98. Les paragraphes 95 à 105 exposent les dispositions concernant la reprise d'une perte de valeur comptabilisée pour un actif ou une unité génératrice de trésorerie au cours de périodes antérieures. Bien que l'expression « un actif » y soit utilisée, ces dispositions s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie. Des dispositions supplémentaires sont exposées aux paragraphes 106 à 109 pour un actif pris individuellement et aux paragraphes 110 et 111 pour une unité génératrice de trésorerie et aux paragraphes 111A et 111B pour un goodwill.

99. **Une entité doit déterminer, à chaque clôture, s'il existe un indice qu'une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de cet actif**.

100. **Pour déterminer s'il existe un quelconque indice qu'une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif autre qu'un goodwill est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué, une entité doit, au minimum, considérer les indices suivants :**

Sources d'informations externes

(a) **il existe des indicatios observables durant la période, la valeur de marché de l'actif a augmenté de façon importante ;**

(b) **des changements importants ayant un effet favorable sur l'entité sont survenus au cours de la période, ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique, juridique ou de marché dans lequel elle exerce ses activités ou dans le marché auquel l'actif est dévolu ;**

(c) **les taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendement du marché ont diminué durant la période et il est probable que ces diminutions affecteront le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité de l'actif et augmenteront de façon significative la valeur recouvrable de l'actif.**

Sources d'informations internes

(d) **des changements importants ayant un effet favorable sur l'entité sont survenus au cours de la période, ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation actuels ou attendus de l'actif. Ces changements incluent les coûts engagés pendant la période pour améliorer ou accroître la performance de l'actif ou pour restructurer l'activité à laquelle appartient l'actif;**

(da) **la décision de reprendre la construction précédemment interrompue de l'actif avant qu'il ne soit achevé ou prêt à être mis en service ; et**

(e) **des éléments probants provenant du système d'information interne montrent que la performance économique de l'actif est ou sera meilleure que celle attendue.**

101. Les indices d'une diminution potentielle de la perte de valeur au paragraphe 100 sont ceux utilisés pour les indices d'une perte de valeur potentielle au paragraphe 25.

102. S'il existe un indice qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif autre qu'un goodwill est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué, cela peut indiquer qu'il faudrait examiner et ajuster (a) la durée d'utilité restant à courir, (b) le mode d'amortissement ou (c) la valeur résiduelle selon la norme applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur de l'actif n'est reprise.

103. **Une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif autre qu'un goodwill doit être reprise si, et seulement si, il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable de l'actif depuis la dernière comptabilisation d'une perte de valeur. Si tel est le cas, la valeur comptable de l'actif doit être augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable exception faite des dispositions décrites au paragraphe 106. Cette augmentation constitue une reprise de perte de valeur.**

104. Une reprise de perte de valeur reflète une augmentation du potentiel de service estimé d'un actif, résultant soit de son utilisation, soit de sa vente, depuis la date à laquelle une entité a comptabilisé pour la dernière fois une perte de valeur pour cet actif. Une entité doit identifier le changement d'estimation qui conduit à l'augmentation du potentiel de service estimé. Des exemples de changements d'estimation incluent :

(a) un changement de la base utilisée pour la détermination de la valeur recouvrable (cette base pouvant être soit la juste valeur diminuée des coûts de sortie ou la valeur d'utilité) ;

(b) si la valeur recouvrable était fondée sur la valeur d'utilité, un changement du montant ou de l'échéancier des flux de trésorerie futurs estimés ou du taux d'actualisation ; ou

(c) si la valeur recouvrable était fondée sur la juste valeur diminuée des coûts de sortie, un changement d'estimation des composantes de la juste valeur diminuée des coûts de sortie.

105. La valeur d'utilité d'un actif peut devenir supérieure à sa valeur comptable simplement parce que la valeur actuelle des entrées de trésorerie futures augmente au fur et à mesure que celles-ci se rapprochent. Toutefois, le potentiel de service de l'actif n'a pas augmenté. Par conséquent, une perte de valeur n'est pas reprise du simple fait du passage du temps (parfois nommé « désactualisation (« même si la valeur recouvrable de l'actif devient supérieure à sa valeur comptable.

Reprise d'une perte de valeur d'un actif pris individuellement

106. **La valeur comptable d'un actif autre qu'un goodwill augmentée en raison de la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs.**

107. Toute augmentation de la valeur comptable d'un actif autre qu'un goodwill au-delà de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si

aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours d'exercices antérieurs est une réévaluation. Pour comptabiliser une telle réévaluation, une entité applique la norme applicable à cet actif.

108. **Une reprise de perte de valeur d'un actif doit être comptabilisée immédiatement dans le résultat, sauf si l'actif est comptabilisé à sa valeur réévaluée, en application d'une autre norme (par exemple en accord avec le modèle de la valeur actuelle de IPSAS 45 et IPSAS 31). Toute reprise de perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation conformément à cette autre norme.**

108A. Une reprise de perte de valeur d'un actif réévalué est comptabilisée directement dans la réserve de réévaluation ; elle augmente la réserve de réévaluation de cet actif individuel conformément à IPSAS 31 ou cette catégorie d'actifs conformément à IPSAS 45. Toutefois, dans la mesure où une perte de valeur d'un actif réévalué appartenant à la même catégorie d'actifs a été antérieurement comptabilisée en résultat, une reprise de perte de valeur est également comptabilisée dans le compte de résultat conformément à IPSAS 31 ou IPSAS 45.

109. **Après la comptabilisation d'une reprise de perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les périodes futures, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, diminuée de sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), soit répartie de façon systématique sur la durée d'utilité restant à courir.**

Reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie

110. **La reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie doit être répartie entre les actifs de l'unité, à l'exception du goodwill, au prorata des valeurs comptables de ces actifs. Ces augmentations de valeurs comptables doivent être traitées comme des reprises de pertes de valeur d'actifs pris individuellement et comptabilisées selon le paragraphe 110. Aucune affectation même partielle du montant de la reprise à un actif non générateur de trésorerie contribuant un potentiel de service à une unité génératrice de trésorerie n'est admise.**

111. **Lors de la répartition d'une reprise de perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie selon le paragraphe 110, la valeur comptable d'un actif ne doit pas être augmentée au-delà du plus faible :**

(a) **de sa valeur recouvrable (si on peut la déterminer) ; et**

(b) **de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours de périodes antérieures.**

Le montant de la reprise de la perte de valeur qui, sinon, aurait été affecté à l'actif, doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité, à l'exception du **goodwill.**

Reprise d'une perte de valeur pour le Goodwill

111A. **Une perte de valeur comptabilisée pour un goodwill n'est pas reprise au cours**

d'un exercice ultérieur.

111B. IPSAS 31 interdit la comptabilisation d'un goodwill généré en interne. Il est probable qu'une augmentation de la valeur recouvrable d'un goodwill au cours des exercices suivant la comptabilisation d'une perte de valeur concernant ce goodwill soit considérée comme une augmentation du goodwill généré en interne, et non comme une reprise de perte de valeur comptabilisée pour le goodwill acquis.

Requalification des actifs

112. **La requalification d'un actif générateur de trésorerie en actif non générateur de trésorerie ou l'inverse ne doit s'effectuer que lorsqu'il existe une preuve évidente justifiant une telle requalification. Une requalification ne justifie pas en soi le déclenchement d'un test de dépréciation ou la reprise d'une perte de valeur.** À **la clôture suivant la requalification, une entité doit prendre en considération, au minimum, les indices listés au paragraphe 25.**

113. Dans certaines circonstances, une entité du secteur public peut estimer qu'il est opportun de requalifier un actif générateur de trésorerie en actif non générateur de trésorerie. Par exemple, une installation de traitement des effluents initialement construite pour traiter des effluents industriels provenant d'une zone industrielle à des tarifs commerciaux utilisait sa capacité excédentaire pour traiter à titre gratuit les effluents domestiques provenant d'une unité de logements sociaux. Suite à la fermeture récente de la zone industrielle, le site sera réaménagé, à l'avenir, pour la construction de logements sociaux. En raison de la fermeture de la zone industrielle, l'entité du secteur public décide de requalifier l'installation de traitement des effluents en actif non générateur de trésorerie.

Informations à fournir

114. **Une entité doit fournir une information sur les critères retenus pour distinguer les actifs générateurs de trésorerie des actifs non générateurs de trésorerie**.

115. **Pour chaque catégorie d'actifs, l'entité doit fournir :**

(a) **le montant des pertes de valeur comptabilisées en résultat au cours de la période 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 en résultat au cours de la période et le(s) poste(s) de l'état de la performance financière dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont reprises.**

(c) **Le montant des pertes de valeur des actifs réévalués comptabilisées dans la réserve de réévaluation au cours de l'exercice ; et**

(d) **Le montant des reprises des pertes de valeur des actifs réévalués comptabilisées dans la réserve de réévaluation au cours de l'exercice.**

116. Dans certains cas il ne sera peut-être pas évident de déterminer si un actif est détenu dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale. Cette appréciation est nécessaire afin de déterminer s'il convient d'appliquer la présente Norme ou IPSAS 21. Le paragraphe 114 impose à une entité de fournir une information sur les

critères retenus pour distinguer les actifs générateurs de trésorerie des actifs non générateurs de trésorerie.

117. Une catégorie d'actifs est un regroupement d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre des activités d'une entité qui est présenté comme un seul élément pour les besoins de l'information dans les états financiers.

118. Les informations imposées par le paragraphe 115 peuvent être présentées avec d'autres informations fournies pour la catégorie d'actifs. Par exemple, ces informations peuvent être incluses dans le rapprochement des valeurs comptables des immobilisations corporelles à l'ouverture et à la clôture de la période imposé par IPSAS 45.

119. **Une entité qui fournit des informations sectorielles selon IPSAS 18, *Information sectorielle* doit indiquer ce qui suit, pour chaque secteur selon le modèle adopté par l'entité :**

(a) **le montant des pertes de valeur comptabilisées en résultat au cours de la période ;**

(b) **le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées en résultat net au cours de la période.**

120. **Une entité doit fournir les informations suivantes pour chaque perte de valeur significative comptabilisée ou reprise au cours de la période concernant un actif générateur de trésorerie (goodwill compris) ou une unité génératrice de trésorerie :**

(a) **les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la perte de valeur ;**

(b) **le montant de la perte de valeur comptabilisée ou reprise ;**

(c) **pour un actif générateur de trésorerie :**

(i) **la nature de l'actif, et**

(ii) **si l'entité communique des informations sectorielles selon IPSAS 18, le secteur à présenter selon le modèle adopté par l'entité auquel l'actif appartient ;**

(d) **pour une unité génératrice de trésorerie :**

(i) **une description de l'unité génératrice de trésorerie (par exemple, s'il s'agit d'une ligne de produits, d'une usine, d'une activité, d'une zone géographique ou d'un secteur à présenter),**

(ii) **le montant de la perte de valeur comptabilisée ou reprise par catégorie d'actifs et, si l'entité communique des informations sectorielles selon IPSAS 18, par secteur à présenter selon le modèle adopté par l'entité ; et**

(iii) **si le regroupement d'actifs composant l'unité génératrice de trésorerie a changé depuis l'estimation précédente de la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie (le cas échéant), une**

description du mode actuel et du mode antérieur de regroupement des actifs ainsi que les raisons ayant conduit à changer le mode d'identification de l'unité génératrice de trésorerie ;

(e) **si la valeur recouvrable de l'actif (de l'unité génératrice de trésorerie) est sa juste valeur diminuée des coûts de sortie ou sa valeur d'utilité ;**

(f) **lorsque la valeur recouvrable est la juste valeur diminuée des coûts de sortie, l'entité doit fourir les informations suivantes :**

i) le niveau de la hiérarchie des justes valeurs (voir IPSAS 46) dans lequel l'évaluation de la juste valeur de l'actif (de l'unité génératrice de trésorerie) est classée dans son intégralité (sans tenir compte du fait que les « coûts de sortie » soient observables ou non) ;

ii) pour les évaluations de la juste valeur classées dans les niveaux 2 et 3 de la hiérarchie des justes valeurs, une description de la ou des techniques d'évaluation utilisées pour mesurer la juste valeur diminuée des coûts de sortie. Lorsqu'un changement de technique d'évaluation est intervenu, l'entité doit indiquer ce changement ainsi que les raisons l'ayant motivé ; et

iii) pour les évaluations de la juste valeur classées dans les niveaux 2 et 3 de la hiérarchie des justes valeurs, chacune des hypothèses clés sur lesquelles la direction a fondé sa détermination de la juste valeur diminuée des coûts de sortie. Les hypothèses clés sont celles auxquelles le montant recouvrable de l'actif (de l'unité génératrice de trésorerie) est le plus sensible. L'entité doit également indiquer le ou les taux d'actualisation utilisés dans l'évaluation actuelle et dans l'évaluation précédente lorsque la juste valeur diminuée des coûts de sortie est déterminée à l'aide d'une technique fondée sur la valeur actualisée.

(g) **lorsque la valeur recouvrable est la valeur d'utilité, le ou les taux d'actualisation utilisés dans l'estimation actuelle et dans l'estimation précédente (le cas échéant) de la valeur d'utilité.**

121. **Une entité doit communiquer les informations suivantes concernant le total des pertes de valeur et le total des reprises de pertes de valeur comptabilisées au cours de la période au titre desquelles aucune information n'est fournie selon le paragraphe 120 :**

(a) **les principales catégories d'actifs affectés par les pertes de valeur et les principales catégories d'actifs affectés par les reprises de pertes de valeur ;**

(b) **les principaux événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ces pertes de valeur et ces reprises de pertes de valeur.**

122. Une entité est encouragée à fournir les principales hypothèses utilisées pour déterminer la valeur recouvrable des actifs pendant la période. Toutefois, le paragraphe 123 impose à une entité de fournir des informations sur les estimations utilisées pour évaluer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie

lorsqu'un goodwill ou une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée est incluse dans la valeur comptable de cette unité.

122A. **Si, selon les dispositions du paragraphe 90E, une partie du goodwill acquis lors d'une acquisition au cours de la période n'a pas été affectée à une unité génératrice de trésorerie (ou à un groupe d'unités) à la fin de la période de reporting, la valeur du goodwill non affecté doit être indiquée ainsi que les raisons pour lesquelles ce montant demeure non affecté.**

Informations à fournir sur les estimations utilisées pour évaluer les valeurs recouvrables d'unités génératrices de trésorerie comprenant des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée

123. **Une entité doit fournir les informations imposées par les paragraphes** (a) **à** (f) **pour chaque unité génératrice de trésorerie (groupe d'unités) pour laquelle (lequel) la valeur comptable du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée affecté(es) à cette unité (ce groupe d'unités) est importante par comparaison à la valeur comptable totale du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée de l'entité :**

(a) **la valeur comptable du goodwill affecté à l'unité (au groupe d'unités) ;**

(b) **la valeur comptable des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée, affectées à l'unité (au groupe d'unités) ;**

(c) **la base sur laquelle la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) a été déterminée (soit la valeur d'utilité ou la juste valeur diminuée des coûts de sortie) ;**

(d) **lorsque la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est basée sur la valeur d'utilité :**

(i) **chacune des hypothèses clés sur lesquelles la direction a fondé ses projections des flux de trésorerie pour la période couverte par les budgets/prévisions les plus récents. Les hypothèses clés sont celles auxquelles la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est le plus sensible ;**

(ii) **une description de l'approche de la direction pour déterminer la ou les valeurs affectées à chaque hypothèse clé, si ces valeurs reflètent l'expérience passée ou, si cela est approprié, si elles concordent avec des sources d'informations externes, et, si tel n'est pas le cas, comment et pourquoi elles diffèrent de l'expérience passée ou des sources d'informations externes ;**

(iii) **la période sur laquelle la direction a projeté les flux de trésorerie sur la base des budgets financiers/prévisions financières approuvés par la direction et, lorsqu'une période supérieure à cinq ans est utilisée pour une unité génératrice de trésorerie (un groupe d'unités), une explication de la justification de ce choix d'une période plus longue ;**

(iv) **le taux de croissance utilisé pour extrapoler les projections de flux de trésorerie au-delà de la période couverte par les budgets/prévisions les plus récents, et la justification de ce taux de croissance lorsqu'il est supérieur au taux de croissance moyen à long terme concernant les produits, les secteurs d'activité, ou le ou les pays dans lesquels l'entité exerce ses activités, ou concernant le marché auquel l'unité (le groupe d'unités) est dévolu ;**

(v) **le ou les taux d'actualisation appliqués aux projections de flux de trésorerie ;**

(e) **lorsque la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est fondée sur la juste valeur diminuée des coûts de sortie, la ou les méthode techniques utilisées pour évaluer la juste valeur diminuée des coûts de sortie. Lorsque la juste valeur diminuée des coûts de de sortie n'est pas évaluée en utilisant un prix coté pour ~~l'~~une unité (ou un groupe d'unités identiques), l'entité doit fournir également les informations suivantes :**

(i) **chaque hypothèse clé sur laquelle la direction a fondé sa détermination de la juste valeur diminuée des coûts de sortie. Les hypothèses clés sont celles auxquelles la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est le plus sensible,**

(ii) **une description de l'approche de la direction pour déterminer la ou les valeurs affectées à chaque hypothèse clé, si ces valeurs reflètent l'expérience passée ou, si cela est approprié, si elles concordent avec des sources d'informations externes, et, si tel n'est pas le cas, comment et pourquoi elles diffèrent de l'expérience passée ou des sources d'informations externes.**

(iia) **Le niveau de la hiérarchie des justes valeurs (voir IPSAS 46) dans lequel l'évaluation de la juste valeur est classée dans son intégralité (sans tenir compte du caractère observable ou non des « coûts de sortie »).**

(iib) **Lorsqu'un changement de technique d'évaluation est intervenu, ce changement ainsi que les raisons l'ayant motivé.**

Lorsque la juste valeur diminuée des coûts de sortie est évaluée en utilisant des projections actualisées des flux de trésorerie, une entité doit founir les informations :

(iii) **la période sur laquelle la direction a projeté les flux de trésorerie ;**

(iv) **le taux de croissance utilisé pour extrapoler les projections de flux de trésorerie ;**

(v) **le ou les taux d'actualisation appliqués aux projections de flux de trésorerie.**

(f) **lorsqu'un changement raisonnablement possible d'une hypothèse clé sur laquelle la direction a fondé sa détermination de la valeur recouvrable de**

l'unité (du groupe d'unités) ferait en sorte que la valeur comptable de l'unité (du groupe d'unités) excède sa valeur recouvrable :

(i) **le montant de l'excédent de la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) sur sa valeur comptable ;**

(ii) **la valeur attribuée à l'hypothèse clé ;**

(iii) **le montant du changement à apporter à la ou aux valeurs attribuées aux hypothèses clés, après la prise en compte de tous les effets résultant de ce changement sur les autres variables utilisées pour évaluer la valeur recouvrable, afin que la valeur recouvrable de l'unité soit égale à sa valeur comptable.**

124. **Lorsqu'une partie ou la totalité de la valeur comptable du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée est répartie entre de multiples unités génératrices de trésorerie (groupe d'unités) et si la valeur ainsi affectée à chaque unité (groupe d'unités) n'est pas importante par rapport à la valeur comptable totale du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée de l'entité, ce fait doit être indiqué, ainsi que la valeur comptable totale du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée répartie entre ces unités (groupe d'unités). De plus, si les valeurs recouvrables de l'une de ces unités (groupe d'unités) sont fondées sur la ou les mêmes hypothèses clés et si la valeur comptable totale du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée qui leur est affectée est importante par rapport à la valeur comptable totale du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée de l'entité, ce fait doit être indiqué, ainsi que :**

(a) **la valeur comptable totale du goodwill affecté à ces unités (groupes d'unités) ;**

(b) **la valeur comptable totale des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée affectées à ces unités (groupe d'unités) ;**

(c) **une description de la ou des hypothèses clés ;**

(d) **une description de l'approche de la direction pour déterminer la ou les valeurs attribuées aux hypothèses clés, si ces valeurs reflètent l'expérience passée ou, si cela est approprié, si elles concordent avec des sources d'informations externes, et, si tel n'est pas le cas, comment et pourquoi elles diffèrent de l'expérience passée ou des sources d'informations externes ;**

(e) **lorsqu'un changement raisonnablement possible d'une ou des hypothèses clés ferait en sorte que le total de la valeur comptable des unités <u>(groupes d'unités)</u> excède le total de leur valeur recouvrable :**

(i) **le montant de l'excédent du total de la valeur recouvrable des unités sur le total de leur valeur comptable ;**

(ii) **la ou les valeurs attribuées aux hypothèses clés ;**

(iii) **le montant du changement à apporter à la ou aux valeurs attribuées**

aux hypothèses clés, après avoir incorporé tous les effets résultant du changement sur les autres variables utilisées pour évaluer la valeur recouvrable, afin que le total des valeurs recouvrables des unités (groupes d'unités) soit égal au total de leurs valeurs comptables.

125. Le calcul détaillé le plus récent de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie (d'un groupe d'unités) effectué lors d'une période antérieure peut, selon le paragraphe 37 ou 90O, être reporté et utilisé dans le test de dépréciation de cette unité (ce groupe d'unités) au cours de la période en cours, à condition qu'il soit satisfait aux critères stipulés. Lorsque tel est le cas, les informations concernant cette unité (ce groupe d'unités) qui seront incluses dans les informations à fournir imposées par les paragraphes 123 et 124 concernent le calcul reporté de la valeur recouvrable.

Date d'entrée en vigueur

126. **Une entité doit appliquer la présente Norme aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er avril 2009. L'application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er avril 2009, elle doit l'indiquer**.

126A. **Les paragraphes 25 et 100 ont été amendés par les *Améliorations des IPSAS* publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer ces amendements de manière prospective aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011. L'application anticipée est encouragée si l'entité applique également les amendements aux paragraphes 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66, et 101 A d'IPSAS 16. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer.**

126B. **Le paragraphe 123 a été amendé par les Améliorations des IPSAS publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer cet amendement aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011. L'application anticipée est encouragée. Si une entité applique cet amendement à une période ouverte avant le 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer.**

126C. **IPSAS 31 a amendé le paragraphe 2**(h)**. Une entité doit appliquer cet amendement aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er avril 2011. Si une entité applique IPSAS 31 à une période ouverte avant le 1er avril 2011, l'amendement doit également être appliqué à cette période antérieure.**

126D. **Le paragraphe 127 a été amendé par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

126E. **IPSAS 35, *États financiers* consolidés et IPSAS 37, *Partenariat*, publiées en janvier 2015, ont amendé le paragraphe 12. L'entité doit appliquer cet**

amendement lorsqu'elle applique IPSAS 35 et IPSAS 37.

126F. ***Les Améliorations des IPSAS 2015*** **publiées en avril 2016 ont amendé les paragraphes 2 et 8. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer.**

126G. ***L'Applicabilité des IPSAS*** **publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 3 et 4 et a modifié les paragraphes 5 et 18. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

126H. ***Dépréciation d'actifs réévalués*** **(amendements d'IPSAS 21 et 26) a amendé les paragraphes 2, 73,108, 115 et 124 a supprimé les paragraphes 6 et 11 et a ajouté les paragraphes 73A et 108 A. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

126I. **IPSAS 39,** ***Avantages du personnel*****, publié en juillet 2016, a amendé le paragraphe 2. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cet amendement à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 39.**

126J. **Les paragraphes 2, 23, 71, 76, 88, 91, 92, 98 à 100, 102, 103, 106 à 108, 110, 111, 120, 122 et 123 à 125 ont été amendés comme suit. Les paragraphes 18A, 20A, 90A à 90O, 97A à 97H, 111A, 111B et 122A ont été ajoutés et les paragraphes 7 et 96 supprimés par IPSAS 40, Regroupements d'entités du secteur public publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée .Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.**

126K. **Les paragraphes 2, 9 et 12 ont été amendés par l'IPSAS 41, publiée en août 2018. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour de ces périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2023. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2023, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 41.**

126L. **Les paragraphes 73A et 108A ont été modifiés par les *Améliorations des IPSAS, 2019*, publiées en janvier 2020. Une entité doit appliquer ces amendements pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2021. Une application anticipée est autorisée.**

126M. **Les paragraphes 2, 8 et 25 ont été amendés par IPSAS 44 publiée en mai 2022. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 44.**

126N. **Les paragraphes 73, 73A, 108, 108A et 118 ont été modifiés par IPSAS 45 publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit indiquer ce fait et appliquer IPSAS 45 en même temps.**

126O. **Les paragraphes 8, 10, 13, 25, 31 à 36, 41, 42, 66, 78, 85, 87, 89, 92, 94, 100, 104, 120 et 123, ainsi que l'intitulé précédant le paragraphe 41, ont été modifiés, les paragraphes 10A et 66A ont été ajoutés, et les paragraphes 38 à 40 ont été supprimés par IPSAS 46, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 en même temps.**

126P. Les paragraphes 2, 8 et 29 ont été modifiés par IPSAS 47, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cet amendement aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cet amendement à une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit en faire état et appliquer IPSAS 47 en même temps.

127. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Annexe A

Guide d'application

Cette annexe fait partie intégrante d'IPSAS 26.

Utilisation des techniques d'actualisation dans l'évaluation de la valeur d'utilité

Bien que le terme « actif » soit utilisé dans ce Guide d'application, ses indications s'appliquent également à un groupe d'actifs constituant une unité génératrice de trésorerie.

Les composantes d'une évaluation de la valeur actuelle

AG1. Les éléments suivants permettent ensemble de bien rendre compte des différences économiques entre des actifs :

(a) une estimation du flux de trésorerie futur, ou dans des cas plus complexes, des séries de flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif ;

(b) les attentes au sujet des variations éventuelles du montant ou de l'échéancier de ces flux de trésorerie ;

(c) la valeur temps de l'argent, représentée par le taux d'intérêt sans risque actuel du marché ;

(d) le prix pour supporter l'incertitude inhérente à l'actif ; et

(e) d'autres facteurs, parfois non identifiables (tels que liquidité) que les acteurs du marché refléteraient dans l'établissement du montant des flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

AG2. La présente annexe oppose deux approches du calcul de la valeur actuelle, l'une ou l'autre pouvant être utilisée pour estimer la valeur d'utilité d'un actif, suivant le cas. Selon l'approche « traditionnelle », les ajustements pour tenir compte des facteurs (b) à (e) décrits au paragraphe AG1 sont intégrés au taux d'actualisation. Selon l'approche par les « flux de trésorerie attendus », les risques associés aux facteurs (b), (d) et (e) sont pris en compte par une modification du montant des flux de trésorerie attendus. Quelle que soit l'approche qu'une entité adopte pour refléter les attentes concernant des variations éventuelles du montant ou de l'échéancier des flux de trésorerie futurs, le résultat doit refléter la valeur actuelle attendue des flux de trésorerie futurs, c'est-à-dire la moyenne pondérée de tous les résultats possibles.

Principes généraux

AG3. Les techniques utilisées pour estimer les flux de trésorerie futurs ainsi que les taux d'intérêt à venir varient d'une situation à une autre en fonction des circonstances entourant l'actif concerné. Toutefois, les principes généraux suivants régissent toute application des techniques d'actualisation pour évaluer les actifs :

(a) les taux d'intérêt appliqués pour actualiser les flux de trésorerie doivent refléter des hypothèses cohérentes avec celles qui sont inhérentes aux flux de trésorerie estimés. S'il en était autrement, l'effet de certaines hypothèses serait pris en compte deux fois ou ignoré. Par exemple, un taux d'actualisation de 12 % peut être appliqué aux flux de trésorerie contractuels d'une créance relative à un prêt.

Ce taux reflète les attentes au sujet des défaillances futures sur des prêts présentant des caractéristiques particulières. Ce même taux de 12 % ne doit pas être utilisé pour actualiser les flux de trésorerie attendus car ces flux de trésorerie reflètent déjà les hypothèses au sujet des défaillances futures ;

(b) les flux de trésorerie et les taux d'actualisation doivent être déterminés de façon objective en excluant les facteurs non liés à l'actif concerné. Par exemple, sous-estimer délibérément les flux de trésorerie nets pour rehausser la rentabilité future apparente d'un actif introduit une distorsion dans l'évaluation ;

(c) les flux de trésorerie estimés ou les taux d'actualisation doivent refléter la fourchette des résultats possibles plutôt qu'un seul montant possible représentant soit le montant le plus probable, soit un montant minimum ou maximum.

Approche de la valeur actuelle selon la méthode traditionnelle et selon la méthode des flux de trésorerie attendus

Approche traditionnelle

AG4. Les applications comptables de la valeur actuelle ont traditionnellement utilisé un unique ensemble de flux de trésorerie estimés et un unique taux d'actualisation, souvent décrit comme « le taux correspondant au risque ». En effet, l'approche traditionnelle suppose qu'un taux unique d'actualisation peut intégrer toutes les attentes relatives aux flux de trésorerie futurs et la prime de risque appropriée. Par conséquent, l'approche traditionnelle met surtout l'accent sur la sélection du taux d'actualisation.

AG5. Dans certains cas, tels que ceux dans lesquels des actifs comparables peuvent être observés sur le marché, une approche traditionnelle est relativement facile à appliquer. Pour les actifs générant des flux de trésorerie contractuels, elle concorde avec la manière dont les acteurs du marché décrivent les actifs, par exemple dans le cas d'une « obligation à 12 % ».

AG6. Toutefois, l'approche traditionnelle ne résout pas toujours de manière appropriée certains problèmes d'évaluation complexes, tels que l'évaluation d'actifs non financiers pour lesquels aucun marché pour l'élément ou pour un élément comparable n'existe. Une recherche correcte du « taux correspondant au risque » exige l'analyse d'au moins deux éléments : un actif qui existe sur le marché et qui a un taux d'intérêt observé et l'actif faisant l'objet de l'évaluation. Le taux d'actualisation approprié concernant les flux de trésorerie mesurés doit être déduit à partir du taux d'intérêt observable pour cet autre actif. Pour faire cette déduction, les caractéristiques des flux de trésorerie de l'autre actif doivent être similaires à ceux de l'actif en cours d'évaluation. Par conséquent, l'évaluateur doit faire ce qui suit :

(a) identifier l'ensemble des flux de trésorerie qui seront actualisés ;

(b) identifier un autre actif sur le marché dont les flux de trésorerie semblent avoir des caractéristiques similaires ;

(c) comparer les ensembles de flux de trésorerie générés par les deux éléments pour s'assurer qu'ils sont similaires (par exemple, les deux profils de flux de trésorerie sont-ils contractuels, ou est-ce que l'un est un flux de trésorerie contractuel et l'autre, un flux de trésorerie estimé ?) ;

(d) évaluer si un élément comporte un aspect qui n'est pas présent dans l'autre (par exemple, est-ce que l'un est moins liquide que l'autre ?) ; et

(e) évaluer si les deux ensembles de flux de trésorerie sont susceptibles de se comporter (c'est-à-dire de varier) d'une façon similaire dans des conditions économiques en évolution.

Approche par les flux de trésorerie attendus

AG7. L'approche par les flux de trésorerie attendus est, dans certaines situations, un outil d'évaluation plus efficace que ne l'est l'approche traditionnelle. En mettant au point une évaluation, l'approche par les flux de trésorerie attendus utilise toutes les attentes concernant les flux de trésorerie potentiels au lieu de l'unique flux le plus probable. Par exemple, un flux de trésorerie pourrait être de 100 UM[1], de 200 UM, ou de 300 UM avec une probabilité respective de 10 %, de 60 % et de 30 %. Le flux de trésorerie attendu est de 220 UM. L'approche par les flux de trésorerie attendus diffère ainsi de l'approche traditionnelle, car elle se concentre sur l'analyse directe des flux de trésorerie concernés et sur des énoncés plus explicites des hypothèses utilisées dans l'évaluation.

AG8. L'approche par les flux de trésorerie attendus permet aussi d'utiliser les techniques d'actualisation lorsque l'échéancier des flux de trésorerie est incertain. Par exemple, un flux de trésorerie de 1000 UM peut être perçu dans un an, deux ans ou trois ans avec une probabilité respective de 10 %, de 60 % et de 30 %. L'exemple ci-dessous montre le calcul de la valeur actuelle attendue dans cette situation.

Valeur actuelle de 1 000 UM dans un an à 5 %	952,38 UM	
Probabilité	10 %	95,24 UM
Valeur actuelle de 1 000 UM dans 2 ans à 5,25 %	902,73 UM	
Probabilité	60 %	541,64 UM
Valeur actuelle de 1 000 UM dans 3 ans à 5,50 %	851,61 UM	
Probabilité	30.%	255,48 UM
Valeur actuelle attendue		892,36 UM

[1] *Dans cet exemple comme dans les autres les montants monétaires sont libellés en unités monétaires (UM).*

AG9. La valeur actuelle attendue de 892,36 UM diffère de la notion traditionnelle de la meilleure estimation de 902,73 UM (la probabilité de 60 %). Un calcul traditionnel de la valeur actuelle appliqué à cet exemple impose une décision quant à l'échéancier possible des flux de trésorerie à utiliser et, en conséquence, ne refléterait pas la probabilité des autres échéances. Cela tient au fait que, dans un calcul traditionnel de la valeur actuelle, le taux d'actualisation ne peut pas refléter les incertitudes liées à l'échéancier.

AG10. L'utilisation des probabilités est un élément essentiel de l'approche par les flux de trésorerie attendus. Certains se demandent si l'attribution de probabilités à des estimations d'une grande subjectivité ne leur donne pas l'apparence d'être plus précises qu'elles ne le sont en réalité. Toutefois, l'application correcte de l'approche traditionnelle (telle que décrite au paragraphe AG6) impose les mêmes estimations et la même subjectivité sans fournir la transparence du calcul de l'approche par les flux de trésorerie attendus.

AG11. De nombreuses estimations mises au point dans la pratique actuelle incorporent déjà de manière informelle les éléments des flux de trésorerie attendus. De plus, les comptables sont souvent confrontés à la nécessité d'évaluer un actif à l'aide d'une information limitée sur les probabilités de flux de trésorerie potentiels. Par exemple, un comptable pourrait être confronté aux situations suivantes :

(a) le montant estimé tombe quelque part entre 50 UM et 250 UM, mais aucun montant inclus dans la fourchette n'est plus probable qu'un autre. Sur la base de cette information limitée, le flux de trésorerie attendu estimé est de 150 UM [(50 + 250)/2] ;

(b) le montant estimé tombe quelque part entre 50 UM et 250 UM, et le montant le plus probable est de 100 UM. Toutefois, les probabilités afférentes à chaque montant sont inconnues. Sur la base de cette information limitée, le flux de trésorerie attendu estimé est de 133,33[(50 + 100 + 250)/3] ;

(c) le montant estimé sera de 50 UM (probabilité de 10 %), de 250 UM (probabilité de 30 %), ou de 100 UM (probabilité de 60 %). Sur la base de cette information limitée, le flux de trésorerie attendu estimé est de 140 UM [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

Dans chaque cas, il est probable que le flux de trésorerie attendu estimé fournira une meilleure estimation de la valeur d'utilité qu'un seul montant que ce soit le montant minimum, le montant le plus probable ou le montant maximum.

AG12. L'application d'une approche par flux de trésorerie attendus est assujettie à une contrainte coûts-avantages. Dans certains cas, une entité peut avoir accès à des données abondantes et peut être en mesure d'élaborer de nombreux scénarios de flux de trésorerie. Dans d'autres cas, il se peut qu'une entité ne soit pas en mesure, sans engager des coûts substantiels, de présenter plus que des remarques générales sur la variabilité des flux de trésorerie. L'entité doit mettre en balance le coût de l'obtention d'une information supplémentaire avec la fiabilité supplémentaire que l'information apportera à l'évaluation.

AG13. Certains soutiennent que les approches par les flux de trésorerie attendus sont inappropriées pour évaluer un seul élément ou un élément ayant un nombre limité de résultats possibles. Ils proposent l'exemple d'un actif offrant deux résultats possibles : une probabilité de 90 % que le flux de trésorerie sera de 10 UM et une probabilité de 10 % que le flux de trésorerie sera de 1 000 UM. Ils font remarquer que le flux de trésorerie attendu dans cet exemple est de 109 UM et critiquent ce résultat comme ne représentant aucun des montants pouvant être payés in fine.

AG14. Des affirmations comme celle qui est présentée ci-dessus reflètent un désaccord profond sur l'objectif d'évaluation. Si l'objectif est l'accumulation de coûts à engager, il se peut que les flux de trésorerie attendus ne produisent pas une estimation fidèlement représentative du coût attendu. Toutefois, la présente Norme se rapporte à la mesure de la valeur recouvrable d'un actif. Il n'est pas probable que la valeur recouvrable de l'actif dans cet exemple soit de 10 UM, même si cela est le flux de trésorerie le plus probable. Cela tient au fait qu'une évaluation de 10 UM n'incorpore pas l'incertitude du flux de trésorerie dans l'évaluation de l'actif. Au contraire, le flux de trésorerie incertain est présenté comme s'il s'agissait d'un flux de trésorerie certain. Aucune entité rationnelle ne vendrait pour 10 UM un actif possédant ces caractéristiques.

Taux d'actualisation

AG15. Quelle que soit l'approche qu'une entité adopte pour mesurer la valeur d'utilité d'un actif, les taux d'intérêt utilisés pour actualiser les flux de trésorerie ne doivent pas refléter les risques pour lesquels les flux de trésorerie estimés ont été ajustés. S'il en était autrement, l'effet de certaines hypothèses serait pris en compte deux fois.

AG16. Lorsqu'une entité ne peut obtenir directement du marché un taux spécifique à un actif, elle utilise des substituts pour estimer le taux d'actualisation. L'objectif est d'estimer, dans la mesure du possible, une appréciation par le marché :

(a) de la valeur temps de l'argent pour les périodes allant jusqu'à la fin de la durée d'utilité de l'actif ; et

(b) des facteurs (b), (d) et (e) décrits au paragraphe AG1, dans la mesure où ces facteurs n'ont pas conduit à des ajustements pour arriver aux flux de trésorerie estimés.

AG17. Pour faire cette estimation, l'entité peut prendre en compte, comme point de départ, les taux suivants :

(a) le coût moyen pondéré du capital de l'entité déterminé à l'aide de techniques telles que le Modèle d'évaluation des actifs financiers ou MEDAF (Capital Asset Pricing Model (CAPM)) ;

(b) le taux d'emprunt marginal de l'entité ; et

(c) d'autres taux d'emprunt sur le marché.

AG18. Toutefois, ces taux doivent être ajustés :

(a) pour refléter la manière dont le marché apprécierait les risques spécifiques associés aux flux de trésorerie estimés de l'actif ; et

(b) pour exclure les risques qui ne sont pas pertinents par rapport aux flux de trésorerie estimés de l'actif ou pour lesquels les flux de trésorerie estimés ont été ajustés. Des risques, tels que le risque-pays, le risque de change et le risque de prix doivent être pris en compte.

AG19. Le taux d'actualisation est indépendant de la structure financière de l'entité et de la façon dont celle-ci a financé l'achat de l'actif car les flux de trésorerie futurs attendus d'un actif ne dépendent pas de la façon dont l'entité a financé l'achat de cet actif.

AG20. Le paragraphe 68 impose que le taux d'actualisation utilisé soit un taux avant impôt. Par conséquent, lorsque la base utilisée pour estimer le taux d'actualisation est une base après impôt, elle est ajustée pour refléter un taux avant impôt.

AG21. Une entité utilise normalement un taux d'actualisation unique pour estimer la valeur d'utilité d'un actif. Toutefois, une entité utilise des taux d'actualisation distincts pour différentes périodes futures lorsque la valeur d'utilité est sensible à une variation des risques pour des périodes différentes ou à la structure des taux d'intérêt selon l'échéance.

Annexe B

Amendements d'autres IPSAS

[Supprimé]

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 26 mais n'en fait pas partie intégrante.

L'élaboration d'IPSAS 26 s'inspire de la version d'IAS 36 publiée parl'IASB en 2004

Introduction

BC1. La convergence avec les IFRS et un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB consiste à faire converger les IPSAS établies selon la méthode de la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'IASB lorsque cela est approprié pour les entités du secteur public.

BC2. L'IPSASB a publié IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, en décembre 2004. IPSAS 21 prescrit les procédures qu'une entité applique pour déterminer si un actif non générateur de trésorerie s'est déprécié et indique comment comptabiliser et évaluer une perte de valeur. Les actifs du secteur public sont majoritairement non générateurs de trésorerie et l'élaboration des dispositions d'IPSAS 21 en matière d comptabilisation et d'évaluation a introduit des divergences par rapport à la Norme comptable internationale IAS 36, *Dépréciation d'actifs*.

Motifs justifiant l'élaboration de la présente Norme

BC3. Lors de la publication de la présente norme, en Février 2008, IPSAS 21 avait renvoyé le lecteur à IAS 36 pour déterminer (a) si un actif générateur de trésorerie s'est déprécié et (b) les modalités de comptabilisation et d'évaluation de la perte de valeur. Il y avait des avantages à intégrer les dispositions et le guide d'application relatifs à la dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie dans une Norme IPSAS de manière à éviter à une entité du secteur public qui détient des actifs générateurs de trésorerie de se référer à IAS 36. Par ailleurs, il y avait un certain nombre de questions relatives à la dépréciation propres au secteur public, dont les suivantes :

(a) de savoir si les immobilisations corporelles génératrices de trésorerie comptabilisées selon le modèle de la réévaluation conformément à IPSAS 17, Immobilisations corporelles rentrent dans le champ d'application ;

(b) la distinction entre actifs générateurs et non générateurs de trésorerie ;

(c) la requalification d'actifs générateurs de trésorerie en actifs non générateurs de trésorerie et inversement ; et

(d) le traitement de la dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie qui font partie d'une unité génératrice de trésorerie.

Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a noté que la relation identifiée demeure applicable pour la question (a) ci-dessus.

Exclusion du champ d'application des immobilisations corporelles comptabilisées pour un montant réévalué et des immobilisations incorporelles qui sont régulièrement réévaluées à leur juste valeur.

BC4. Lors de la publication de la présente Norme, en février 2008, avaient été exclues du

champ d'application d'IPSAS 21 les immobilisations corporelles non génératrices de trésorerie comptabilisées à leur montant réévalué selon le modèle de la réévaluation d'IPSAS 17. La Base des conclusions d'IPSAS 21 stipulait que l'IPSASB avait estimé que les actifs comptabilisés à leur montant réévalué selon le modèle de la réévaluation d'IPSAS 17, étaient réévalués avec une régularité suffisante pour s'assurer qu'ils soient (a) comptabilisés à un montant qui ne diffère pas de façon significative de leur juste valeur à la date de clôture, et que (b) toute dépréciation soit prise en compte dans cette évaluation. Par conséquent, l'IPSASB ~~a~~ avait examiné la possibilité de retenir une exclusion du champ d'application similaire de la présente Norme.

BC5. L'IPSASB avait reconnu que les immobilisations corporelles comptabilisées selon le modèle de la réévaluation entrent dans le champ d'application d'IAS 36, et avait examiné le point de vue en faveur de dispositions précisant les modalités de détermination de pertes de valeur pour ces actifs détenus par les entités du secteur public et comptabilisés selon le modèle de la réévaluation. L'IPSASB a noté que selon IAS 36, dans les cas où la juste valeur d'une immobilisation corporelle correspond à sa valeur de marché, la perte de valeur ne peut pas supérieure aux coûts de sortie. Dans la Base des conclusions d'IPSAS 21, il était stipulé que « l'IPSASB estime que, dans la plupart des cas, ils ne seront pas significatifs 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. » L'IPSASB a estimé que les coûts de sortie risquent également d'être négligeables dans le cas d'un actif générateur de trésorerie.

BC6. Dans le cas d'actifs générateurs de trésorerie spécialisés où la juste valeur n'est pas fondée sur une valeur de marché, IAS 36 impose de déterminer la valeur recouvrable par référence à la valeur d'utilité. Dans la mesure où la valeur d'utilité est fondée sur une projection de flux de trésorerie, elle peut s'écarter de façon significative de la valeur comptable. Cette analyse est également pertinente pour le secteur public. Cependant, il n'est pas certain que les entités du secteur public détiennent des actifs spécialisés correspondant à la définition d'un actif générateur de trésorerie au sens de la présente Norme. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a relevé que ces principes demeurent applicables.

BC7. Lors de la publication de la présente norme, l'IPSASB avait été d'avis qu'il serait trop contraignant d'imposer un test de dépréciation qui se cumulerait avec la disposition d'IPSAS 17 qui prévoit que les actifs sont 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 clôture. Par conséquent, tout compte fait, l'IPSASB avaitconclut que la cohérence avec IPSAS 21 devait l'emporter sur la convergence avec IAS 36, et que les immobilisations corporelles comptabilisées selon le modèle de réévaluation d'IPSAS 17 devaient être exclues du champ d'application de la présente Norme. Par souci de cohérence avec l'approche retenue pour les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles régulièrement réévaluées à leur juste valeur seraient également exclues du champ d'application. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a noté que la valeur

opérationnelle actuelle peut être utilisée à la place de la juste valeur et que le modèle de réévaluation d'IPSAS 17 est désormais désigné comme le modèle de la valeur actuelle dans IPSAS 45.

Dépréciation d'actifs réévalués (Amendements à IPSAS 21 et IPSAS 26)

BC7A. En conséquence des demandes exprimées par les organisations appliquant les normes IPSAS, l'IPSAS Board est revenu en 2015 sur sa décision d'origine d'exclure les actifs corporels et incorporels du périmètre de la norme IPSAS 21.

BC7B. Lors de la publication de la présente norme, l'IPSAS Board avait considéré que les justifications des paragraphes BC 19 et BC 20 pour établir les dispositions d'IPSAS 21 et IAS 36 restaient fondées. L'IPSAS Board avait confirmé sa position selon laquelle les dépréciations seraient prises en compte lors de réalisation des réévaluations d'actifs, pour s'assurer que la valeur comptable ne diffère pas sensiblement de la valeur de marché, conformément au paragraphe 44 d'IPSAS 17 et au paragraphe 74 d'IPSAS 31.

BC7C. L'IPSAS Board s'était demandé s'il convenait de qualifier les pertes de valeur et les reprises des pertes de valeurs de réévaluation, étant donné qu'elles étaient toutes les deux comptabilisées de façon similaire. Le paragraphe 51 d'IPSAS 17 prévoyait que si une immobilisation corporelle était réévaluée, alors tous les actifs de la même catégorie devaient l'être également. Ainsi, si les pertes de valeurs et les réductions de pertes de valeur sont qualifiées de réévaluations, alors les conséquences d'une telle qualification sont importantes. L'IPSAS Board a considéré qu'il devrait résoudre cette question. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a noté que ce raisonnement demeure applicable.

BC7D. L'IPSAS Board a également considéré qu'il était important de fournir aux utilisateurs des états financiers des informations quantitatives et qualitatives sur les dépréciations spécifiques des paragraphes 77 et 78 d'IPSAS 21.

BC7E. En cohérence avec IPSAS 21, l'objectif de l'IPSAS Board, en clarifiant cette question, était d'assurer que les pertes de valeur et les réductions de pertes de valeur d'un actif réévalué n'obligeaient pas une entité, lorsqu'elle comptabilise une perte de valeur au titre de cet actif, à réévaluer l'ensemble de la catégorie d'actifs à laquelle cet actif appartient.

BC7F. Inclure dans le périmètre de la norme IPSAS 21 les immobilisations corporelles et incorporelles réévalués doit conduire une entité à estimer chaque année s'il existe un indice de perte de valeur d'un actif. Il est vraisemblable qu'une entité aura connaissance de l'existence de tels indices. Par conséquent, l'IPSAS Board a conclu que le fait d'avoir inclus ces immobilisations dans le périmètre d'IPSAS 21 ne devrait pas s'avérer excessivement lourd pour les préparateurs des états financiers.

BC7G. En conclusion de ces éléments, l'IPSAS Board a approuvé ED 57, *Dépréciation des actifs réévalués* en septembre 2015 et l'ED a été publié le mois suivant.

Réponse à l'ED 57

BC7H. La majorité des réponses à ED 57 a soutenu les propositions et les justifications de l'IPSAS Board. L'IPSAS Board avait analysé une proposition de clarification

obtenue de manière plus économique par une simple disposition dans IPSAS 17 qui prévoirait que les pertes de valeur et reprises de pertes de valeur d'un actif réévalué ne devraient pas nécessairement conduire à réévaluer toute la catégorie à laquelle cet actif ou ce groupe d'actifs appartient.

BC7I. L'IPSAS Board avait pris acte de cette position, mais l'a considérée inappropriée pour deux raisons. Premièrement, cette approche n'analyse pas suffisamment les différentes méthodes de détermination de la valeur d'utilité pour les actifs non générateurs de trésorerie, lorsqu'il s'agit d'évaluer la valeur de service recouvrable d'un actif. Ces méthodes sont le coût de remplacement déprécié, le coût de remise en état, et l'approche des unités de service. Deuxièmement, cette approche ne fournit pas les informations nécessaires pour la reddition des comptes et la prise de décision des utilisateurs, qui figurent dans les informations en annexe selon IPSAS 21 et IPSAS 26. Par conséquent, l'IPSAS Board avait décidé de donner un caractère normatif aux propositions d'ED 57.

BC7J. À la suite des réponses à l'ED, l'IPSAS Board avait réexaminé, dans la base des conclusions de ED57, l'affirmation selon laquelle les dépréciations sont conceptuellement différentes des réductions de réévaluation. L'IPSAS Board avait conclu que les dépréciations comme les réductions de réévaluations étaient conceptuellement des opérations identiques, car elles représentent une baisse du potentiel de service ou de la capacité à générer des avantages économiques. Néanmoins, il existe une différence pratique. Les dépréciations sont des évènements qui touchent des actifs ou des groupes d'actifs, plutôt que le résultat de réévaluations périodiques. Cette différence pratique était reflétée par la phrase du paragraphe 51A d'IPSAS 17 : « Selon IPSAS 21 et IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie,* les pertes de valeur et reprises de pertes de valeur ne doivent pas nécessairement conduire à réévaluer toute la catégorie à laquelle cet actif ou ce groupe d'actifs appartient ». Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a noté que ces indications restent applicables.

Exclusion du goodwill du champ d'application

BC8. IAS 36 comprend de nombreuses dispositions et indications relatives (a) à la dépréciation du goodwill, (b) à l'affectation du goodwill aux unités génératrices de trésorerie et (c) aux tests de dépréciation des unités de génératrice de trésorerie avec goodwill. Lors de l'élaboration d'IPSAS 26, l'IPSASB a examiné l'opportunité d'inclure le goodwill dans le champ d'application de la présente Norme. L'IPSASB n'avait pas encore publié d'IPSAS traitant des regroupements d'entités et estimait qu'un certain nombre de questions spécifiques au secteur public seraient susceptibles de se poser lors d'un regroupement d'entités du secteur public : en particulier, de savoir s'il est toujours possible d'identifier l'acquéreur dans un regroupement d'entités publiques. The IPSASB conclut que le goodwill ne devait pas entrer dans le champ d'application de la présente Norme. Selon la hiérarchie énoncée dans IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, le lecteur faisait référence aux dispositions des normes internationales et nationales pertinentes traitant de la dépréciation du goodwill, de l'affectation du goodwill aux unités génératrices de trésorerie et des tests de

dépréciation des unités de génératrice de trésorerie avec goodwill.

BC8A. IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*, a été publiée en janvier 2017. IPSAS 40 contient des dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation du goodwill. Lors de l'élaboration d'IPSAS 40, l'IPSASB a pris en compte les conditions de la dépréciation du goodwill. L'IPSASB a relevé que le goodwill ne génère pas d'avantages économiques indépendamment d'autres actifs et que sa dépréciation doit donc être évaluée dans le cadre d'un groupe d'actifs. Le goodwill ne peut être évalué que par référence à des flux de trésorerie, qu'il s'agisse de rentrées de trésorerie positives ou de réductions de sorties nettes de trésorerie. L'IPSASB a également noté qu'IPSAS 21 traite uniquement de la dépréciation d'actifs pris individuellement et mesure leur dépréciation par référence à la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif. L'IPSASB a donc conclu qu'il ne serait pas approprié d'appliquer IPSAS 21 à la dépréciation du goodwill. L'IPSASB a conclu que pour les besoins de sa dépréciation, le goodwill doit être considéré comme un actif générateur de trésorerie, que l'activité à laquelle il se rapporte soit, ou non, une activité génératrice de trésorerie. L'IPSASB a convenu d'ajouter des indications supplémentaires à IPSAS 21 et à IPSAS 26, en précisant que le goodwill doit être considéré comme un actif générateur de trésorerie pour les besoins du calcul de sa dépréciation.

BC8B. Suite à la décision de l'IPSASB de considérer le goodwill comme un actif générateur de trésorerie pour les besoins du calcul de sa dépréciation, l'IPSASB a convenu d'incorporer, dans IPSAS 26, les dispositions et indications détaillées relatives (a) à la dépréciation du goodwill, (b) à l'affectation du goodwill aux unités génératrices de trésorerie et (c) aux tests de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill prescrites par IAS 36.

La distinction entre actifs générateurs et non générateurs de trésorerie

BC9. L'IPSASB a noté que certains actifs possèdent à la fois les caractéristiques d'actifs générateurs et non générateurs de trésorerie. L'IPSASB a examiné l'opportunité d'adopter une approche identifiant les composantes génératrices et non génératrices de trésorerie afin de leur appliquer un traitement différencié. L'IPSASB n'a pas retenu cette approche pour des considérations de coût-bénéfice. L'IPSASB conclut que les actifs du secteur public sont généralement non générateurs de trésorerie et que l'approche préférentielle de la détermination de leur dépréciation se fonde sur une analyse de leur potentiel de service. La présente Norme repose, par conséquent, sur la présomption réfutable indiquée au paragraphe 18 que les actifs qui possèdent à la fois les caractéristiques d'actifs générateurs et non générateurs de trésorerie sont traités comme des actifs non générateurs de trésorerie.

Indices de dépréciation : capitalisation boursière

BC10. Lors de la publication de cette norme, l'IPSASB a examiné si les indices de dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie détenus par des entités du secteur public — provenant à la fois de sources externes et internes — étaient similaires à ceux d'IAS 36. L'IPSASB conclut que les indices figurant dans IAS 36 étaient pertinents, sauf l'indice où la valeur comptable est supérieure à la capitalisation

boursière. Lorsque cette norme a été publiée, l'IPSASB estimait que très peu d'entités du secteur public à l'exception des [entreprises publiques] (cette terminologie entre crochet n'est plus utilisée depuis la publication de *L'applicabilité des IPSAS* en avril 2016), émettaient des instruments de capitaux propres négociés sur des marchés actifs, et que par conséquent cet indice ne serait pertinent que lors de la consolidation d'entreprises publiques.

Juste valeur diminuée des coûts de vente et ventes forcées

BC11. Dans les commentaires sur la définition de « la juste valeur diminuée des coûts de vente » IAS 36 indique que « la juste valeur diminuée des coûts de vente ne reflète pas une vente forcée, » mais inclut la réserve « à moins que la direction ne soit obligée de vendre immédiatement. » IPSAS 26 n'inclut pas cette réserve au paragraphe 40 parce qu'il y a très peu de situations où une entité du secteur public autre qu'une [entreprise publique] (cette terminologie entre crochet n'est plus utilisée depuis la publication de *L'applicabilité des IPSAS* en avril 2016) serait obligée de vendre immédiatement afin de poursuivre son activité.

Requalification des actifs

BC12. Les actifs générateurs de trésorerie peuvent devenir des actifs non générateurs de trésorerie et inversement. L'IPSASB a examiné dans quelles circonstances la requalification d'un actif générateur de trésorerie en actif non générateur de trésorerie et inversement pouvait être admise. L IPSASB conclut que la requalification ne doit s'effectuer que lorsqu'il existe une preuve évidente justifiant une telle requalification. L'IPSASB conclut également qu'une requalification ne justifie pas en soi le déclenchement d'un test de dépréciation ou la reprise d'une perte de valeur. Par contre, à la clôture suivante, une entité doit évaluer les indices pertinents suite à la requalification afin de déterminer si un test s'impose. Ces dispositions sont stipulées au paragraphe 112.

Unités génératrices de trésorerie

BC13. À l'instar d'IAS 36, lorsqu'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable d'un actif pris individuellement, la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie(UGT) à laquelle l'actif appartient doit être déterminée. L'UGT est le plus petit groupe identifiable d'actifs qui (a) génère des entrées de trésorerie provenant de leur utilisation continue et (b) génère des entrées de trésorerie largement indépendantes de celles générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. L'IPSASB conclut que la notion d'UGT est appropriée dans le contexte du secteur public.

Actifs de support

BC14. IAS 36 comprend des dispositions relatives aux actifs de support. Les Actifs de support sont définis dans IAS 36 comme « des actifs, autres que le goodwill, qui contribuent aux flux de trésorerie futurs tant de l'unité génératrice de trésorerie examinée que d'autres unités génératrices de trésorerie » — c'est-à-dire que les actifs de support contribuent exclusivement aux UGT et non aux activités non génératrices de trésorerie. L'IPSASB a examiné si la présente Norme devait comprendre des dispositions relatives aux actifs de support tels que définis dans IAS 36.

BC15. La vocation principale des entités du secteur public autres que les [entreprises publiques] (cette terminologie entre crochet n'est plus utilisée depuis la publication de *L'applicabilité des IPSAS* en avril 2016), n'est pas de générer une rentabilité commerciale. Par conséquent, l'IPSASB estime qu'il y aura très peu de cas où un actif qui participe à différentes activités (comme un immeuble administratif) contribue au potentiel de service des UGT sans contribuer également au potentiel de service des activités non génératrices de trésorerie. Par conséquent il n'a pas été jugé nécessaire de définir et d'inclure des dispositions relatives aux actifs de support dans la présente Norme. Le paragraphe 96 renvoie les entités à la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant des actifs qui ne génèrent pas des entrées de trésorerie indépendantes de celles générées par d'autres actifs et qui font partie de plusieurs unités génératrices de trésorerie mais qui ne contribue pas au potentiel de service des activités non génératrices de trésorerie.

Traitement d'actifs non générateurs de trésorerie dans des unités génératrices de trésorerie

BC16. Il risque d'y avoir un certain nombre de cas où des entités du secteur public détiennent des actifs non générateurs de trésorerie qui apportent un potentiel de service aux UGT ainsi qu'à des activités non génératrices de trésorerie. L'IPSASB a examiné l'approche à adopter pour le traitement de tels actifs non générateurs de trésorerie dans les UGT. En particulier, l'IPSASB a examiné s'il convient d'incorporer une fraction de la valeur comptable de l'actif non générateur de trésorerie à la valeur comptable de l'UGT, à la suite d'un éventuel test de dépréciation selon IPSAS 21, afin de comparer la valeur comptable de cette UGT à sa valeur recouvrable.

BC17. L'IPSASB conclut qu'une fraction de la valeur comptable de l'actif non générateur de trésorerie doit être incorporée à la valeur comptable de l'UGT. La fraction doit être proportionnelle à la contribution du potentiel de service de l'actif non générateur de trésorerie à l'UGT. Si l'actif non générateur de trésorerie n'est pas pris en compte, la valeur comptable de the l'UGT risque d'être sous-estimée et des pertes de valeur non comptabilisées. Cependant, puisque l'éventuelle perte de valeur de l'actif non générateur de trésorerie aura été déterminée selon IPSAS 21, la valeur comptable de l'actif non générateur de trésorerie aura été ramenée à sa valeur de service recouvrable. Par conséquent, aucune perte de valeur supplémentaire de l'actif non générateur de trésorerie en relation avec l'UGT ne sera constatée. Toute perte de valeur doit être répartie entre les actifs générateurs de trésorerie de l'UGT au prorata de leurs valeurs comptables, dans les limites indiquées au paragraphe 92. Cette approche est reprise au paragraphe 95.

Révision d'IPSAS 26 suite aux Améliorations des IFRS publiées par l'IASB en 2008

BC18. L'IPSASB a examiné les modifications apportées à IAS 36 dans le cadre des Améliorations des IFRS publiées par l'IASB en mai 2008 et a dans l'ensemble approuvé les raisons avancées par l'IASB justifiant la révision de la norme. L'IPSASB conclut qu'il n'existait aucune raison spécifique au secteur public qui s'oppose à l'adoption de cet amendement.

Révision d'IPSAS 26 suite à la publication de la partie II des *Améliorations des IPSAS 2015 :* questions soulevées par les parties prenantes.

BC19. Lorsqu'IPSAS 26 a été révisée suite à la publication de la partie II *Améliorations des IPSAS 2015* Certaines parties prenantes ont indiqué que les normes IPSAS faisaient référence aux actifs non courants destinés à la vente et aux activités abandonnées de manière hétérogène. L'IPSAS Board avait conclu que la norme IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* n'était applicable au secteur public que dans certaines circonstances, pour les raisons suivantes :

(a) Les cessions d'actif dans le secteur public peuvent ne pas être réalisées dans le délai d'un an en raison des autorisations à obtenir. Ceci avait soulevé des interrogations en matière de pertinence et de cohérence avec les dispositions de la norme IFRS 5. En particulier, l'IPSAS Board avait noté que, selon IFRS 5, les actifs non courants destinés à la vente ne sont pas dépréciés. L'IPSAS Board avait craint que l'absence de dépréciation de ces actifs pour une période étendue pouvait s'avérer inappropriée.

(b) De nombreux actifs du secteur public sont cédés via des transferts ou des mises à disposition pour un montant nul ou négligeable. Dans la mesure où IFRS 5 traite des ventes en valeur de marché, les dispositions requises en matière d'évaluation et les informations en annexe applicables à ces transferts risquaient de s'avérer non pertinentes. Toutefois, l'IPSAS Board avait reconnu que les dispositions d'IFRS 5 en matière d'évaluation et d'information en annexe pouvaient s'avérer appropriées s'agissant de ventes à la valeur de marché.

(c) Beaucoup d'activités abandonnées dans le secteur public concernent des activités exercées pour un prix nul ou symbolique. Comme IFRS 5 traite des activités abandonnées qui étaient précédemment des unités génératrices de trésorerie ou des groupes d'unités génératrices de trésorerie, ou qui étaient classées en destinés à la vente, les informations à fournir en annexe sur les activités abandonnées du secteur public pouvaient ne pas donner des informations pertinentes. Toutefois, l'IPSAS Board avait reconnu que les dispositions d'IFRS 5 en matière d'information en annexe pouvaient s'avérer appropriées lorsque les activités abandonnées concernaient des unités ou groupes d'unités génératrices de trésorerie.

L'IPSAS Board ayant conclu que la norme IFRS 5 ne s'appliquait dans le secteur public que dans des circonstances limitées, il a décidé de supprimer dans les IPSAS les références aux normes comptables nationales ou internationales traitant des actifs non courants destinés à la vente et des activités abandonnées. L'IPSAS Board craignait que le maintien de telles références ne conduise certaines entités à suivre les dispositions d'IFRS 5 dans des circonstances ne le permettant pas. L'IPSAS Board avait relevé que la norme IPSAS 3, *Méthodes Comptables, Changements d'Estimations Comptables et Erreurs* donne des recommandations sur les choix de méthodes comptables à retenir en l'absence d'une IPSAS spécifiquement applicable à une transaction. Ces recommandations permettent d'adopter une méthode comptable cohérente avec la norme IFRS 5, dans le cas où l'entité juge cela approprié.

BC19A. Dans l'élaboration d'IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, l'IPSAS Board a conclu que, dans certaines circonstances, il serait approprié pour les entités du secteur public d'appliquer les dispositions d'IFRS 5. En conséquence, toutes les références pertinentes ont été ajoutées.

Révision d'IPSAS 26 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC20. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Révision de l'IPSAS 26 suite aux Améliorations des IPSAS, 2019

BC21. Lors de la publication de la présente norme, l'IPSASB avait noté que la référence à la « catégorie d'actifs » dans les paragraphes 73A et 108A donnait l'impression que les indications ne s'appliquaient qu'aux actifs réévalués dans le champ d'application d'IPSAS 17. Les parties prenantes se sont inquiétées du fait que les actifs incorporels réévalués étaient exclus de son application. En conséquence, l'IPSASB avait accepté de préciser que les paragraphes s'appliquent aux actifs individuels dans le champ d'application d'IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles* et aux catégories d'actifs dans le champ d'application d'IPSAS 17. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a noté que ces indications restent applicables.

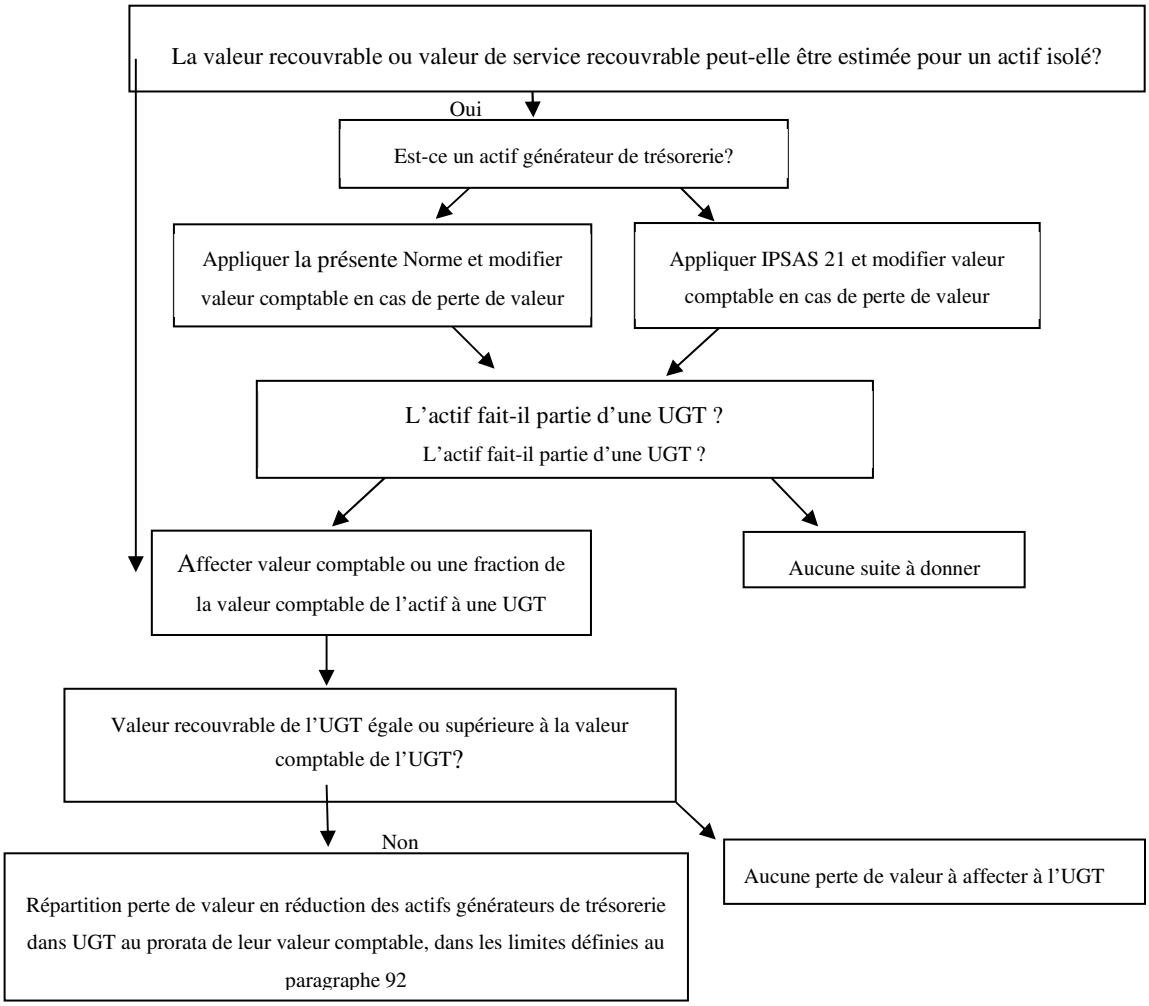
BC22. IPSAS 46, *Évaluation*, publiée en mai 2023, fournit des indications générales sur l'évaluation de la juste valeur afin d'assurer une approche cohérente dans l'ensemble des IPSAS. L'IPSASB a convenu de supprimer, dans l'IPSAS 26, les indications relatives à l'évaluation lorsque celles-ci sont désormais fournies dans l'IPSAS 46, et de renvoyer les préparateurs des états financiers aux indications figurant dans cette norme.

Arbre de décision illustratif

Cet arbre de décision accompagne mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 26.

Pour les besoins de la simplicité et de la clarté, cet organigramme repose sur l'hypothèse que tout actif faisant partie d'une UGT contribue également au potentiel de service d'activités non génératrices de trésorerie. Lorsqu'un actif contribue seulement au potentiel de service d'une ou de plusieurs UGT, et non à des activités non génératrices de trésorerie, les entités se

reportent à la norme internationale ou nationale pertinente en la matière conformément au paragraphe 96.



Guide de mise en œuvre

Le présent Guide accompagne mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 26.

La plupart des actifs détenus par les entités du secteur public sont des actifs non générateurs de trésorerie, auxquels s'appliquent les dispositions comptables d'IPSAS 21 en matière de dépréciation.

Dans le cas où un actif est détenu par une entité du secteur public dans l'objectif de générer une rentabilité commerciale, il convient d'appliquer les dispositions de la présente Norme. La plupart des actifs générateurs de trésorerie sont exploités dans le cadre d'activités commerciales gérées par des entités commerciales du secteur public. Nous pouvons prendre pour exemple une unité de production de semences qui fait partie d'une entité de recherche agricole mais qui est gérée sur une base commerciale.

Pour les besoins de tous ces exemples, une entité du secteur public qui n'est pas une entreprise publique entreprend des activités commerciales.

Identification des unités génératrices de trésorerie

Cet exemple a pour objet de :

(a) *donner une indication sur la manière dont les unités génératrices de trésorerie sont identifiées dans différentes situations ; et de*

(b) *souligner certains facteurs qu'une entité peut prendre en considération pour identifier l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient.*

A—Baisse de la demande en relation avec une unité à produit unique

Contexte

IG1. Un gouvernement possède une centrale électrique. La centrale électrique est équipée de deux générateurs à turbine installés sur un site unique. Pendant la période en cours une usine importante de la région a fermé et la demande d'électricité a fortement baissé. Le gouvernement a réagi en mettant l'une des deux turbines à l'arrêt.

Analyse

IG2. Chacun des générateurs à turbine n'est pas générateur de rentrées de trésorerie à titre individuel. Par conséquent, l'ensemble de la centrale électrique constitue l'unité génératrice de trésorerie à retenir pour la détermination de la dépréciation.

B—Unité gouvernementale de fret aérien qui donne un avion en location

Contexte

IG3. M est l'unité de fret aérien d'une entité gouvernementale. M exploite trois avions, une piste d'atterrissage, et un certain nombre de hangars et d'autres bâtiments comprenant des installations de maintenance et de ravitaillement. En raison de la baisse de la demande pour ses services, M loue un avion pour une durée de cinq ans à une entité du secteur privé. Selon les termes du contrat de location, M a l'obligation de permettre au preneur d'utiliser la piste d'atterrissage et conserve l'entière responsabilité de la maintenance de l'avion.

Analyse

IG4. Les termes du contrat de location indiquent que l'avion loué ne peut pas être considéré comme générateur de rentrées de trésorerie largement indépendantes de celles de l'unité M dans son ensemble. Par conséquent, il semble probable que l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'avion appartient est M dans son ensemble.

C—Broyeur dans une entité de traitement des déchets

Contexte

IG5. Une municipalité gère une entité de traitement des déchets qui est propriétaire d'un broyeur employé dans le cadre de son activité de traitement des déchets. Le broyeur n'a qu'une valeur à la casse et ne génère pas de rentrées de trésorerie largement indépendantes de celles des autres actifs de l'entité de traitement des déchets.

Analyse

IG6. Il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable du broyeur, parce que sa valeur d'utilité ne peut pas être déterminée et est très certainement différente de sa valeur à la casse. Par conséquent, l'entité estime la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle le broyeur appartient, c'est-à-dire celle de l'entité de traitement des déchets dans son ensemble.

D—Itinéraires assurés par une société d'autocars

Contexte

IG7. Une société d'état de transport par autocars travaille sous contrat avec une municipalité qui impose un service minimum sur chacun des cinq itinéraires différents. Les actifs dévolus à chaque itinéraire et les flux de trésorerie générés par chaque itinéraire peuvent être identifiés séparément. L'un de ces itinéraires dégage une perte importante.

Analyse

IG8. Puisque l'entité n'a la possibilité de réduire son activité sur aucun des itinéraires, le plus petit niveau d'entrées de trésorerie identifiables générées qui soient largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs, est celui des entrées de trésorerie générées par l'ensemble des cinq itinéraires. L'unité génératrice de trésorerie est la société de transport dans son ensemble.

Calcul de la valeur d'utilité et comptabilisation d'une perte de valeur

Contexte et calcul de la valeur d'utilité

IG9. À l'ouverture de l'exercice 20X0, le gouvernement R, par l'intermédiaire de son département d'électricité, met en service une centrale électrique dont le coût de construction s'élève à 250 millions d'unités monétaires.

IG10. À l'ouverture de l'exercice 20X4, des centrales électriques construites par des concurrents sont mises en service induisant une baisse des produits générés par la centrale électrique du gouvernement R. La baisse des produits résulte d'une diminution du volume de production d'électricité par rapport aux attentes, ainsi que

d'une baisse des prix applicable à l'électricité et de la capacité de production de réserve par rapport aux attentes.

IG11. La baisse des produits est une indication d'une dégradation de la performance économique de l'actif par rapport aux attentes. Par conséquent, le gouvernement R a l'obligation de déterminer la valeur recouvrable de l'actif.

IG12. Le gouvernement R applique l'amortissement linéaire sur la durée d'utilité de la centrale estimée à 20 ans et prévoit une valeur résiduelle nulle.

IG13. Il n'est pas possible de déterminer la juste valeur diminuée des coûts de sortie de la centrale. Par conséquent, son caractère recouvrable ne peut être déterminé qu'à partir du calcul de sa valeur d'utilité. Afin de déterminer la valeur d'utilité de la centrale (voir Tableau 1), le gouvernement R :

(a) établit des projections de flux de trésorerie établies sur la base des budgets/prévisions les plus récents approuvés par la direction qui couvrent les cinq prochaines années (années 20X5 à 20X9) ;

(b) estime les flux de trésorerie pour les années suivantes (années 20Y0 à 20Y9) en retenant un taux de décroissance compris entre -6 pourcent par an et -3 pourcent par an ; et

(c) retient un taux d'actualisation de 6 pourcent, qui reflète la valeur temps de l'argent et le risque spécifique à la centrale électrique du gouvernement R selon les estimations actuelles du marché.

Comptabilisation et évaluation de la perte de valeur

IG14. La valeur recouvrable de la centrale électrique du gouvernement R s'élève à 121,1 millions d'UM.

IG15. Le gouvernement R compare la valeur recouvrable de la centrale électrique à sa valeur comptable (voir Tableau 2).

IG16. Puisque la valeur comptable est supérieure de 78,9 millions d'UM à sa valeur recouvrable, une perte de valeur de 78,9 millions d'UM est immédiatement comptabilisée en résultat.

Tableau 1—Calcul de la valeur d'utilité de la centrale du gouvernement R à la clôture de l'exercice 20X4

Année	Taux de croissance à long terme	Flux de trésorerie futurs	Facteur d'actualisation au taux de 6 %[§]	Flux de trésorerie futurs actualisés (UM mio)
20X5 (n=1)		16,8 [*]	0.94340	15,8
20X6		14,4 [*]	0.89000	12,8
20X7		14,2 [*]	0.83962	11,9
20X8		14,1 [*]	0.79209	11,2
20X9		13,9 [*]	0.74726	10,4
20Y0	(6 %)	13,1 †	0.70496	9,2
20Y1	(6 %)	12,3 †	0.66506	8,2
20Y2	(6 %)	11,6 †	0.62741	7,3
20Y3	(5 %)	11,0 †	0.59190	6,5
20Y4	(5 %)	10,5 †	0.55839	5,9
20Y5	(5 %)	10,0 †	0.52679	5,3
20Y6	(4 %)	9,6 †	0.49697	4,8
20Y7	(4 %)	9,2 †	0.46884	4,3
20Y8	(3 %)	8,9 †	0.44230	3,9
20Y9	(3 %)	8,6 †	0.41727	3,6
Valeur d'utilité				**121,1**

[*] Sur la base de la meilleure estimation par la direction des flux nets futurs de trésorerie.

† Sur la base d'une extrapolation à partir des flux de trésorerie de l'année précédente auxquels est appliqué un taux de décroissance.

§ Le facteur d'actualisation est obtenu par la formule k = 1/1(+a)n, où a = taux d'actualisation et n = période d'actualisation.

Tableau 2—Calcul de la perte de valeur de la centrale du gouvernement R à l'ouverture de l'exercice 20X5

À l'ouverture 20X5	**Total UM (mio)**
Coût historique	250,0
Cumul des amortissements (20X4)	(50,0)
Valeur comptable	200,0
Valeur comptable après déduction de la perte de valeur	121,1
Perte de valeur	(78,9)

Reprise d'une perte de valeur

Le présent Exemple s'appuie sur les données relatives au gouvernement R telles que présentées dans IG9 à IG16, complétées par des informations supplémentaires pour les besoins du présent Exemple. Dans le présent Exemple, les effets fiscaux sont ignorés.

Contexte

IG17. En 20X6 certains concurrents ont fermé des centrales et par conséquent la baisse des produits du gouvernement R est moins importante que celle prévue fin 2004. Cette évolution favorable oblige le gouvernement à ré-estimer la valeur recouvrable de la centrale.

IG18. Des calculs similaires à ceux présentés dans l'Exemple 2 font ressortir une valeur recouvrable pour la centrale qui s'élève désormais à 157,7 millions d'UM.

Reprise de la perte de valeur

IG19. Le gouvernement R compare la valeur recouvrable de la centrale électrique à sa valeur comptable nette et reprend une partie de la perte de valeur comptabilisée antérieurement dans l'Exemple 2.

Actif non générateur de trésorerie qui contribue à une unité génératrice de trésorerie

Contexte

IG20. Un hôpital public est propriétaire d'un appareil à imagerie par résonance magnétique (appareil IRM) exploité essentiellement par un service qui soigne gratuitement les patients. Cependant, l'appareil est employé à 20 % pour le traitement de patients payants. Les patients payants sont accueillis et soignés dans un bâtiment indépendant qui comprend des services, un bloc opératoire et de nombreux équipements immobilisés consacrés exclusivement aux patients payants. Au 31 décembre 20X6, la valeur comptable du bâtiment et des équipements immobilisés s'élève à 30 000 UM. Il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable du bâtiment et des équipements immobilisés à titre individuel. Par conséquent, le bâtiment et les équipements immobilisés sont considérés comme une unité génératrice de trésorerie

(UGT). Au 1er janvier 20X6 l'appareil IRM avait une valeur comptable de 3 000 UM. Une dotation aux amortissements de 600 UM est comptabilisée au titre de l'appareil IRM au 31 décembre 20X6. En raison des progrès technologiques réalisés dans le domaine de l'imagerie, l'appareil IRM est soumis à un test de dépréciation au 31 décembre 20X6 et une perte de valeur de 400 UM est constatée, de manière à ramener sa valeur comptable à 2 000 UM au 31 décembre 20X6.

Détermination de la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie

IG21. Au cours de l'exercice une baisse significative de patients payants a été constatée à l'hôpital. Par conséquent l'UGT est soumise à un test de dépréciation. La valeur recouvrable de l'UGT, déterminée par référence à sa valeur d'utilité, est estimée à 27 400 UM. Une fraction de 20 % de la valeur comptable révisée de l'appareil IRM (400 UM) est affectée à la valeur comptable de l'UGT avant détermination de la perte de valeur (3 000 UM). La perte de valeur est répartie entre le bâtiment et les équipements immobilisés au prorata de leurs valeurs comptables respectives. Aucun complément de perte de valeur n'est affecté à l'appareil IRM, puisqu'une perte de valeur a déjà été déterminée conformément aux dispositions d'IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie.*

Prise en compte de passifs comptabilisés dans le calcul de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie

Contexte

IG22. Une municipalité qui exploite un site de traitement des déchets a une obligation de remise en état du site lors de la cessation de son activité. Le coût de remise en état inclut la remise en place de la couche arable, qui doit être retirée avant le début des activités de traitement des déchets. Une provision pour le coût de remise en place de la couche arable a été comptabilisée dès son enlèvement. Le montant provisionné a été comptabilisé comme élément du coût du site et est amorti sur sa durée d'utilité. La valeur comptable de la provision pour les coûts de remise en état est de 500 UM, soit la valeur actuelle des coûts de remise en état.

Tests de dépréciation

IG23. La municipalité soumet le site à un test de dépréciation. L'unité génératrice de trésorerie correspond à l'ensemble du site. Le gouvernement a reçu diverses offres d'achat pour le site à un prix avoisinant 800 UM. Ce prix reflète le fait que l'acheteur assumera l'obligation de remettre en place la couche arable. Les coûts de sortie du site sont négligeables. La valeur d'utilité du site est d'environ 1 200 UM, hors coûts de remise en état. La valeur comptable du site de traitement des déchets est de 1 000 UM.

IG24. La juste valeur de l'unité génératrice de trésorerie, diminuée des coûts de sortie, est de 800 UM. Ce montant prend en compte les coûts de remise en état qui ont déjà été provisionnés. En conséquence, la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie est déterminée après prise en compte des coûts de remise en état et est estimée à 700 UM (1 200 moins 500). La valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie est de 500 UM, ce qui correspond à la valeur comptable du site (1 000 UM),

diminuée de la valeur comptable de la provision pour coûts de remise en état (500 UM). Par conséquent, la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie excède sa valeur comptable.

Ajout du goodwill dans la valeur comptable d'une activité au moment de sa cession

Contexte

IG24A. Une municipalité vend, moyennant 100 UM, une activité qui faisait partie d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté. Le goodwill affecté à l'unité ne peut pas être identifié ni associé à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à celui de cette unité, à moins de le faire de manière arbitraire. La valeur recouvrable de la part de l'unité génératrice de trésorerie conservée est de 300 UM.

Traitement comptable

IG24B. Comme le goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie ne peut pas être identifié ni associé à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à celui de cette unité de manière non arbitraire, le goodwill correspondant à l'activité cédée est évalué sur la base des valeurs relatives de l'activité cédée et de la part de l'unité conservée. Par conséquent, 25 % du goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie est inclus dans la valeur comptable de l'activité vendue.

Réaffectation du goodwill lors de la restructuration d'une unité génératrice de trésorerie

Contexte

IG24C. Un goodwill a été précédemment affecté à une unité génératrice de trésorerie A. Le goodwill affecté à l'unité A ne peut pas être identifié ni associé à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à l'unité A, à moins de le faire de manière arbitraire. L'unité A doit être scindée et intégrée à trois autres unités génératrices de trésorerie B, C et D.

Traitement comptable

IG24D. Comme le goodwill affecté à l'unité A ne peut pas être identifié ni associé de manière non arbitraire à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à l'unité A, il est réaffecté aux unités B, C et D sur la base des valeurs relatives des trois parties de A avant que celles-ci ne soient intégrées aux unités B, C et D.

Le traitement comptable d'un actif pris individuellement dans une unité génératrice de trésorerie dépend de la possibilité de déterminer sa valeur recouvrable

Contexte

IG25. Un réservoir de stockage dans une station d'épuration des eaux a subi un dommage matériel mais continue de fonctionner, moins bien, toutefois, qu'avant d'avoir été endommagée. La juste valeur du réservoir diminuée des coûts de sortie est inférieure à sa valeur comptable. Le réservoir ne génère pas de rentrées de trésorerie indépendantes. Le plus petit groupe d'actifs identifiables qui inclut le réservoir et qui génère des rentrées de trésorerie largement indépendantes des rentrées de trésorerie

provenant d'autres actifs est la station à laquelle le réservoir appartient. La valeur recouvrable de la station indique que l'ensemble de la station ne s'est pas déprécié.

Impossibilité de déterminer la valeur recouvrable du réservoir de stockage

IG26. Hypothèse 1 : les budgets/prévisions approuvés par la direction ne reflètent pas d'engagement de la direction de remplacer le réservoir.

IG27. La valeur recouvrable du réservoir seul ne peut pas être estimée puisque la valeur d'utilité du réservoir :

(a) peut être différente de sa juste valeur diminuée des coûts de sortie ; et

(b) peut être déterminée uniquement pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle le réservoir appartient (la station d'épuration des eaux).

La station ne s'est pas dépréciée. Par conséquent, aucune perte de valeur n'est comptabilisée pour le réservoir. Néanmoins, il est possible que l'entité doive réexaminer la durée d'amortissement ou le mode d'amortissement du réservoir. Une durée d'amortissement plus courte ou un mode d'amortissement plus rapide est peut-être nécessaire pour refléter la durée d'utilité résiduelle attendue du réservoir ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques par l'entité.

Possibilité de déterminer la valeur recouvrable du réservoir de stockage

IG28. Hypothèse 2 : les budgets/prévisions approuvés par la direction reflètent un engagement de la direction de remplacer le réservoir et de le vendre dans un proche avenir. Les flux de trésorerie générés par l'utilisation continue de la machine jusqu'à sa sortie sont estimés négligeables.

IG29. La valeur d'utilité du réservoir peut être estimée comme proche de sa juste valeur diminuée des coûts de sortie. Par conséquent, la valeur recouvrable du réservoir peut être déterminée sans tenir compte de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle le réservoir appartient (c'est-à-dire la station d'épuration des eaux). Puisque la juste valeur du réservoir diminuée des coûts de sortie est inférieure à sa valeur comptable, une perte de valeur est comptabilisée au titre du réservoir.

Comparaison avec IAS 36

IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* traite de la dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie dans le secteur public, et tient compte de l'amendement d'IAS 36 (2004), *Dépréciation d'actifs* effectué dans le cadre des *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Les principales différences entre IPSAS 26 et IAS 36 sont les suivantes :

- IPSAS 26 définit les actifs générateurs de trésorerie et donne des indications complémentaires permettant de distinguer les actifs générateurs de trésorerie des actifs non générateurs de trésorerie.
- La définition d'une unité génératrice de trésorerie retenue dans IPSAS 26 est modifiée par rapport à celle d'IAS 36.
- IPSAS 26 n'inclut ni une définition des actifs de support ni des dispositions relatives à ces actifs. IAS 36 comprend une définition des actifs de support ainsi que dispositions et des indications relatives à leur traitement.
- IPSAS 26 ne traite pas comme un indice de dépréciation le cas où la valeur comptable de l'actif net d'une entité est supérieure à sa capitalisation boursière. Le fait que la valeur comptable de l'actif net de l'entité soit supérieure à sa capitalisation boursière figure sur la liste minimale des indices de dépréciation présentée dans IAS 36.
- Selon IPSAS 26, une vente forcée ne reflète pas la juste valeur diminuée des coûts de vente. Selon IAS 36 une vente forcée reflète la juste valeur diminuée des coûts de vente lorsque la direction est obligée de vendre immédiatement.
- IPSAS 26 comprend des dispositions et des indications relatives au traitement des actifs non générateurs de trésorerie qui contribuent à la fois aux unités génératrices de trésorerie et aux activités non génératrices de trésorerie. IAS 36 ne traite pas des actifs non générateurs de trésorerie qui contribuent à la fois aux unités génératrices de trésorerie et aux activités non génératrices de trésorerie.
- IPSAS 26 comprend des dispositions et des indications relatives au reclassement d'actifs générateurs de trésorerie en actifs non générateurs de trésorerie ou inversement. IPSAS 26 prévoit la présentation par les entités des critères qui conduisent à distinguer les actifs générateurs de trésorerie des actifs non générateurs de trésorerie. IAS 36 ne prévoit pas de disposition équivalente.
- IPSAS 26 emploie dans certains cas une terminologie différente de celle d'IAS 36. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « produits » (« revenue ») et « état de la performance financière ». Les termes équivalents dans IAS 36 sont « produits » (« income ») et « état du résultat global » (« income statement »).

IPSAS 27 — AGRICULTURE

Remerciements

IPSAS 27 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 41, *Agriculture* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Des extraits d'IAS 41 sont reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC) avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : http://www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 27 — AGRICULTURE

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 27, *Agriculture* a été publiée en décembre 2009.

Depuis cette date, IPSAS 27 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 27, *Produits* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 46, *Evaluation* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 45, *Immobilisatios corporelles* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 44 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* (publiée en mai 2022)
- IPSAS 43, *Contrat de location* (publiée en janvier 2022)
- IPSAS 40*, Regroupements d'entités du secteur public* (publiée en janvier 2017)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en avril 2016)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- Améliorations des IPSAS 2011 (publiées en octobre 2011)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 27

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS octobre 2011
2	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
3	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016 IPSAS 43 Janvier 2022 IPSAS 45 Mai 2023
4	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
5	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
6	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016 IPSAS 45 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
7	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
8	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
9	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
9A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
9B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
9C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
13	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
14	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
19	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
20	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
21	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
22	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
23	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
24	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
25	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
26	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
27	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
28	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
29	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
34	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016 IPSAS 44 Janvier 2022 IPSAS 46 Mai 2023
37	Amendé	IPSAS 45 Mai 2023
40	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016
45	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
46	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
Titre au dessus du paragraphe 46A	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
46A	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
46B	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
46C	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
46D	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
46E	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
46F	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
48	Amendé	Améliorations des IPSAS Avril 2016 IPSAS 40 Janvier 2017 IPSAS 44 Janvier 2022
55	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
56A	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
56B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
56C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
56D	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
56E	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
56F	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
56G	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022
56H	Nouveau	IPSAS 44 Mai 2022
56I	Nouveau	IPSAS 45 Mai 2023
56J	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
57	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015

Décembre 2009

IPSAS 27 — AGRICULTURE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–8
Définition	9–12
Définitions relatives à l'agriculture	9–11
Définitions générales	12
Comptabilisation et évaluation	13–37
Profits et pertes	30–33
Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable	34–37
Informations à fournir	38–54
Dispositions générales	38–51
Informations complémentaires concernant les actifs biologiques lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable	52–54
Dispositions transitoires	55
Première adoption de la comptabilité d'exercice	55
Date d'entrée en vigueur	56–57
Annexe : Amendements d'autres IPSAS	
Base des conclusions	
Exemples d'application	
Comparaison avec IAS 41	

La Norme comptable du secteur public 27, *Agriculture*, est énoncée dans les paragraphes 1–57. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 27 devrait être lue dans le contexte de son objectif, de la base des conclusions et de la Préface aux normes comptables internationales du secteur public. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer les méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable et les informations à fournir liés à l'activité agricole.

Champ d'application

2. Une entité qui prépare et présente des états financiers en application de la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme aux éléments suivants dans le cadre d'une activité agricole :

   (a) **actifs biologiques, à l'exception des plantes productrices ; et**

   (b) **produits agricoles au moment de la récolte.**

3. La présente Norme ne s'applique pas :

   (a) aux terrains liés à une activité agricole (voir IPSAS 16, *Immeubles de placement* et IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*) ;

   (b) aux plantes productrices en relation avec une activité agricole (voir IPSAS 17). Toutefois, cette norme s'applique à la production de ces plantes productrices.

   (c) aux immobilisations incorporelles liées à une activité agricole (voir IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*) ;

   (d) aux actifs au titre des droits d'utilisation découlant de contrats de locations de terrains liés à l'activité agricole (voir IPSAS 43, *Contrats de location*).

4. Les actifs biologiques sont employés dans plusieurs activités entreprises par les entités du service public. Lorsque les actifs biologiques sont employés pour la recherche, l'enseignement, le transport, les spectacles, les loisirs, le contrôle douanier ou pour toute autre activité non-agricole selon la définition présentée au paragraphe 9 de la présente Norme, ces actifs biologiques ne sont pas comptabilisés conformément aux dispositions de la présente Norme. Lorsque ces actifs biologiques correspondent à la définition comptable d'un actif, il convient de prendre en considération d'autres IPSAS afin de déterminer le traitement comptable adapté (par exemple IPSAS 12, *Stocks* et IPSAS 45).

5. La présente Norme s'applique aux produits agricoles, qui sont les produits des récoltes des actifs biologiques de l'entité, au moment de la récolte. Par la suite, on applique IPSAS 12 ou une autre Norme applicable. En conséquence, la présente Norme ne couvre pas la transformation des produits agricoles au-delà de la récolte ; par exemple, la transformation de raisins en vin par un viticulteur qui a cultivé lui-même les raisins. Alors qu'une telle transformation peut sembler être un prolongement logique et naturel d'une activité agricole et que les activités qu'elle renferme présentent quelques similarités avec la transformation biologique, elle n'entre pas dans la définition de l'activité agricole de la présente Norme.

6. Le tableau ci-dessous donne quelques exemples d'actifs biologiques, de produits agricoles et de produits qui résultent de la transformation après récolte :

Actifs biologiques	**Produits agricoles**	**Produits qui résultent de la transformation après récolte**
Moutons	Laine	Fil de tissage, tapis
Arbres dans une plantation forestière	Arbres abattus	Billes, bois débité
Bovins laitiers	Lait	Fromage
Porcs	Carcasses	Saucisses, jambon
Plants de coton	Coton récolté	Fil, vêtements
Canne à sucre	Canne à sucre récoltée	sucre
Plants de tabac	Feuilles de tabac	Feuilles de tabac séchées
Buisson de thé	Feuille de thé	Thé
Vigne	Grappe de raisin récoltée	Vin
Arbres fruitiers	Fruits récoltés	Fruits transformés
Palmier à huile	fruit du palmier	Huile de palme
Arbre à caoutchouc	Latex récolté	Produit en caoutchouc

Certaines plantes, par exemple les buissons de thé, les vignes, les palmiers à huile et les arbres à caoutchouc remplissent les conditions de la définition d'une plante productrice et sont inclus dans le périmètre d'IPSAS 45. Toutefois, les produits issus des plantes productrices, par exemple les feuilles de thé, les grappes de raisin, l'huile de palme et le caoutchouc relèvent d'IPSAS 27.

7. [Supprimé]

8. [Supprimé]

Définitions

Définitions relatives à l'agriculture

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

L'activité agricole est la gestion par une entité de la transformation biologique et de la récolte d'actifs biologiques en vue de :

- **la vente ;**
- **la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique ; ou**
- **la transformation en produits agricoles ou en d'autres actifs biologiques en vue de la vente ou de la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique.**

Le produit agricole est le produit récolté des actifs biologiques de l'entité.

Une plante productrice est une plante vivante qui :

(a) **est utilisée dans la production ou la fourniture de produits agricoles ;**

(b) **est susceptible de produire pendant plus d'une période ; et**

(c) **n'a qu'une faible probabilité d'être vendue comme produit agricole, sauf à titre accessoire en tant que rebut.**

Un actif biologique est un animal ou une plante vivants.

La transformation biologique comprend les processus de croissance, d'appauvrissement, de production et de procréation qui engendrent des changements qualitatifs ou quantitatifs dans l'actif biologique.

Les coûts de vente sont les coûts marginaux directement attribuables à la cession d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de l'impôt sur le résultat. La cession peut prendre la forme d'une vente ou de la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique.

Un groupe d'actifs biologiques est un regroupement d'animaux ou de plantes vivants similaires.

La récolte est le détachement de produits d'un actif biologique ou l'arrêt des processus vitaux d'un actif biologique.

9A. Ne sont pas des plantes productrices :

(a) plantes cultivées pour être elles-mêmes récoltées en tant que produit agricole (par exemple des arbres exploités comme bois de sciage) ;

(b) plantes cultivées pour produire des récoltes lorsqu'il y a plus qu'une faible probabilité que la plante sera elle-même récoltée et vendue comme produit agricole, autre qu'à titre accessoire en tant que rebut (par exemple les arbres cultivés pour leurs fruits et leur bois) ; et

(c) les récoltes annuelles (par exemple de maïs ou de blé).

9B. Lorsque des plantes productrices ne permettent plus de produire des récoltes, elles peuvent être coupées et vendues en tant que rebut, à l'exemple du bois de chauffage. Cette utilisation accessoire n'empêche pas à la plante de satisfaire la définition de plante productive.

9C. Le produit qui se développe sur une plante productrice est un actif biologique.

10. L'activité agricole couvre un éventail d'activités diversifiées telles que l'élevage de cheptels, l'exploitation forestière, la récolte de plantes annuelles ou vivaces, la culture de vergers ou de plantations, l'horticulture et l'aquaculture (y compris la pisciculture). Certaines caractéristiques communes existent dans cette diversité :

(a) *possibilités de transformation*. Les animaux et les plantes vivants offrent la possibilité de transformation biologique ;

(b) *gestion de la transformation*. La gestion facilite la transformation biologique en améliorant ou au moins en stabilisant les conditions nécessaires pour que le processus ait lieu (par exemple, les niveaux nutritifs, l'humidité, la température, la fertilité et la luminosité). Cette gestion distingue l'activité agricole des autres activités. Par exemple, la récolte à partir de ressources non gérées (comme la pêche en mer et la déforestation) n'est pas une activité agricole ; et

(c) évaluation de la transformation. Les changements apportés à la qualité (par exemple la qualité génétique, la densité, le mûrissement, la proportion de graisse, le contenu en protéines et la qualité de la fibre) ou à la quantité (par exemple la descendance, le poids, le volume, la longueur ou le diamètre de la fibre et le nombre de bourgeons) par la transformation biologique ou la récolte sont évalués et surveillés dans le cadre d'une gestion de routine.

11. La transformation biologique peut aboutir aux types de résultats suivants :

(a) des changements apportés à des actifs par (i) la croissance (une augmentation en quantité ou une amélioration de la qualité de l'animal ou de la plante), (ii) l'appauvrissement (une chute de la quantité ou une détérioration de la qualité d'un animal ou d'une plante) ou (iii) la procréation (création d'animaux ou plantes vivants supplémentaires) ; ou

(b) la production de produits agricoles comme le latex, les feuilles de thé, la laine et le lait.

Définitions générales

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

Comptabilisation et Évaluation

13. **Une entité doit comptabiliser un actif biologique ou un produit agricole si et seulement si :**

(a) **l'entité a le contrôle de l'actif du fait d'événements passés ;**

(b) **il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à cet actif bénéficieront à l'entité ; et**

(c) **la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable[1].**

14. [Supprimé]

15. Dans l'activité agricole, le contrôle peut être attesté, par exemple, par la propriété légale du bétail et le tatouage ou autre marquage du bétail au moment de l'achat, de la naissance ou du sevrage. Les avantages futurs ou le potentiel de service sont normalement évalués en mesurant les attributs physiques significatifs.

16. **Un actif biologique doit être évalué lors de la comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à sa juste valeur diminuée des coûts de vente, sauf pour le cas décrit au paragraphe 34 lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable.**

17. **Lorsque l'actif biologique est acquis par l'entité dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe, l'actif biologique est évalué lors de la comptabilisation initiale et à chaque date de clôture selon le paragraphe 16.**

18. **Le produit agricole récolté à partir des actifs biologiques d'une entité doit être évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de vente au moment de la récolte. Cette évaluation est le coût à cette date selon IPSAS 2, *Stocks* ou selon une autre Norme applicable.**

19. L'évaluation de la juste valeur d'un actif biologique ou un produit agricole peut être facilitée en regroupant des actifs biologiques ou des produits agricoles en fonction d'attributs significatifs, par exemple, par âge ou par qualité. Une entité choisit comme critères pour la détermination des prix, les attributs correspondant à ceux qui sont utilisés sur le marché.

20. Les entités passent souvent des contrats pour vendre leurs actifs biologiques ou leurs produits agricoles à une date future. Les prix contractuels ne sont pas nécessairement pertinents pour évaluer la juste valeur, car la juste valeur reflète les conditions actuelles du marché où acheteur et vendeur intervenant sur le marché sont disposés à conclure une transaction. Par conséquent, la juste valeur d'un actif biologique ou d'un produit agricole n'est pas ajustée du fait de l'existence d'un contrat. Dans certains cas, un contrat de vente d'un actif biologique ou d'un produit agricole peut être un contrat déficitaire, comme défini dans IPSAS 19*, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. IPSAS 19 s'applique à des contrats déficitaires.

21. [Supprimé]

22. [Supprimé]

23. [Supprimé]

24. [Supprimé]

[1] Une information fiable est une information exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 d'IPSAS 1 présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

25. [Supprimé]

26. Une entité n'inclut aucun flux de trésorerie destiné à financer les actifs, ou le rétablissement des actifs biologiques après la récolte (par exemple, le coût de replantation des arbres dans une plantation forestière après la récolte).

27. [Supprimé]

28. Les coûts peuvent parfois être proches de la juste valeur, en particulier lorsque :

    (a) peu de transformations biologiques ont eu lieu depuis l'engagement des coûts initiaux (par exemple, pour des arbres fruitiers de semis plantés juste avant la date de clôture) ; ou

    (b) l'impact de la transformation biologique sur le prix ne devrait pas être significatif (par exemple, pour la croissance initiale dans un cycle de production de 30 ans d'une plantation de pins).

29. Les actifs biologiques sont souvent liés physiquement au terrain (par exemple, les arbres d'une plantation forestière). Il se peut qu'il n'y ait pas de marché séparé pour des actifs biologiques qui sont liés au terrain mais un marché actif peut exister pour les actifs associés, c'est-à-dire pour les actifs biologiques, le terrain inculte et les améliorations foncières dans leur ensemble. Une entité peut utiliser des informations concernant les actifs associés pour évaluer la juste valeur des actifs biologiques. Par exemple, la juste valeur du terrain inculte et les améliorations foncières peuvent être déduites de la juste valeur des actifs associés pour parvenir à la juste valeur des actifs biologiques.

Profits et pertes

30. **Un profit ou une perte résultant de la comptabilisation initiale d'un actif biologique à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et d'une variation de la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif biologique devra être inclus dans le résultat de la période pendant laquelle il se produit.**

31. Une perte peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique parce que les coûts de vente sont déduits pour la détermination de la juste valeur diminuée des coûts de vente d'un actif biologique. Un profit peut être généré lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique, par exemple pour la naissance d'un veau.

32. **Un profit ou une perte résultant de la comptabilisation initiale d'un produit agricole à la juste valeur diminuée des coûts de vente doit être inclus dans le résultat de la période au cours de laquelle il se produit.**

33. Un profit ou une perte peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un produit agricole du fait de la récolte.

Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable

34. **Il est présumé que la juste valeur d'un actif biologique peut être évaluée de manière fiable. Toutefois, cette présomption peut être réfutée uniquement lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique pour lequel les prix de**

marché ne sont pas disponibles et pour lequel les autres méthodes d'évaluation de la juste valeur sont manifestement reconnues non fiables. Si tel est le cas, cet actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. Une fois que la juste valeur d'un tel actif biologique est susceptible d'être évaluée de manière fiable, une entité doit l'évaluer à sa juste valeur diminuée des coûts de vente. Dès lors qu'un actif biologique non courant satisfait aux critères pour être classé comme détenu en vue de la vente (ou est inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, on présume que la juste valeur peut être évaluée de façon fiable.

35. La présomption du paragraphe 34 peut être réfutée uniquement lors de la comptabilisation initiale. Une entité qui a auparavant évalué un actif biologique à sa juste valeur diminuée des coûts de vente continue d'évaluer l'actif biologique à sa juste valeur diminuée des coûts de vente jusqu'à la sortie de l'actif.

36. Dans tous les cas, une entité doit évaluer le produit agricole au moment de la récolte à sa juste valeur diminuée des coûts de vente. La présente Norme reflète l'idée que la juste valeur d'un produit agricole au moment de la récolte peut toujours être évaluée de manière fiable.

37. Pour déterminer les coûts, le cumul des amortissements et le cumul des pertes de valeur, une entité doit prendre en considération IPSAS 12, IPSAS 45, IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non-générateurs de trésorerie*, et IPSAS 26, *Dépréciation des actifs générateurs de trésorerie*.

Informations à fournir

Informations générales

38. **Une entité doit indiquer le résultat global pendant la période en cours provenant de la comptabilisation initiale des actifs biologiques et des produits agricoles et de la variation de la juste valeur des actifs biologiques diminuée des coûts de vente.**

39. **Une entité doit fournir une description des actifs biologiques qui fait la distinction entre les actifs biologiques consommables et producteurs ainsi qu'entre les actifs biologiques détenus en vue de la vente et ceux détenus en vue de la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique.**

40. Les actifs biologiques consommables sont ceux qui doivent être récoltés comme produits agricoles ou vendus ou distribués à titre gratuit ou pour un prix symbolique comme actifs biologiques. Les exemples d'actifs biologiques consommables sont des animaux et des plantes destinés à une utilisation unique, comme les cheptels destinés à la production de viande, les cheptels retenus en vue de la vente, les poissons dans des pisciculturs, les récoltes telles que celles du maïs ou du blé, les produits des plantes productrices, et les arbres cultivés pour le bois. Les actifs biologiques producteurs sont ceux utilisés de manière répétée ou continue pendant plus d'une année dans une activité agricole. Les actifs biologiques producteurs ne

sont pas des produits agricoles, mais plutôt des produits détenus pour leur production. Les exemples de types d'animaux qui sont des actifs biologiques producteurs comprennent les cheptels reproducteurs (dont les poissons et les volailles) les cheptels producteurs de lait, et les moutons et autres animaux élevés pour la production de laine. Les exemples de plantes qui sont des actifs biologiques producteurs comprennent les arbres dont les fuits sont récoltés, les vignes et les arbustes cultivés pour la récolte de fruits, de noix, de sève, de résine, de l'écorce et de produits à base de feuilles.

41. Les informations à fournir exigées par le paragraphe 39 peuvent prendre la forme d'une description quantifiée. La description quantifiée peut s'accompagner d'une description narrative.

42. Dans le cadre des dispositions du paragraphe 39, l'entité est encouragée à faire la distinction entre les actifs biologiques adultes et immatures, s'il y a lieu. Ces distinctions donnent des informations qui peuvent être utiles pour apprécier l'échéancier des flux de trésorerie futurs et le potentiel de service. L'entité doit indiquer sur quelle base sont faites ces distinctions.

43. Les actifs biologiques adultes sont ceux qui ont atteint le stade récoltable (pour les actifs biologiques consommables) ou qui peuvent supporter des récoltes successives (pour des actifs biologiques producteurs).

44. **Une entité doit communiquer les informations suivantes (à moins qu'elles ne soient déjà indiquées par ailleurs dans les états financiers) :**

(a) **la nature de ses activités pour chacun des groupes d'actifs biologiques ; et**

(b) **les évaluations ou estimations non financières des quantités physiques de :**

(i) **chaque groupe d'actifs biologiques de l'entité à la fin de la période ; et**

(ii) **la production de produits agricoles au cours de la période.**

45. **[Supprimé]**

46. **[Supprimé]**

Évaluations à la valeur actuelle

46A. **Une entité doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les deux éléments suivants :**

(a) **Pour les actifs agricoles évalués à la juste valeur de manière récurrente ou non récurrente dans l'état de la situation financière après leur comptabilisation initiale, les techniques d'évaluation et les données d'entrée utilisées pour déterminer ces évaluations ; et**

(b) **Pour les évaluations récurrentes à la juste valeur utilisant des données d'entrée non observables significatives (Niveau 3), l'effet de ces évaluations sur l'excédent ou le déficit, ou sur les actifs nets/capitaux propres de la période.**

46B. Pour atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 46A, une entité doit prendre en considération l'ensemble des éléments suivants :

(a) Le niveau de détail nécessaire pour satisfaire aux obligations d'information à fournir ;

(b) L'importance à accorder à chacune des différentes obligations ;

(c) Le degré d'agrégation ou de désagrégation à appliquer ; et

(d) La nécessité, pour les utilisateurs des états financiers, d'obtenir des informations supplémentaires afin d'évaluer les informations quantitatives fournies.

Si les informations fournies conformément à la présente IPSAS et aux autres IPSAS sont insuffisantes pour atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 46A, l'entité doit fournir les informations supplémentaires nécessaires pour atteindre ces objectifs.

46C. Afin d'atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 46A, une entité doit fournir, au minimum, les informations suivantes pour chaque catégorie d'actifs agricoles (voir le paragraphe 46D concernant la détermination des catégories appropriées d'actifs agricoles) évalués à la juste valeur (y compris les évaluations fondées sur la juste valeur entrant dans le champ d'application de l'IPSAS 46, Évaluation) dans l'état de la situation financière après leur comptabilisation initiale :

(a) pour les évaluations récurrentes et non récurrentes à la juste valeur, la valeur de l'évaluation à la juste valeur à la fin de la période de reporting et, pour les évaluations non récurrentes, les raisons de cette évaluation. Les évaluations récurrentes à la juste valeur des actifs agricoles sont celles que la présente norme impose ou autorise dans l'état de la situation financière à la fin de chaque période de reporting. Les évaluations non récurrentes à la juste valeur des actifs agricoles sont celles que la présente norme impose ou autorise dans des circonstances particulières ;

(b) pour les évaluations récurrentes et non récurrentes à la juste valeur, le niveau de la hiérarchie des justes valeurs dans lequel les évaluations sont classées dans leur intégralité (Niveau 1, 2 ou 3) ;

(c) pour les évaluations récurrentes et non récurrentes à la juste valeur estimées à l'aide de données d'entrée non observables, une description de la ou des techniques d'évaluation et des données d'entrée utilisées dans l'évaluation à la juste valeur. Lorsqu'un changement de technique d'évaluation intervient (par exemple, le passage d'une approche de marché à une approche par le résultat, ou l'utilisation d'une technique d'évaluation supplémentaire), l'entité doit indiquer ce changement ainsi que les raisons l'ayant motivé. Pour les évaluations à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou pour les évaluations à la juste valeur estimées à l'aide de données d'entrée non observables, l'entité doit fournir des informations quantitatives sur les données d'entrée non observables significatives utilisées dans l'évaluation à la juste valeur. L'entité n'est pas tenue d'établir des informations quantitatives pour satisfaire à cette obligation lorsque les données d'entrée quantitatives non observables ne sont pas élaborées par l'entité lors de l'évaluation à la juste valeur (par

exemple, lorsqu'une entité utilise des prix issus de transactions antérieures ou des informations de prix fournies par des tiers sans ajustement). Toutefois, lorsqu'elle fournit ces informations, l'entité ne peut ignorer les données d'entrée quantitatives non observables qui sont significatives pour l'évaluation à la juste valeur et raisonnablement accessibles à l'entité ;

(d) pour les évaluations récurrentes à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, un rapprochement entre les soldes d'ouverture et les soldes de clôture, indiquant séparément les variations de la période attribuables aux éléments suivants :

(i) le total des gains ou pertes de la période comptabilisés dans l'excédent ou le déficit, ainsi que le ou les postes de l'excédent ou du déficit dans lesquels ces gains ou pertes sont comptabilisés ;

(ii) le total des gains ou pertes de la période comptabilisés dans les actifs nets/capitaux propres, ainsi que le ou les postes des actifs nets/capitaux propres dans lesquels ces gains ou pertes sont comptabilisés ; et

(iii) les achats, ventes, émissions et règlements (chacun de ces types de variations étant présenté séparément).

(e) pour les évaluations récurrentes à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, le montant du total des gains ou pertes de la période visé au point d) (i), inclus dans l'excédent ou le déficit, attribuable à la variation des gains ou pertes non réalisés relatifs aux actifs agricoles détenus à la fin de la période de reporting, ainsi que le ou les postes de l'excédent ou du déficit dans lesquels ces gains ou pertes non réalisés sont comptabilisés ;

(f) pour les évaluations récurrentes et non récurrentes à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, une description des processus d'évaluation utilisés par l'entité (y compris, par exemple, la manière dont l'entité détermine ses politiques et procédures d'évaluation et analyse les variations des évaluations à la juste valeur d'une période à l'autre) ; et

(g) pour les évaluations récurrentes à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs :

(i) Pour toutes ces évaluations, une description narrative de la sensibilité de l'évaluation à la juste valeur aux variations des données d'entrée non observables, lorsqu'une variation de ces données vers un montant différent pourrait entraîner une évaluation à la juste valeur significativement plus élevée ou plus faible. Lorsqu'il existe des interdépendances entre ces données d'entrée et d'autres données d'entrée non observables utilisées dans l'évaluation à la juste valeur, l'entité doit également fournir une description de ces interdépendances ainsi que de la manière dont elles pourraient amplifier ou atténuer l'effet des variations des données d'entrée non observables sur l'évaluation à la juste valeur. Afin de satisfaire à cette obligation d'information, la description narrative de la sensibilité aux variations des données d'entrée non observables doit inclure, au minimum, les données d'entrée non observables présentées conformément au

point c).

46D. Une entité doit déterminer le niveau approprié de désagrégation des actifs agricoles sur la base des éléments suivants :

(a) la nature, les caractéristiques et les risques des actifs agricoles ; et

(b) le niveau de la hiérarchie des justes valeurs dans lequel l'évaluation à la juste valeur est classée.

La désagrégation peut devoir être plus détaillée pour les évaluations à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, car ces évaluations comportent un degré plus élevé d'incertitude et de subjectivité. La détermination du niveau approprié de désagrégation des actifs agricoles pour lesquels des informations relatives aux évaluations à la juste valeur doivent être fournies requiert l'exercice du jugement professionnel. Les actifs agricoles nécessitent souvent une désagrégation plus détaillée que les postes présentés dans l'état de la situation financière. Toutefois, une entité doit fournir des informations suffisantes pour permettre le rapprochement avec les postes présentés dans l'état de la situation financière. Lorsqu'une autre IPSAS précise le niveau de désagrégation applicable à un actif agricole, une entité peut utiliser cette désagrégation pour fournir les informations exigées par la présente norme, si cette désagrégation satisfait aux exigences du présent paragraphe.

46E. Pour chaque catégorie d'actifs agricoles qui ne sont pas évalués à la juste valeur dans l'état de la situation financière mais pour lesquels la juste valeur est fournie, une entité doit fournir les informations exigées par le paragraphe 46C(b), (c) et (g). Toutefois, l'entité n'est pas tenue de fournir les informations quantitatives relatives aux données d'entrée non observables significatives utilisées dans les évaluations à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou dans les évaluations à la juste valeur estimées à l'aide de données d'entrée non observables, exigées par le paragraphe 46C(c). Pour ces actifs agricoles, l'entité n'est pas tenue de fournir les autres informations exigées par la présente norme.

46F. Une entité doit présenter les informations quantitatives exigées par la présente norme sous forme de tableau, à moins qu'un autre format ne soit plus approprié.

47. **Une entité doit fournir les informations suivantes :**

(a) **l'existence et les valeurs comptables d'actifs biologiques dont la propriété est soumise à restrictions et les valeurs comptables des actifs biologiques qui sont donnés en nantissement de dettes ;**

(b) **la nature et l'importance des restrictions sur la capacité de l'entité à utiliser ou à vendre les actifs biologiques ;**

(c) **le montant des engagements pour le développement ou l'acquisition d'actifs biologiques ; et**

(d) **les stratégies de gestion des risques financiers liés à l'activité agricole.**

48. **Une entité doit présenter un rapprochement des variations de la valeur comptable des actifs biologiques entre le début et la fin de la période en cours. Le rapprochement doit comprendre :**

(a) **le profit ou la perte provenant des variations de la juste valeur diminuée des coûts de vente en distinguant les actifs biologiques producteurs et consommables ;**

(b) **les augmentations dues aux achats ;**

(c) **les augmentations dues aux actifs acquis dans le cadre d'opérations sans contrepartie directe ;**

(d) **les diminutions attribuables aux ventes et aux actifs biologiques classés comme détenus en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IPSAS 44 ;**

(e) **les augmentations dues aux distributions à titre gratuit ou pour un prix symbolique ;**

(f) **les diminutions dues aux récoltes ;**

(g) **les augmentations résultant de regroupements d'entités du secteur public ;**

(h) **des écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans une autre monnaie de présentation et de la conversion d'un établissement à l'étranger dans la monnaie de présentation de l'entité présentant les états financiers ; et**

(i) **autres variations.**

49. La juste valeur diminuée des coûts de vente d'un actif biologique peut varier à la fois à cause de changements physiques et de variations des prix de marché. L'indication séparée des variations de prix et des changements physiques est utile pour évaluer la performance de la période en cours et les perspectives d'avenir et tout particulièrement lorsqu'il existe un cycle de production de plus d'une année. En de tels cas, une entité est invitée à indiquer, par groupe ou autrement, le montant de la variation de la juste valeur diminuée des coûts de vente, compris dans le résultat, dû à des changements physiques et à des variations de prix. Ces informations sont généralement moins utiles lorsque le cycle de production est inférieur à un an (par exemple, lorsqu'il s'agit d'élevages de poulets ou de cultures céréalières).

50. La transformation biologique entraîne plusieurs types de changements physiques : croissance, appauvrissement, production et procréation, chacun étant observable et quantifiable. Chacun de ces changements physiques va directement influencer les avantages économiques futurs. Une variation de la juste valeur d'un actif biologique due à la récolte est aussi un changement physique.

51. L'activité agricole est souvent exposée aux risques de maladie, du climat et à d'autres risques naturels. Si un événement se produit qui donne lieu à un élément de produits ou de charges significatif, la nature et le montant de cet élément sont indiqués selon IPSAS 1 *Présentation des états financiers*. Des exemples de tels événements sont l'apparition d'une maladie virulente, une inondation, des gelées ou sécheresses importantes et une invasion d'insectes.

Informations complémentaires concernant les actifs biologiques lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable

52. **Si une entité évalue des actifs biologiques à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (voir paragraphe 34) à la fin de la période, elle devra fournir les informations suivantes concernant ces actifs biologiques :**

(a) **une description des actifs biologiques ;**

(b) **une explication de la raison pour laquelle la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable ;**

(c) **si possible, l'intervalle d'estimations à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe ;**

(d) **le mode d'amortissement utilisé ;**

(e) **les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ; et**

(f) **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 la période.**

53. Si pendant la période en cours, une entité évalue des actifs biologiques à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (voir paragraphe 34), elle devra indiquer tout profit ou perte comptabilisé lors de la cession de ces actifs biologiques, et le rapprochement imposé au paragraphe 48 devra indiquer séparément les montants associés à ces actifs biologiques. De plus, le rapprochement devra inclure les montants suivants liés à ces actifs biologiques et comptabilisés en résultat :

(a) **pertes de valeur ;**

(b) **reprises de pertes de valeur ; et**

(c) **amortissements.**

54. **Si la juste valeur d'actifs biologiques qui a été précédemment évaluée à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur devient évaluable de façon fiable pendant la période en cours, l'entité devra indiquer pour ces actifs biologiques :**

(a) **une description des actifs biologiques ;**

(b) **une explication de la raison pour laquelle la juste valeur est devenue évaluable de façon fiable ; et**

(c) **l'effet de ce changement.**

Dispositions transitoires

55. [Supprimé]

Date d'entrée en vigueur

56. **Une entité applique la présente Norme dans ses états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 1er avril 2011. Une application anticipée est**

encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er avril 2011, elle doit l'indiquer.

56A. **Les paragraphes 55 et 57 ont été amendés par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

56B. ***Les Améliorations des IPSAS 2015* publiées en avril 2016 ont amendé les paragraphes 34 et 48. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer.**

56C. ***Les Améliorations des IPSAS 2015* publiées en avril 2016 ont amendé les paragraphes 2, 3, 5, 6, 9, 28, 40 et ajouté les paragraphes 9A, 9B et 9C. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer. Ces amendements sont d'application rétrospective, conformément à la norme IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.**

56D. **Lorsque les amendements d'IPSAS 17 et d'IPSAS 27 inclus dans la partie IV des Améliorations des IPSAS 2015 sont appliqués pour la première fois dans la période de reporting, l'entité n'est pas obligée de fournir au titre de la période en cours les informations quantitatives requises par le paragraphe 33(f°) d'IPSAS 3. Cependant, une entité doit présenter ces informations pour chaque période antérieure présentée.**

56E. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 7 et 8. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

56F. **Le paragraphe 48 a été amendé par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publié en janvier 2017. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.**

56G. **La publication d'IPSAS 43, en janvier 2022, a donné lieu à modification du paragraphe 3. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025.**

Une application anticipée est permise. Si cette entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer ces amendements en même temps qu'elle applique IPSAS 43.

56H. **Les paragraphes 34 et 48 ont été amendés par IPSAS 44 publiée en mai 2022. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 44.**

56I. **Les paragraphes 3, 4, 6 et 37 ont été modifiés par IPSAS 45 publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit indiquer ce fait et appliquer IPSAS 45 en même temps.**

56J. **Les paragraphes 19, 20, 26, 29 et 34 ont été modifiés, les paragraphes 46A à 46F ont été ajoutés, et les paragraphes 14, 21 à 25, 27, 45 et 46 ont été supprimés par IPSAS 46, Évaluation, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 en même temps.**

56H. **Les paragraphes 34 et 48 ont été amendés par IPSAS 44 publiée en mai 2022. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er Janvier 2025, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 44.**

57. **Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.**

Annexe

Amendements d’autres IPSAS

[Supprimé]

Base des Conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 27, mais n'en fait pas partie intégrante.

Introduction

BC1. La convergence avec les IFRS et un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB consiste à faire converger les IPSAS établies selon la méthode de la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'IASB lorsque cela est approprié pour les entités du secteur public.

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

Actifs biologiques détenus pour offrir un service

BC3. L'IPSASB a reconnu que dans le secteur public les actifs biologiques sont souvent détenus pour offrir des services. Les exemples d'actifs biologiques de ce type comprennent les chevaux et chiens engagés dans les services de police et les plantes et les arbres cultivés dans des parcs et jardins exploités à des fins récréatives. L'IPSASB a conclu que ces actifs biologiques ne sont pas détenus en vue d'une activité agricole parce que les changements apportés à la qualité ou à la quantité par la transformation biologique ou la récolte ne sont pas évalués et surveillés dans le cadre d'une gestion de routine, conformément à la description présentée au paragraphe 10. Afin de clarifier que de tels actifs biologiques ne sont pas traités dans la présente Norme, l'IPSASB a décidé de préciser au paragraphe 3 (d) que les actifs biologiques détenus pour offrir un service sont exclus du champ d'application de la présente Norme. Des exemples de cas exclus du champ d'application sont cités au paragraphe 4.

Définition de l'activité agricole

BC4. Dans certaines législations les actifs biologiques rattachés à une activité agricole peuvent être vendus ou distribués à d'autres entités du secteur public, aux organisations non gouvernementales ou à d'autres entités à titre gratuit ou pour un prix symbolique. Alors qu'IAS 41, *Agriculture*, dont la présente Norme s'inspire, traite de l'activité commerciale agricole, l'IPSASB a conclu que les actifs biologiques détenus en vue d'une distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique devraient entrer dans la définition de l'activité agricole, parce que ce type de transaction est commun dans le secteur public. Par conséquent, l'IPSASB a modifié la définition retenue dans IAS 41 afin d'y incorporer des références aux actifs biologiques détenus en vue de la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique.

Subventions publiques

BC5. Les dispositions et le guide d'application d'IAS 41 relatifs à la comptabilisation de subventions publiques liées aux actifs biologiques s'écartent des dispositions d'IAS 20, *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*. IPSAS 27 n'inclut pas de dispositions ni de guide d'application relatifs aux subventions publiques, parce qu'au moment de l'élaboration de la présente norme, IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)* définissait les dispositions et le guide d'application relatifs aux subventions publiques dans le cadre d'opérations sans contrepartie directe. L'IPSASB a estimé que la comptabilisation de subventions publiques liées aux actifs biologiques ne devrait pas s'écarter des dispositions d'IPSAS 23.

Actifs biologiques et actifs agricoles acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe

BC6. Une entité peut acquérir un actif biologique dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe. Selon la présente Norme, ces actifs seraient évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente. Lors de l'élaboration de la présente norme, IPSAS 23 prescrivait que les actifs acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe soient initialement évalués à la juste valeur à la date d'acquisition. Compte tenu de ces différentes dispositions relatives à l'évaluation, l'IPSASB a réfléchi à la base d'évaluation la plus appropriée pour les actifs biologiques acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe.

BC7. Lorsque IPSASB a débattu des différentes approches de l'évaluation des actifs biologiques et des produits agricoles acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe. Il a notamment envisagé les trois approches suivantes :

(a) Approche 1 : Évaluer tous les actifs biologiques et les produits agricoles acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe selon IPSAS 23 (i.e., exclure tous les actifs biologiques et les produits agricoles acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe du champ d'application de la présente Norme) ;

(b) Approche 2 : Évaluer tous les actifs biologiques et les produits agricoles acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe selon la présente Norme (i.e., exclure tous les actifs biologiques et les produits agricoles acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe du champ d'application des dispositions d'évaluation d'IPSAS 23) ; et

(c) Approche 3 : Utiliser à la fois IPSAS 23 et la présente Norme pour l'évaluation des actifs biologiques et des produits agricoles acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe.

BC8. L'IPSASB a rejeté l'approche 1 parce que les actifs biologiques et les produits agricoles acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe ne seraient pas évalués de la même manière que ceux acquis dans le cadre d'une opération avec contrepartie directe. L'IPSASB a convenu qu'il n'y avait pas de raison d'évaluer les actifs biologiques et les produits agricoles acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe d'une manière différente de ceux acquis dans le cadre d'une opération avec contrepartie directe parce que les actifs sont les mêmes.

BC9. Lors de la publication de la présente norme, en analysant l'approche 3, l'IPSASB avait pris en considération les dispositions d'IPSAS 23 relatives à l'évaluation d'autres types d'actif. Au moment de l'élaboration de la présente norme, IPSAS 23.13 indiquait que : « Si une entité présentant ses états financiers doit payer des frais de livraison et d'installation liés au transfert d'une immobilisation corporelle en provenance d'une autre entité, ces frais sont comptabilisés séparément des produits générés par le transfert de l'immobilisation corporelle. Les frais de livraison et d'installation étaient inclus dans le montant comptabilisé à l'actif, conformément à IPSAS 17 ». Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a noté que ces indications restent applicables. Ceci impliquait qu'une entité devait prendre en considération les dispositions d'autres IPSAS en plus de celles d'IPSAS 23 pour l'évaluation initiale d'autres actifs acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe.

BC10. Les coûts de vente constituent un autre attribut pertinent de l'évaluation des actifs biologiques. Par conséquent, l'IPSASB a conclu que selon l'approche 3, une entité prenait en considération à la fois les dispositions d'IPSAS 23 et de la présente Norme pour l'évaluation des actifs biologiques et des produits agricoles acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe à la juste valeur diminuée des coûts de vente lors de leur comptabilisation initiale. L'IPSASB a noté que le résultat est le même que pour l'approche 2.

Actifs biologiques et actifs agricoles destinés à une distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique

BC11. IAS 41 ne traite que des actifs biologiques et agricoles destinés à la vente. Dans le secteur public, il se peut que de tels actifs soient gérés dans le but de les distribuer à titre gratuit ou pour un prix symbolique. Dans le cadre de leur réponse à l'Exposé sondage 36 *Agriculture*, certains correspondants ont exprimé l'avis qu'il conviendrait d'opérer une distinction, pour les besoins de la comptabilisation et de l'évaluation, entre les actifs biologiques détenus en vue de la vente dans le cadre d'une opération avec contrepartie directe et ceux détenus en vue d'une distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique. Le principe établi dans IPSAS12, *Stocks* est que les stocks détenus en vue de la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique doivent être évalués au plus faible de leur coût et du coût de remplacement courant. L'évaluation au coût n'est pas admise comme option selon les dispositions de la présente Norme, sauf pour le cas où l'exception indiquée en paragraphe 34 s'applique. Le coût de remplacement courant est défini comme le coût que l'entité serait obligée d'engager pour acquérir l'actif à la date de clôture, ce qui est une approximation de la juste valeur diminuée des coûts de vente. Par conséquent

l'approche présentée dans l'Exposé sondage 36 n'a pas été modifiée.

BC12. Dans leur réponse à l'Exposé sondage, certains correspondants se sont interrogés sur le bien-fondé de la comptabilisation dans l'état de la performance financière de profits et pertes provenant d'une évaluation à la juste valeur pendant le processus de transformation. L'IPSASB est d'avis que les profits et pertes provenant d'une évaluation à la juste valeur doivent être présentés dans l'état de la performance financière parce que cette présentation permet de fournir une information utile et transparente pendant le processus de transformation biologique. Les entités ont la faculté de fournir des informations additionnelles afin d'éclairer l'impact des variations de la juste valeur comptabilisées.

Informations à fournir

BC13. L'IPSASB a examiné les besoins d'information supplémentaires propres au secteur public et a rajouté les dispositions suivantes afin de :

(a) Distinguer les actifs biologiques consommables des actifs biologiques producteurs. Cette distinction est nécessaire parce que le Manuel de statistiques des finances publiques 2001 (GFSM 2001) classe les actifs consommables en stocks, alors que la présente Norme les classe en actifs biologiques. Cette distinction facilite le rapprochement entre les états financiers de l'entité établis selon les Normes IPSAS et les données statistiques.

(b) Distinguer les actifs biologiques détenus en vue de la vente de ceux détenus en vue de la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique. L'IPSASB estime cette distinction nécessaire afin de permettre aux utilisateurs de déterminer les profits et les pertes latents relatifs aux actifs biologiques détenus en vue de la distribution gratuite ou pour un prix symbolique.

(c) Distinguer les actifs biologiques acquis dans le cadre d'opérations sans contrepartie directe et les actifs biologiques détenus en vue de la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique dans le rapprochement des variations de la valeur comptable des actifs biologiques entre le début et la fin de la période en cours. Cette présentation est imposée afin de donner une information appropriée sur les opérations sans contrepartie directe, qui entrent dans le champ d'application de la présente Norme.

(d) Distinguer les variations de la juste valeur diminuée des coûts de vente provenant d'opérations sans contrepartie directe relatives à des actifs biologiques détenus en vue de la vente et à des actifs biologiques détenus en vue de la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique. Il est important de fournir une information sur le montant des profits et des pertes attribuables aux actifs biologiques destinés à la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique afin d'aider les utilisateurs des états financiers à estimer le coût des programmes de l'État.

(e) Décrire la nature et l'importance des restrictions sur la capacité de l'entité à utiliser ou à vendre les actifs biologiques, par exemple en indiquant le montant total des actifs concernés par des restrictions. L'IPSASB est d'avis que cette information donne un éclairage utile sur la capacité de l'entité à vendre ses

produits agricoles, et par conséquent sur leur évaluation.

Dispositions transitoires

BC14. IAS 41 ne comporte pas de dispositions transitoires relatives à la première adoption de la méthode de la comptabilité d'exercice. La présente Norme comprend de telles dispositions destinées à aider les entités à appliquer la présente Norme lors de la première adoption de la comptabilité d'exercice.

Révision d'IPSAS 27 suite à la publication en avril 2016 de la partie II des *Améliorations des IPSAS 2015 :* questions soulevées par les parties prenantes.

BC19. Lorsqu'IPSAS 27 a été révisée suite à la publication de la partie II *Améliorations des IPSAS 2015* Certaines parties prenantes ont indiqué que les normes IPSAS faisaient référence aux actifs non courants destinés à la vente et aux activités abandonnées de manière hétérogène. L'IPSAS Board avait conclu que la norme IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* n'était applicable au secteur public que dans certaines circonstances, pour les raisons suivantes :

(a) Les cessions d'actif dans le secteur public peuvent ne pas être réalisées dans le délai d'un an en raison des autorisations à obtenir. Ceci avait soulevé des interrogations en matière de pertinence et de cohérence avec les dispositions de la norme IFRS 5. En particulier, l'IPSAS Board avait noté que, selon IFRS 5, les actifs non courants destinés à la vente ne sont pas dépréciés. L'IPSAS Board avait craint que l'absence de dépréciation de ces actifs pour une période étendue pouvait s'avérer inappropriée.

(b) De nombreux actifs du secteur public sont cédés via des transferts ou des mises à disposition pour un montant nul ou négligeable. Dans la mesure où IFRS 5 traite des ventes en valeur de marché, les dispositions requises en matière d'évaluation et les informations en annexe applicables à ces transferts risquaient de s'avérer non pertinentes. Toutefois, l'IPSAS Board avait reconnu que les dispositions d'IFRS 5 en matière d'évaluation et d'information en annexe pouvaient s'avérer appropriées s'agissant de ventes à la valeur de marché.

(c) Beaucoup d'activités abandonnées dans le secteur public concernent des activités exercées pour un prix nul ou symbolique. Comme IFRS 5 traite des activités abandonnées qui étaient précédemment des unités génératrices de trésorerie ou des groupes d'unités génératrices de trésorerie, ou qui étaient classées en destinés à la vente, les informations à fournir en annexe sur les activités abandonnées du secteur public pouvaient ne pas donner des informations pertinentes. Toutefois, l'IPSAS Board avait reconnu que les dispositions d'IFRS 5 en matière d'information en annexe pouvaient s'avérer appropriées lorsque les activités abandonnées concernaient des unités ou groupes d'unités génératrices de trésorerie.

L'IPSAS Board ayant conclu que la norme IFRS 5 ne s'appliquait dans le secteur public que dans des circonstances limitées, il a décidé de supprimer dans les IPSAS les références aux normes comptables nationales ou internationales traitant des actifs non courants destinés à la vente et des activités abandonnées. L'IPSAS Board

craignait que le maintien de telles références ne conduise certaines entités à suivre les dispositions d'IFRS 5 dans des circonstances ne le permettant pas. L'IPSAS Board avait relevé que la norme IPSAS 3, *Méthodes Comptables, Changements d'Estimations Comptables et Erreurs* donne des recommandations sur les choix de méthodes comptables à retenir en l'absence d'une IPSAS spécifiquement applicable à une transaction. Ces recommandations permettent d'adopter une méthode comptable cohérente avec la norme IFRS 5, dans le cas où l'entité juge cela approprié.

BC15A. Dans l'élaboration d'IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, l'IPSAS Board a conclu que, dans certaines circonstances, il serait approprié pour les entités du secteur public d'appliquer les dispositions d'IFRS 5. En conséquence, toutes les références pertinentes ont été ajoutées.

Révision d'IPSAS 27 suite aux *Amendements à portée spécifique (« narrow scope amendments »)* publiés en juin 2014.

BC16. L'IPSAS Board a examiné les révisions d'IAS 41 inclues dans les *Amendements à portée spécifique* intitulés *Agriculture : plantes productrices* (Amendements à IAS 16 et IAS 41) publiés par l'IASB en Juin 2014, et a généralement conclus qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public pour ne pas adopter ces amendements.

Révision d'IPSAS 27 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC17. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Révision d'IPSAS 27 à la suite d'IPSAS 46, *Évaluation*

BC18. IPSAS 46, Évaluation, publiée en mai 2023, fournit des indications générales sur l'évaluation de la juste valeur afin d'assurer une approche cohérente dans l'ensemble des IPSAS. L'IPSASB a convenu de supprimer, dans l'IPSAS 27, les indications relatives à l'évaluation lorsque celles-ci sont désormais fournies dans l'IPSAS 46, et de renvoyer les préparateurs des états financiers aux indications figurant dans cette norme.

Exemples d'application

Ces exemples accompagnent, mais ne font pas partie intégrante d'IPSAS 27.

Des extraits d'états de la performance financière et d'états de la situation financière sont présentés afin de montrer les effets des transactions décrites ci-après. Ces extraits ne sont pas nécessairement conformes à l'ensemble de dispositions relatives à l'information à fournir et à la présentation prévues dans d'autres Normes.

Le premier exemple illustre comment les dispositions de la présente Norme relatives à l'information à fournir pourraient être mises en pratique pour une entité agricole laitière. La présente Norme encourage la ventilation de la variation de la juste valeur diminuée des coûts de vente des actifs biologiques d'une entité entre changements physiques et variations de prix. Cette ventilation est présentée dans le premier exemple. Le deuxième exemple illustre comment opérer la ventilation entre changements physiques et variations de prix.

Informations à fournir

Etat de la situation financière[1]

Entité XYZ	**Notes**	**31 décembre 20X8**		**31 décembre 20X7**
		Unités monétaires (UM)		**UM**
ACTIFS				
Actifs courants				
Trésorerie		10 000		10 000
Clients et autres débiteurs		88 000		65 000
Stocks		82 950		70 650
Total des actifs courants		**180 950**		**145 650**
Actifs non courants				
Actifs biologiques producteurs				
Cheptel laitier – immature[2]		52 060		47 730
Cheptel laitier – adulte[1]		372 990		411 840
Sous-total – actifs biologiques -producteurs	3	425 050		459 570
Immobilisations corporelles		1 462 650		1 409 800
Total des actifs non courants		**1 887 700**		**1 869 370**
Total des actifs		**2 068 650**		**2 015 020**

[1] Une entité est tenue de fournir une description des actifs biologiques qui distingue d'une part les actifs biologiques consommables des actifs biologiques producteurs et d'autre part ceux détenus en vue de la vente de ceux détenus en vue de la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique. Ces informations prendraient la forme d'une description quantifiée qui pourrait être accompagnée d'une description narrative. Une entité est également encouragée, sans y être obligée, à distinguer, le cas échéant, entre les actifs biologiques adultes et immatures. Une entité doit indiquer la base retenue pour faire ces distinctions. Dans cet exemple les actifs biologiques producteurs sont présentés dans le corps de l'état de la situation financière. Il est autorisé de présenter d'autres informations imposées dans les notes aux états financiers.

PASSIFS				
Passifs courants				
Fournisseurs et autres créditeurs		122 628		150 020
Total des passifs courants		**122 628**		**150 020**
ACTIF NET/SITUATION NETTE				
Capital apporté		1 000 000		1 000 000
Résultats cumulés		946 022		865 000
Total de l'actif net/situation nette		**1 946 022**		**1 865 000**
Total de l'actif net/situation nette et des passifs		**2 068 650**		**2 015 020**

État de la performance financière

		UM
Entité XYZ	**Notes**	**Exercice clos**
		le 31 décembre 20X8
Juste valeur du lait produit		518 240
Profits provenant de la variation de la juste valeur diminuée des coûts de vente du cheptel laitier détenu en vue de la vente	3	39 930
		558 170
Stocks consommés		(137 523)
Frais de personnel		(127 283)
Dotation aux amortissements		(15 250)
Autres charges opérationnelles		(197 092)

		UM
Entité XYZ	**Notes**	**Exercice clos**
		le 31 décembre 20X8
		(477 148)
Excédent de la période		**81 022**

État des variations de l'actif net/situation nette

	Exercice clos le 31 décembre 20X8				
	UM		**UM**		**UM**
	Capital apporté		**Excédents cumulés**		**Total**
Solde au 1er janvier 20X8	1 000 000		865 000		**1 865 000**
Excédent de la période	-		81 022		**81 022**
Solde au 31 décembre 20X8	**1 000 000**		**946 022**		**1 946 022**

Tableau des flux de trésorerie [2]

Entité XYZ		**Exercice clos**
		le 31 décembre 20X8
		UM
Flux de trésorerie des activités opérationnelles		
Encaissements provenant de la vente de lait		498 027
Encaissements provenant de la vente de cheptel		97 913
Décaissements au titre de fournitures et du personnel		(504 025)
Décaissements au titre de l'achat de cheptel		(23 815)

[2] Ce tableau des flux de trésorerie présente les flux de trésorerie des activités opérationnelles établis selon la méthode directe. IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie* impose à une entité de présenter les flux de trésorerie de ses activités opérationnelles, soit selon la méthode directe, soit selon la méthode indirecte. IPSAS 2 encourage l'utilisation de la méthode directe.

Entité XYZ		**Exercice clos**
		le 31 décembre 20X8
Flux nets de trésorerie des activités opérationnelles		**68 100**
Flux de trésorerie des activités d'investissement		
Acquisitions d'immobilisations corporelles		(68 100)
Flux nets de trésorerie des activités d'investissement		**(68 100)**
Augmentation nette de la trésorerie		**0**
Trésorerie au début de l'exercice		**10 000**
Trésorerie à la clôture de l'exercice		**10 000**

Notes

1. Opérations et activités principales

L'entité XYZ (« L'Entité ») est une entité productive de lait. Au 31 décembre 20X8, L'Entité détenait 419 vaches susceptibles de produire du lait (actifs producteurs adultes) et 137 génisses élevées en vue de produire du lait à l'avenir (actifs producteurs immatures). L'Entité a produit 157,584 kg de lait représentant une juste valeur diminuée des coûts de vente de 518 240 UM (la juste valeur de ce produit agricole est déterminée au moment de la traite) au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X8. L'Entité ne possède pas d'actifs biologiques consommables.

2. Méthodes comptables

Cheptel et lait

Le cheptel est évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de vente. La juste valeur du cheptel est déterminée par référence aux prix du marché de cheptels d'âge, de race et de qualité génétiques similaires. Le lait est initialement évalué à la juste valeur diminuée des coûts de vente au moment de la traite. La juste valeur du lait est déterminée par référence aux prix de marché pratiqués dans la région.

3. Actifs biologiques

	20X8
Rapprochement de la valeur comptable du cheptel laitier	**UM**
Valeur comptable au 1er janvier 20X8	**459 570**
Augmentations dues aux achats	26 250
Profit provenant de la variation de la juste valeur diminuée des coûts de vente attribuable à des changements physiques[4]	15 350
Profit provenant de la variation de la juste valeur diminuée des coûts de vente attribuable à des variations de prix[5]	24 580
Diminutions dues aux ventes	(100 700)
Valeur comptable au 31 décembre 20X8	**425 050**

4. Stratégies de gestion du risque financier

L'Entité est exposée aux risques découlant des variations du prix du lait. L'Entité ne prévoit pas de baisse significative des prix du lait dans un avenir prévisible, et n'a donc pas conclu de contrats sur instruments dérivés ou d'autres contrats pour gérer le risque de baisse des prix laitiers. L'Entité réexamine régulièrement les prévisions d'évolution des prix du lait afin d'étudier le besoin d'engager une politique de gestion active du risque financier.

[4] La ventilation de l'augmentation de la juste valeur diminuée des coûts de vente entre la part attribuable aux changements physiques et celle attribuable aux variations de prix est encouragée sans être imposée par la présente Norme.

[5] Voir note de bas de page 4.

Changements physiques et variations de prix

L'exemple suivant illustre comment faire la distinction entre changements physiques et variations de prix. La ventilation de la variation de la juste valeur diminuée des coûts de vente entre la part attribuable aux changements physiques et celle attribuable aux variations de prix est encouragée sans être imposée par la présente Norme.

Un troupeau de dix animaux âgés de 2 ans était détenu au 1er janvier 20X8. Un animal âgé de 2,5 ans a été acheté le 1er juillet 20X8 au prix d'UM108, et un animal est né le 1er juillet 20X8. Aucun animal n'a été vendu ou cédé pendant la période. Les justes valeurs unitaires diminuées des coûts de vente s'établissaient comme suit :

	UM		**UM**
Animal âgé de 2 ans au 1er janvier 20X8	100		
Animal nouveau-né au 1er juillet 20X8	70		
Animal âgé de 2,5 ans au 1er juillet 20X8	108		
Animal nouveau-né au 31 décembre 20X8	72		
Animal âgé de 0,5 ans au 31 décembre 20X8	80		
Animal âgé de 2 ans au 31 décembre 20X8	105		
Animal âgé de 2,5 ans au 31 décembre 20X8	111		
Animal âgé de 3 ans au 31 décembre 20X8	120		
Juste valeur diminuée des coûts de vente du troupeau au 1er janvier 20X8 (10 x 100)			1 000
Achat le 1er juillet 20X8 (1 x 108)			108
Augmentation de la juste valeur diminuée des coûts de vente attribuable aux variations de prix :			
10 × (105 – 100)	50		
1 × (111 – 108)	3		
1 × (72 – 70)	2		55
Augmentation de la juste valeur diminuée des coûts de vente attribuable à des changements physiques :			
10 × (120 – 105)	150		
1 × (120 – 111)	9		
1 × (80 – 72)	8		
1 × 70	70		237
Juste valeur diminuée des coûts de vente du troupeau au 31 décembre 20X8			
11 × 120	1 320		
1 × 80	80		1 400

Comparaison avec IAS 41

IPSAS 27, *Agriculture* s'inspire essentiellement d'IAS 41, *Agriculture* (2001), compte tenu des amendements effectués jusqu'au 31 décembre 2008. Les principales différences entre IPSAS 27 et IAS 41 sont les suivantes :

- La définition de l'activité agricole inclut les transactions relatives à la distribution d'actifs biologiques à titre gratuit ou pour un prix symbolique. IAS 41 ne traite pas de ces transactions.
- La section champ d'application apporte une clarification indiquant que les actifs biologiques détenus pour offrir un service ne sont pas traités dans la présente Norme. IAS 41 n'inclut pas une telle clarification.
- IAS 41 précise les dispositions pour les subventions publiques liées aux actifs biologiques évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente. IPSAS 27 n'inclut pas de dispositions ni de guide d'application relatifs aux subventions publiques, parce qu'IPSAS 47, *Produits* définit les dispositions et le guide d'application relatifs aux subventions publiques.
- IPSAS 27 précise les dispositions relatives à l'évaluation initiale et à chaque date de clôture, des actifs biologiques acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe.
- La présente Norme impose des informations additionnelles lorsque la capacité de l'entité à utiliser ou à vendre les actifs biologiques est soumise à des restrictions.
- Selon les dispositions de la présente Norme, une entité doit distinguer d'une part les actifs biologiques consommables des actifs biologiques producteurs et d'autre part ceux détenus en vue de la vente de ceux détenus en vue de la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique. Ces informations prendraient la forme d'une description quantifiée qui pourrait être accompagnée d'une description narrative. IAS 41 encourage mais n'impose pas la fourniture par l'entité d'une description quantifiée de chaque groupe d'actifs biologiques, qui distingue les actifs biologiques consommables et producteurs ou les actifs biologiques adultes et immatures, selon le cas.
- La présente Norme inclut des dispositions transitoires relatives à la première application de la comptabilité d'exercice. IAS 41 ne comporte pas de telles dispositions transitoires.
- IPSAS 27 utilise dans certains cas une terminologie différente de celle d'IAS 41. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation dans IPSAS 27 des termes avantages économiques futurs et potentiel de service, résultat, et état de la performance financière. Les termes équivalents dans IAS 41 sont avantages économiques futurs, résultat net et état du résultat global.

IPSAS 28 — INSTRUMENTS FINANCIERS : PRÉSENTATION

Remerciements

IPSAS 28 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 32, *Instruments financiers : présentation*, et de l'Interprétation 2 du Comité d'interprétation des normes internationales d'information financière (IFRIC 2) *Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires*, publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Des extraits d'IAS 32 et d'IFRIC 2 sont reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC) avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 28 — INSTRUMENTS FINANCIERS : -PRÉSENTATION

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation* a été publiée en janvier 2010.

Depuis cette date, IPSAS 28 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 47, *Produits* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 46, *Evaluation* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 43, *Contrats de location* (publiée en janvier 2022)
- *COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur* (publié en novembre 2020°
- IPSAS 42, *Prestations sociales* (publiée en janvier 2019)
- IPSAS 41, *Instruments financiers* (publiée en août 2018)
- IPSAS 39, *Avantages du personnel* (publiée en juillet 2016)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- IPSAS 37, *Partenariats* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 35, *Etats financiers consolidés* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS 2014* (publiées en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS 2011* (publiées en octobre 2011)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 28

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS octobre 2011
2	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
3	Amendé	IPSAS 37 janvier 2015 IPSAS 35 Janvier 2015 IPSAS 39 Juillet 2016 IPSAS 41 Août 2018
4	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
7	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
		Avril 2016
8	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
9	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
10	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
14	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
28	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
36	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
40	Amendé	Améliorations des IPSAS janvier 2015
40A	Nouveau	Améliorations des IPSAS janvier 2015
42	Amendé	Améliorations des IPSAS janvier 2015
44	Amendé	Améliorations des IPSAS janvier 2015
47	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
48	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
56	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
57	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
58	Supprimé	IPSAS 33 Janvier 2015
60A	Nouveau	Améliorations des IPSAS janvier 2015
60B	Nouveau	IPSAS 33 Janvier 2015
60C	Nouveau	IPSAS 37 janvier 2015 IPSAS 35 Janvier 2015

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
60D	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
60E	Nouveau	IPSAS 39 Juillet 2016
60F	Amendé	COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur Novembre 2020
60G	Nouveau	IPSAS 42 Janvier 2019
60H	Nouveau	IPSAS 43 Janvier 2022
60I	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
60J	Nouveau	IPSAS 47 Mai 2023
61	Amendé	IPSAS 33 Janvier 2015
AG2	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
AG21	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
AG23	Amendé	IPSAS 42 Janvier 2019
AG16	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022
AG17	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022
AG46	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
AG53	Amendé	IPSAS 35 Janvier 2015
AG55	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
AG56	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
AG63	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG63A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG63A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG63B	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
AG63C	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG63D	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG63E	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG63E	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG63F	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
B19	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
B21	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
IE1	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
IE5	Amendé	IPSAS 41 Août 2018

Janvier 2010

IPSAS 28 — INSTRUMENTS FINANCIERS : PRÉSENTATION

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1–2
Champ d'application	3–8
Définitions	9–12
Présentation	13–55
Passifs et Actif net/Situation nette	13–32
Instruments remboursables au gré du porteur	15–16
Instruments, ou composantes d'instruments, qui imposent à l'entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation	17–18
Reclassement d'instruments remboursables au gré du porteur et d'instruments qui imposent à l'entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation	19–20
Aucune obligation contractuelle de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier	21–24
Règlement en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même	25–29
Clauses conditionnelles de règlement	30
Options de règlement	31–32
Instruments financiers composés	33–37
Actions propres	38–39
Intérêts, dividendes ou distributions similaires, pertes, et profits	40–46
Compensation d'un actif financier et d'un passif financier	47–55
Dispositions transitoires	56–58
Date d'entrée en vigueur	59–61
Retrait et remplacement d'IPSAS 15 (2001)	62
Annexe A : Guide d'application	
Annexe B : Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires	
Annexe C : Amendements d'autres IPSAS	
Base des conclusions	
Exemples d'application	
Comparaison avec IAS 32	

La Norme comptable internationale du secteur public 28, *Instruments financiers : présentation*, est énoncée dans les paragraphes 1 à 62. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 28 devrait être lue dans le contexte de son objectif, de la base des conclusions et de la Préface aux normes comptables internationales du secteur public. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer les méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente norme est d'établir des principes régissant la présentation des instruments financiers comme passifs ou comme éléments de l'actif net/situation nette ainsi que la compensation des actifs financiers et des passifs financiers. Elle traite du classement des instruments financiers, du point de vue de l'émetteur, en actifs financiers, en passifs financiers et en instruments de capitaux propres, du classement des intérêts, dividendes et distributions similaires, et des pertes et profits qui leur sont associés, et des circonstances dans lesquelles des actifs et des passifs financiers doivent être compensés.

2. Les principes exposés dans la présente Norme complètent les principes de comptabilisation et d'évaluation des actifs financiers et des passifs financiers, énoncés dans IPSAS 41, *Instruments financiers*, ainsi que les principes régissant l'information à fournir énoncés dans IPSAS 30, Instruments financiers : informations à fournir.

Champ d'application (voir aussi paragraphes AG3 à AG9)

3. **Une entité qui prépare et présente ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme à la comptabilisation de tous les instruments financiers, sauf ceux cités ci-après :**

   (a) **Les participations dans les entités contrôlées, les entreprises associées ou les coentreprises comptabilisées selon IPSAS 34, Etats financiers individuels, IPSAS 35, Etats financiers consolidés, ou IPSAS 36, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises. Toutefois, dans certains cas, IPSAS 34, IPSAS 35, IPSAS 36 imposent ou permettent aux entités de comptabiliser les participations dans une entité contrôlée, une entreprise associée ou une coentreprise selon IPSAS 41 ; dans ces cas, les entités doivent appliquer les dispositions de la présente Norme. Les entités doivent également appliquer la présente Norme à tout dérivé lié à des participations dans une entreprise contrôlée, une entreprise associée ou une coentreprise.**

   (b) **Les droits et obligations des employeurs, découlant de régimes d'avantages du personnel auxquels s'applique IPSAS 39, Avantages du personnel.**

   (c) **Obligations découlant de contrats d'assurance. Toutefois, la présente Norme s'applique aux :**

      (i) **dérivés qui sont incorporés dans les contrats d'assurance si IPSAS 41 impose à l'entité de les comptabiliser séparément ; et**

      (ii) **contrats de garantie financière si l'émetteur applique IPSAS 41 pour comptabiliser et évaluer les contrats, mais l'émetteur doit appliquer la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant des contrats d'assurance s'il opte pour la comptabilisation et l'évaluation selon cette dernière norme.**

   En complément des cas cités en (i) **et** (ii) **ci-dessus, une entité peut appliquer la présente Norme aux contrats d'assurance comportant un transfert de risques financiers.**

(d) **Les instruments financiers qui entrent dans le champ d'application de la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant des contrats d'assurance du fait qu'ils contiennent un élément de participation discrétionnaire. L'émetteur de ces instruments est dispensé d'appliquer aux éléments de participation discrétionnaire les paragraphes 13 à 37 et AG49 à AG60 de la présente norme concernant la distinction entre passifs financiers et instruments de capitaux propres. Toutefois ces instruments sont soumis à toutes les autres dispositions de la présente Norme. De plus, la présente Norme s'applique aux dérivés qui sont incorporés dans ces instruments (voir IPSAS 41).**

(e) **Les instruments financiers, les contrats et les obligations relevant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions auxquels s'applique la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant des transactions dont le paiement est fondé sur des actions, sauf pour :**

(i) **les contrats entrant dans le champ d'application des paragraphes 4 à 6 de la présente Norme, auxquels celle-ci s'applique ; ou**

(ii) **les paragraphes 38 et 39 de la présente Norme, qui doivent être appliqués aux actions propres acquises, vendues, émises ou annulées dans le cadre de plans d'options sur actions réservés aux membres du personnel, de plans d'achat d'actions réservés aux membres du personnel, et de tous autres accords dont le paiement est fondé sur des actions.**

4. **La présente Norme doit être appliquée aux contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier qui peut faire l'objet d'un règlement net sous forme de trésorerie ou d'un autre instrument financier, ou par l'échange d'instruments financiers, comme si les contrats étaient des instruments financiers, à l'exception des contrats conclus et maintenus en vue de la réception ou de la livraison d'un élément non financier selon les besoins auxquels s'attend l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation. La présente Norme doit cependant s'appliquer aux contrats qu'une entité désigne comme ayant été évalués à la juste valeur par le biais du résultat selon le paragraphe 6 d'IPSAS 41.**

5. Il existe plusieurs façons de procéder au règlement d'un contrat d'achat ou de vente d'un élément non financier, à savoir net en trésorerie, ou par la remise d'un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers. Celles-ci comprennent :

(a) lorsque les termes du contrat permettent à l'une ou l'autre partie de régler le montant net en trésorerie, par la remise d'un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers ;

(b) lorsque le droit de régler le montant net en trésorerie, par la remise d'un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers n'est pas explicite dans les termes du contrat mais que l'entité a pour pratique de régler les montants nets de contrats similaires en trésorerie, par la remise d'un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers (que ce soit avec la

contrepartie, par le biais de contrats de compensation ou par la vente du contrat avant son exercice ou son échéance) ;

(c) lorsque, pour des contrats similaires, l'entité a pour pratique de prendre livraison du sous-jacent et de le vendre dans un bref délai après la livraison, dans le but de dégager un bénéfice des fluctuations à court terme du prix ou de la marge de l'arbitragiste ; et

(d) lorsque l'élément non financier qui constitue l'objet du contrat est immédiatement convertible en trésorerie.

Un contrat auquel s'appliquent les points (b) **ou** (c) **n'est pas conclu pour la réception ou la livraison de l'élément non financier selon les besoins habituels de l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation et, par conséquent, entre dans le champ d'application de la présente Norme. Les autres contrats auxquels s'applique le paragraphe 4 sont évalués pour déterminer s'ils ont été conclus et s'ils sont maintenus en vue de la réception ou de la livraison de l'élément non financier selon les besoins habituels de l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation et, par conséquent, s'ils entrent dans le champ d'application de la présente Norme.**

6. Une option vendue d'achat ou de vente d'un élément non financier dont le montant net peut être réglé en trésorerie ou par la remise d'un autre instrument financier, ou par l'échange d'instruments financiers selon les paragraphes 5 (a) ou (d) entre dans le champ d'application de la présente Norme. Un tel contrat ne peut être conclu pour la réception ou la livraison de l'élément non financier selon les besoins habituels de l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation.

7. [Supprimé]

8. [Supprimé]

Définitions (voir également les paragraphes AG10 à AG48)

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.

Un instrument financier est tout contrat qui donne lieu à un actif financier pour une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres pour une autre entité.

Est un actif financier tout actif qui est :

(a) **de la trésorerie ;**

(b) **un instrument de capitaux propres d'une autre entité ;**

(c) **un droit contractuel :**

(i) **de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier ; ou**

(ii) **d'échanger des actifs ou des passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement favorables à l'entité ; ou**

(d) **un contrat qui sera ou qui peut être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même et qui est :**

(i) **un instrument non dérivé pour lequel l'entité est ou pourrait être tenue de recevoir un nombre variable d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même ; ou**

(ii) **un instrument dérivé qui sera ou peut être réglé autrement que par l'échange d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre déterminé d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même. À cet égard les instruments de capitaux propres de l'entité n'incluent pas les instruments financiers remboursables au gré du porteur classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 15 et 16, les instruments qui imposent à l'entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation, et qui sont classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 17 et 18, ou encore les instruments qui constituent des contrats portant sur la réception ou la livraison futures d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.**

Un <u>passif financier</u> est tout passif qui est :

(a) **une obligation contractuelle :**

(i) **de remettre à une autre entité de la trésorerie ou un autre instrument financier ; ou**

(ii) **d'échanger des actifs financiers ou des passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement défavorables à l'entité ; ou**

(b) **un contrat qui sera ou qui peut être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même et qui est :**

(i) **un instrument non dérivé pour lequel l'entité est ou peut être tenue de livrer un nombre variable de ses instruments de capitaux propres, ou**

(ii) **un instrument dérivé qui sera ou qui peut être réglé autrement que par l'échange d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre déterminé d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même. À cet égard, les droits, options ou bons de souscription d'actions permettant d'acquérir un nombre déterminé d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même moyennant un montant déterminé de toute monnaie sont des instruments de capitaux propres si l'entité propose les droits, options ou bons de souscription d'actions au pro rata à tous ses propriétaires existants de la même catégorie de ses instruments des capitaux propres non dérivés. Toujours à cet égard, les instruments de capitaux propres de l'entité n'incluent pas les instruments financiers remboursables au gré du**

porteur classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 15 et 16, les instruments qui imposent à l'entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation, et qui sont classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 17 et 18, ou encore les instruments qui constituent des contrats portant sur la réception ou la livraison futures d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.

À titre d'exception, un instrument qui répond à la définition d'un passif financier est classé comme un instrument de capitaux propres s'il possède toutes les caractéristiques et remplit les conditions énoncées aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18.

Un instrument remboursable au gré du porteur est un instrument financier qui confère à son porteur le droit de le restituer à l'émetteur contre de la trésorerie ou un autre actif financier, ou qui est automatiquement restitué à l'émetteur en cas de réalisation d'un événement futur incertain ou en cas de décès ou de prise de retraite du porteur de l'instrument.

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. Les termes suivants sont définis au paragraphe 9 d'IPSAS 41 ou au paragraphe 10 d'IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*, et sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que dans cette Norme.

- le coût amorti d'un actif ou d'un passif financier ;
- la décomptabilisation ;
- un dérivé ;
- la méthode du taux d'intérêt effectif ;
- un actif financier ou un passif financier à la juste valeur par le biais du résultat ;
- contrat de garantie financière ;
- un engagement ferme ;
- une transaction prévue ;
- l'efficacité d'une couverture ;
- un élément couvert ;
- un instrument de couverture ;
- placement détenu à des fins de transaction ;
- achat normalisé ou vente normalisée ; et
- les coûts de transaction.

11. Dans la présente Norme, les termes « contrat » et « contractuel » font référence à un accord entre deux ou plusieurs parties et ayant des conséquences économiques évidentes, auxquelles les parties ne peuvent que difficilement se soustraire, si tant est qu'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.

12. Dans la présente Norme, le terme « entité » inclut les organismes publics, les particuliers, les sociétés de personnes, les sociétés, les fiducies.

Présentation

Passifs et Actif net/Situation nette (voir aussi paragraphes AG49 à AG54)

13. **L'émetteur d'un instrument financier doit, lors de sa comptabilisation initiale, classer l'instrument ou ses différentes composantes en tant que passif financier, actif financier ou instrument de capitaux propres selon la substance de l'accord contractuel et selon les définitions d'un passif financier, d'un actif financier et d'un instrument de capitaux propres.**

14. Lorsqu'un émetteur applique les définitions du paragraphe 9 pour déterminer si un instrument financier est un instrument de capitaux propres plutôt qu'un passif financier, cet instrument est un instrument de capitaux propres si et seulement si les deux conditions (a) et (b) ci-dessous sont réunies.

    (a) L'instrument n'inclut aucune obligation contractuelle :

        (i) de remettre à une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier ; ou

        (ii) d'échanger des actifs ou des passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement défavorables à l'émetteur.

    (b) Dans le cas d'un instrument qui sera ou qui peut être réglé en instruments de capitaux propres de l'émetteur lui-même, il s'agit :

        (i) d'un instrument non dérivé qui n'inclut pour l'émetteur aucune obligation contractuelle de livrer un nombre variable de ses instruments de capitaux propres ; ou

        (ii) d'un dérivé qui ne sera réglé qu'au moyen d'un échange, par l'émetteur, d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre déterminé de ses instruments de capitaux propres. À cet égard, les droits, options ou bons de souscription d'actions permettant d'acquérir un nombre déterminé d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même contre un montant déterminé de toute monnaie sont des instruments de capitaux propres si l'entité propose les droits, options ou bons de souscription d'actions au pro rata à tous ses propriétaires existants de la même catégorie de ses propres instruments de capitaux propres non dérivés. Toujours à cet égard, les instruments de capitaux propres de l'émetteur n'incluent pas les instruments qui possèdent toutes les caractéristiques et remplissent les conditions décrites aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18, ni les instruments qui constituent des contrats portant

sur la réception ou la livraison futures d'instruments de capitaux propres de l'émetteur.

Une obligation contractuelle, y compris une obligation découlant d'un instrument financier dérivé, qui aura ou qui peut avoir pour résultat la réception ou la livraison futures d'instruments de capitaux propres de l'émetteur lui-même, mais qui ne remplit pas les conditions (a) et (b) ci-dessus, n'est pas un instrument de capitaux propres. À titre d'exception, un instrument qui répond à la définition d'un passif financier est classé comme un instrument de capitaux propres s'il possède toutes les caractéristiques et remplit les conditions énoncées aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18.

Instruments financiers remboursables au gré du porteur

15. Un instrument financier remboursable au gré du porteur inclut une obligation contractuelle pour l'émetteur de racheter ou de rembourser cet instrument contre de la trésorerie ou un autre actif financier lors de l'exercice de cette option. À titre d'exception par rapport à la définition d'un passif financier, un instrument qui inclut une telle obligation est classé comme un instrument de capitaux propres s'il possède toutes les caractéristiques suivantes :

(a) Il accorde au porteur le droit à une quote-part des actifs nets de l'entité en cas de liquidation de celle-ci. Les actifs nets de l'entité sont les actifs qui restent après déduction de tous les autres droits sur les actifs en question. Une quote-part est déterminée :

(i) en divisant les actifs nets de l'entité au moment de la liquidation en unités d'un montant égal, et

(ii) en multipliant ce montant par le nombre d'unités détenues par le porteur de l'instrument financier.

(b) La catégorie à laquelle appartient l'instrument est subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments. Un instrument appartenant à une telle catégorie :

(i) n'a pas la priorité sur les autres droits sur les actifs de l'entité au moment de la liquidation ; et

(ii) n'a pas besoin d'être converti en un autre instrument pour faire partie de la catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments.

(c) Tous les instruments financiers de la catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments possèdent des caractéristiques identiques. Par exemple, ils doivent tous être remboursables au gré du porteur, et la formule ou autre méthode utilisée pour calculer le prix de rachat ou de remboursement est la même pour tous les instruments de la catégorie.

(d) À l'exception de l'obligation contractuelle pour l'émetteur de racheter ou de rembourser l'instrument contre de la trésorerie ou un autre actif financier, l'instrument n'inclut pas d'obligation contractuelle de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier à une autre entité, ni d'échanger des actifs financiers ou des

passifs financiers avec une autre entité dans des conditions potentiellement défavorables à l'entité ; il ne s'agit pas non plus d'un contrat qui sera ou qui peut être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même, tel que décrit au point (b) de la définition d'un passif financier.

(e) Le total des flux de trésorerie attendus attribuables à l'instrument sur sa durée de vie est basé essentiellement sur le résultat, la variation des actifs nets comptabilisés ou la variation de la juste valeur des actifs nets comptabilisés et non comptabilisés de l'entité sur la durée de vie de l'instrument (à l'exclusion de l'effet de l'instrument).

16. Pour qu'un instrument soit classé comme instrument de capitaux propres, outre le fait que l'instrument possède toutes les caractéristiques énoncées ci-dessus, l'émetteur ne doit avoir aucun autre instrument financier ou contrat qui :

(a) présente un total des flux de trésorerie basé essentiellement sur le résultat, la variation des actifs nets comptabilisés ou la variation de la juste valeur des actifs nets comptabilisés et non comptabilisés de l'entité (à l'exclusion de l'effet d'un tel instrument ou contrat) ; et

(b) a pour effet de restreindre ou de fixer de manière substantielle le rendement résiduel pour les porteurs de l'instrument remboursable au gré du porteur.

Aux fins de l'application de cette condition, l'entité ne doit pas tenir compte des contrats non financiers conclus avec un porteur d'un instrument visé au paragraphe 15 qui présentent des termes et conditions contractuels similaires aux termes et conditions contractuels d'un contrat équivalent qui pourrait être conclu entre un nonporteur d'instrument et l'entité émettrice. Si l'entité ne peut déterminer si cette condition est remplie, elle ne doit pas classer l'instrument remboursable au gré du porteur comme instrument de capitaux propres.

Instruments, ou composantes d'instruments, qui imposent à l'entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation

17. Certains instruments financiers incluent une obligation contractuelle pour l'entité émettrice de remettre à une autre partie une quote-part de ses actifs nets uniquement lors de la liquidation. Une telle obligation survient soit parce qu'il est certain que la liquidation va se produire, et ce, indépendamment de la volonté de l'entité (par exemple, dans le cas d'une entité à durée de vie limitée), soit parce qu'il n'est pas certain que la liquidation va se produire, mais qu'il s'agit d'une option du porteur de l'instrument. À titre d'exception par rapport à la définition d'un passif financier, un instrument qui inclut une telle obligation est classé comme un instrument de capitaux propres s'il possède toutes les caractéristiques suivantes :

(a) Il accorde au porteur le droit à une quote-part des actifs nets de l'entité en cas de liquidation de celle-ci. Les actifs nets de l'entité sont les actifs qui restent après déduction de tous les autres droits sur les actifs en question. Une quote-part est déterminée :

(i) en divisant les actifs nets de l'entité au moment de la liquidation en unités d'un montant égal, et

(ii) en multipliant ce montant par le nombre d'unités détenues par le porteur de l'instrument financier.

(b) La catégorie à laquelle appartient l'instrument est subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments. Un instrument appartenant à une telle catégorie :

(i) n'a pas la priorité sur les autres droits sur les actifs de l'entité au moment de la liquidation, et

(ii) n'a pas besoin d'être converti en un autre instrument pour faire partie de la catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments.

(c) Tous les instruments financiers de la catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments doivent comporter une obligation contractuelle identique pour l'entité émettrice de remettre une quote-part de ses actifs nets lors de la liquidation.

18. Pour qu'un instrument soit classé comme instrument de capitaux propres, outre le fait que l'instrument possède toutes les caractéristiques énoncées ci-dessus, l'émetteur ne doit avoir aucun autre instrument financier ou contrat qui :

(a) présente un total des flux de trésorerie basé essentiellement sur le résultat, la variation des actifs nets comptabilisés ou la variation de la juste valeur des actifs nets comptabilisés et non comptabilisés de l'entité (à l'exclusion de l'effet d'un tel instrument ou contrat) ; et

(b) a pour effet de restreindre ou de fixer de manière substantielle le rendement résiduel pour les porteurs de l'instrument.

Aux fins de l'application de cette condition, l'entité ne doit pas tenir compte des contrats non financiers conclus avec un porteur d'un instrument visé au paragraphe 17 qui présentent des termes et conditions contractuels similaires aux termes et conditions contractuels d'un contrat équivalent qui pourrait être conclu entre un non porteur d'instrument et l'entité émettrice. Si l'entité ne peut déterminer si cette condition est remplie, elle ne doit pas classer l'instrument comme instrument de capitaux propres.

Reclassement des instruments remboursables au gré du porteur et des instruments qui imposent à l'entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation

19. Une entité doit classer un instrument financier comme instrument de capitaux propres conformément aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18 à compter de la date à laquelle l'instrument possède toutes les caractéristiques et remplit les conditions énoncées dans lesdits paragraphes. Une entité doit reclasser un instrument financier à compter de la date à laquelle l'instrument cesse de présenter toutes les caractéristiques ou de remplir toutes les conditions énoncées dans lesdits paragraphes. Par exemple, si une entité rembourse tous les instruments non remboursables au gré du porteur qu'elle a émis et que tous ses instruments remboursables au gré du porteur qui restent en circulation possèdent toutes les caractéristiques et remplissent toutes les conditions énoncées aux paragraphes 15 et 16, l'entité doit reclasser les instruments remboursables au gré du porteur comme instruments de capitaux propres à compter de la date à laquelle

elle rembourse les instruments non remboursables au gré du porteur.

20. Une entité doit comptabiliser comme suit le reclassement d'un instrument selon le paragraphe 19 :

(a) Elle doit reclasser un instrument de capitaux propres comme passif financier à compter de la date à laquelle l'instrument cesse de posséder toutes les caractéristiques ou de remplir les conditions énoncées aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18. Le passif financier doit être évalué à la juste valeur de l'instrument à la date du reclassement. L'entité doit comptabiliser en actif net/situation nette toute différence entre la valeur comptable de l'instrument de capitaux propres et la juste valeur du passif financier à la date du reclassement.

(b) Elle doit reclasser un passif financier comme instrument de capitaux propres à compter de la date à laquelle l'instrument possède toutes les caractéristiques et remplit les conditions énoncées aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18. L'instrument de capitaux propres doit être évalué à la valeur comptable du passif financier à la date du reclassement.

Aucune obligation contractuelle de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier (paragraphe 14 (a))

21. À l'exception des circonstances décrites aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18, pour distinguer un passif financier d'un instrument de capitaux propres, une caractéristique essentielle est l'existence d'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 des actifs ou des passifs financiers avec le porteur dans des conditions potentiellement défavorables pour l'émetteur. Même si le porteur d'un instrument de capitaux propres peut avoir droit à une part proportionnelle des dividendes ou autres distributions de l'actif net/situation nette, l'émetteur n'a pas d'obligation contractuelle d'effectuer de telles distributions car il ne peut être tenu de livrer de la trésorerie ou un autre actif financier à une autre partie.

22. C'est la substance d'un instrument financier, plutôt que sa forme juridique, qui détermine son classement dans l'état de la situation financière de l'entité. La substance et la forme juridique sont généralement cohérentes, mais ce n'est pas toujours le cas. 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. Par exemple :

(a) une action préférentielle qui prévoit un rachat obligatoire par l'émetteur, à un montant déterminé ou déterminable et à une date future déterminée ou déterminable ou qui confère au porteur le droit d'exiger de l'émetteur le rachat de l'instrument à compter d'une date déterminée, à un montant déterminé ou déterminable, est un passif financier ;

(b) un instrument financier qui confère à son porteur le droit de le restituer à l'émetteur contre de la trésorerie ou un autre actif financier (un « instrument remboursable au gré du porteur ») est un passif financier, à l'exception d'un instrument classé comme instrument de capitaux propres conformément aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18. L'instrument financier est un passif financier même lorsque le montant de trésorerie ou d'autres actifs financiers est déterminé d'après un indice ou un autre élément susceptible d'augmenter ou de diminuer. L'existence d'une option permettant au porteur de restituer l'instrument à l'émetteur contre de la trésorerie ou un autre actif financier signifie que l'instrument remboursable au gré du porteur répond à la définition d'un passif financier, à l'exception d'un instrument classé comme instrument de capitaux propres conformément aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18. Ainsi, les fonds communs de placement, les sociétés de personnes et certaines entités coopératives peuvent accorder à leurs porteurs de parts ou à leurs membres le droit de présenter au rachat leurs participations dans l'émetteur à tout moment contre de la trésorerie, ce qui a pour effet que les participations des porteurs de parts ou des membres sont classées comme passifs financiers, à l'exception des instruments classés comme instruments de capitaux propres conformément aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18. Toutefois, le classement en tant que passif financier n'interdit pas l'utilisation d'expressions telles que « valeur de l'actif net attribuable aux porteurs de parts » et « variation de la valeur de l'actif net attribuable aux porteurs de parts » dans les états financiers d'une entité n'ayant pas bénéficié d'un apport en situation nette (comme certains fonds communs de placement, voir exemple d'application 7) ou l'utilisation d'informations complémentaires pour montrer que les participations totales des membres comprennent des éléments tels que des réserves, qui répondent à la définition de l'actif net/situation nette, et des instruments remboursables au gré du porteur, qui n'y répondent pas (voir exemple d'application 8).

23. Si une entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de se soustraire à la remise de trésorerie ou d'un autre actif financier en règlement d'une obligation contractuelle, l'obligation répond à la définition d'un passif financier, à l'exception d'un instrument classé comme instrument de capitaux propres conformément aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18. Par exemple :

(a) une restriction sur la capacité d'une entité à exécuter une obligation contractuelle, 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 remet pas en cause l'obligation contractuelle de l'entité ou le droit contractuel du porteur en vertu dudit instrument ;

(b) une obligation contractuelle subordonnée à l'exercice par une contrepartie de son droit de rachat est un passif financier, car l'entité ne dispose pas du droit inconditionnel de se soustraire à la remise de trésorerie ou d'un autre actif financier.

24. Un instrument financier qui n'établit pas expressément une obligation contractuelle de régler en trésorerie ou en un autre instrument financier peut créer une obligation indirectement par le biais de ses modalités. Par exemple :

(a) un instrument financier peut contenir une obligation non financière qui doit être réglée si et seulement si l'entité n'effectue pas de distribution ou ne rembourse pas l'instrument. Si l'entité ne peut se soustraire au transfert de trésorerie ou d'un autre actif financier que par le règlement de l'obligation non financière, l'instrument financier est un passif financier ;

(b) un instrument financier est un passif financier si ses modalités prévoient que, lors du règlement, l'entité livrera :

(i) soit de la trésorerie ou un autre actif financier, ou

(ii) soit ses propres actions, dont la valeur est déterminée comme dépassant sensiblement la valeur du montant de trésorerie ou de l'autre actif financier.

Même si l'entité n'est pas explicitement tenue à une obligation contractuelle de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier, la valeur du mode de règlement en actions est telle que l'entité effectuera le règlement en trésorerie. En tout état de cause, le porteur dispose, en substance, d'une garantie de réception d'un montant supérieur ou égal à l'option de règlement en trésorerie (voir paragraphe 25).

Règlement en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même (paragraphe 14 (b))

25. Un contrat n'est pas un instrument de capitaux propres par le seul fait qu'il peut avoir pour résultat la réception ou la livraison d'instruments de capitaux propres de l'entité. Une entité peut avoir un droit ou une obligation contractuels de recevoir ou de livrer un certain nombre de ses propres actions ou d'autres instruments de capitaux propres qui varie de telle sorte que la juste valeur des instruments de capitaux propres de l'entité, à recevoir ou à livrer, soit égale au montant du droit ou de l'obligation contractuels. Un tel droit ou une telle obligation contractuels peuvent porter sur un montant déterminé ou un montant variant, en tout ou en partie, en fonction des fluctuations d'une variable autre que le cours du marché des instruments de capitaux propres de l'entité (par exemple un taux d'intérêt, le prix d'une marchandise ou le cours d'un instrument financier). C'est le cas, par exemple, (a) d'un contrat prévoyant la livraison d'un nombre d'instruments de capitaux propres de l'entité d'une valeur égale à 100 UM, et (b) d'un contrat prévoyant la livraison d'un nombre d'instruments de capitaux propres de l'entité d'une valeur égale à la valeur de 100 barils de pétrole. Un tel contrat est un passif financier de l'entité même si l'entité doit ou peut le régler par livraison de ses propres instruments de capitaux propres. Ce n'est pas un instrument de capitaux propres parce que l'entité utilise un nombre variable de ses instruments de capitaux propres pour régler le contrat. En conséquence, le contrat ne fait pas apparaître un intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.

26. Sauf dans les cas visés au paragraphe 27, un contrat qui sera réglé par (réception ou) livraison par l'entité d'un nombre déterminé de ses propres instruments de capitaux propres en échange d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier est un instrument de capitaux propres. Par exemple, une option sur actions émise qui

confère à la contrepartie le droit d'acheter un nombre déterminé d'actions de l'entité soit à un prix déterminé soit en échange d'un montant en principal déterminé d'une obligation est un instrument de capitaux propres. Les variations de la juste valeur d'un contrat résultant de variations de taux d'intérêt du marché qui n'ont pas d'effet sur le montant en trésorerie ou en autres actifs financiers à payer ou à recevoir, ni sur le nombre d'instruments de capitaux propres à recevoir ou à livrer lors du règlement du contrat n'empêchent pas le contrat d'être un instrument de capitaux propres. Toute contrepartie reçue (telle que la prime reçue au titre d'une option ou d'un bon de souscription émis sur les actions de l'entité) est ajoutée directement à l'actif net/situation nette. Toute contrepartie payée (telle que la prime payée au titre d'une option acquise) est déduite directement de l'actif net/situation nette. Les variations de la juste valeur d'un instrument de capitaux propres ne sont pas comptabilisées dans les états financiers.

27. Si les instruments de capitaux propres de l'entité elle-même qui sont à recevoir ou à remettre par celle-ci au moment du règlement d'un contrat sont des instruments financiers remboursables au gré du porteur, possédant toutes les caractéristiques et remplissant les conditions énoncées aux paragraphes 15 et 16, ou des instruments qui imposent à l'entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation, possédant toutes les caractéristiques et remplissant les conditions énoncées aux paragraphes 17 et 18, le contrat est un actif financier ou un passif financier. Cette définition inclut un contrat qui sera réglé par réception ou livraison par l'entité d'un nombre déterminé de tels instruments en échange d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier.

28. À l'exception des circonstances décrites aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18, un contrat imposant à une entité d'acheter ses propres instruments de capitaux propres en contrepartie de trésorerie ou d'un autre actif financier crée un passif financier à hauteur de la valeur actualisée du prix de rachat (par exemple, à hauteur de la valeur actualisée du prix de rachat à terme, du prix d'exercice de l'option ou d'un autre prix de rachat). C'est le cas même si le contrat lui-même est un instrument de capitaux propres. Un exemple en est l'obligation faite à une entité, en vertu d'un contrat à terme de gré à gré, de racheter ses instruments de capitaux propres contre de la trésorerie. Le passif financier est initialement comptabilisé à la valeur actuelle du montant du rachat et est déduit de l'actif net/situation nette. Par la suite, le passif est évalué selon IPSAS 41. Si le contrat arrive à expiration sans livraison, la valeur comptable du passif financier est reclassée en actif net/situation nette. L'obligation contractuelle imposant à une entité d'acquérir ses instruments de capitaux propres crée un passif financier à hauteur de la valeur actualisée du prix de rachat même si l'obligation d'achat est soumise à une condition d'exercice d'un droit de rachat par la contrepartie (par exemple une option de vente émise qui confère à la contrepartie le droit de vendre les instruments de capitaux propres d'une entité à celle-ci, à un prix déterminé).

29. Un contrat qui sera réglé par la livraison ou la réception par l'entité d'un nombre déterminé de ses instruments de capitaux propres en échange d'un montant variable de trésorerie ou d'un autre actif financier est un actif ou un passif financier. C'est le cas, par exemple, d'un contrat de livraison par l'entité de 100 instruments de capitaux

propres de l'entité en échange d'un montant en trésorerie calculé de manière à être égal à la valeur de 100 barils de pétrole.

Clauses conditionnelles de règlement

30. Un instrument financier peut imposer à l'entité de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier ou encore de le régler de telle sorte qu'il constitue un passif financier en cas de survenance ou de non-survenance d'événements futurs incertains (ou d'après le résultat de circonstances incertaines) qui échappent au contrôle de l'émetteur et du porteur de l'instrument, comme une variation d'un indice boursier, d'un indice des prix à la consommation, de taux d'intérêt ou d'obligations fiscales ou encore des produits, du résultat ou du ratio de dettes sur capitaux propres futurs de l'émetteur. L'émetteur d'un tel instrument ne dispose pas du droit inconditionnel d'éviter de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier (ou de le régler autrement, de telle sorte qu'il constitue un passif financier). Il s'agit donc d'un passif financier de l'émetteur, sauf si :

(a) la partie de la clause conditionnelle de règlement susceptible d'imposer un règlement par la remise de trésorerie ou d'un autre actif financier (ou autrement, de telle sorte que l'instrument constitue un passif financier) n'est pas authentique ;

(b) l'émetteur ne peut être tenu de régler l'obligation par la remise de trésorerie ou d'un autre actif financier (ou autrement, de telle sorte qu'elle constitue un passif financier) qu'en cas de liquidation de l'émetteur ; ou

(c) l'instrument possède toutes les caractéristiques et remplit les conditions énoncées aux paragraphes 15 et 16.

Options de règlement

31. **Lorsqu'un instrument financier dérivé confère à une partie le choix du mode de règlement (par exemple lorsque l'émetteur ou le porteur peut opter pour un règlement net en trésorerie ou par l'échange d'actions contre de la trésorerie), cet instrument est un actif financier ou un passif financier sauf si tous les modes de règlement possibles en font un instrument de capitaux propres.**

32. Un exemple d'instrument financier dérivé assorti d'une option de règlement répondant à la définition d'un passif financier est l'option sur actions que l'émetteur peut décider de régler par un paiement net en trésorerie ou par l'échange de ses propres actions contre de la trésorerie. De même, certains contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier en échange d'instruments de capitaux propres de l'entité entrent dans le champ d'application de la présente Norme car ils peuvent être réglés soit par la remise de l'élément non financier, soit par un paiement net en trésorerie ou par la remise d'un autre instrument financier (voir paragraphes 4 à 6). De tels contrats sont des actifs financiers ou des passifs financiers et non des instruments de capitaux propres.

Instruments financiers composés (voir aussi paragraphes AG55 à AG60 et les Exemples d'application 9 à 12)

33. **L'émetteur d'un instrument financier non dérivé doit évaluer les termes de l'instrument financier afin de déterminer s'il contient à la fois une composante de passif et une composante d'actif net/situation nette. Ces composantes doivent être classées séparément en passifs financiers, en actifs financiers ou en instruments de capitaux propres selon le paragraphe 13.**

34. Une entité comptabilise séparément les composantes d'un instrument financier qui (a) crée un passif financier de l'entité et (b) confère au porteur de l'instrument une option de conversion de l'instrument financier en instrument de capitaux propres de l'entité. Par exemple, une obligation ou un instrument analogue, convertible par le porteur en un nombre déterminé d'actions ordinaires de l'entité est un instrument financier composé. Du point de vue de l'entité, un tel instrument comprend deux composantes : un passif financier (l'engagement contractuel de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier) et un instrument de capitaux propres (une option d'achat que le porteur a le droit, pendant une durée déterminée, de convertir en un nombre déterminé d'actions ordinaires de l'entité). Sur le plan économique, l'émission d'un tel instrument a essentiellement le même effet que l'émission d'un titre d'emprunt assorti d'une clause de remboursement anticipé et de bons permettant l'obtention d'actions ordinaires ou que l'émission d'un titre d'emprunt avec bons de souscription d'actions détachables. Dans tous les cas, l'entité présente donc les composantes de passif et d'actif net/situation nette séparément dans son état de la situation financière.

35. Le classement par composante d'un instrument convertible n'est pas revu du fait de l'évolution de la probabilité qu'une option de conversion sera exercée, 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 contractuelle de l'entité de pourvoir aux paiements futurs demeure jusqu'à ce qu'elle s'éteigne à travers la conversion, l'échéance de l'instrument ou toute autre transaction.

36. IPSAS 41 traite de l'évaluation des actifs financiers et des passifs financiers. Les instruments de capitaux propres sont des instruments mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs. Par conséquent, lorsque la valeur comptable initiale d'un instrument financier composé est ventilée en composantes, il convient d'affecter à la composante actif net/situation nette le montant résiduel obtenu après avoir déduit de la juste valeur de l'instrument considéré dans son ensemble le montant déterminé séparément pour la composante passif. La valeur de toute composante dérivée (comme une option d'achat) incorporée à l'instrument financier composé, à l'exclusion de la composante actif net/situation nette (comme une option de conversion en capitaux propres), est incluse dans la composante passif.

    La somme des valeurs comptables attribuées aux composantes de passif et de l'actif net/situation nette lors de la comptabilisation initiale est toujours égale à la juste valeur 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 initiale.

37. Selon l'approche décrite au paragraphe 36, l'émetteur d'une obligation convertible en actions ordinaires détermine d'abord la valeur comptable de la composante passif en évaluant la juste valeur d'un passif analogue (y compris les composantes dérivées n'ayant pas la qualité de capitaux propres) non assorti d'une composante actif net/situation nette associée. La valeur comptable de l'instrument de capitaux propres représenté par l'option de conversion de l'instrument en actions ordinaires est ensuite déterminée en déduisant la juste valeur du passif financier de la juste valeur de l'instrument financier composé pris dans son ensemble.

Actions propres (voir aussi le paragraphe AG61)

38. **Si une entité rachète ses propres instruments de capitaux propres, ceux-ci (les « actions propres ») doivent être déduits de l'actif net/situation nette. Aucun profit ou perte ne doit être comptabilisé en résultat lors de l'achat, de la vente, de l'émission ou de l'annulation d'instruments de capitaux propres de l'entité. De telles actions propres peuvent être acquises et détenues par l'entité ou par d'autres membres de l'entité économique. La contrepartie versée ou reçue doit être comptabilisée directement en actif net/situation nette.**

39. Le montant d'actions propres détenues est indiqué séparément, soit dans l'état de la situation financière, soit dans les notes, selon IPSAS 1, *Présentation des états financiers*. Une entité fournit des informations selon IPSAS 20, *Information relative aux parties liées* si l'entité rachète ses instruments de capitaux propres à des parties liées.

Intérêts, dividendes ou distributions similaires, pertes, et profits (voir aussi le paragraphe AG62)

40. **Les intérêts, dividendes, ou distributions similaires, pertes, et profits liés à un instrument financier ou une composante constituant un passif financier doivent être comptabilisés en résultat comme produit ou charge. L'entité doit comptabiliser les distributions aux porteurs d'instruments de capitaux propres directement dans l'actif net/situation nette. Les coûts de transaction relatifs à des opérations sur l'actif net/situation nette doivent être comptabilisés en déduction de l'actif net/situation nette.**

40A. L'impôt relatif aux distributions aux détenteurs d'un instrument de capitaux et aux coûts de transaction d'une opération portant sur le capital doit être comptabilisé en appliquant les normes internationales ou nationales qui traitent de la comptabilisation des impôts.

41. Le classement d'un instrument financier en passif financier ou en instrument de capitaux propres détermine si les intérêts, dividendes, ou distributions similaires, pertes, et profits liés à cet instrument financier doivent être comptabilisés en résultat comme produit ou charge. Ainsi, les dividendes versés sur des actions qui sont intégralement comptabilisés en tant que passifs sont comptabilisés en charges de la même manière que les intérêts sur une obligation. De même, les profits et les pertes associés à des remboursements ou à des refinancements de passifs financiers sont

comptabilisés en résultat, alors que les remboursements ou les refinancements d'instruments de capitaux propres sont comptabilisés en variations de l'actif net/situation nette. Les variations de la juste valeur d'un instrument de capitaux propres ne sont pas comptabilisées dans les états financiers.

42. Lorsqu'elle émet ou acquiert elle-même ses instruments de capitaux propres, une entité engage habituellement différents coûts. Ces coûts peuvent inclure les droits d'enregistrement et autres droits acquittés aux autorités de réglementation, les sommes versées à des conseils juridiques, comptables et autres conseils professionnels, les coûts d'impression et les droits de timbre. Les coûts de transaction associés sont portés en déduction de l'actif net/situation nette dans la mesure où il s'agit de coûts marginaux directement attribuables à la transaction qui auraient été évités autrement. Les coûts d'une transaction qui est abandonnée sont comptabilisés comme une charge.

43. Les coûts de transaction liés à l'émission d'un instrument financier composé sont affectés aux composants passif et actif net/situation nette de l'instrument au prorata de la répartition du produit de l'émission. Les coûts de transaction qui sont communs à plusieurs transactions, par exemple les coûts liés à un placement simultané de certaines actions et à l'admission à la cote d'autres actions, doivent être répartis entre ces transactions sur une base d'imputation rationnelle et cohérente avec des transactions similaires.

44. Le montant des coûts de transaction comptabilisés en déduction de l'actif net/situation nette au cours de la période est indiqué séparément en accord avec IPSAS 1.

45. Les dividendes ou distributions similaires classés en charges peuvent être regroupés avec les intérêts liés à d'autres passifs, ou présentés comme un élément distinct dans l'état de la performance financière. Outre les dispositions de la présente Norme, les informations à fournir sur les intérêts et les dividendes ou distributions similaires doivent se conformer aux dispositions d'IPSAS 1 et d'IPSAS 30. Dans certaines circonstances, compte tenu des différences 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.

46. Les profits et pertes liés aux variations de la valeur comptable d'un passif financier sont comptabilisés en résultat comme produit ou charge même s'ils se rapportent à un instrument qui inclut un droit à l'intérêt résiduel sur les actifs de l'entité en échange de trésorerie ou d'un autre actif financier (voir paragraphe 22 (b)). Selon IPSAS 1, l'entité présente séparément dans l'état de la performance financière tout profit ou perte résultant de la réévaluation d'un tel instrument lorsque cela s'avère pertinent pour expliquer la performance de l'entité.

Compensation d'un actif financier et d'un passif financier (voir aussi les paragraphes AG63 et AG64)

47. **Un actif financier et un passif financier doivent être compensés et le solde net doit être présenté dans l'état de la situation financière si et seulement si une entité :**

    (a) **a actuellement 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.**

Pour comptabiliser le transfert d'un actif financier ne répondant pas aux conditions requises pour une décomptabilisation, l'entité ne doit pas compenser l'actif transféré et le passif associé (voir IPSAS 41, paragraphe 33).

48. La présente Norme impose la présentation d'actifs et passifs financiers sur une base nette lorsque ceci reflète les flux de trésorerie futurs attendus par une entité associés au règlement de deux ou plusieurs instruments financiers séparés. Lorsqu'une entité a le droit de recevoir ou de payer un montant net unique et qu'elle a l'intention de le faire, elle n'a, en fait, qu'un seul actif ou passif financier. Dans d'autres circonstances, les actifs et passifs financiers sont présentés séparément les uns des autres en accord avec leurs caractéristiques en tant que ressources ou obligations de l'entité. Une entité doit fournir les informations requises aux paragraphes 17B à 17E d'IPSAS 30 pour les instruments financiers comptabilisés entrant dans le champ d'application du paragraphe 17A d'IPSAS 30.

49. La compensation d'un actif financier comptabilisé et d'un passif financier comptabilisé et la présentation du montant net se distingue de la décomptabilisation d'un actif financier ou d'un passif financier. Bien que la compensation n'entraîne pas la comptabilisation d'un profit ou d'une perte, la décomptabilisation d'un instrument financier implique non seulement la suppression dans l'état de la situation financière de l'élément précédemment comptabilisé, elle peut aussi entraîner la comptabilisation d'un profit ou d'une perte.

50. Le droit à compensation est un droit, établi par contrat ou autrement, 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. Parce que le droit à compensation est un droit établi d'après la loi, ses conditions d'existence peuvent varier d'une législation à l'autre et il convient d'étudier les règles de droit régissant les relations entre les parties.

51. L'existence d'un droit juridiquement exécutoire de compenser un actif et un passif financiers affecte les droits et obligations liés à un actif et un passif financiers et peut affecter l'exposition d'une entité aux risques de crédit et de liquidité. Toutefois, l'existence du droit n'est pas, en soi, une base suffisante pour opérer une compensation. En l'absence d'intention d'exercer le droit ou d'opérer encaissement et règlement simultanément, le montant et l'échéancier des flux de trésorerie futurs d'une entité ne sont pas affectés. Lorsqu'une entité entend exercer ce droit ou entend régler et 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, puisque les droits et obligations associés à chaque actif et passif financier individuel

restent inchangés.

52. Les intentions d'une entité concernant 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 42 d'IPSAS 30.

53. 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 transaction de gré à gré. Dans de telles circonstances les flux de trésorerie sont en fait équivalents au montant net unique et il n'y a pas d'exposition au risque de crédit ou de liquidité. Dans d'autres circonstances, une entité peut régler deux instruments en recevant et payant des montants distincts, s'exposant ainsi au risque de crédit pour le montant total de l'actif ou au risque de liquidité pour le montant total du passif. L'exposition à de tels risques peut être significative même si elle est relativement brève. Ainsi, la réalisation d'un actif financier et le règlement d'un passif financier sont traités comme étant simultanés uniquement lorsque les transactions surviennent en même temps.

54. En général, les conditions énumérées au paragraphe 47 ne sont pas remplies et une compensation n'est pas appropriée lorsque :

(a) plusieurs instruments financiers différents sont utilisés pour reproduire les caractéristiques d'un instrument financier unique (un « instrument synthétique ») ;

(b) des actifs et des passifs financiers découlent d'instruments financiers exposés au même risque primaire (par exemple, des actifs et des passifs dans un portefeuille de contrats à terme de gré à gré, ou d'autres instruments dérivés), mais concernent des contreparties différentes ;

(c) des actifs financiers ou d'autres actifs sont donnés en garantie de passifs financiers sans recours ;

(d) des actifs financiers sont isolés dans un trust 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.

55. Une entité qui effectue avec une contrepartie unique plusieurs transactions sur instruments financiers peut passer un accord de compensation globale avec cette contrepartie. Un tel accord prévoit de régler sur une base nette tous les instruments financiers couverts par l'accord en cas de défaillance ou d'arrêt d'un seul contrat. Ces accords sont fréquemment utilisés par les institutions financières afin de se protéger contre les pertes dans les cas de faillite ou d'autres circonstances 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 exécutoire et qui n'affecte la réalisation ou le règlement des actifs 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 47 sont respectés. Lorsque les actifs et passifs financiers soumis à un accord-cadre de compensation ne sont pas compensés, l'incidence de l'accord sur l'exposition d'une entité au risque de crédit est indiquée selon le paragraphe 42 d'IPSAS 30.

Dispositions transitoires

56. [Supprimé]

57. [Supprimé]

58. [Supprimé]

Date d'entrée en vigueur

59. **Une entité doit appliquer la présente Norme dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit l'indiquer.**

60. **Une entité ne doit pas appliquer la présente Norme avant le 1er janvier 2013 si elle n'applique pas également IPSAS 29 et IPSAS 30.**

60A. **Les paragraphes 40,42 et 44 ont été amendés et le paragraphe 40A ajouté par les *Améliorations des IPSAS 2014*, publiées en janvier 2015. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2015. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2015, elle doit l'indiquer.**

60B. **Les paragraphes 56, 57 et 58 ont été amendés par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.**

60C. **IPSAS 35, *Etats financiers consolidés* et IPSAS 37, Partenariats, publiées en janvier 2015, ont amendé les paragraphes 3**(a) **et AG53. L'entité doit appliquer cet amendement lorsqu'elle applique IPSAS 35 et IPSAS 37.**

60D. ***L'Applicabilité des IPSAS*** **publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 7 et 8. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

60E. **Le paragraphe 3 a été amendé par IPSAS 39,** ***Avantages du personnel*** **publiée en juillet 2016. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 39.**

60F. **Les paragraphes 2, 3, 4, 9, 10, 14, 28, 36, 47, 48, AG2 et AG55 ont été amendés, le paragraphe AG63 a été supprimé et les paragraphes AG63A, AG63B, AG63C, AG63D, AG63E et AG63F ont été ajoutés par IPSAS 41, publiée en août 2018. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2023. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2023, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 41.**

60G. **Le paragraphe AG23 a été amendé par IPSAS 42,** ***Prestations sociales*****, publiée en janvier 2019. Une entité doit appliquer cet amendement en même temps qu'elle applique IPSAS 42.**

60H. **La publication d'IPSAS 43,** ***Contrats de location*****, en janvier 2022 a donné lieu à la modification des paragraphes AG16 et AG17. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est permise. Si cette entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer ces amendements en même temps qu'elle applique IPSAS 43.**

60I. **Le paragraphe AG56 a été modifié par IPSAS 46, Évaluation, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cette modification pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette modification pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 en même temps.**

60J. Les paragraphes AG21, AG22 et AG46 ont été modifiés par IPSAS 47, Produits, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces amendements aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit en faire état et appliquer IPSAS 47 en même temps.

61. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la*

méthode de la comptabilité d'exercice pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Retrait et remplacement d'IPSAS 15 (2001)

62. La présente Norme et IPSAS 30 annulent et remplacent IPSAS 15, publiée en 2001. IPSAS 15 reste en vigueur jusqu'au plus tôt de la date d'application et de la date d'entrée vigueur d'IPSAS 28 et d'IPSAS 30.

Annexe A

Guide d'application

Cette Annexe fait partie intégrante d'IPSAS 28.

AG1. Le présent Guide d'application explique les modalités d'application de certains aspects de la présente Norme.

AG2. La présente Norme ne traite pas de la comptabilisation et de l'évaluation des instruments financiers. Les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs financiers et des passifs financiers sont énoncées dans IPSAS 41.

Champ d'application (les paragraphes 3 à 6)

Contrats de garantie financière

AG3. Les contrats de garantie financière sont des contrats qui imposent à l'émetteur d'effectuer des paiements spécifiés pour rembourser son titulaire d'une perte qu'il subit en raison de la défaillance d'un débiteur spécifié qui n'effectue pas un paiement à l'échéance selon les conditions initiales d'un instrument d'emprunt. Les États peuvent émettre des garanties financières pour diverses raisons. En général elles viennent appuyer les objectifs de politiques publiques, par exemple, elles soutiennent des projets d'infrastructure et stabilisent les marchés financiers en temps de crise. Les États et les entités du secteur public peuvent tenir de la législation ou d'une autre autorité leur droit d'émettre des garanties financières. Afin d'apprécier si ou non la garantie est contractuelle, une entité distingue le droit d'émettre la garantie de son émission effective. Le droit d'émettre la garantie accordé par la législation ou une autre autorité n'est pas contractuel, tandis que le caractère contractuel de l'émission effective de la garantie doit être apprécié en fonction des principes énoncés au paragraphe AG20.

AG4. L'émission d'une garantie financière au profit d'un tiers peut, explicitement ou implicitement, créer une relation contractuelle. Une garantie financière peut être émise au profit d'une partie désignée ou au profit du porteur de l'instrument. Considérons les deux exemples suivants :

- Dans le cadre d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, un État peut émettre une garantie financière directement au profit de l'organisme assurant le financement de l'opération en stipulant qu'en cas de défaillance de l'emprunteur, il prendrait en charge le règlement du capital et des intérêts de l'emprunt restant dus. Dans ce cas particulier, la garantie financière est émise explicitement au profit d'une contrepartie désignée.

- L'autorité routière A est chargée de la construction et de la maintenance de l'infrastructure routière d'un pays. Elle assure le financement de la construction de nouvelles routes par l'émission d'obligations à long terme. L'État A exerce le pouvoir qui lui est conféré par la législation afin de garantir l'émission obligataire de l'autorité routière A. Lors de l'émission de la garantie aucune contrepartie n'est spécifiquement désignée, car implicitement la garantie est émise au profit des porteurs d'un instrument spécifique.

Dans les deux cas de figure, à supposer que toutes les autres caractéristiques d'un contrat soient réunies, la garantie financière est de nature contractuelle.

Contrats d'assurance

AG5. Certaines entités économiques du secteur public peuvent inclure une entité qui émet des contrats d'assurance. Ces entités entrent dans le champ d'application de la présente Norme, mais les contrats d'assurance eux-mêmes en sont exclus.

AG6. Aux termes de la présente Norme, un contrat d'assurance est un contrat qui expose l'assureur à des risques identifiés de pertes découlant d'évènements ou de circonstances se produisant ou étant découverts pendant une période spécifiée, y compris le décès (c'est-à-dire, dans le cas d'une rente, la survie du rentier), la maladie, l'invalidité, les dommages aux biens, les accidents causés aux tiers, et l'interruption d'une activité. Des indications supplémentaires sur les contrats d'assurance se trouvent dans la norme internationale ou nationale pertinente traitant des contrats d'assurance.

AG7. Certains instruments financiers prennent la forme de contrats d'assurance mais impliquent principalement le transfert de risques financiers, tels que les risques de marché, de crédit ou de liquidité. À titre d'exemple, ces instruments incluent des contrats de garantie financière, de réassurance, des contrats d'investissement garanti émis par des assureurs du secteur public et d'autres entités. Une entité est tenue d'appliquer la présente Norme à certains contrats de garantie financière et est autorisée à appliquer la présente Norme à d'autres contrats d'assurance impliquant un transfert des risques financiers.

AG8. Les contrats de garantie financière sont traités comme des instruments financiers sauf si une entité choisit de les traiter comme des contrats d'assurance conformément au présent paragraphe et que l'entité se conforme également aux dispositions du paragraphe AG9. Une entité peut faire ce choix dans les cas suivants :

(a) Si l'entité appliquait précédemment les dispositions comptables relatives aux contrats d'assurance et a choisi la méthode comptable qui consiste à traiter les contrats de garantie financière comme des contrats d'assurance, elle peut continuer à traiter ces contrats soit comme des contrats d'assurance soit comme des instruments financiers conformément à la présente Norme.

(b) Si l'entité n'appliquait pas précédemment les dispositions comptables relatives aux contrats d'assurance, elle peut choisir de traiter les contrats de garantie financière soit comme des contrats d'assurance soit comme des instruments financiers lors de la première application de la présente Norme.

Dans les deux cas indiqués en (a) et (b) ci-dessus, le choix s'effectue contrat par contrat et le choix est irrévocable.

AG9. Selon le paragraphe 3 (c), une entité traite les contrats de garantie financière comme des instruments financiers sauf si elle choisit de traiter de tels contrats comme des contrats d'assurance conformément à la norme internationale ou nationale traitant des contrats d'assurance. Une entité est autorisée à traiter un contrat de garantie financière comme un contrat d'assurance en application d'une norme comptable nationale uniquement si la norme en question impose l'évaluation de la valeur comptable passifs

d'assurance pour un montant qui n'est pas inférieur à celui qui serait déterminé si les passifs d'assurance en question entraient dans le champ d'application d'IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Afin de déterminer la valeur comptable des passifs d'assurance, une entité tient compte des estimations actuelles de tous les flux de trésorerie générés par ses contrats d'assurance ainsi que des flux de trésorerie associés.

Définitions (paragraphes 9 à12)

Actifs financiers et passifs financiers

AG10. 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 transactions sont évaluées et comptabilisées 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. La monnaie non encore en circulation ne répond pas à la définition d'un instrument financier. Une entité applique le paragraphe 13 d'IPSAS 12, *Stocks* pour la comptabilisation de toute monnaie non encore en circulation. La monnaie légale mise en circulation n'est pas traitée du point de vue de l'émetteur dans la présente Norme.

AG11. Parmi les exemples les plus fréquents d'actifs financiers qui représentent un droit contractuel à recevoir de la trésorerie à une date future et parmi les passifs financiers correspondants qui représentent une obligation contractuelle de livrer de la trésorerie à une date future, on peut citer :

(a) les créances clients et les dettes fournisseurs ;

(b) les effets à recevoir et les effets à payer ;

(c) les prêts et les emprunts ; et

(d) les créances obligataires et les dettes obligataires.

Dans chacun de ces exemples, le droit contractuel, pour une partie, de recevoir (ou l'obligation de payer) de la trésorerie est contrebalancé par l'obligation correspondante, pour une autre partie, de payer (ou le droit de recevoir).

AG12. Il existe un autre type d'instrument financier pour lequel l'avantage économique à recevoir ou à donner en échange est un actif financier autre que de la trésorerie. Par exemple, un effet à payer en obligations d'État confère à son porteur le droit contractuel de recevoir et à son émetteur l'obligation contractuelle de livrer des obligations d'État et non de la trésorerie. Ces obligations sont des actifs financiers parce qu'elles représentent l'obligation pour le gouvernement 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.

AG13. 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 fixes jusqu'à une date future indéterminée, assortis soit d'aucun droit de percevoir un remboursement du principal soit 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 UM. 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 UM lors de sa comptabilisation initiale. Le porteur et l'émetteur de l'instrument détiennent respectivement un actif financier et un passif financier.

AG14. Un droit ou une obligation contractuels de recevoir, de livrer ou d'échanger des instruments financiers est, en soi, un instrument financier. Une chaîne de droits ou d'obligations de nature contractuelle répond à la définition d'un instrument financier si 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.

AG15. La faculté d'exercer un droit contractuel ou l'exigence d'honorer une obligation contractuelle peut être absolue ou dépendre de la survenance d'un événement futur. Par exemple, une garantie financière est un droit contractuel pour le prêteur de recevoir de la trésorerie du garant, et une obligation contractuelle correspondante pour le garant de payer le prêteur en cas de défaillance de l'emprunteur. Le droit et l'obligation contractuels existent en raison d'une transaction ou d'un fait passé (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 à la définition d'un actif et d'un passif financier même si ces actifs et passifs ne sont pas toujours comptabilisés dans les états financiers. Certains de ces droits et obligations éventuels peuvent être des contrats d'assurance.

AG16. Un contrat de location crée généralement 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 d'un contrat de location plutôt que dans le bien sous-jacent à ce contrat de location-financement. Par conséquent, le bailleur considère un contrat de location-financement comme un instrument financier. Selon IPSAS 43, Contrats de location, le bailleur ne comptabilise pas son droit de recevoir des paiements de loyer en vertu d'un contrat de location simple. Le bailleur continue de comptabiliser l'actif sous-jacent plutôt que de comptabiliser le montant qu'il aura à recevoir en vertu du contrat. Par conséquent, le bailleur ne considère pas un contrat de location simple comme un instrument financier, sauf en ce qui concerne les paiements individuels échus et exigibles.

AG17. Les actifs physiques, tels que les stocks, les immobilisations corporelles, les actifs au titre de droits d'utilisation, et les immobilisations incorporelles (telles que des brevets et des marques) ne sont pas des actifs financiers. Le contrôle de tels actifs physiques, actifs au titre de droits d'utilisation 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.

AG18. Des actifs (comme les charges payées d'avance) pour lesquels 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 d'avantages économiques qui leur est associée est la fourniture de biens et de services, plutôt qu'une obligation contractuelle de remise de trésorerie ou d'un autre actif financier.

AG19. Les actifs et passifs du secteur public peuvent aussi bien être d'origine contractuelle que non contractuelle. Les actifs et passifs qui sont d'origine non contractuelle ne répondent pas à la définition d'un actif financier ou d'un passif financier.

AG20. Une entité considère la substance plutôt que la forme juridique d'un accord afin de déterminer s'il s'agit d'un contrat aux termes de la présente Norme. Aux termes de la présente Norme, les indications suivantes témoignent généralement de l'existence d'un contrat (avec d'éventuelles variations d'une législation à l'autre) :

- les contrats impliquent un accord entre parties consentantes ;
- les termes du contrat créent des droits et des obligations pour les parties au contrat, et ces droits et obligations ne donnent pas nécessairement lieu à une exécution équilibrée par chacune des parties. Par exemple, un accord de financement par un donateur crée une obligation pour le donateur de transférer des ressources au bénéficiaire selon les termes de l'accord et établit le droit du bénéficiaire de recevoir ces ressources. Ces types d'accord peuvent être contractuels même si le bénéficiaire ne fournit pas de contrepartie équivalente en échange, c'est à dire l'accord ne donne pas lieu à une exécution équilibrée par les parties ; et
- l'inexécution du contrat peut donner lieu à un recours en justice.

AG21. Dans le secteur public, il est possible que les accords contractuels et non contractuels soient de nature « sans contrepartie directe ». Les actifs et passifs générés par des opérations sans contrepartie directe sont comptabilisés selon IPSAS 47, *Produits*. Si les opérations sans contrepartie directe sont contractuelles, une entité apprécie si les actifs et les passifs générés par de telles opérations sont des actifs financiers ou des passifs financiers en se référant aux paragraphes 10 et AG10 à AG18 de la présente Norme. Une entité se réfère aux indications données dans la présente Norme et dans IPSAS 47 afin d'apprécier si une opération sans contrepartie directe donne lieu à un passif ou à un instrument de capitaux propres (apport des propriétaires).

AG22. Une entité prendrait notamment en considération les dispositions de la présente Norme en matière de classement afin de déterminer si une rentrée de ressources dans le cadre d'une opération contractuelle sans contrepartie directe constitue en substance un passif ou un instrument de capitaux propres.

AG23. Les obligations légales peuvent être comptabilisées de différentes manières :

- Les obligations en matière d'impôts sur le résultat sont comptabilisées conformément à la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant des impôts sur le résultat.
- Les obligations au titre de prestations sociales sont comptabilisées conformément à IPSAS 42, *Prestations sociales*.
- Les autres obligations légales sont comptabilisées selon IPSAS 19.

AG24. Les obligations implicites, telles que définies par IPSAS 19, ne sont pas d'origine contractuelle et par conséquent ne constituent pas des passifs financiers.

Instruments de capitaux propres

AG25. Les entités du secteur public possèdent rarement un capital apporté comprenant des instruments de capitaux propres, tels que les actions ou sous d'autres formes d'unité de capital Lorsque les entités émettent des instruments de capitaux propres, la législation peut imposer des restrictions sur la propriété et l'utilisation de ces instruments. Par exemple, la législation peut stipuler que les actions d'une entité du secteur public doivent obligatoirement être la propriété d'une autre entité du secteur public et que par conséquent elles ne peuvent pas être utilisées en règlement d'une opération.

AG26. Les transferts de ressources entre parties peuvent également indiquer l'existence d'un capital apporté dans le secteur public. L'émission d'instruments de capitaux propres relative à un transfert de ressources n'est pas indispensable pour que le transfert réponde à la définition d'un apport des contributeurs. Les transferts de ressources qui donnent droit à un intérêt dans l'actif net/situation nette se distinguent des autres transferts de ressources en raison de l'existence des preuves suivantes :

- La qualification formelle par les parties à la transaction du transfert de ressources (ou d'une catégorie de transferts) comme une composante de l'actif net/situation nette de l'entité, soit avant soit au moment de l'apport. Par exemple, lors de la création d'une nouvelle entité, le service budget du ministère des finances peut estimer que le transfert initial de ressources à l'entité confère un droit sur l'actif net/situation nette de l'entité et ne constitue pas une ressource finançant l'exploitation.
- Un accord formel, en relation avec le transfert, indiquant l'existence d'un intérêt financier ou l'augmentation d'un intérêt existant dans l'actif net/situation nette de l'entité qui peut être vendu, transféré ou racheté.

Même s'il existe des preuves de l'existence de transferts de ressources sous forme de qualification ou d'accord formel, une entité apprécie la nature d'un transfert de ressources par rapport à sa substance et non uniquement par rapport à sa forme juridique.

AG27. Pour les besoins de la présente Norme, le terme instrument de capitaux propres peut être employé pour désigner :

- le capital sous forme unitaire comme les actions ordinaires ou préférentielles ;
- les transferts de ressources (qualifiés ou convenus comme tels par les parties à la transaction) qui témoignent d'un intérêt résiduel dans l'actif net d'une autre entité ; et/ou
- les passifs financiers qui ont la forme juridique de dettes, mais qui correspondent en substance à un intérêt dans l'actif net d'une entité.

Instruments remboursables au gré du porteur

AG28. Lorsque le capital d'une entité est composé d'actions ou d'autres instruments sous forme de capital unitaire, ces instruments peuvent prendre diverses formes, par exemple les actions ordinaires non remboursables au gré du porteur, certains instruments remboursables au gré du porteur (voir paragraphes 15 et 16), certains instruments qui imposent à l'entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation (voir paragraphes 17 et 18), certains types d'actions préférentielles (voir paragraphes AG49 et AG50), et les bons de souscription ou options d'achat permettant au porteur de souscrire ou d'acquérir un nombre déterminé d'actions ordinaires de l'entité émettrice, non remboursables au gré du porteur, en échange d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier. L'obligation faite à une entité d'émettre ou d'acheter un nombre déterminé de ses propres instruments de capitaux propres en échange d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier constitue un instrument de capitaux propres de l'entité (sauf les cas visés au paragraphe 27). Cependant, si un tel contrat contient une obligation pour l'entité de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier (autre qu'un contrat classé en capitaux propres selon les paragraphes 15 et 16 ou selon les paragraphes 17 et 18), il donne également lieu à un passif à hauteur de la valeur actualisée du montant du remboursement (voir paragraphe AG51 (a)). L'émetteur d'actions ordinaires non remboursables au gré du porteur assume un passif lorsqu'il décide officiellement de procéder à une distribution et devient légalement obligé vis-à-vis des actionnaires d'agir ainsi. Ce peut être le cas lorsque l'entité a approuvé une distribution de dividendes ou lorsque l'entité est en liquidation et que des actifs restant après le règlement des dettes deviennent distribuables aux actionnaires.

AG29. Un contrat d'option d'achat ou un contrat analogue acquis par une entité, qui lui confère le droit de racheter un nombre déterminé de ses propres instruments de capitaux propres en échange de la remise d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier, n'est pas un actif financier de l'entité (sauf dans les cas visés au paragraphe 27). Au contraire, toute contrepartie versée pour un tel contrat est déduite de l'actif net/situation nette.

La catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories (paragraphes 15 (b) **et 17** (b))

AG30. L'une des caractéristiques énoncées aux paragraphes 15 et 17 est que la catégorie à laquelle appartient l'instrument financier est subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments.

AG31. Pour déterminer si un instrument figure dans la catégorie subordonnée, une entité évalue le droit que comporte l'instrument lors de la liquidation comme si elle devait procéder à la liquidation à la date à laquelle elle classe l'instrument. Une entité doit réexaminer le classement si les circonstances pertinentes connaissent un changement. Par exemple, si l'entité émet ou rembourse un autre instrument financier, cela peut avoir une influence sur le classement de l'instrument en question dans la catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories.

AG32. Un instrument disposant d'un droit préférentiel lors de la liquidation de l'entité n'est pas un instrument donnant droit à une quote-part des actifs nets de l'entité. Par exemple, un instrument dispose d'un droit préférentiel lors de la liquidation s'il accorde à cette occasion au porteur un dividende déterminé, en plus d'une part des actifs nets de l'entité, tandis que d'autres instruments de la catégorie subordonnée qui comportent un droit à une quote-part des actifs nets de l'entité n'ont pas le même droit lors de la liquidation.

AG33. Si une entité n'a qu'une seule catégorie d'instruments financiers, cette catégorie doit être traitée comme si elle était subordonnée à toute autre catégorie.

Total attendu des flux de trésorerie attribuables à l'instrument sur sa durée de vie (paragraphe 15 (e)**)**

AG34. Le total des flux de trésorerie attendus de l'instrument sur sa durée de vie doit être basé essentiellement sur le résultat, la variation des actifs nets comptabilisés ou de la juste valeur des actifs nets comptabilisés et non comptabilisés de l'entité sur la durée de vie de l'instrument. Le résultat et la variation des actifs nets comptabilisés doivent être évalués selon les IPSAS pertinentes.

Transactions conclues par le porteur d'un instrument à un autre titre que celui de propriétaire de l'entité (paragraphes 15 et 17)

AG35. Le porteur d'un instrument financier remboursable au gré du porteur ou d'un instrument qui impose à l'entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation peut conclure des transactions avec l'entité à un autre titre que celui de propriétaire. Par exemple, le porteur d'un instrument peut aussi être un membre du personnel de l'entité. Seuls les flux de trésorerie et les termes et conditions contractuels de l'instrument liés au porteur en tant que propriétaire de l'entité doivent être pris en considération pour déterminer si l'instrument est à classer en capitaux propres selon le paragraphe 15 ou 17.

AG36. Il peut s'agir, par exemple, d'une société en commandite simple, qui a des associés commanditaires et des associés commandités. Certains associés commandités peuvent apporter une garantie à l'entité et peuvent être rémunérés pour cela. Dans de telles situations, la garantie et les flux de trésorerie correspondants sont liés aux porteurs d'instruments dans leur rôle en tant que garants, et non dans leur rôle en tant que propriétaires de l'entité. Par conséquent, une telle garantie et les flux de trésorerie correspondants n'auraient pas pour effet que les associés commandités soient considérés comme subordonnés aux associés commanditaires, et seraient ignorés

lorsqu'il s'agirait de déterminer si les termes contractuels des instruments d'une société en commandite simple et des instruments d'une société en nom collectif sont identiques.

AG37. Un autre exemple est un accord de partage du résultat, qui attribue le résultat aux porteurs d'instruments sur la base des services rendus ou de l'activité générée au cours de l'exercice en cours et d'exercices antérieurs. De tels accords ne sont pas des transactions conclues avec les porteurs d'instruments dans leur rôle en tant que propriétaires et ne devraient pas être pris en compte lors de l'évaluation des caractéristiques énoncées au paragraphe 15 ou au paragraphe 17. Toutefois, les accords de partage du résultat qui attribuent le résultat aux porteurs d'instruments sur la base du montant nominal de leurs instruments par rapport aux autres de la catégorie représentent des transactions conclues avec les porteurs d'instruments dans leur rôle en tant que propriétaires et devraient être pris en compte lors de l'évaluation des caractéristiques énoncées au paragraphe 15 ou au paragraphe 17.

AG38. Les flux de trésorerie et les termes et conditions contractuels d'une transaction entre le porteur de l'instrument (à un autre titre que celui de propriétaire) et l'entité émettrice doivent être similaires à ceux d'une transaction équivalente qui pourrait se produire entre un non porteur d'instrument et l'entité émettrice.

Aucun autre instrument financier ou contrat présentant un total des flux de trésorerie qui a pour effet de restreindre ou de fixer de manière substantielle le rendement résiduel pour le porteur de l'instrument (paragraphes 16 et 18)

AG39. L'une des conditions du classement en capitaux propres d'un instrument financier qui répond à tous autres égards aux critères du paragraphe 15 ou du paragraphe 17 est que l'entité n'ait pas d'autre instrument financier ou contrat qui (a) présente un total des flux de trésorerie basé essentiellement sur le résultat, la variation des actifs nets comptabilisés ou la variation de la juste valeur des actifs nets comptabilisés et non comptabilisés de l'entité et (b) a pour effet de restreindre ou de fixer de manière substantielle le rendement résiduel. Les instruments suivants, lorsqu'ils sont conclus selon des conditions commerciales normales avec des parties non liées, sont peu susceptibles d'empêcher des instruments qui répondent à tous autres égards aux critères du paragraphe 15 ou du paragraphe 17 d'être classés comme instruments de capitaux propres :

(a) les instruments dont le total des flux de trésorerie est basé essentiellement sur des actifs particuliers de l'entité ;

(b) les instruments dont le total des flux de trésorerie est basé sur un pourcentage du produit des activités ordinaires ;

(c) les contrats conçus pour récompenser des membres du personnel individuellement pour des services rendus à l'entité ;

(d) les contrats requérant le paiement d'un pourcentage infime du bénéfice pour des services rendus ou des biens fournis.

Instruments financiers dérivés

AG40. Les instruments financiers comprennent des instruments primaires (tels que les créances, les dettes et les instruments de capitaux propres) ainsi que des instruments financiers dérivés (tels que les options financières, les contrats à terme (de gré à gré ou normalisés), et les swaps de taux d'intérêt et de devises). Les instruments financiers dérivés répondent à la définition d'un instrument financier et, par conséquent, entrent dans le champ d'application de la présente Norme.

AG41. 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. À leur création, les instruments financiers dérivés confèrent à une partie un droit contractuel d'échanger des actifs financiers ou des passifs financiers avec une autre partie à des conditions potentiellement favorables, ou une obligation contractuelle d'échanger des actifs financiers ou des passifs financiers avec une autre partie à des conditions potentiellement défavorables. Toutefois, ils ne donnent habituellement[1] 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. Certains instruments comportent à la fois un droit et une obligation de procéder à un échange. Du fait que 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.

AG42. Une option d'achat ou de vente portant sur l'échange d'actifs ou de passifs financiers (à savoir des instruments financiers autres que les instruments de capitaux propres de l'entité) donne à son 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 un contrat d'option peut être n'importe quel actif financier, y compris des actions d'autres entités 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 un actif financier du porteur. Le droit du porteur de l'option d'échanger l'actif financier à des conditions potentiellement favorables et l'obligation de l'émetteur d'échanger les actifs à des conditions potentiellement défavorables sont distincts de l'actif sous-jacent 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.

[1] Ceci est vrai pour la plupart des instruments dérivés, mais pas tous, par exemple dans certains swaps de taux d'intérêt entre devises, le montant en principal est échangé à l'origine (et rééchangé à l'échéance).

AG43. 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 UM en trésorerie en échange d'obligations d'État à taux fixe d'une valeur nominale de 1 000 000 UM 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 UM en échange d'un montant en trésorerie de 1 000 000 UM 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 UM, les conditions seront favorables pour l'acheteur et défavorables pour le vendeur ; s'il tombe en dessous de 1 000 000 UM, l'effet sera contraire. L'acheteur a un droit contractuel (un actif financier) similaire au droit d'une option d'achat et une obligation contractuelle (un passif financier) similaire à l'obligation d'une option de vente souscrite ; le vendeur a un droit contractuel (un actif financier) similaire au droit d'une option de vente détenue et une obligation contractuelle (un passif financier) similaire à une option d'achat émise. Comme pour les options, ces droits et obligations contractuels constituent des actifs financiers et des passifs financiers séparés et distincts des instruments financiers sous-jacents (les obligations et la trésorerie devant être échangés). Les deux parties d'un contrat à terme de gré à gré ont une obligation à exécuter 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.

AG44. De nombreux autres types d'instruments dérivés comportent un droit ou une obligation de procéder à un échange futur ; notamment des swaps de taux d'intérêt et des swaps de devises, des taux plafond, des tunnels (collars) et des taux plancher, des engagements de prêts, des facilités d'émission d'effets et des lettres de crédit. Un contrat de swap de taux d'intérêt peut être considéré comme la variante d'un contrat à terme de gré à gré dans lequel les parties s'engagent à effectuer une série d'échanges futurs de montants en trésorerie, l'un des montants étant calculé par rapport à un taux d'intérêt variable et l'autre par rapport à un taux fixe. Les contrats à terme normalisés constituent une autre variante des contrats à terme de gré à gré dont ils diffèrent essentiellement par le fait que ce sont des contrats normalisés et négociés sur une bourse.

Contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier (paragraphes 4 à 6)

AG45. Les contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers ne répondent pas à la définition d'un instrument financier parce que le droit contractuel d'une partie à recevoir un actif non financier ou un service et l'obligation correspondante de l'autre partie ne créent ni pour l'une ni pour l'autre un droit ou une obligation actuels de recevoir, de livrer ou d'échanger un actif financier. Par exemple, les contrats prévoyant un règlement uniquement par réception ou livraison d'un élément non financier (par exemple une option, un contrat à terme de gré à gré ou normalisé portant sur du pétrole) ne sont pas des instruments financiers. La plupart des contrats de marchandises sont des contrats de ce type. Certains sont normalisés et négociés sur des marchés organisés plus ou moins de la même façon que des instruments financiers dérivés. Ainsi, un contrat à terme normalisé de marchandises peut être immédiatement acheté et vendu pour de la trésorerie parce qu'il est coté sur une bourse et qu'il peut changer plusieurs fois de mains. Cependant, les parties qui

achètent et vendent le contrat négocient en réalité la marchandise sous-jacente. La faculté d'acheter ou de vendre un contrat de marchandises pour de la trésorerie, la facilité avec laquelle celui-ci peut être acheté ou vendu et la possibilité de négocier un règlement en trésorerie de l'obligation de recevoir ou de livrer la marchandise ne modifient pas la caractéristique fondamentale du contrat dans un sens qui créerait un instrument financier. Néanmoins, certains contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers qui peuvent faire l'objet d'un règlement net ou par échange d'instruments financiers, ou dans lesquels l'élément non financier est facilement convertible en trésorerie, entrent dans le champ d'application de la Norme comme s'ils constituaient des instruments financiers (voir paragraphe 4).

AG46. Sauf disposition contraite d'IPSAS 47, un contrat qui implique la réception ou la livraison d'actifs physiques ne génère pas un actif financier pour une partie et un passif financier pour l'autre partie, à moins que le paiement correspondant ne soit différé au-delà de la date à laquelle les actifs physiques sont transférés. C'est le cas pour l'achat ou la vente de biens à crédit.

AG47. 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 déterminés. Ainsi, le montant en principal d'une obligation peut être calculé en appliquant à une quantité déterminée 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.

AG48. 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 fixe et un montant déterminé de trésorerie à l'échéance, avec l'option d'échanger le montant en principal contre une quantité déterminée 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.

Présentation

Passifs et actif net/situation nette (paragraphes 13 à 32)

Aucune obligation contractuelle de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier (paragraphes 21 à 24)

AG49. Les actions préférentielles peuvent être émises avec différents droits. Pour établir si une action préférentielle est un passif financier ou un instrument de capitaux propres, un

émetteur apprécie les droits particuliers attachés à l'action pour déterminer s'ils montrent la caractéristique fondamentale d'un passif financier. Ainsi, une action préférentielle qui prévoit une date de rachat spécifique ou au gré du porteur répond à la définition d'un passif financier parce que l'émetteur a l'obligation de transférer des actifs financiers au porteur de l'action. L'incapacité potentielle de l'émetteur de satisfaire à une obligation de rachat d'une action préférentielle quand il est contractuellement tenu de le faire, que ce soit en raison d'une insuffisance de fonds, d'une restriction légale ou de l'insuffisance des bénéfices ou des réserves, n'élimine pas l'obligation. Une option de l'émetteur de racheter les actions contre de la trésorerie 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. Dans ce cas, 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.

AG50. Lorsque des actions préférentielles ne sont pas remboursables, le classement approprié est déterminé par les autres droits qui peuvent leur être attachés. Le classement se fonde sur une appréciation de la substance des arrangements contractuels et sur les définitions d'un passif financier et d'un instrument de capitaux propres. Lorsque les distributions aux porteurs d'actions préférentielles, à dividende cumulatif ou non, sont à la discrétion de l'émetteur, les actions sont des instruments de capitaux propres. Le classement d'une action préférentielle en instrument de capitaux propres ou en passif financier n'est pas affecté, par exemple, par :

(a) un passé de versements de distributions ;

(b) une intention de procéder à des distributions à l'avenir ;

(c) un impact négatif possible sur le cours des actions ordinaires de l'émetteur en l'absence de distribution (en raison de restrictions affectant le versement de dividendes sur les actions ordinaires en cas de non-versement de dividendes sur les actions préférentielles) ;

(d) le montant des réserves de l'émetteur ;

(e) l'anticipation par un émetteur d'un excédent ou d'un déficit pour la période ; ou

(f) une capacité ou une incapacité de l'émetteur à exercer une influence sur le montant de son résultat pour la période.

Règlement en instruments de capitaux propres de l'entité (paragraphes 25 à 29)

AG51. Comme il est indiqué au paragraphe AG25, il est rare que les entités du secteur public émettent des instruments de capitaux propres comprenant les actions et les autres instruments sous forme unitaire ; et lorsque de tels instruments existent, la législation impose souvent des restrictions sur leur propriété et leur utilisation. En raison des différences de structure capitalistique entre les entités du secteur public et celles du secteur privé, et de la spécificité du cadre juridique dans lequel les entités du secteur public exercent leur activité, les transactions réglées en instruments de capitaux propres sont susceptibles d'être moins fréquentes dans le secteur public que dans le secteur

privé. Cependant, lorsque de telles transactions se produisent les exemples suivants peuvent aider au classement de différents types de contrats portant sur les propres instruments de capitaux propres d'une entité :

(a) Un contrat qui sera réglé par la réception ou la livraison par l'entité d'un nombre déterminé de ses propres actions sans contrepartie future ou par l'échange d'un nombre déterminé de ses propres actions contre un montant déterminé de trésorerie ou un autre actif financier est un instrument de capitaux propres (sauf dans les cas visés au paragraphe 27). En conséquence, toute contrepartie reçue ou versée pour un tel contrat est directement ajoutée à l'actif net/situation nette ou directement déduite de celui-ci. Un exemple en est une option sur actions émises qui confère à une autre partie le droit d'acheter un nombre déterminé d'actions de l'entité en échange d'un montant de trésorerie déterminé. Toutefois, si le contrat impose à l'entité d'acheter (de rembourser) ses propres actions contre de la trésorerie ou un autre actif financier à une date déterminée ou déterminable, ou à vue, l'entité comptabilise également un passif financier pour la valeur actualisée du montant du remboursement (sauf dans le cas des instruments qui possèdent toutes les caractéristiques et remplissent les conditions énoncées aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18). Un exemple en est l'obligation faite à une entité, en vertu d'un contrat à terme, de racheter un nombre déterminé de ses propres actions contre un montant déterminé de trésorerie.

(b) L'obligation imposée à une entité d'acheter ses propres actions contre de la trésorerie crée un passif financier pour la valeur actualisée du montant de remboursement même si le nombre d'actions que l'entité est tenue de rembourser n'est pas déterminé ou si l'obligation est conditionnelle à l'exercice, par l'autre partie au contrat, d'un droit de remboursement (sauf dans les cas visés aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18). Un exemple d'une obligation conditionnelle est une option émise qui impose à l'entité de rembourser ses propres actions en trésorerie si l'autre partie exerce l'option.

(c) Un contrat qui sera réglé en trésorerie ou en un autre actif financier est un actif financier ou un passif financier, même si le montant de la trésorerie ou de l'autre actif financier qui sera reçu ou livré se fonde sur des variations du cours des instruments de capitaux propres de l'entité (sauf dans les cas visés aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18). Un exemple en est une option sur actions dont le montant net est réglé en trésorerie.

(d) Un contrat qui sera réglé en un nombre variable d'actions propres de l'entité dont la valeur est égale à un montant déterminé ou à un montant dépendant de variations d'une variable sous-jacente (par exemple le prix d'une marchandise) est un actif financier ou un passif financier. Un exemple en est une option émise d'achat de pétrole dont le montant net, si elle est exercée, est réglé en instruments de l'entité par livraison, par l'entité, d'un nombre d'instruments égal à la valeur du contrat d'option. Un tel contrat est un actif financier ou un passif financier même si la variable sous-jacente est le cours de l'action de l'entité plutôt que celui du pétrole. De même, un contrat qui sera réglé en un nombre déterminé d'actions propres de l'entité alors que les droits attachés à ces actions seront modifiés de telle sorte que

la valeur de règlement égale un montant déterminé ou un montant dépendant des variations d'une variable sous-jacente, est un actif ou un passif financier.

Clauses conditionnelles de règlement (paragraphe 30)

AG52. Le paragraphe 30 impose que, si une partie de la clause conditionnelle de règlement susceptible d'imposer un règlement en trésorerie ou en un autre actif financier (ou d'une autre manière qui ferait de l'instrument un passif financier) n'est pas authentique, la clause de règlement n'affecte pas le classement d'un instrument financier. Ainsi, un contrat qui impose un règlement en trésorerie ou en un nombre variable d'actions propres de l'entité, uniquement lors de la survenance d'un événement extrêmement rare, hautement anormal et dont la survenance est très improbable, est un instrument de capitaux propres. De même, le règlement en un nombre déterminé d'actions propres de l'entité peut être exclu par contrat dans des circonstances qui échappent au contrôle de l'entité ; mais si ces circonstances ne présentent aucune véritable possibilité de survenance, le classement en instrument de capitaux propres est approprié.

Traitement dans les états financiers consolidés

AG53. Dans les états financiers consolidés, une entité présente les participations ne donnant pas le contrôle — c'est-à-dire les intérêts d'autres parties dans l'actif net/situation nette et le résultat de ses entités contrôlées — selon IPSAS 1 et IPSAS35 . Lors du classement d'un instrument financier (ou d'une composante d'un instrument financier) dans les états financiers consolidés, une entité apprécie toutes les modalités convenues entre les membres de l'entité économique et les porteurs de l'instrument au moment de déterminer si l'entité économique, dans son ensemble, est tenue de livrer de la trésorerie ou un autre actif financier en relation avec l'instrument ou de le régler d'une manière qui entraîne un classement en passif. Lorsqu'une entité contrôlée émet un instrument financier et qu'une entité contrôlante ou une autre entité de l'entité économique convient de conditions supplémentaires directement avec les porteurs de l'instrument (par exemple une garantie), il est possible que l'entité économique ne dispose pas d'un pouvoir discrétionnaire sur les distributions ou le remboursement. Bien que l'entité contrôlée puisse correctement classer l'instrument sans se préoccuper de ces conditions supplémentaires dans ses états financiers individuels, l'effet d'autres accords entre membres de l'entité économique et les porteurs de l'instrument est pris en considération pour s'assurer que les états financiers consolidés reflètent les contrats et transactions conclus par l'entité économique prise dans son ensemble. Dans la mesure où existe une telle obligation ou clause de règlement, l'instrument (ou sa composante soumise à l'obligation) est classé en passif financier dans les états financiers consolidés.

AG54. Certains types d'instruments qui imposent une obligation contractuelle à l'entité sont classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 15 et 16 ou les paragraphes 17 et 18. Le classement selon ces paragraphes constitue une exception aux principes appliqués par ailleurs dans la présente Norme au classement des instruments et ne peut pas s'appliquer par analogie à d'autre instruments. Cette exception ne s'étend pas au classement des participations ne donnant pas le contrôle dans les états financiers consolidés. Par conséquent, les instruments classés comme instruments de capitaux

propres selon les paragraphes 15 et 16 ou les paragraphes 17 et 18 dans les états financiers individuels, qui sont des participations ne donnant pas le contrôle, sont classés en passifs dans les états financiers consolidés de l'entité économique.

Instruments financiers composés (paragraphes 33 à 37)

AG55. Le paragraphe 33 ne s'applique qu'aux émetteurs d'instruments financiers composés non dérivés. Le paragraphe 33 ne traite pas des instruments financiers composés du point de vue des porteurs. IPSAS 41 traite du classement et de l'évaluation des actifs financiers qui sont des dérivés incorporés du point de vue des porteurs.

AG56. Les instruments financiers composés sont rares dans le secteur public en raison de la structure capitalistique des entités du secteur public. Cependant, la discussion suivante illustre comment faire la ventilation en composantes d'un instrument financier composé. Un instrument d'emprunt assorti d'une option incorporée de conversion, comme une obligation convertible en actions ordinaires de l'émetteur, et dénué de toute autre composante dérivée incorporée, est une forme courante d'instrument financier composé. Le paragraphe 33 impose que l'émetteur d'un tel instrument financier présente séparément dans l'état de la situation financière la composante passif et la composante actif net/situation nette comme suit :

(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. Lors de la comptabilisation initiale, la juste valeur de la composante passif est la valeur actualisée 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. Cette option a une valeur lors de la comptabilisation initiale même lorsqu'elle est en dehors de la monnaie.

AG57. Lors de la conversion d'un instrument convertible à l'échéance, l'entité décomptabilise la composante passif et la comptabilise en actif net/situation nette. La composante capitaux propres initiale reste comptabilisée en actif net/situation nette (bien qu'elle puisse être transférée d'un poste de l'actif net/situation nette à un autre). Aucun profit ni perte n'est généré lors de la conversion à l'échéance.

AG58. Lorsqu'une entité éteint un instrument convertible avant l'échéance par remboursement ou rachat anticipé sans modification des privilèges de conversion initiaux, l'entité affecte la contrepartie payée et tous les coûts de transaction du rachat ou du remboursement aux composantes de l'instrument à la date de la transaction. La méthode utilisée pour affecter la contrepartie payée et les coûts de transaction aux différentes composantes est conforme à celle qui est utilisée pour l'affectation initiale aux différentes composantes des produits reçus par l'entité lors de l'émission de l'instrument convertible, selon les paragraphes 33 à 37.

AG59. Une fois l'affectation de la contrepartie effectuée, tout profit ou perte qui en résulte est traité selon les principes comptables applicables à la composante en question, comme suit :

(a) le montant du profit ou de la perte correspondant à la composante passif est comptabilisé en résultat ; et

(b) le montant de la contrepartie relative à la composante actif net/situation nette est comptabilisé en actif net/situation nette.

AG60. Une entité peut modifier les termes d'un instrument convertible pour induire une conversion anticipée, par exemple en offrant un rapport de conversion plus favorable ou en payant une contrepartie supplémentaire en cas de conversion avant une date déterminée. La différence, à la date de modification des termes, entre la juste valeur de la contrepartie reçue par le porteur lors de la conversion de l'instrument selon les termes modifiés et la juste valeur de la contrepartie que le porteur aurait reçue selon les termes initiaux est comptabilisée à titre de perte en résultat.

Actions propres (paragraphes 38 et 39)

AG61. Les instruments de capitaux propres d'une entité ne sont pas comptabilisés comme actif financier, quelle que soit la raison de leur rachat. Le paragraphe 38 impose à une entité qui rachète ses instruments de capitaux propres de les déduire de son actif net/situation nette. Toutefois, lorsqu'une entité détient ses instruments de capitaux propres pour le compte de tiers, par exemple une institution financière détenant ses instruments de capitaux propres pour le compte d'un client, il existe une relation de mandataire et, de ce fait, ces participations ne sont pas incluses dans l'état de la situation financière de l'entité.

Intérêts, dividendes ou distributions similaires, pertes, et profits (paragraphes 40 à 46)

AG62. L'exemple qui suit illustre l'application du paragraphe 40 à un instrument financier composé. Supposons qu'une action préférentielle à dividende non cumulatif est obligatoirement remboursable en trésorerie dans cinq ans mais que les dividendes sont payables à la discrétion de l'entité avant la date de remboursement. Un tel instrument est un instrument financier composé dont la composante passif est la valeur actualisée du montant de remboursement. La désactualisation de cette composante est comptabilisée en résultat et classée en charges financières. Tout dividende versé se rapporte à la composante actif net/situation nette et est comptabilisé, de ce fait, comme une distribution du résultat. Un traitement analogue s'appliquerait si le remboursement n'était pas obligatoire mais au gré du porteur ou si l'action était obligatoirement convertible en un nombre variable d'actions ordinaires calculé de manière à égaler un montant déterminé ou un montant dépendant de variations d'une variable sous-jacente (par exemple une marchandise). Cependant, si des dividendes impayés sont ajoutés au montant du remboursement, l'instrument tout entier est un passif. Dans ce cas, les dividendes sont classés en charges financières.

Compensation d'un actif financier et d'un passif financier (paragraphes 47 à 55)

AG63. [Supprimé]

Critère qu'une entité « a actuellement un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés » (paragraphe 47 (a))

AG63A. Un droit de compensation peut être actuellement disponible ou il peut dépendre de la survenue d'un événement futur (par exemple, ce droit peut être déclenché ou exerçable lors de la survenue d'un événement futur, tel que la défaillance, l'insolvabilité ou la faillite d'une des contreparties). Même si le droit de compensation n'est pas tributaire de la survenue d'un événement futur, il peut n'être juridiquement exécutoire que dans le cours normal des opérations, en cas de défaillance ou en cas d'insolvabilité ou de faillite, de l'une ou de toutes les contreparties.

AG63B. Afin de remplir la condition énoncée au paragraphe 47(a), une entité doit actuellement détenir un droit de compensation juridiquement exécutoire. Cela signifie que ce droit de compensation :

(a) ne doit pas dépendre de la survenue d'un événement futur ; et

(b) doit être juridiquement exécutoire dans toutes les circonstances suivantes :

(i) le cours normal des opérations ;

(ii) un cas de défaillance ; et

(iii) un cas d'insolvabilité ou de faillite de l'entité et de toutes les contreparties.

AG63C. La nature et l'étendue du droit de compensation, y compris toutes les conditions attachées à l'exercice de ce droit et le fait que ce droit perdure en cas de défaillance, d'insolvabilité ou de faillite, peuvent varier d'une juridiction à l'autre. Par conséquent, il ne peut être présumé que le droit de compensation soit automatiquement disponible en dehors du cours normal des opérations. Par exemple, les lois relatives aux faillites ou à l'insolvabilité d'une juridiction peuvent interdire ou restreindre le droit de compensation en cas de faillite ou d'insolvabilité dans certaines circonstances.

AG63D. Les lois régissant les relations entre les parties (par exemple, des dispositions contractuelles, la législation régissant le contrat ou encore les lois relatives aux défaillances, insolvabilité et faillites applicables aux parties) doivent être prises en compte pour établir si le droit de compensation est exécutoire dans le cours normal des opérations, en cas de défaillance ou en cas d'insolvabilité ou de faillite, de l'entité et de toutes les contreparties (comme précisé au paragraphe AG63B(b)).

Critère qu'une entité « a l'intention, soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément » (paragraphe 47(b))

AG63E. Afin de remplir la condition du paragraphe 47(b), une entité doit avoir l'intention soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément. Même si l'entité peut disposer du droit de régler le montant net, elle peut encore réaliser l'actif et régler le passif séparément.

AG63F. Si une entité peut régler des montants de telle sorte que le résultat soit, en effet, équivalent à un règlement net, l'entité remplira la condition de règlement du montant

net énoncée au paragraphe 47(b). Cela se produit si, et uniquement si, le mécanisme de règlement brut possède des caractéristiques qui éliminent ou débouchent sur un risque de crédit et de liquidité insignifiant et que ce mécanisme assure le traitement des créances et des dettes en un seul et même processus ou cycle de règlement. Par exemple, un système de règlement brut possédant toutes les caractéristiques suivantes satisferait à la condition relative au règlement net énoncée au paragraphe 47(b) :

(a) les actifs financiers et les passifs financiers éligibles à la compensation sont envoyés pour traitement au même moment ;

(b) une fois les actifs financiers et les passifs financiers envoyés pour traitement, les parties s'engagent à honorer l'obligation de règlement ;

(c) il n'existe aucune possibilité de changement des flux de trésorerie découlant des actifs et des passifs dès lors qu'ils ont été envoyés pour traitement (à moins d'une défaillance du traitement lui-même — voir point (d) ci-après) ;

(d) les actifs et les passifs qui sont garantis par des valeurs mobilières seront réglés par transfert de titres ou système similaire (par exemple, livraison contre paiement), de sorte qu'en cas d'échec du transfert de titres, le traitement de la créance ou de la dette correspondante pour laquelle les valeurs mobilières ont été données en garantie sera également en échec (et vice versa) ;

(e) toutes les transactions qui échouent, comme exposé en (d), seront à nouveau saisies en vue de leur traitement jusqu'à ce qu'elles soient réglées ;

(f) le règlement est effectué par l'intermédiaire du même établissement de règlement (par exemple, une banque de règlement, une banque centrale ou un dépositaire central de titres) ; et

(g) il existe une facilité de crédit intra-journalière qui prévoit des montants de découvert suffisants pour permettre le traitement des paiements à la date de règlement pour chacune des parties et il est quasi certain que la facilité de crédit intra-journalière sera honorée s'il y est fait appel.

AG64. La présente 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 déterminés synthétise une dette à long terme à taux fixe. Chacun des instruments financiers constituant, ensemble, un « instrument synthétique » représente un droit contractuel ou une obligation contractuelle assorti(e) de ses propres termes et conditions, et chacun peut être transféré ou réglé séparément. Chaque instrument financier est exposé à des risques pouvant être différents des risques auxquels sont exposés d'autres instruments financiers. Par conséquent, lorsque dans un « instrument synthétique » un instrument financier est un actif et qu'un autre est un passif, ils ne sont pas compensés ni présentés dans l'état de la situation financière de l'entité à hauteur de leur montant net, sauf s'ils répondent aux critères de compensation décrits au paragraphe 47.

Annexe B

Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires

La présente Annexe fait partie intégrante d'IPSAS 28.

Introduction

B1. Les coopératives et d'autres entités similaires sont constituées par des groupes de personnes pour répondre à des besoins économiques ou sociaux communs. Les législations nationales définissent typiquement une coopérative comme une société s'efforçant de promouvoir l'avancement économique de ses sociétaires au moyen d'une activité conjointe (le principe de l'entraide). Les intérêts des sociétaires dans une coopérative sont souvent désignés par les termes parts sociales, parts ou d'autres termes similaires, et ils sont appelés ci-dessous « parts sociales ». La présente Annexe s'applique aux instruments financiers émis au profit des sociétaires d'entités coopératives qui prouvent la part d'intérêt des sociétaires dans l'entité et ne s'applique pas aux instruments financiers qui seront ou pourront être réglés en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.

B2. IPSAS 28 établit les principes du classement des instruments financiers en passifs financiers ou en actif net/situation nette. En particulier, ces principes s'appliquent au classement d'instruments remboursables au gré du porteur qui confèrent à leur porteur le droit de revendre ces instruments à l'émetteur en échange d'un montant de trésorerie ou d'un autre instrument financier. L'application de ces principes aux parts sociales des entités coopératives et instruments similaires est difficile. Les présentes explications aident à comprendre comment les principes énoncés dans IPSAS 28 s'appliquent aux parts sociales et instruments similaires qui présentent certaines caractéristiques, et les circonstances dans lesquelles ces caractéristiques affectent le classement en passifs ou en actif net/situation nette.

B3. De nombreux instruments financiers, y compris les parts sociales, présentent des caractéristiques d'instruments de capitaux propres, y compris les droits de vote et les droits de participer à la distribution de dividendes. Certains instruments financiers donnent à leur porteur le droit de demander le remboursement en échange de trésorerie ou d'un autre actif financier, mais peuvent inclure ou être assortis de limites quant au remboursement éventuel des instruments financiers. Les paragraphes suivants indiquent comment ces conditions de remboursement doivent être évaluées pour déterminer si les instruments financiers doivent être classés en tant que passifs ou actif net/situation nette.

Application des IPSAS aux parts sociales des entités coopératives et instruments similaires

B4. Le droit contractuel du porteur d'un instrument financier (y compris les parts sociales des entités coopératives) à demander le remboursement n'impose pas, en lui-même, que l'instrument financier soit classé en tant que passif financier. L'entité doit plutôt prendre en compte tous les termes et conditions de l'instrument financier pour déterminer son classement en tant que passif financier ou capitaux propres. Ces termes et conditions incluent des législations locales, des réglementations et les statuts de l'entité en vigueur à la date du classement, mais non les modifications futures attendues apportées à ces législations, réglementations ou statuts.

B5. Les parts sociales qui seraient classées comme instruments de capitaux propres si les sociétaires n'avaient pas le droit de demander un remboursement sont des instruments de capitaux propres si l'une ou l'autre des conditions décrites aux paragraphes B6 et B7 est présente ou si les parts sociales possèdent toutes les caractéristiques et remplissent les conditions énoncées aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18 d'IPSAS 28. Les dépôts à vue, y compris les comptes courants, les comptes de dépôts et contrats similaires qui sont générés lorsque les sociétaires agissent en tant que clients sont des passifs financiers de l'entité.

B6. Les parts sociales sont des instruments de capitaux propres si l'entité a le droit inconditionnel de refuser le remboursement des parts sociales.

B7. La législation locale, la réglementation ou les statuts de l'entité peuvent imposer divers types d'interdictions au remboursement des parts sociales, par exemple des interdictions inconditionnelles ou des interdictions fondées sur les critères de liquidité. Si le remboursement fait l'objet d'une interdiction inconditionnelle par la législation locale, la réglementation ou les statuts de l'entité, les parts sociales sont des instruments de capitaux propres. Toutefois, les dispositions de la législation locale, de la réglementation ou les statuts de l'entité qui interdisent le remboursement uniquement si les conditions, telles que les contraintes de liquidité, sont remplies (ou ne le sont pas), n'aboutissent pas à ce que les parts sociales soient des instruments de capitaux propres.

B8. Une interdiction inconditionnelle peut être absolue, en ce que tous les remboursements sont interdits. Une interdiction inconditionnelle peut être partielle, en ce qu'elle interdit le remboursement des parts sociales si ce remboursement devait faire chuter en deçà d'un niveau spécifié le nombre de parts sociales ou le montant du capital versé provenant des parts sociales. Les parts sociales excédant le montant faisant l'objet de l'interdiction de remboursement sont des passifs, sauf si l'entité a le droit inconditionnel de refuser le remboursement tel que décrit au paragraphe B6 ou si les parts sociales possèdent toutes les caractéristiques et remplissent les conditions énoncées aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18 d'IPSAS 28. Dans certains cas, le nombre de parts ou le montant de capital versé soumis à une interdiction de remboursement peut changer de temps à autre. Un tel changement relatif à l'interdiction de remboursement donne lieu à un virement entre les passifs financiers et l'actif net/situation nette.

B9. Lors de la comptabilisation initiale, l'entité doit évaluer son passif financier en vue de son remboursement à la juste valeur. Dans le cas de parts sociales avec une caractéristique de remboursement, l'entité évalue la juste valeur du passif financier à rembourser à un montant qui ne saurait être inférieur au montant maximum à payer selon les dispositions de remboursement de ses statuts ou de la législation applicable, actualisée à compter du premier jour où le montant pourrait être exigible (voir exemple 3).

B10. Comme l'impose le paragraphe 40 d'IPSAS 28, les distributions aux porteurs d'instruments de capitaux propres nettes de tous avantages fiscaux sont directement comptabilisées en actif net/situation nette. Les intérêts, les dividendes ou distributions similaires et les autres rendements relatifs aux instruments financiers classés comme passifs financiers sont des charges, sans tenir compte du fait que, ces montants payés

soient ou non légalement désignés en tant que dividendes ou distributions similaires, intérêts ou autrement.

B11. Lorsqu'un changement apporté à l'interdiction de remboursement mène à un virement entre les passifs financiers et l'actif net/situation nette, l'entité doit fournir séparément des informations sur le montant, le moment et le motif du virement.

B12. Les exemples suivants illustrent l'application des paragraphes précédents.

Exemples d'application

Les exemples ne constituent pas une liste exhaustive ; d'autres situations de fait sont possibles. Chaque exemple suppose qu'il n'y a pas de conditions autres que celles énoncées dans l'exposé des faits de l'exemple qui imposeraient le classement en passif financier de l'instrument financier et que l'instrument financier ne possède pas toutes les caractéristiques ou ne remplit pas les conditions énoncées aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18 d'IPSAS 28.

Droit inconditionnel de refuser le remboursement (paragraphe B6)

Exemple 1

Exposé des faits

B13. Les statuts de l'entité disposent que les remboursements sont effectués à la seule appréciation de l'entité. Les statuts ne fournissent pas d'autres détails ou limitation sur cette appréciation. Au cours de son histoire, l'entité n'a jamais refusé de rembourser les parts sociales bien que son organe de direction ait le droit de le faire.

Classement

B14. L'entité a le droit inconditionnel de refuser le remboursement, et les parts sociales sont des instruments de capitaux propres. IPSAS 28 établit les principes d'un classement qui sont fondés sur les conditions de l'instrument financier et note qu'un antécédent de paiements discrétionnaires ou l'intention d'en effectuer un ne déclenche pas de classement en passifs. Le paragraphe AG50 d'IPSAS 28 dispose que :

> Lorsque des actions préférentielles ne sont pas remboursables, le classement approprié est déterminé par les autres droits qui peuvent leur être attachés. Le classement se fonde sur une appréciation de la substance des arrangements contractuels et sur les définitions d'un passif financier et d'un instrument de capitaux propres. Lorsque les distributions aux porteurs d'actions préférentielles, à dividende cumulatif ou non, sont à la discrétion de l'émetteur, les actions sont des instruments de capitaux propres. Le classement d'une action préférentielle en instrument de capitaux propres ou en passif financier n'est pas affecté, par exemple, par :
>
> (a) un passé de versements de distributions ;
>
> (b) une intention de procéder à des distributions à l'avenir ;
>
> (c) un impact négatif possible sur le cours des actions ordinaires de l'émetteur en l'absence de distribution (en raison de restrictions affectant le versement de dividendes sur les actions ordinaires en cas de non-versement de dividendes sur les actions préférentielles) ;

(d) le montant des réserves de l'émetteur ;

(e) l'anticipation par un émetteur d'un excédent ou d'un déficit pour la période ; ou

(f) une capacité ou une incapacité de l'émetteur à exercer une influence sur le montant de son résultat pour la période.

Exemple 2

Exposé des faits

B15. Les statuts de l'entité disposent que les remboursements sont effectués à la seule appréciation de l'entité. Toutefois, les statuts disposent plus loin que l'approbation d'une demande de remboursement est automatique sauf si l'entité n'est pas en mesure d'effectuer de paiement sans violer les dispositions locales concernant la liquidité ou les réserves.

Classement

B16. L'entité n'a pas le droit inconditionnel de refuser le remboursement, et les parts sociales sont classées comme passif financier. Les restrictions décrites ci-dessus sont fondées sur la capacité de l'entité à éteindre son passif. Elles ne limitent les remboursements que lorsque les dispositions en matière de liquidité ou de réserve ne sont pas satisfaites et seulement jusqu'au moment où elles le seront. Il s'ensuit que, selon les principes établis par IPSAS 28, elles n'entraînent pas le classement de l'instrument financier en instrument de capitaux propres. Le paragraphe AG49 d'IPSAS 28 dispose que :

> Les actions préférentielles peuvent être émises avec différents droits. Pour établir si une action préférentielle est un passif financier ou un instrument de capitaux propres, un émetteur apprécie les droits particuliers attachés à l'action pour déterminer s'ils montrent la caractéristique fondamentale d'un passif financier. Ainsi, une action préférentielle qui prévoit une date de rachat spécifique ou au gré du porteur répond à la définition d'un passif financier parce que l'émetteur a l'obligation de transférer des actifs financiers au porteur de l'action. *L'incapacité potentielle de l'émetteur de satisfaire à une obligation de rachat d'une action préférentielle quand il est contractuellement tenu de le faire, que ce soit en raison d'une insuffisance de fonds, d'une restriction légale ou de l'insuffisance des bénéfices ou des réserves, n'annule pas l'obligation.* [Soulignement par mise en italiques ajouté]

Interdiction de remboursement (paragraphes B7 et B8)

Exemple 3

Exposé des faits

B17. Dans le passé, une entité coopérative a émis des parts à ses sociétaires à différentes dates et pour différents montants comme suit :

(a) au 1er janvier 20X1, 100 000 parts à 10 unités monétaires (UM) chacune (1 000 000 UM) ;

(b) au 1er janvier 20X2, 100 000 parts à 20 UM chacune (2 000 000 UM de plus, de sorte que le total des parts émises est de 3 000 000 UM).

Les parts sont remboursables à vue au montant auquel elles ont été émises.

B18. Les statuts de l'entité disposent que les remboursements cumulatifs ne peuvent pas dépasser 20 % du nombre le plus élevé de ses parts sociales toujours en circulation. Au 31 décembre 20X2, l'entité a 200 000 parts en circulation, ce qui est le nombre le plus élevé de parts sociales toujours en circulation et aucune part n'a été remboursée dans le passé. Le 1er janvier 20X3, l'entité modifie ses statuts et porte le niveau autorisé de remboursements cumulatifs à 25 % du nombre le plus élevé de ses parts sociales toujours en circulation.

Classement

Avant la modification des statuts

B19. Les parts sociales dépassant le seuil de l'interdiction de remboursement sont des passifs financiers. L'entité coopérative évalue ce passif financier à la juste valeur lors de sa comptabilisation initiale. Ces parts étant remboursables à vue, l'entité coopérative évalue la juste valeur de ces passifs financiers selon le paragraphe 68 d'IPSAS 41, qui dispose : « La juste valeur d'un passif financier comportant une composante à vue (par exemple, un dépôt à vue) ne peut être inférieure à la somme payable à vue […]. » En conséquence, l'entité coopérative classe en tant que passifs financiers le montant maximum payable à vue selon les dispositions en matière de remboursement.

B20. Le 1er janvier 20X1, le montant maximum payable selon les dispositions de remboursement est de 20 000 parts à 10 UM chacune ; en conséquence, l'entité classe 200 000 UM comme passif financier et 800 000 UM comme instruments de capitaux propres. Toutefois, le 1er janvier 20X2, en raison de la nouvelle émission de parts à 20 UM, le montant maximum payable selon les dispositions de remboursement est porté à 40 000 parts à 20 UM chacune. L'émission de parts supplémentaires à 20 UM crée un nouveau passif qui est évalué lors de la comptabilisation initiale à sa juste valeur. Après que ces parts ont été émises, le passif est de 20 % des parts totales émises (200 000), évaluées à 20 UM, soit 800 000 UM. Ceci impose la comptabilisation d'un passif supplémentaire de 600 000 UM. Dans cet exemple, aucun profit ni perte n'est comptabilisé. En conséquence, l'entité classe désormais 800 000 UM comme passifs financiers et 2 200 000 UM comme instruments de capitaux propres. Cet exemple suppose que ces montants n'ont pas changé entre le 1er janvier 20X1 et le 31 décembre 20X2.

Après la modification des statuts

B21. À la suite du changement de ses statuts, c'est maintenant un maximum de 25 % de ses parts en circulation, soit 50 000 parts à 20 UM chacune, que l'entité coopérative peut être tenue de rembourser. En conséquence, le 1er janvier 20X3, l'entité coopérative classe comme passifs financiers un montant de 1 000 000 UM, qui constitue le montant maximum payable à vue selon les dispositions de remboursement, tel que déterminé selon le paragraphe 68 d'IPSAS 41. Un montant de 200 000 UM est donc viré de l'actif net/situation nette aux passifs financiers le 1er janvier 20X3, ce qui laisse un montant de 2 000 000 UM classé comme instruments de capitaux propres. Dans cet exemple, l'entité ne comptabilise ni profit ni perte lors du virement.

Exemple 4

Exposé des faits

B22. La législation locale régissant les activités des coopératives, ou les termes des statuts de l'entité, interdisent à une entité de rembourser les parts sociales si, en les remboursant, elle ramènerait le capital versé relatif aux parts sociales au-dessous de 75 % du montant le plus élevé de capital versé relatif aux parts sociales. Le montant le plus élevé pour une coopérative particulière est de 1 000 000 d'UM. À la clôture de la période comptable, le solde de capital versé est de 900 000 UM.

Classement

B23. Dans ce cas, 750 000 UM seraient classées comme instruments de capitaux propres et 150 000 UM seraient classées comme passifs financiers. Aux paragraphes déjà cités s'ajoute le paragraphe 22(b) d'IPSAS 28, qui énonce notamment ce qui suit :

> ... un instrument financier qui confère à son porteur le droit de le restituer à l'émetteur contre de la trésorerie ou un autre actif financier (un « instrument remboursable au gré du porteur ») est un passif financier, à l'exception d'un instrument classé comme instrument de capitaux propres conformément aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18. L'instrument financier est un passif financier même lorsque le montant de trésorerie ou d'autres actifs financiers est déterminé d'après un indice ou un autre élément susceptible d'augmenter ou de diminuer. L'existence d'une option permettant au porteur de restituer l'instrument à l'émetteur contre de la trésorerie ou un autre actif financier signifie que l'instrument remboursable au gré du porteur répond à la définition d'un passif financier, à l'exception d'un instrument classé comme instrument de capitaux propres conformément aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18.

B24. L'interdiction de remboursement décrite dans cet exemple est différente des restrictions décrites dans les paragraphes 23 et AG49 d'IPSAS 28. Ces restrictions sont des limitations apportées à la capacité de l'entité à payer le montant dû sur un passif financier, c'est-à-dire qu'elles empêchent le paiement du passif uniquement si des conditions spécifiées sont remplies. Par contre, cet exemple décrit une interdiction inconditionnelle s'appliquant à des remboursements au-delà d'un montant spécifié, sans tenir compte de la capacité de l'entité à rembourser les parts sociales (par exemple, étant donné ses ressources en trésorerie, bénéfices ou réserves distribuables). En effet, l'interdiction de remboursement empêche l'entité de contracter tout passif financier pour rembourser davantage qu'un montant spécifié de capital versé. Par conséquent, la portion des parts soumise à l'interdiction de remboursement n'est pas un passif financier. Alors que les parts de chaque sociétaire peuvent être individuellement remboursables, une portion des parts totales en circulation n'est remboursable qu'en cas de la liquidation de l'entité.

Exemple 5

Exposé des faits

B25. Les faits illustrant cet exemple sont présentés dans l'exemple 4. En outre, à la clôture de la période comptable, les dispositions relatives à la liquidité imposées par la

législation locale empêchent l'entité de rembourser des parts sociales sauf si ses avoirs de trésorerie et placements à court terme sont supérieurs à un montant spécifié. Ces dispositions relatives à la liquidité à la clôture de la période comptable ont pour effet que l'entité ne peut pas payer plus de 50 000 UM pour rembourser les parts sociales.

Classement

B26. Comme dans l'exemple 4, l'entité classe 750 000 UM comme instruments de capitaux propres et 150 000 UM comme passif financier. Ceci s'explique par le fait que le classement du montant comme passif est fondé sur le droit inconditionnel de l'entité à refuser le remboursement et non sur les restrictions conditionnelles qui empêchent le remboursement uniquement si les conditions de liquidité ou autres ne sont pas satisfaites et alors uniquement jusqu'au moment où elles le sont. Les dispositions des paragraphes 23 et AG49 d'IPSAS 28 s'appliquent dans ce cas.

Exemple 6

Exposé des faits

B27. Les statuts de l'entité lui interdisent de rembourser les parts sociales, sauf dans la limite du produit reçu de l'émission de parts sociales supplémentaires à des sociétaires nouveaux ou actuels au cours des trois années précédentes. Le produit de l'émission de parts sociales doit être affecté au remboursement des parts, demandé par les sociétaires. Au cours des trois années précédentes, le produit de l'émission de parts sociales a été de 12 000 UM et aucune part sociale n'a été remboursée.

Classement

B28. L'entité classe 12 000 UM de parts sociales en passifs financiers. Conformément aux conclusions décrites dans l'exemple 4, les parts sociales soumises à une interdiction inconditionnelle de remboursement ne sont pas des passifs financiers. Une telle interdiction inconditionnelle s'applique à un montant égal au produit des parts émises avant les trois années précédentes ; en conséquence, ce montant est classé comme instrument de capitaux propres. Toutefois, un montant égal au produit généré par des parts émises au cours des trois années précédentes n'est pas soumis à une interdiction inconditionnelle de remboursement. En conséquence, le produit de l'émission de parts sociales au cours des trois années précédentes donne lieu à des passifs financiers jusqu'à ce qu'il ne soit plus disponible pour le remboursement des parts sociales. Il s'ensuit que l'entité a un passif financier égal au produit des parts émises au cours des trois années précédentes, net de tous remboursements pendant cette période.

Exemple 7

Exposé des faits

B29. L'entité est une banque coopérative. La législation locale qui régit l'activité des banques coopératives dispose qu'au moins 50 % du total des « passifs en cours » (terme défini dans les règlements pour inclure les comptes des détenteurs des parts sociales) de l'entité doit être sous la forme de capital versé par les sociétaires. Les effets de cette réglementation sont que si tous les passifs en cours d'une coopérative sont sous la forme de parts sociales, elle est en mesure de les rembourser tous. Le 31 décembre 20X1, l'entité a un passif en cours total de 200 000 UM, dont 125 000 UM représentent les

comptes de parts sociales. Les termes et conditions des comptes de parts sociales permettent au porteur de se les faire rembourser sur demande et les statuts de l'entité ne stipulent aucune limitation lors du remboursement.

Classement

B30. Dans cet exemple, les parts sociales sont classées en tant que passifs financiers. L'interdiction de remboursement est similaire aux restrictions décrites dans les paragraphes 23 et AG49 d'IPSAS 28. La restriction est une limitation conditionnelle à la capacité de l'entité à payer le montant dû sur un passif financier, c'est-à-dire que ces restrictions empêchent le paiement du passif uniquement si des conditions spécifiées sont remplies. De manière plus spécifique, l'entité pourrait être tenue de rembourser le montant intégral des parts sociales (125 000 UM) si elle remboursait la totalité de ses autres passifs (75 000 UM). En conséquence, l'interdiction de remboursement n'empêche pas l'entité de contracter un passif financier pour rembourser davantage qu'un nombre spécifié de parts sociales ou qu'un montant spécifié de capital versé. Elle permet seulement à l'entité de différer le remboursement jusqu'à ce qu'une condition soit remplie, c'est-à-dire le remboursement des autres passifs. Les parts sociales dans cet exemple ne sont pas soumises à une interdiction de remboursement inconditionnelle et sont par conséquent classées en tant que passifs financiers.

Annexe C

Amendements d'autres IPSAS

[Supprimé]

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 28.

Introduction

BC1. La présente Base des conclusions résume les réflexions de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) pour parvenir aux conclusions présentées dans IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation*. Comme la présente Norme s'inspire essentiellement d'IAS 32, Instruments financiers : présentation publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB), la Base des conclusions n'aborde que les domaines de divergence entre IPSAS 28 et les principales dispositions d'IAS 32.

BC2. Le présent projet sur les instruments financiers est un élément essentiel du programme de convergence mené par l'IPSASB, afin de faire converger les Norme IPSAS avec les International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IPSASB reconnaît qu'il existe d'autres aspects des instruments financiers, relatifs au secteur public, qui ne sont pas traités dans IAS 32. Ces aspects pourraient être traités dans le cadre de projets futurs de l'IPSASB. L'IPSASB reconnaît notamment qu'il conviendrait de traiter dans le cadre de futurs projets :

- certaines opérations réalisées par les banques centrales ; et
- les créances et dettes générées dans le cadre d'accords qui ressemblent en substance à des instruments financiers et produisent les mêmes effets économiques, mais qui ne sont pas de nature contractuelle.

BC3. En élaborant la présente Norme, l'IPSASB a convenu de retenir le texte actuel d'IAS 32, sous réserve des modifications nécessaires pour assurer la cohérence avec d'autres IPSAS en matière de terminologie et de présentation, et de traiter toute question spécifique au secteur public par des compléments au Guide d'application.

BC4. En septembre 2007, l'IASB a publié des amendements d'IAS 1, Présentation des états financiers qui ont introduit le « résultat global » dans la présentation des états financiers. Comme l'IPSASB n'a pas encore examiné le résultat global, ainsi que certains autres amendements d'IAS 1, ces amendements n'ont pas été repris dans IPSAS 28.

Champ d'application

Contrats d'assurance et de garantie financière

BC5. IAS 32 exclut tous les contrats d'assurance de son champ d'application, à l'exception des contrats de garantie financière où l'émetteur applique IFRS 9, *Instruments financiers* à la comptabilisation et à l'évaluation de tels contrats. Le champ d'application d'IPSAS 28 exclut également tous les contrats d'assurance, sauf ce qui suit :

- les contrats de garantie financière sont traités comme des instruments financiers sauf si une entité choisit de les traiter comme des contrats d'assurance conformément à la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant des contrats d'assurance ; et
- les contrats qui sont des contrats d'assurance mais qui comportent un transfert de risques financiers peuvent être traités comme un instrument financier conformément aux Normes IPSAS 28, IPSAS 30 et IPSAS 41.

Traitement de garanties financières comme instruments financiers

BC6. Selon IAS 32, les contrats de garanties financières sont à traiter comme des instruments financiers, sauf si un émetteur choisit d'appliquer IFRS 4 à ces contrats. Contrairement au secteur privé, de nombreux contrats de garantie financière du secteur public sont émis dans le cadre d'opérations sans contrepartie directe, c'est-à-dire sans contrepartie ou avec une contrepartie symbolique. Afin d'améliorer la comparabilité des états financiers et, compte tenu de l'importance des contrats de garantie financière du secteur public émis dans le cadre d'opérations sans contrepartie directe, l'IPSASB avait proposé de traiter de telles garanties comme des instruments financiers et d'interdire aux entités de les traiter comme contrats d'assurance.

BC7. Certaines des personnes consultées ont approuvé cette proposition, considérant que le traitement des contrats de garantie financière émis dans le cadre d'opérations sans contrepartie directe comme instruments financiers plutôt que comme contrats d'assurance est approprié parce que les contrats d'assurance avec ou sans contrepartie directe ne relèvent pas du même modèle économique. D'autres soutenaient que les entités devraient avoir le choix de traiter de telles garanties soit comme des contrats d'assurance soit comme des instruments financiers dans le cadre d'une option à l'instar d'IFRS 4.

BC8. L'IPSASB conclut qu'une approche unique s'impose pour les contrats de garantie financière, qu'ils soient émis dans le cadre d'opérations avec ou sans contrepartie directe, parce que le passif sous-jacent à comptabiliser dans les états financiers de l'entité est identique. L'IPSASB a convenu de laisser le choix aux entités, sous certaines conditions, de traiter les contrats de garantie financière soit comme des contrats d'assurance soit comme des instruments financiers.

BC9. Afin d'apprécier dans quelles circonstances une entité peut choisir de traiter les contrats de garantie financière comme contrats d'assurance, l'IPSASB a examiné les dispositions d'IFRS 4. Selon IFRS 4 l'option de traiter les contrats de garantie financière soit comme des contrats d'assurance soit comme des instruments financiers

n'existe que pour les entités qui ont déjà explicitement qualifié ces contrats de contrats d'assurance. Toutefois, L'IPSASB a reconnu que toutes les entités qui ont adopté la comptabilité d'exercice n'appliquent pas IFRS 4. L'IPSASB a aussi reconnu qu'il devait également prendre en considération les situations où, par exemple, les entités appliquent la méthode de la comptabilité d'exercice sans pour autant comptabiliser les actifs et passifs relatifs aux contrats d'assurance ainsi que les entités qui n'appliquaient pas précédemment la comptabilité d'exercice. Par conséquent, l'IPSASB a convenu que les dispositions actuelles d'IFRS 4 étaient trop contraignantes et auraient besoin d'être modifiées dans le contexte de la présente Norme.

BC10. L'IPSASB a par conséquent convenu que les entités qui précédemment :

(a) appliquaient les dispositions comptables relatives aux contrats d'assurance et ont adopté la méthode comptable qui consiste à traiter les contrats de garantie financière comme des contrats d'assurance, peuvent continuer à traiter ces contrats soit comme des contrats d'assurance soit comme des instruments financiers ; et

(b) n'appliquaient pas les dispositions comptables relatives aux contrats d'assurance auraient le choix soit de traiter les contrats de garantie financière comme des contrats d'assurance soit comme des instruments financiers lors de la première application de la présente Norme.

Dans les deux cas, le choix et irrévocable.

BC11. L'IPSASB a examiné si les entités devaient être autorisées à exercer leur choix de traiter les garanties financières comme contrats d'assurance, contrat par contrat ou globalement à travers un choix de méthode comptable. Il était convenu que ce choix s'exercerait contrat par contrat afin de permettre aux entités au sein d'une entité économique de traiter les garanties financières comme des contrats d'assurance ou comme des instruments financiers en fonction de la nature de leur activité.

BC12. L'IPSASB a soumis le choix pour les entités de traiter les garanties financières comme des contrats d'assurance à la condition préalable que les pratiques comptables appliquées pour les contrats d'assurances devaient répondre à certaines conditions. L'IPSASB a convenu que, si les entités optaient pour le traitement des garanties financières comme contrats d'assurance, elles devaient appliquer soit IFRS 4 soit une norme comptable nationale qui impose un montant plancher pour l'évaluation des passifs d'assurance. Ce niveau minimum est déterminé comme si les passifs d'assurance étaient dans le champ d'application d'IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* par référence aux estimations actuelles des flux de trésorerie générés par les contrats d'assurance de l'entité et de tous flux de trésorerie associés.

Option de traiter les contrats d'assurance comportant un transfert de risques financiers comme instruments financiers

BC13. IPSAS 15 permettait aux entités de comptabiliser les contrats d'assurance comportant un transfert de risques financiers comme instruments financiers. En l'absence d'IPSAS traitant des contrats d'assurance, l'IPSASB conclut qu'il convient de permettre aux entités, et non de leur imposer, d'appliquer IPSAS 28 à de tels contrats.

L'identification de contrats de garantie financière

BC14. Selon IPSAS 28 un instrument financier est défini comme « …tout contrat qui donne lieu à un actif financier pour une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres pour une autre entité. » Comme les opérations du secteur public peuvent résulter de l'exercice de pouvoirs législatifs l'IPSASB a élaboré un complément au guide d'application permettant de déterminer à partir de quand les garanties financières sont contractuelles. L'IPSASB conclut que, pour entrer dans le champ d'application d'IPSAS 28, les garanties financières doivent posséder les caractéristiques essentielles d'un accord contractuel. L'IPSASB conclut également qu'une entité doit distinguer le droit d'émettre des garanties, qui est souvent conféré à l'entité par voie de législation ou une voie similaire, de l'émission effective de la garantie au profit d'un tiers, que ce dernier soit explicitement ou implicitement désigné. Un droit d'émettre des garanties établi par la législation, en soi, n'entre pas dans le champ d'application de la présente Norme.

Définitions

Accords contractuels

BC15. L'IPSASB a noté que certaines législations interdisent aux entités du secteur public de conclure des contrats formalisés alors qu'elles concluent des accords qui sont en substance des contrats. Ces accords peuvent porter un autre nom, par exemple, une « commande du gouvernement. » Afin d'aider les entités à identifier les contrats, qui ont soit la substance soit la forme juridique d'un contrat, l'IPSASB a jugé opportun d'élaborer un complément au guide d'application expliquant les facteurs à prendre en compte par une entité afin d'apprécier si un accord est contractuel ou non contractuel.

BC16. Une réflexion a été menée afin de déterminer s'il convenait d'employer le terme « accord contraignant » pour désigner les accords évoqués au paragraphe BC15. Le terme « accord contraignant » n'est pas défini, mais il est employé dans les IPSAS pour désigner les accords qui lient les parties, mais qui ne sont pas des contrats formalisés par écrit, tels que les accords entre deux ministères qui ne sont pas habilités à conclure des contrats. L'IPSASB conclut que le terme « accord contraignant » tel qu'il et employé dans les IPSAS, couvre une catégorie plus large d'accords que celle évoquée au paragraphe BC15 et par conséquent qu'il ne convenait pas de l'employer dans la présente IPSAS 28.

Opérations contractuelles génératrices de produits sans contrepartie directe

BC17. Au moment de l'élaboration de cette Norme, IPSAS 23, Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts) prescrivait la comptabilisation initiale, l'évaluation initiale et les informations à fournir pour les actifs et passifs résultant d'opérations génératrices de produits sans contrepartie directe. L'IPSASB a examiné l'interaction entre la présente Norme et IPSAS 23.

BC18. En appréciant si les actifs et passifs résultant d'opérations génératrices de produits sans contrepartie directe étaient des actifs financiers et des passifs financiers, l'IPSASB a identifié les conditions essentielles suivantes à remplir :

- l'accord est de nature contractuelle ; et
- l'accord crée le droit contractuel de recevoir ou l'obligation contractuelle de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier, ou le droit d'échanger des actifs financiers à des conditions favorables ou défavorables.

BC19. L'IPSASB conclut que les actifs résultant d'opérations génératrices de produits sans contrepartie directe peuvent remplir ces conditions. En particulier, il a noté que les accords de don peuvent être de nature contractuelle, et peuvent faire l'objet d'un règlement par le donateur sous forme de remise de trésorerie ou d'un autre actif financier au profit du bénéficiaire. Dans ces cas, les actifs résultant d'opérations génératrices de produits sans contrepartie directe étaient des actifs financiers.

BC20. Par conséquent, lors de l'élaboration de la présente Norme l'IPSASB a convenu qu'une entité doit appliquer conjointement les dispositions d'IPSAS 23 et d'IPSAS 28 aux actifs financiers résultant d'opérations sans contrepartie directe. En particulier, une entité devait prendre en considération les principes énoncés dans IPSAS 28 afin d'apprécier si une entrée de ressources provenant d'une opération génératrice de produits sans contrepartie directe constituait un passif ou représente un intérêt résiduel dans l'actif net de l'entité, c'est-à-dire un instrument de capitaux propres.

BC21. L'IPSASB a examiné si les passifs générés par une opération génératrice de produits sans contrepartie directe étaient des passifs financiers. Selon IPSAS 23 une entité comptabilisait un passif lorsqu'elle avait une entrée de ressources soumise à certaines conditions. Le cédant soumettait le transfert de ressources à des conditions obligatoires pour l'entité quant à leur utilisation, souvent pour la fourniture de biens ou de services au profit d'un tiers, à défaut de quoi les ressources étaient restituées au cédant. Il existait une obligation d'exécution aux termes de l'accord. L'entité comptabilisait initialement les ressources comme un actif, et lorsqu'elles sont soumises à des conditions, elle comptabilisait le passif correspondant.

BC22. Au moment de l'élaboration de cette Norme, l'IPSASB a examiné si le passif initialement comptabilisée a les caractéristiques d'un passif financier ou d'un autre passif, par exemple d'une provision. L'IPSASB a convenu que, lorsque l'actif est comptabilisé, le passif n'est pas généralement un passif financier, puisque l'entité a l'obligation d'exécuter l'accord conformément à ses termes et conditions en utilisant les ressources en accord avec les intentions des parties, généralement en fournissant pendant une période de temps des biens ou des services à des tiers. Si après comptabilisation initiale, l'entité ne peut pas respecter les termes de l'accord et a l'obligation de restituer les ressources au cédant, l'entité aurait à apprécier à ce stade si le passif est un passif financier en se référant aux dispositions du paragraphe BC18 et aux définitions d'un instrument financier et d'un passif financier. Dans des circonstances exceptionnelles, un passif financier pourrait résulter de conditions imposées au transfert de ressources dans le cadre d'une opération génératrice de produits sans contrepartie directe. L'IPSASB pourrait examiner ce scénario dans le

cadre d'un projet futur.

BC23. Au moment de l'élaboration de cette Norme l'IPSASB a également noté que d'autres passifs peuvent résulter d'une opération génératrice de produits sans contrepartie après comptabilisation initiale. Par exemple, une entité peut recevoir des ressources dans le cadre d'un accord qui imposait la restitution des ressources uniquement en cas de survenance ou de non-survenance d'événements futurs. L'entité doit déterminer si les autres passifs résultant d'une opération génératrice de produits sans contrepartie directe sont des passifs financiers en examinant si les conditions stipulées au paragraphe BC18 sont remplies et les définitions d'un instrument financier et d'un passif financier sont respectées.

Autres

Interprétations élaborées par l'International Financial Reporting Interpretations Committee

BC24. L'IPSASB a examiné si l'Interprétation de l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) 2, *Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires*, et l'Interprétation de l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) 11, IFRS 2, *Actions propres et transactions intra-groupes* sont pertinentes pour les types d'instrument détenus par les États et les entités du secteur public.

BC25. Lors de la publication de cette norme, l'IPSASB a jugé qu'IFRIC 11 n'était pas pertinente pour les types d'instrument détenus dans le secteur public puisqu'elle traite des paiements fondés sur des actions. Alors que les paiements fondés sur des actions peuvent être fréquents dans les [entreprises publiques] (la terminologie entre crochet n'est plus utilisée depuis la publication de « L'applicabilité des IPSAS » en avril 2016) ils sont plutôt rares dans les entités autres que les entreprises publiques. Par conséquent, l'IPSASB n'a repris aucun des principes d'IFRIC 11 dans IPSAS 28.

BC26. IFRIC 2 fournit des indications sur l'application des principes d'IAS 32 aux parts sociales des entités coopératives et aux instruments similaires. Il existe une forte corrélation entre IAS 32 et IFRIC 2 pour ce qui est des instruments financiers remboursables au gré du porteur et des obligations survenant lors de la liquidation. Puisque le texte d'IAS 32 traitant des instruments financiers remboursables au gré du porteur et des obligations survenant lors de la liquidation a été repris dans IPSAS 28, IFRIC 2 fournit des indications complémentaires aux utilisateurs d'IPSAS 28 sur l'application de ces principes aux parts sociales des entités coopératives. Par conséquent, les principes et les exemples d'IFRIC 2 ont été inclus dans IPSAS 28 comme une annexe qui fait autorité.

Révision d'IPSAS 28 suite aux Améliorations des IFRS publiées par l'IASB en Mai 2012

BC27. L'IPSAS Board a examiné les révisions d'IAS 32 inclues dans les Améliorations des IFRS publié par l'IASB en Mai 2012, et a généralement conclus qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public pour ne pas adopter ces amendements.

Révision d'IPSAS 28 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC28. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Exemples d'application

Les présents exemples accompagnent, mais ne font pas partie intégrante d'IPSAS 28.

Comptabilisation de contrats sur instruments de capitaux propres d'une entité

IE1. Les exemples suivants illustrent l'application des paragraphes 13 à 32 et d'IPSAS 41 pour la comptabilisation de contrats sur les propres instruments de capitaux propres d'une entité. Dans ces exemples, les montants sont libellés en unités monétaires (UM).

Exemple 1 : Contrat à terme d'achat d'actions

IE2. Cet exemple illustre les écritures pour des contrats à terme d'achat d'actions propres d'une entité qui feront l'objet d'un règlement (a) net en trésorerie, (b) net en actions, ou (c) par la remise de trésorerie en échange d'actions. Il traite également de l'effet des options de règlement (voir (d) ci-dessous). Pour simplifier l'illustration, on suppose qu'aucun dividende n'est versé sur les actions sous-jacentes (c'est à dire le rendement de portage est nul) de sorte que la valeur actuelle du prix à terme équivaut au prix du jour pour lequel la juste valeur du contrat à terme est nulle. La juste valeur du contrat à terme a été calculée comme étant la différence entre le prix de l'action sur le marché et la valeur actuelle du prix à terme déterminé.

Hypothèses :

Date du contrat	1er février, 20X2
Date d'échéance	31 janvier, 20X3
Prix du marché par action au 1er février 20X2	100 UM
Prix du marché par action au 31 décembre 20X2	110 UM
Prix du marché par action au 31 janvier 20X3	106 UM
Prix à terme déterminé à payer au 31 janvier 20X3	104 UM
Valeur actuelle du prix à terme au 1er février 20X2	100 UM
Nombre d'actions du contrat à terme	1 000 UM
Juste valeur du contrat à terme au 1er février 20X2	0 UM
Juste valeur du contrat à terme au 31 décembre 20X2	6 300 UM
Juste valeur du contrat à terme au 31 janvier 20X3	2 000 UM

(a) **Trésorerie contre trésorerie (« Règlement net en trésorerie »)**

IE3. Dans ce paragraphe, le contrat d'achat à terme sur les actions propres de l'entité fera l'objet d'un règlement net en trésorerie, c'est à dire sans réception ni livraison des actions propre de l'entité lors du règlement du contrat à terme.

Le 1er février 20X2, l'entité A conclut avec l'entité B un contrat prévoyant la réception de la juste valeur de 1 000 actions ordinaires propres de l'entité A en circulation au 31 janvier 20X3 en échange d'un paiement en trésorerie de 104 000 UM (c'est-à-dire 104 UM par action) à la même date. Le règlement du contrat se fera net en trésorerie. L'entité A comptabilise les écritures suivantes.

1er février 20X2

Lors de la conclusion du contrat 1er février 20X2 le prix par action est de 100 UM. La juste valeur initiale du contrat à terme est nulle au 1er février 20X2.

Aucune écriture n'est nécessaire parce que la juste valeur du dérivé est nulle et qu'il n'y a ni règlement ni réception de trésorerie.

31 décembre 20X2

Le 31 décembre 20X2, le prix du marché par action a augmenté à 110 UM et, en conséquence, la juste valeur du contrat à terme a augmenté pour atteindre 6300 UM.

Dt		Actif à terme	6 300 UM	
	Ct	Profit		6 300 UM

Pour comptabiliser l'augmentation de la juste valeur du contrat à terme.

31 janvier 20X3

Le 31 janvier 20X3, le prix du marché par action a diminué à 106 UM. La juste valeur du contrat à terme s'élève à 2 000 UM ([106 UM × 1 000] –104 000 UM).

Le même jour, le contrat fait l'objet d'un règlement net en trésorerie. L'entité A a l'obligation de livrer 104 000 UM à l'entité B et l'entité B a l'obligation de livrer 106 000 UM (106 UM × 1 000) à l'entité A, en conséquence l'entité B paie le montant net de 2 000 UM à l'entité A.

Dt		Perte	4 300 UM	
	Ct	Actif à terme		4 300 UM

Pour comptabiliser la diminution de la juste valeur du contrat à terme (c'est-à-dire 4 300 UM = 6 300 UM – 2 000 UM).

Dt		Trésorerie	2 000 UM	
	Ct	Actif à terme		2 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat à terme.

(b) **Actions contre actions (« règlement net en actions »)**

IE4. Supposons les mêmes données qu'au point (a) sauf qu'il s'agira d'un règlement net en actions et non d'un règlement net en trésorerie. Les écritures de l'entité A sont les mêmes que celles présentées au point (a) ci-dessus, sauf pour la comptabilisation du règlement du contrat à terme, qui se fait comme suit :

31 janvier 20X3

Le contrat fait l'objet d'un règlement net en actions. L'entité A a l'obligation de livrer l'équivalent de 104 000 UM (104 UM × 1 000) de ses actions propres à l'entité B et l'entité B a l'obligation de livrer l'équivalent de 106 000 UM (106 M × 1 000) en actions à l'entité A. Ainsi, l'entité B livre l'équivalent d'un montant net de 2 000 UM (106 000 UM – 104 000 UM) en actions à l'entité A, soit 18,9 actions (2 000 UM/106 UM).

Dt	Actif net/situation nette	2 000 UM	
Ct	Actif à terme		2 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat à terme.

(c) **Trésorerie contre actions (« règlement physique brut »)**

IE5. Supposons les mêmes données qu'en (a) sauf que le règlement sera effectué par la remise d'un montant déterminé de trésorerie contre la réception un nombre déterminé d'actions de l'entité A. Comme en (a) et (b) ci-dessus, le prix par action à régler dans un an par l'entité A est fixé à 104 UM. En conséquence, l'entité A a l'obligation de verser 104 000 UM en trésorerie à l'entité B (104 UM × 1 000) et l'entité B a l'obligation de livrer dans un an à l'entité A 1 000 actions en circulation de l'entité A. L'entité A comptabilise les écritures suivantes.

1er février 20X2

Dt	Actif net/situation nette	100 000 UM	
Ct	Passif		100 000 UM

Pour comptabiliser l'obligation de livrer 104 000 UM dans un an à sa valeur actuelle de 100 000 UM actualisée en appliquant le taux d'intérêt approprié (voir IPSAS 41, paragraphe AG115).

31 décembre 20X2

Dt	Charges d'intérêt	3 660 UM	
Ct	Passif		3 660 UM

Pour comptabiliser les intérêts à payer calculés selon la méthode du taux d'intérêt effectif sur le passif à hauteur du montant de rachat de l'action.

31 janvier 20X3

Dt		Charges d'intérêt	340 UM	
	Ct	Passif		340 UM

Pour comptabiliser les intérêts à payer calculés selon la méthode du taux d'intérêt effectif sur le passif à hauteur du montant de rachat de l'action.

L'entité A livre 104 000 UM en trésorerie à l'entité B et l'entité B livre 1 000 actions de l'entité A à l'entité A.

Dt		Passif	104 000 UM	
	Ct	Trésorerie		104 000 UM

Pour comptabiliser le règlement de l'obligation de rachat en trésorerie des actions propres de l'entité A.

(d) **Options de règlement**

IE6. L'existence d'options de règlement (telles que le règlement net en trésorerie, le règlement net en actions, ou l'échange de trésorerie contre actions) a pour conséquence que le contrat de rachat à terme est un actif financier ou un passif financier. Si l'une des possibilités de règlement consiste à échanger de la trésorerie contre des actions ((c) ci-dessus), l'entité A comptabilise un passif pour l'obligation de livrer de la trésorerie, comme illustré ci-dessus en (c). Sinon, l'entité A comptabilise le contrat à terme comme un dérivé.

Exemple 2 : Contrat à terme de vente d'actions

IE7. Cet exemple illustre les écritures comptables pour des contrats à terme de vente des actions propres d'une entité qui fera l'objet d'un règlement (a) net en trésorerie, (b) net en actions, ou (c) par la réception de trésorerie en échange d'actions. Il traite également de l'effet des options de règlement (voir (d) ci-dessous). Pour simplifier l'illustration, on suppose qu'aucun dividende n'est versé sur les actions sous-jacentes (c'est à dire le « rendement de portage » est nul) de sorte que la valeur actuelle du prix à terme équivaut au prix du jour pour lequel la juste valeur du contrat à terme est nulle. La juste valeur du contrat à terme a été calculée comme étant la différence entre le prix de l'action sur le marché et la valeur actuelle du prix à terme déterminé.

Hypothèses *:*

Date du contrat	1er février 20X2
Date d'échéance	31 janvier 20X3
Prix du marché par action au 1er février 20X2	100 UM
Prix du marché par action au 31 décembre 20X2	110 UM

Prix du marché par action au 31 janvier 20X3	106 UM
Prix à terme déterminé à payer au 31 janvier 20X3	104 UM
Valeur actuelle du prix à terme au 1er février 20X2	100 UM
Nombre d'actions du contrat à terme	1 000
Juste valeur du contrat à terme au 1er février 20X2	0 UM
Juste valeur du contrat à terme au 31 décembre 20X2	(6 300 UM)
Juste valeur du contrat à terme au 31 janvier 20X3	(2 000 UM)

(a) **Trésorerie contre trésorerie (« règlement net en trésorerie »)**

IE8. Le 1er février 20X2, l'entité A conclut avec l'entité B un contrat prévoyant le règlement de l'équivalent de la juste valeur de 1, 000 actions ordinaires propres de l'entité A en circulation au 31 janvier 20X3 en échange de 104 000 UM en trésorerie (soit 104 par action) au 31 janvier 20X3. Le contrat fera l'objet d'un règlement net en trésorerie. L'entité A comptabilise les écritures suivantes.

1er février 20X2

Aucune écriture n'est nécessaire parce que la juste valeur du dérivé est nulle et il n'y a ni règlement ni réception de trésorerie.

31 décembre 20X2

Dt	Perte	6 300 UM		
Ct	Passif à terme			6 300 UM

Pour comptabiliser la diminution de la juste valeur du contrat à terme.

31 janvier 20X3

Dt	Passif à terme	4 300 UM		
Ct	Profit			4 300 UM

Pour comptabiliser l'augmentation de la juste valeur du contrat à terme (soit 4 300 UM = 6300 UM – 2 000 UM).

Le contrat fait l'objet d'un règlement net en trésorerie. L'entité B a l'obligation de livrer 104 000 UM à l'entité A, et l'entité A a l'obligation de livrer 106 000 UM (106 UM × 1 000) à l'entité B. Ainsi, l'entité A paie le montant net de 2 000 UM à l'entité B.

Dt	Passif à terme	2 000 UM		
Ct	Trésorerie			2 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat à terme.

(b) **Actions contre actions (« règlement net en actions »)**

IE9. Supposons que les données sont le mêmes qu'en (a) sauf que le règlement net se fera en actions et non en trésorerie. Les écritures de l'entité A sont les mêmes que celles présentées en (a), à l'exception de :

31 janvier 20X3

Le contrat fait l'objet d'un règlement net en actions. L'entité A a le droit de recevoir ses propres actions pour un montant de 104 000 UM (104 UM × 1000) et a l'obligation de livrer ses propres actions à l'entité B pour un montant de 106 000 UM (106 UM × 1 000). Ainsi, l'entité A livre l'équivalent d'un montant net de 2 000 UM (106 000 UM–104 000 UM) de ses propres actions à l'entité B, soit 18,9 actions (2 000 UM/106 UM).

Dt	Passif à terme	2 000 UM	
Ct	Actif net/situation nette		2 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat à terme. L'émission des actions propres de l'entité est traitée comme une opération sur actif net/situation nette.

(c) **Actions contre trésorerie (« règlement physique brut »)**

IE10. Supposons que les données sont le mêmes qu'en (a) sauf que le règlement se fera par la réception d'un montant déterminé de trésorerie contre la livraison d'un nombre déterminé d'actions propres de l'entité. Comme en (a) et (b) ci-dessus, le prix par action que l'entité A paiera dans un an et fixé à 104 UM. En conséquence, l'entité A a le droit de recevoir 104 000 UM en trésorerie (104 UM × 1 000) et a l'obligation de livrer 1 000 de ses actions propres dans un an. L'entité A comptabilise les écritures suivantes.

1er février 20X2

Aucune écriture n'est effectuée au 1er février. Aucun flux de trésorerie n'est enregistré parce que la juste valeur initiale du contrat à terme est nulle. Un contrat à terme prévoyant la livraison d'un nombre déterminé d'actions propres de l'entité A en échange d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier répond à la définition d'un instrument de capitaux propres parce qu'il ne peut être réglé autrement que par la livraison d'actions en échange de trésorerie.

31 décembre20X2

Aucune écriture n'est effectuée au 31 décembre parce qu'aucun flux de trésorerie n'est enregistré et un contrat prévoyant la livraison d'un nombre déterminé d'actions propres de l'entité A en échange d'un montant déterminé de trésorerie répond à la définition d'un instrument de capitaux propres de l'entité.

31 janvier 20X3

Le 31 janvier 20X3, l'entité A reçoit 104 000 UM en trésorerie et livre 1 000 actions.

Dt	Trésorerie	104 000 UM	
Ct	Actif net/situation nette		104 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat à terme.

(d) **Options de règlement**

IE11. L'existence d'options de règlement (telles que le règlement net en trésorerie, le règlement net en actions, ou l'échange de trésorerie contre actions) a pour conséquence que le contrat à terme est un actif financier ou un passif financier. Le contrat à terme avec option de règlement ne répond pas à la définition d'un instrument de capitaux propres parce qu'il peut être réglé autrement que par le rachat par l'entité A d'un nombre déterminé de ses actions propres en échange du paiement d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier. L'entité A comptabilise un actif ou un passif dérivé, tel qu'illustré en (a) et (b) ci-dessus. L'écriture comptable à effectuer lors du règlement dépend des modalités effectives de règlement.

Exemple 3 : Option d'achat d'action acquise

IE12. Cet exemple illustre les écritures pour le droit lié à une option d'achat acquise sur les actions propres de l'entité qui fera l'objet d'un règlement (a) net en trésorerie, (b) net en actions, ou (c) par la remise de trésorerie en échange d'actions propres de l'entité. Il traite également de l'effet des options de règlement (voir (d) ci-dessous) :

Hypothèses *:*

Date du contrat	1er février, 20X2
Date d'exercice	31 janvier 20X3
	(Option européenne, c'est à dire qu'elle ne peut être exercée qu'à l'échéance)
Détenteur du droit d'exercice	Entité présentant les états financiers (Entité A)
Prix du marché par action au 1er février 20X2	100 UM
Prix du marché par action au 31 décembre 20X2	104 UM
Prix du marché par action au 31 janvier 20X3	104 UM
Prix d'exercice déterminé à payer le 31 janvier 20X3	102 UM
Nombre d'actions du contrat d'option	1 000
Juste valeur du contrat d'option au 1er février 20X2	5 000 UM

Hypothèses *:*

Juste valeur du contrat d'option au 31 décembre 20X2 3 000 UM

Juste valeur du contrat d'option au 31 janvier 20X3 2 000 UM

(a) **Trésorerie contre trésorerie (règlement net en trésorerie)**

IE13. Le 1er février 20X2, l'entité A conclut un contrat avec l'entité B aux termes duquel l'entité B a l'obligation de livrer, et l'entité A le droit de recevoir, la juste valeur de 1 000 actions ordinaires de l'entité A au 31 janvier 20X3 en échange de 102 000 UM de trésorerie (soit 102 UM par action) à la même date, si l'entité A exerce ce droit. Le contrat fera l'objet d'un règlement net en trésorerie. Si l'entité A n'exerce pas son droit, aucun paiement ne sera effectué. L'entité A comptabilise les écritures suivantes :

1er février 20X2

Lors de la conclusion du contrat le 1er février 20X2, le prix par action est de 100 UM. La juste valeur initiale du contrat d'option au 1er février 20X2 est de 5 000 UM, que l'entité A règle en trésorerie à l'entité B à cette date .À cette date, l'option n'a aucune valeur intrinsèque, mais uniquement une valeur temps, parce que le prix d'exercice de102 UM dépasse le prix du marché par action (100 UM) et il serait par conséquent économiquement désavantageux pour l'entité A d'exercer l'option. En d'autres termes, l'option d'achat est en dehors de la monnaie.

Dt	Actif d'option d'achat	5 000 UM	
Ct	Trésorerie		5 000 UM

Pour comptabiliser l'option d'achat acquise.

31 décembre 20X2

Le 31 décembre 20X2, le prix du marché par action a augmenté à 104 UM. La juste valeur de l'option d'achat a diminué à 3 000 UM, dont 2 000 UM représentent la valeur intrinsèque ([104 UM – 102 UM] × 1 000), et 1 000 UM la valeur temps résiduelle.

Dt	Perte	2 000 UM	
Ct	Actif d'option d'achat		2 000 UM

Pour comptabiliser la diminution de la juste valeur de l'option d'achat.

31 janvier 20X3

Le 31 janvier 20X3, le prix du marché par action est toujours de 104 UM. La juste valeur de l'option d'achat a diminué à 2 000 UM, représentant intégralement la valeur intrinsèque ([104 UM – 102 UM] × 1 000), parce que la valeur temps restante est nulle.

Dt	Perte	1 000 UM	
Ct	Actif d'option d'achat		1 000 UM

Pour comptabiliser la diminution de la juste valeur de l'option d'achat.

Le même jour, l'entité A exerce l'option d'achat et le contrat fait l'objet d'un règlement net en trésorerie. L'entité B a l'obligation de livrer 104 000 UM (104 UM ×1 000) à l'entité A contre 102 000 UM (102 UM × 1 000) ; ainsi, l'entité A reçoit un montant net de 2 000 UM.

Dt	Trésorerie		2 000 UM	
Ct	Actif d'option d'achat			2 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat d'option.

(b) **Actions contre actions (« règlement net en actions »)**

IE14. Supposons que les données sont le mêmes qu'en (a) sauf que le règlement net se fera en actions et non en trésorerie. Les écritures de l'entité A sont les mêmes que celles présentées en (a), sauf pour la comptabilisation du règlement du contrat d'option comme suit :

31 janvier 20X3

L'entité A exerce l'option d'achat et le contrat fait l'objet d'un règlement net en actions. L'entité B a l'obligation de livrer des actions de l'entité A à l'entité A pour un montant de 104 000 UM (104 UM × 1 000) en échange d'actions de l'entité A pour un montant de 102 000 UM (102 UM × 1 000). Ainsi, l'entité B livre l'équivalent d'un montant net de 2 000 UM en actions à l'entité A, soit 19,2 actions (2 000 UM/104 UM).

Dt	Actif net/situation nette		2 000 UM	
Ct	Actif d'option d'achat			2 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat d'option. Le règlement est comptabilisé comme une transaction sur actions propres (c'est à dire sans profit ni perte)

(c) **Trésorerie contre actions (« règlement physique brut »)**

IE15. Supposons que les données sont le mêmes qu'en (a) sauf que le règlement se fera par réception d'un nombre déterminé d'actions et paiement d'un montant déterminé de trésorerie, si l'entité A exerce l'option. Comme pour les points (a) et (b) ci-dessus, le prix d'exercice par action est fixé à 102 UM. En conséquence, l'entité A a le droit de recevoir 1 000 actions en circulation de l'entité A en échange de 102 000 UM en trésorerie (102 UM × 1 000), si l'entité A exerce son option. L'entité A comptabilise les écritures suivantes :

1er février 20X2

Dt	Actif net/situation nette		5 000 UM	
Ct	Trésorerie			5 000 UM

Pour comptabiliser la trésorerie payée en échange du droit de recevoir les actions propres de l'entité A dans un an à un prix déterminé. La prime payée est comptabilisée en actif net/situation nette.

31 décembre 20X2

Aucune écriture n'est effectuée le 31 décembre parce qu'aucun flux de trésorerie n'est payé ou reçu, et parce qu'un contrat qui donne le droit de recevoir un nombre déterminé d'actions propres de l'entité A en échange d'un montant déterminé de trésorerie satisfait à la définition d'un instrument de capitaux propres de l'entité.

31 janvier 20X3

L'entité A exerce l'option d'achat et le contrat fait l'objet d'un règlement brut. L'entité B a l'obligation de livrer 1 000 actions de l'entité A en échange de 102 000 UM en trésorerie.

Dt	Actif net/situation nette	102 000 UM	
Ct	Trésorerie		102 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat d'option.

(d) **Options de règlement**

IE16. L'existence d'options de règlement (telles que le règlement net en trésorerie, le règlement net en actions, ou l'échange de trésorerie contre actions) a pour conséquence que l'option d'achat est un actif financier. Elle ne répond pas à la définition d'un instrument de capitaux propres parce qu'elle peut être réglée autrement que par le rachat par l'entité A d'un nombre déterminé de ses actions propres en échange du paiement d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier. L'entité A comptabilise un actif dérivé, tel qu'illustré en (a) et (b) ci-dessus. L'écriture comptable à effectuer lors du règlement dépend des modalités effectives de règlement.

Exemple 4 : Option d'achat d'action émise

IE17. Cet exemple illustre les écritures pour l'obligation liée à une option d'achat émise sur les actions propres de l'entité qui fera l'objet d'un règlement (a) net en trésorerie, (b) net en actions ou (c) par remise de trésorerie en échange d'actions. Il traite également de l'effet des options de règlement (voir (d) ci-dessous).

Hypothèses *:*

Date du contrat	1er février 20X2
Date d'exercice	31 janvier 20X3 (Option européenne, c'est-à-dire qu'elle ne peut être exercée qu'à l'échéance)
Détenteur du droit d'exercice	Contrepartie (Entité B)
Prix du marché par action au 1er février 20X2	100 UM
Prix du marché par action au 31 décembre 20X2	104 UM
Prix du marché par action au 31 janvier 20X3	104 UM
Prix d'exercice déterminé à payer au	102 UM

Hypothèses *:*

31 janvier 20X3

Nombre d'actions du contrat d'option 1 000

Juste valeur du contrat d'option au 1er février 20X2 5 000 UM

Juste valeur du contrat d'option au 31 décembre 20X2 3 000 UM

Juste valeur du contrat d'option au 31 janvier 20X3 2 000 UM

(a) **Trésorerie contre trésorerie (« règlement net en trésorerie »)**

IE18. Supposons que les données sont le mêmes que dans l'Exemple 3 (a) ci-dessus, sauf que l'entité A a émis une option d'achat sur ses propres actions au lieu d'avoir acheté une option d'achat sur ses actions. En conséquence, le 1er février 20X2, l'entité A conclut un contrat avec l'entité B aux termes duquel l'entité B a le droit de recevoir, et l'entité A l'obligation de payer, la juste valeur de 1 000 actions ordinaires propres de l'entité A au 31 janvier 20X3 en échange de 102 000 UM de trésorerie (soit 102 UM par action) à la même date, si l'entité B exerce ce droit. Le contrat fera l'objet d'un règlement net en trésorerie. Si l'entité B n'exerce pas son droit, aucun paiement ne sera effectué. L'entité A comptabilise les écritures suivantes :

1er février 20X2

Dt	Trésorerie	5 000 UM	
Ct	Obligation d'option d'achat		5 000 UM

Pour comptabiliser l'option d'achat vendue.

31 décembre 20X2

Dt	Obligation d'option d'achat	2 000 UM	
Ct	Profit		2 000 UM

Pour comptabiliser la diminution de la juste valeur de l'option d'achat.

31 janvier 20X3

Dt	Obligation d'option d'achat	1 000 UM	
Ct	Profit		1 000 UM

Pour comptabiliser la diminution de la juste valeur de l'option d'achat.

Le même jour, l'entité B exerce l'option d'achat et le contrat fait l'objet d'un règlement net en trésorerie. L'entité A a une obligation de livrer 104 000 UM (104 UM × 1 000) à l'entité B contre 102 000 (102 UM × 1 000) de la part de l'entité B, donc l'entité A paie un montant net de 2 000 UM.

Dt	Obligation d'option d'achat		2 000 UM	
Ct	Trésorerie			2 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat d'option.

(b) **Actions contre actions (« règlement net en actions »)**

IE19. Supposons que les données sont le mêmes qu'en (a) sauf que le règlement net se fera en actions et non en trésorerie. Les écritures de l'entité A sont les mêmes que celles présentées en (a), sauf pour la comptabilisation du règlement du contrat d'option comme suit :

31 décembre 20X3

L'entité B exerce l'option d'achat et le contrat fait l'objet d'un règlement net en actions. L'entité A a l'obligation de livrer des actions de l'entité A à l'entité B pour un montant de 104 000 UM (104 UM × 1 000) en échange d'actions de l'entité A pour un montant de 102 000 UM (102 UM ×1 000). Ainsi, l'entité A livre l'équivalent d'un montant net de 2 000 UM en actions à l'entité B, soit 19,2 actions (2 000 UM/104 UM).

Dt	Obligation d'option d'achat	2 000 UM	
Ct	Actif net/situation nette		2 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat d'option. Le règlement est comptabilisé comme une transaction portant sur l'actif net/situation nette.

(c) **Trésorerie contre actions (« règlement physique brut »)**

IE20. Supposons que les données sont les mêmes qu'en (a) sauf que règlement se fera par la remise un nombre déterminé d'actions contre la réception d'un montant déterminé de trésorerie, si l'entité B exerce l'option. Comme dans (a) et (b) ci-dessus, le prix d'exercice par action est fixé à 102 UM. En conséquence, l'entité B a le droit de recevoir 1 000 actions en circulation de l'entité A en échange de 102 000 UM en trésorerie (102 UM × 1 000), si l'entité B exerce son option. L'entité A comptabilise les écritures suivantes :

1er février 20X2

Dt	Trésorerie	5 000 UM	
Ct	Actif net/situation nette		5 000 UM

Pour comptabiliser la trésorerie reçue en échange de l'obligation de livrer un nombre déterminé d'actions propres de l'entité A dans un an à un prix déterminé. La prime reçue est comptabilisée en actif net/situation nette. L'exercice de l'option d'achat résulterait en l'émission d'un nombre déterminé d'actions en échange d'un montant déterminé de trésorerie.

31 décembre20X2

Aucune écriture n'est effectuée le 31 décembre parce qu'aucun flux de trésorerie n'est payé ou reçu, et parce qu'un contrat portant sur la livraison d'un nombre déterminé d'actions propres de l'entité A contre un montant déterminé de trésorerie satisfait à la définition d'un instrument de capitaux propres de l'entité.

31 janvier 20X3

L'entité B exerce l'option d'achat et le contrat fait l'objet d'un règlement brut. L'entité A a l'obligation de livrer 1 000 actions contre 102 000 UM en trésorerie.

Dt	Trésorerie	102 000 UM	
Ct	Actif net/situation nette		102 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat d'option.

(d) **Options de règlement**

IE21. L'existence d'options de règlement (telles que le règlement net en trésorerie, le règlement net en actions, ou l'échange de trésorerie contre actions) a pour conséquence que l'option d'achat est un passif financier. Elle ne répond pas à la définition d'un instrument de capitaux propres parce qu'elle peut être réglée autrement que par l'émission par l'entité A d'un nombre déterminé de ses actions propres en échange du paiement d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier. L'entité A comptabilise un passif dérivé, tel qu'illustré en (a) et (b) ci-dessus. L'écriture comptable à effectuer lors du règlement dépend des modalités effectives de règlement.

Exemple 5 : Option de vente acquise sur actions

IE22. Cet exemple illustre les écritures pour une option de vente acquise sur les actions propres de l'entité qui fera l'objet d'un règlement (a) net en trésorerie, (b) net en actions ou (c) par remise de trésorerie en échange d'actions. Il traite également de l'effet des options de règlement (voir (d) ci-dessous).

Hypothèses *:*

Date du contrat	1er février 20X2
Date d'exercice	31 janvier 20X3

Hypothèses *:*

	(Option européenne, c'est-à-dire qu'elle ne peut être exercée qu'à l'échéance)
Détenteur du droit d'exercice	Entité présentant les états financiers (Entité A)
Prix du marché par action au 1er février 20X2	100 UM
Prix du marché par action au 31 décembre 20X2	95 UM
Prix du marché par action au 31 janvier 20X3	95 UM
Prix d'exercice déterminé à payer le 31 janvier 20X3	98 UM
Nombre d'actions du contrat d'option	1 000
Juste valeur du contrat d'option au 1er février 20X2	5 000 UM
Juste valeur du contrat d'option au 31 décembre 20X2	4 000 UM
Juste valeur du contrat d'option au 31 janvier 20X3	3 000 UM

(a) **Trésorerie contre trésorerie (« règlement net en trésorerie »)**

IE23. Le 1er février 20X2, l'entité A conclut un contrat avec l'entité B aux termes duquel l'entité A a le droit de vendre, et l'entité B l'obligation d'acheter, la juste valeur de 1 000 actions ordinaires propres de l'entité A en circulation au 31 janvier 20X3 à un prix d'exercice de 98 000 UM (soit 98 UM par action) à la même date, si l'entité A exerce ce droit. Le contrat fera l'objet d'un règlement net en trésorerie. Si l'entité A n'exerce pas son droit, aucun paiement ne sera effectué. L'entité A comptabilise les écritures suivantes :

1er février 20X2

Lors de la conclusion du contrat le 1er février 20X2, le prix par action est de 100 UM. La juste valeur initiale du contrat d'option au 1er février 20X2 est de 5 000 UM, que l'entité A règle en trésorerie à l'entité B à cette date .À cette date, l'option n'a aucune valeur intrinsèque, seulement une valeur temps, parce que le prix d'exercice de 98 UM est inférieur au prix de marché par action de 100 UM. En conséquence, il n'y a pas de motif économique pour que l'entité A exerce l'option. En d'autres termes, l'option de vente est en dehors de la monnaie.

Dt	Actif d'option de vente	5 000 UM	
Ct	Trésorerie		5 000 UM

Pour comptabiliser l'option de vente acquise.

31 décembre 20X2

Le 31 décembre 2002, le prix du marché par action a diminué à 95 UM. La juste valeur de l'option de vente a diminué à 4 000 UM, dont 3 000 représentent la valeur intrinsèque ([98 UM – 95 UM] × 1 000) et 1 000 UM représente la valeur temps résiduelle.

Dt	Perte	1 000 UM	
Ct	Actif d'option de vente		1 000 UM

Pour comptabiliser la diminution de la juste valeur de l'option de vente.

31 janvier 20X3

Au 31 janvier 2003, le prix du marché par action est toujours de 95 UM. La juste valeur de l'option de vente a diminué à 3 000 UM, représentant exclusivement la valeur intrinsèque ([98 UM – 95 UM] × 1 000) parce que la valeur temps restante est nulle.

Dt	Perte	1 000 UM	
Ct	Actif d'option de vente		1 000 UM

Pour comptabiliser la diminution de la juste valeur de l'option.

Le même jour, l'entité A exerce l'option de vente et le contrat fait l'objet d'un règlement net en trésorerie. L'entité B a l'obligation de livrer 98 000 UM à l'entité A et l'entité A a l'obligation de livrer 95 000 UM (95 UM ×1 000) à l'entité B ; en conséquence, l'entité B paie le montant net de 3 000 UM à l'entité A.

Dt	Trésorerie	3 000 UM	
Ct	Actif d'option de vente		3 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat d'option.

(b) **Actions contre actions (« règlement net en actions »)**

IE24. Supposons que les données sont le mêmes qu'en (a) sauf que le règlement net se fera en actions et non en trésorerie. Les écritures de l'entité A sont les mêmes que celles présentées en (a), à l'exception de :

31 janvier 20X3

L'entité A exerce l'option de vente et le contrat fait l'objet d'un règlement net en actions. En réalité, l'entité B a l'obligation de livrer à l'entité A l'équivalent d'un montant de 98 000 UM en actions de l'entité A et l'entité A a l'obligation de livrer à l'entité B l'équivalent d'un montant de 95 000 UM en actions de l'entité A (95 UM x 1000) ; par conséquent, l'entité B livre à l'entité A l'équivalent d'un montant net de 3000 UM en actions, c'est-à-dire 31,6 actions (3 000 UM/95 UM).

Dt	Actif net/situation nette	3 000 UM	
Ct	Actif d'option de vente		3 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat d'option.

(c) **Trésorerie contre actions (« règlement physique brut »)**

IE25. Supposons que les données sont les mêmes qu'en (a), sauf que le règlement s'effectuera par réception d'un montant déterminé de trésorerie et livraison d'un nombre déterminé d'actions de l'entité A, si l'entité A exerce l'option. Comme pour les points (a) et (b) ci-dessus, le prix d'exercice par action est fixé à 98 UM. En conséquence, l'entité B a l'obligation de verser 98 000 UM en trésorerie à l'entité A (98 UM × 1 000) en échange de 1 000 actions en circulation de l'entité A, si l'entité A exerce son option. L'entité A comptabilise les écritures suivantes :

1er février 20X2

Dt		Actif net/situation nette	5 000 UM	
	Ct	Trésorerie		5 000 UM

Pour comptabiliser la trésorerie reçue en échange du droit de livrer les actions propres de l'entité A dans un an à un prix déterminé. La prime payée est comptabilisée directement en actif net/situation nette. L'exercice de l'option aboutit à l'émission d'un nombre déterminé d'actions en échange d'un montant déterminé de trésorerie.

31 décembre 20X2

Aucune écriture n'est effectuée le 31 décembre parce qu'aucun flux de trésorerie n'est payé ou reçu, et parce qu'un contrat portant sur la livraison d'un nombre déterminé d'actions propres de l'entité A contre un montant déterminé de trésorerie satisfait à la définition d'un instrument de capitaux propres de l'entité A.

31 janvier 20X3

L'entité A exerce l'option de vente et le contrat fait l'objet d'un règlement brut. L'entité B a l'obligation de livrer 98 000 UM en trésorerie à l'entité A en échange de 1000 actions.

Dt		Trésorerie	98 000 UM	
	Ct	Actif net/situation nette		98 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat d'option.

(d) **Options de règlement**

IE26. L'existence d'options de règlement (telles que le règlement net en trésorerie, le règlement net en actions, ou l'échange de trésorerie contre actions) a pour conséquence que l'option de vente est un actif financier. Elle ne répond pas à la définition d'un instrument de capitaux propres parce qu'elle peut être réglée autrement que par l'émission par l'entité A d'un nombre déterminé de ses actions propres en échange du paiement d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier. L'entité A comptabilise un actif dérivé, tel qu'illustré en (a) et (b) ci-dessus. L'écriture comptable à effectuer lors du règlement dépend des modalités effectives de règlement.

Exemple 6 : Option de vente émise sur actions

IE27. Cet exemple illustre les écritures pour un contrat d'option de vente émise sur les actions propres de l'entité qui fera l'objet d'un règlement (a) net en trésorerie, (b) net en actions ou (c) par remise de trésorerie en échange d'actions. Il traite également de l'effet des options de règlement (voir (d) ci-dessous).

Hypothèses *:*

Date du contrat	1er février 20X2
Date d'exercice	31 janvier 20X3 (Option européenne, c'est-à-dire qu'elle ne peut être exercée qu'à l'échéance)
Détenteur du droit d'exercice	Contrepartie (Entité B)
Prix du marché par action au 1er février 20X2	100 UM
Prix du marché par action au 31 décembre 20X2	95 UM
Prix du marché par action au 31 janvier 20X3	95 UM
Prix d'exercice déterminé à payer le 31 janvier 20X3	98 UM
Valeur actuelle du prix d'exercice au 1er février 20X2	95 UM
Nombre d'actions du contrat d'option	1 000
Juste valeur de l'option au 1er février 20X2	5 000 UM
Juste valeur de l'option au 31 décembre 20X2	4 000 UM
Juste valeur de l'option au 31 janvier 20X3	3 000 UM

(a) **Trésorerie contre trésorerie (« règlement net en trésorerie »)**

IE28. Supposons que les données sont les mêmes que dans l'Exemple 5 (a) ci-dessus, sauf que l'entité A a émis une option de vente sur ses actions propres au lieu d'avoir acheté une option de vente sur ses actions propres. En conséquence, le 1er février 20X2, l'entité A conclut un contrat avec l'entité B aux termes duquel l'entité B a le droit de recevoir, et l'entité A l'obligation de payer, la juste valeur de 1 000 actions ordinaires propres de l'entité A en circulation au 31 janvier 20X3 en échange de 98 000 UM de trésorerie (soit 98 UM par action) à la même date, si l'entité B exerce ce droit. Le contrat fera l'objet d'un règlement net en trésorerie. Si l'entité B n'exerce pas son droit, aucun paiement ne sera effectué. L'entité A comptabilise les écritures suivantes :

1er février 20X2

Dt	Trésorerie	5 000 UM	
Ct	Passif d'option de vente		5 000 UM

Pour comptabiliser l'option de vente émise.

31 décembre 20X2

Dt	Passif d'option de vente	1 000 UM	
Ct	Profit		1 000 UM

Pour comptabiliser la diminution de la juste valeur de l'option de vente.

31 janvier 20X3

Dt	Passif d'option de vente	1 000 UM	
Ct	Profit		1 000 UM

Pour comptabiliser la diminution de la juste valeur de l'option de vente.

Le même jour, l'entité B exerce l'option de vente et le contrat fait l'objet d'un règlement net en trésorerie. L'entité A a l'obligation de livrer 98 000 UM à l'entité B et l'entité B a l'obligation de livrer à l'entité A 95 000 UM (95 UM × 1 000). Ainsi, l'entité A paie le montant net de 3 000 UM à l'entité B.

Dt	Passif d'option de vente	3 000 UM	
Ct	Trésorerie		3 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat d'option.

(b) **Actions contre actions (« règlement net en actions »)**

IE29. Supposons que les données sont le mêmes qu'en (a) sauf que le règlement net se fera en actions et non en trésorerie. Les écritures de l'entité A sont les mêmes que celles présentées en (a), sauf comme suit :

31 janvier 20X3

L'entité B exerce l'option de vente et le contrat fait l'objet d'un règlement net en actions. En réalité, l'entité A a l'obligation de livrer l'équivalent de 98 000 UM en actions à l'entité B et l'entité B a l'obligation de livrer à l'entité A l'équivalent de 95 000 UM (95 UM × 1 000) en actions de l'entité A. Ainsi, l'entité A livre l'équivalent d'un montant net de 3 000 UM en actions de l'entité A à l'entité B, soit 31,6 actions (3 000/95).

Dt	Passif d'option de vente	3 000 UM	
Ct	Actif net/situation nette		3 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat d'option. L'émission des actions propres de l'entité A est comptabilisée comme une transaction sur actif net/situation nette.

(c) **Trésorerie contre actions (« règlement physique brut »)**

IE30. Supposons que les données sont les mêmes qu'en (a), sauf que le règlement s'effectuera par la remise d'un montant déterminé de trésorerie contre réception d'un nombre déterminé d'actions, si l'entité B exerce l'option. Comme pour les points (a) et (b) ci-dessus, le prix d'exercice par action est fixé à 98 UM. En conséquence, l'entité A a l'obligation de verser 98 000 UM en trésorerie à l'entité B (98 UM × 1 000) en échange

de 1 000 actions en circulation de l'entité A, si l'entité B exerce son option. L'entité A comptabilise les écritures suivantes :

1er février 20X2

Dt		Trésorerie	5 000 UM	
	Ct	Actif net/situation nette		5 000 UM

Pour comptabiliser la prime de 5 000 UM reçue au titre de l'option en actif net/situation nette.

Dt		Actif net/situation nette	95 000 UM	
	Ct	Passif		95 000 UM

Pour comptabiliser la valeur actuelle de l'obligation de livrer 98 000 UM dans un an, c'est-à-dire 95 000 UM en tant que passif.

31 décembre 20X2

Dt		Charges d'intérêt	2 750 UM	
	Ct	Passif		2 750 UM

Pour comptabiliser les intérêts à payer calculés selon la méthode du taux d'intérêt effectif sur le passif à hauteur du montant de rachat de l'action.

31 janvier 20X3

Dt		Charges d'intérêt	250 UM	
	Ct	Passif		250 UM

Pour comptabiliser les intérêts à payer calculés selon la méthode du taux d'intérêt effectif sur le passif à hauteur du montant de rachat de l'action.

Le même jour, l'entité B exerce l'option de vente et le contrat fait l'objet d'un règlement brut. L'entité A a l'obligation de remettre 98 000 UM en trésorerie à l'entité B en échange d'actions d'une valeur de 95 000 UM (95 UM × 1000).

Dt		Passif	98 000 UM	
	Ct	Trésorerie		98 000 UM

Pour comptabiliser le règlement du contrat d'option.

(d) **Options de règlement**

IE31. L'existence d'options de règlement (telles que le règlement net en trésorerie, le règlement net en actions ou par échange de trésorerie et d'actions) a pour conséquence que l'option de vente émise est un passif financier. Si l'une des possibilités de règlement consiste à échanger de la trésorerie contre des actions (voir (c) ci-dessus), l'entité A comptabilise un passif pour l'obligation de livrer de la trésorerie comme illustré ci-dessus au point (c). Sinon, l'entité A comptabilise l'option de vente comme un passif dérivé.

Les entités telles que les fonds communs et les coopératives dont le capital social ne constitue pas un élément de l'actif net/situation nette

Exemple 7 : Entités sans actif net/situation nette

IE32. L'exemple suivant illustre un format d'état de la performance financière et d'état de la situation financière pouvant être utilisé par des entités tels que les fonds communs qui ne disposent pas d'actif net/situation nette. D'autres formats sont possibles.

État de la performance financière de l'exercice clos le 31 décembre 20X1			
	20X1		**20X0**
	UM		UM
Produits	2 956		1 718
Total des produits	2 956		1 718
Charges (classées par nature ou par fonction)	(644)		(614)
Charges financières			
– autres charges financières	(47)		(47)
– distributions aux porteurs de parts	(50)		(50)
Total des charges	(741)		(711)
Excédent de l'exercice	2 215		1 007
Variation de l'actif net attribuable aux porteurs de parts	215 2		1 007

État de la situation financière au 31 décembre 20X1							
			20X1				**20X0**
ACTIFS	UM		UM		UM		UM
Actifs non courants (classés selon IPSAS 1)	91 374				78 484		
Total actifs non courants			91 374				78 484
Actifs courants (classés selon IPSAS 1)	1 422				1 769		
Total actifs courants			1 422				1 769
Total des actifs			92 796				80 253
PASSIFS							
Passifs courants (classés selon IPSAS 1)	647				66		
Total des passifs courants			(647)				(66)
Passifs non courants hors actifs nets attribuables aux porteurs de parts (classés selon IPSAS 1)	280				136		
			(280)				(136)
Actifs nets attribuables aux porteurs de parts			91 869				80 051

Exemple 8 : Entités avec actif net/situation nette

IE33. L'exemple suivant illustre un format d'état de la performance financière et d'état de la situation financière pouvant être utilisé par des entités dont le capital social ne constitue pas un élément de l'actif net/situation nette parce que l'entité est tenue de rembourser le capital à vue. D'autres formats sont possibles.

État de la performance financière de l'exercice clos le 31 décembre 20X1			
	20X1		**20X0**
	CU		CU
Produits	472		498
Total des produits	472		498

État de la performance financière de l'exercice clos le 31 décembre 20X1			
Charges (classées par nature ou par fonction)	(367)		(396)
Charges financières			
– autres charges financières	(4)		(4)
– distributions aux membres	(50)		(50)
Total des charges	(421)		(450)
Excédent de l'exercice	51		48
Variation de l'actif net attribuable aux membres	51		48

État de la situation financière au 31 décembre 20X1							
			20X1				**20X0**
	UM		UM		UM		UM
ACTIFS							
Actifs non courants (classés selon IPSAS 1)	908				830		
Total actifs non courants			908				830
Actifs courants (classés selon IPSAS 1)	383				350		
Total actifs courants			383				350
Total des actifs			1 291				1 180
PASSIFS							
Passifs courants (classés selon IPSAS 1)	372				338		
Capital social remboursable à vue	202				161		
Total des passifs courants			(574)				(499)
Total des actifs moins passifs courants			717				681
Passifs non courants (classés selon IPSAS 1)	187				196		
			(187)				(196)
AUTRES COMPOSANTES DE L'ACTIF NET/SITUATION NETTE[(a)]							

Réserves, par ex. excédent de réévaluation, excédents cumulés, etc.	530				485		
			530				485
			717				681
NOTE – Total des participations des membres							
Capital social remboursable à vue			202				161
Réserves			530				485
			732				646

(a) *Dans cet exemple, l'entité n'a pas l'obligation de remettre une part de ses réserves à ses membres.*

Comptabilisation des instruments financiers composés

Exemple 9 : Séparation d'un instrument financier composé lors de sa comptabilisation initiale

IE34. Le paragraphe 33 décrit comment l'entité sépare les composantes d'un instrument financier composé lors de sa comptabilisation initiale. L'exemple suivant illustre la manière dont cette séparation s'effectue.

IE35. 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 UM chacune, ce qui donne un produit total de 2 000 000 UM. 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 %.

IE36. La composante passif est évaluée d'abord, et la différence entre le produit de l'émission obligataire et la juste valeur du passif est attribuée à la composante actif net/situation nette. La valeur actuelle de la composante passif est calculée en utilisant un taux d'actualisation de 9 %, le taux d'intérêt du marché pour des obligations similaires sans droits de conversion comme indiqué ci-dessous.

	UM
Valeur actuelle du principal – 2 000 000 UM payables au terme de trois ans	1 544 367
Valeur actuelle des intérêts – 120 000 UM payables annuellement à terme échu pendant trois ans	303 755
Total de la composante passif	1 848 122
Composante actif net/situation nette (par différence)	151 878
Produit de l'émission obligataire	2 000 000

Exemple 10 : Séparation d'un instrument financier composé comportant de multiples éléments dérivés incorporés.

IE37. L'exemple suivant illustre l'application du paragraphe 36 à la séparation des composantes passif et actif net/situation nette d'un instrument financier composé présentant de multiples éléments dérivés incorporés.

IE38. Supposons que le produit reçu lors de l'émission d'une obligation convertible remboursable est de 60 UM. La valeur d'une obligation similaire sans option de remboursement ou de conversion en capitaux propres est de 57 UM. Il est déterminé, sur la base d'un modèle d'évaluation d'options, que la valeur pour l'entité de l'option de remboursement incorporée dans une obligation similaire sans option de conversion en capitaux propres est de 2 UM. Dans ce cas, la valeur attribuée à la composante passif selon le paragraphe 36 est de 55 UM (57 UM – 2 UM) et la valeur attribuée à la composante actif net/situation nette est de 5 UM (60 UM – 55 UM).

Exemple 11 : Rachat d'un instrument convertible

IE39. L'exemple suivant illustre comment une entité comptabilise le rachat d'un instrument convertible. Par souci de simplicité, à l'origine, la valeur nominale de l'instrument est supposée égale à la valeur comptable totale de ces composantes passif et actif net/situation nette figurant dans les états financiers, c'est-à-dire qu'il n'existe aucune décote ou surcote à l'émission. Par souci de simplicité également, cet exemple ne tient pas compte des considérations fiscales.

IE40. Le 1er janvier 20X0, l'entité A a émis des obligations convertibles au taux de 10 % d'une valeur nominale de 1 000 UM venant à échéance le 31 décembre 20X9. Ces obligations sont convertibles en actions ordinaires de l'entité A à un prix de conversion de 25 UM par action. Les intérêts sont payables semestriellement en trésorerie. À la date d'émission, l'entité A aurait pu émettre de la dette non convertible d'une durée de dix ans portant un taux d'intérêt nominal de 11 %.

IE41. Dans les états financiers de l'entité A, la valeur comptable des obligations a été affectée, à l'émission, comme suit :

	UM
Composante passif	
Valeur actuelle de 20 paiements semestriels d'intérêts de 50 UM, actualisés à 11 %	597
Valeur actuelle de 1 000 UM à échéance dans 10 ans, actualisée à 11 % et composée semestriellement	343
	940
Composante actif net/situation nette	
(différence entre le produit total de 1 000 UM et les 940 UM affectées ci-dessus)	60
Produit total	1 000

IE42. Le 1er janvier 20X5, l'obligation convertible a une juste valeur de 1 700 UM.

IE43. L'entité A émet une offre publique d'achat au porteur de l'obligation pour le rachat de cette obligation à 1 700 UM, offre que le porteur accepte. À la date du rachat, l'entité A aurait pu émettre une dette non convertible d'une durée de cinq ans portant un taux d'intérêt nominal de 8 %.

IE44. Le prix de rachat est affecté comme suit :

	Valeur comptable		**Juste valeur**		**Différence**
Composante passif	UM		UM		UM
Valeur actuelle de 10 paiements semestriels d'intérêts de 50 UM restants, actualisés respectivement à 11 % et à 8 %	377		405		
Valeur actuelle de 1 000 UM à échéance dans 5 ans, actualisée à 11 % et 8 % respectivement, et composée semestriellement	585		676		
	962		1 081		(119)
Composante actif net/situation nette	60		619[(a)]		(559)
Total	1 022		1 700		(678)
(a) Ce montant représente la différence entre la juste valeur du montant affecté à la composante passif et le prix de rachat de 1 700 UM.					

IE45. L'entité A comptabilise le rachat de l'obligation comme suit :

Dt		Composante passif	962 UM	
Dt		Frais de règlement de dette (résultat)	119 UM	
	Ct	Trésorerie		1 081 UM
Pour comptabiliser le rachat de la composante passif.				
Dt		Actif net/situation nette	619 UM	
	Ct	Trésorerie		619 UM
Pour comptabiliser la trésorerie payée pour la composante actif net/situation nette.				

IE46. La composante actif net/situation nette reste comptabilisée en actif net/situation nette, mais elle peut être transférée d'un poste de l'actif net/situation nette à un autre.

Exemple 12 : Amendement des termes d'un instrument convertible pour induire une conversion anticipée

IE47. L'exemple suivant illustre comment une entité comptabilise une contrepartie supplémentaire payée, lorsque les conditions d'un instrument convertible sont modifiées pour induire une conversion anticipée.

IE48. Le 1er janvier 20X0, l'entité A a émis des obligations convertibles au taux de 10 % d'une valeur nominale de 1 000 UM, aux mêmes conditions qu'à l'Exemple 9. Le 1er janvier 20X1, pour inciter le porteur à convertir rapidement l'obligation convertible, l'entité A réduit le prix de conversion à 20 UM si l'obligation est convertie avant le 1er mars 20X1 (c'est-à-dire dans un délai de 60 jours).

IE49. Supposons que le prix de marché des actions ordinaires de l'entité A à la date de modification des conditions est de 40 UM par action. La juste valeur de la contrepartie supplémentaire payée par l'entité A est calculée comme suit :

Nombre d'actions ordinaires à émettre à l'intention des porteurs d'obligations conformément aux modalités de conversion modifiées :		
Valeur nominale	1 000 UM	
Nouveau prix de conversion	/20 UM	par action
Nombre d'actions ordinaires à émettre lors de la conversion	50	actions
Nombre d'actions ordinaires à émettre à l'intention des porteurs d'obligations conformément aux modalités de conversion originales :		
Valeur nominale	1 000 UM	
Prix de conversion d'origine	/25 UM	par action
Nombre d'actions ordinaires à émettre lors de la conversion	40	actions
Nombre d'actions ordinaires supplémentaires émises lors de la conversion	10	actions
*Valeur des actions ordinaires **supplémentaires** émises lors de la conversion*		
40 UM par action x 10 actions supplémentaires	400 UM	

IE50. La contrepartie supplémentaire de 400 UM est comptabilisée comme une perte en résultat.

Comparaison avec IAS 32

IPSAS 28, *Instruments financiers : Présentation* s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 32, Instruments financiers : Présentation (publication initiale en 2003, incorporant les amendements introduits jusqu'au 31 décembre 2008). Les principales différences entre IPSAS 28 et IAS 32 sont les suivantes :

- IAS 32 permet aux entités de traiter les contrats de garantie financière comme des contrats d'assurance lorsque les entités ont déjà opté explicitement pour la qualification de tels contrats comme contrats d'assurance. IPSAS 28 permet une option similaire, sauf que les entités n'ont pas besoin de qualifier explicitement les garanties financières comme contrats d'assurance.
- Dans certains cas, IPSAS 28 emploie une terminologie différente de celle d'IAS 32. Les exemples les plus significatifs de différences de terminologie sont « état de la performance financière » et « actif net/situation nette. » Les termes équivalents dans IAS 32 sont « état du résultat global » ou « compte de résultat » (s'il est présenté) et « capitaux propres. »
- IPSAS 28 ne fait pas de distinction entre « revenue » et « income » (« produits »). IAS 32 fait une distinction en accordant un sens plus large au terme « income » (résultat).
- IPSAS 28 comprend un complément au guide d'application permettant d'identifier les garanties financières qui sont en substance contractuelles.
- IPSAS 28 comprend un guide d'application supplémentaire permettant de déterminer quand les actifs et passifs résultant d'opérations génératrices de produits sans contrepartie directe sont des actifs financiers et des passifs financiers.
- Les principes d'IFRIC 2 *Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires* sont repris sous forme d'annexe dans IPSAS 28.
- Les dispositions transitoires d'IPSAS 28 sont différentes de celles d'IAS 32. Cette différence s'explique par le fait que les dispositions transitoires d'IPSAS 28 sont destinées aux entités qui soit appliquent la présente Norme pour la première fois soit appliquent la méthode de la comptabilité de l'exercice pour la première fois.

IPSAS 29 — INSTRUMENTS FINANCIERS : -COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

Remerciements

IPSAS 29 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 39, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*, de l'Interprétation 9 du Comité d'interprétation des normes internationales d'information financière (IFRIC 9) *Réexamen de dérivés incorporés*, et de l'Interprétation 16 du Comité d'interprétation des normes internationales d'information financière (IFRIC 16) *Couvertures d'un investissement net dans un établissement à l'étranger* publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Des extraits d'IAS 39, d'IFRIC 9 et d'IFRIC 16 sont reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC) avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Financial Reporting Standards - IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement à : IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E4 14HD, United Kingdom.

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 29 — INSTRUMENTS FINANCIERS : -COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* a été publiée en janvier 2010.

Depuis cette date, IPSAS 29 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 47, Produits (publiée en mai 2023)
- IPSAS 43, Contrats de location (publiée en janvier 2022)
- *COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur* (publié en novembre 2020)
- *Améliorations des IPSAS 2021* (publiées en octobre 2020)
- IPSAS 41, *Instruments financiers* (publiée en août 2018)
- IPSAS 40, *Regroupement d'entités du secteur public* (publiée en janvier 2017)
- IPSAS 39, *Avantages du personnel* (publiée en juillet 2016)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS 2015* (publiées en avril 2016)
- IPSAS 37, *Partenariats* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 35, *Etats financiers consolidés* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique* (publiée en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS 2011* (publiées en octobre 2011)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 29

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS octobre 2011
1	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
2	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017 IPSAS 39 Juillet 2016 IPSAS 32 octobre 2011 IPSAS 37 janvier 2015 IPSAS 35 janvier 2015

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
		IPSAS 41 Août 2018
3	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
4	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
5	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
6	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
7	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
8	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
9	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
10	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
11–79	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
80	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
88	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
89	Amendé	IPSAS 35 janvier 2015
98	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
99	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
101	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
102	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
107	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
108	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
109	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
111	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
112	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
113	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
114	Supprimé	IPSAS 33 janvier 2015
Titre précédent le paragraphe 113A	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
113A	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113B	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113C	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
Titre précédent le paragraphe 113D	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113D	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
Titre précédent le paragraphe 113E	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113E	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
Titre précédent le paragraphe 113F	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113F	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113G	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
Titre précédent le paragraphe 113H	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113H	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113I	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
Titre précédent le paragraphe 113J	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113J	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113K	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113L	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113M	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113N	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113O	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113P	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113Q	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113R	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
113S	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113T	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113U	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
Titres précédents les paragraphes 113V	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113V	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
Titre précédent le paragraphe 113W	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113W	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113X	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
Titre précédent le paragraphe 113Y	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113Y	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113Z	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
Titre précédent le paragraphe 113ZA	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113ZA	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113ZB	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
113ZC	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
115	Supprimé	IPSAS 33 janvier 2015
116	Supprimé	IPSAS 33 janvier 2015
117	Supprimé	IPSAS 33 janvier 2015
118	Supprimé	IPSAS 33 janvier 2015
119	Supprimé	IPSAS 33 janvier 2015
120	Supprimé	IPSAS 33 janvier 2015
121	Supprimé	IPSAS 33 janvier 2015
122	Supprimé	IPSAS 33 janvier 2015

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
123	Supprimé	IPSAS 33 janvier 2015
125A	Nouveau	IPSAS 32 octobre 2011 IPSAS 43 Janvier 2022
125B	Nouveau	IPSAS 33 janvier 2015
125C	Nouveau	IPSAS 37 janvier 2015 IPSAS 35 janvier 2015
125D	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
125E	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
125F	Nouveau	IPSAS 39 Juillet 2016
125G	Nouveau	IPSAS 40 Janvier 2017
125H	Amendé	COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur Novembre 2022
126	Amendé	IPSAS 33 janvier 2015
125I	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
125J	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
125K	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
125L	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
125M	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
AG35	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017
AG51	Amendé	IPSAS 35 janvier 2015
AG52	Amendé	IPSAS 35 janvier 2015
AG53	Amendé	IPSAS 35 janvier 2015
AG1–AG126	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
AG128	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
AG129	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
AG131	Amendé	IPSAS 40 Janvier 2017

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
AG134	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
AG156A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG157	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
AG161	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
B1–B7	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
C2	Amendé	IPSAS 37 Janvier 2015
A.1–G.2	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
BC21	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
BC22	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
BC23	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
BC24	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier2022
IE32–IE50	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018

IPSAS 29 — INSTRUMENTS FINANCIERS : -COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–8
Définitions	9–10
Dérivés incorporés	11–15
Comptabilisation et décomptabilisation	16–44
Comptabilisation initiale	16
Décomptabilisation d'actifs financiers	17–37
Transferts qui remplissent les conditions de décomptabilisation	26–30
Transferts qui ne remplissent pas les conditions de décomptabilisation	31
Implication continue dans des actifs transférés	32–37
Tous les transferts	38–39
Achat ou vente normalisés d'un actif financier	40
Décomptabilisation de passifs financiers	41–44
Évaluation	45–79
Évaluation initiale des actifs et des passifs financiers	45–46
Évaluation ultérieure des actifs financiers	47–48
Évaluation ultérieure des passifs financiers	49
Considérations relatives à la juste valeur	50–52
Reclassements	53–63
Profits et pertes	64–66
Dépréciation et irrécouvrabilité d'actifs financiers	67–79
Actifs financiers évalués au coût amorti	72–74
Actifs financiers évalués au coût	75
Actifs financiers disponibles à la vente	76–79
Couverture	80–113
Instruments de couverture	81–86
Instruments de couverture éligibles	81–82
Désignation d'instruments de couverture	83–86

Éléments couverts 87–94
Éléments éligibles 87–89
Désignation d'éléments financiers comme éléments couverts 90–91
Désignation d'éléments non financiers comme éléments couverts 92
Désignation de groupe d'éléments comme éléments couverts 93–94
Comptabilité de couverture..... 95–113
Couverture de juste valeur 99–105
Couverture de flux de trésorerie 106–112
Couverture de l'investissement net..... 113
Dispositions transitoires 114–123
Date d'entrée en vigueur 124–126
Annexe A : Guide d'application
Annexe B : Réexamen de dérivés incorporés
Annexe C : Couverture de l'investissement net dans un établissement à l'étranger
Annexe D : Amendements d'autres IPSAS
Base des conclusions
Guide de mise en œuvre
Exemples d'application
Comparaison avec IAS 39

La Norme comptable internationale du secteur public 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*, est énoncée dans les paragraphes 1à 126. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 29 devrait être lue dans le contexte de son objectif, de la base des conclusions et de la Préface aux normes comptables internationales du secteur public. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer les méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. [Supprimé]

Champ d'application (voir aussi paragraphes AG3 à AG9)

2. La présente Norme doit être appliquée par toutes les entités à tous les types d'instruments financiers, entrant dans le champ d'application d'IPSAS 41, *Instruments financiers* si et dans la mesure où :

(a) **IPSAS 41 permet d'appliquer les obligations de comptabilité de couverture de la présente Norme ; et**

(b) **l'instrument financier fait partie d'une relation de couverture éligible à la comptabilité de couverture selon la présente Norme.**

3-8. [Supprimé]

Définitions

9. Les termes qui sont définis dans IPSAS 28 et IPSAS 41 sont utilisés dans la présente Norme au sens qui leur est donné au paragraphe 9 d'IPSAS 28 et au paragraphe 9 d'IPSAS 41. IPSAS 28 et IPSAS 41 définissent les termes suivants :

- coût amorti d'un actif ou d'un passif financier ;
- décomptabilisation ;
- dérivé ;
- méthode du taux d'intérêt effectif ;
- taux d'intérêt effectif ;
- instrument de capitaux propres ;
- actif financier ;
- instruments financiers ;
- passif financier ;
- engagement ferme ;
- transaction prévue ;

et donne des indications sur l'application de ces définitions.

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

Définitions relatives à la comptabilité de couverture

Un instrument de couverture est un dérivé désigné ou (pour une couverture du seul risque de variation des taux de change) un actif ou passif financier désigné non dérivé dont on s'attend à ce que la juste valeur ou les flux de trésorerie compensent les variations de juste valeur ou de flux de trésorerie d'un élément couvert désigné (les paragraphes 81 à 86 et les paragraphes AG127 à AG130 de l'annexe A précisent la définition d'un instrument de couverture).

Un élément couvert est un actif, un passif, un engagement ferme, une transaction prévue hautement probable ou un investissement net dans un établissement à l'étranger qui (a) **expose l'entité à un risque de variation de juste valeur ou de variation de flux de trésorerie futurs et qui** (b) **est désigné comme étant couvert (les paragraphes 87 à 94 et AG131 à AG141 de l'annexe A développent la définition des éléments couverts).**

L'efficacité d'une couverture est le degré de compensation des variations de juste valeur ou de flux de trésorerie de l'élément couvert attribuables au risque couvert par des variations de la juste valeur ou des flux de trésorerie de l'instrument de couverture (voir paragraphes AG145 à AG156 de l'annexe A).

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.

Dérivés incorporés

11-79. [Supprimé]

Couverture

80. **Si une entité applique IPSAS 41 et n'a pas choisi comme méthode comptable de poursuivre l'application des obligations de comptabilité de couverture de la présente Norme (voir paragraphe 177 d'IPSAS 41), elle doit appliquer les dispositions relatives à la comptabilité de couverture des paragraphes 113 à 155 d'IPSAS 41. Toutefois, pour une couverture de la juste valeur de l'exposition au risque de taux d'intérêt d'une partie d'un portefeuille d'actifs financiers ou de passifs financiers, une entité peut, selon les dispositions du paragraphe 115 d'IPSAS 41, appliquer les dispositions relatives à la comptabilité de couverture de la présente Norme, plutôt que celles énoncées dans IPSAS 41. Dans ce cas, l'entité doit également appliquer les dispositions spécifiques relatives à la comptabilité de couverture de la juste valeur d'un portefeuille contre le risque de taux d'intérêt (voir paragraphes 91, 100 et AG157 à AG175).**

Instruments de couverture

Instruments éligibles

81. La présente Norme ne comporte aucune restriction quant aux circonstances dans lesquelles un dérivé peut être désigné comme un instrument de couverture, sous réserve que les conditions du paragraphe 98 soient remplies, excepté pour certaines options vendues (voir paragraphe AG127 de l'Annexe A). Toutefois, un actif financier non dérivé ou un passif financier non dérivé ne peuvent être désignés comme un instrument de couverture qu'au titre de la couverture du risque de change.

82. En matière de comptabilité de couverture, seuls les instruments faisant intervenir une partie extérieure à l'entité présentant les états financiers (c'est-à-dire extérieure à l'entité économique ou à l'entité concernée par les états financiers) peuvent être désignés comme des instruments de couverture. Les entités qui font partie d'une entité économique et les divisions d'une entité peuvent conclure des transactions de

couverture avec d'autres entités de l'entité économique ou avec d'autres divisions de l'entité, mais ces transactions internes à l'entité économique sont éliminées lors de la consolidation. Par conséquent, ces transactions de couverture ne remplissent pas les conditions requises pour la comptabilité de couverture dans les états financiers consolidés de l'entité économique. Elles peuvent toutefois remplir les conditions requises pour la comptabilité de couverture dans les états financiers individuels d'une entité de l'entité économique, à condition qu'elles fassent intervenir une partie extérieure à l'entité individuelle concernée par les états financiers.

Désignation d'instruments de couverture

83. Pour un instrument de couverture considéré dans son intégralité, il existe normalement une évaluation unique de la juste valeur, et les facteurs à l'origine des variations de juste valeur sont co-dépendants. Dès lors, lorsqu'une entité désigne une relation de couverture, elle désigne l'instrument de couverture dans son intégralité. Les seules exceptions admises sont :

(a) la séparation de la valeur intrinsèque et de la valeur temps d'un contrat d'option et la désignation comme instrument de couverture de la seule variation de valeur intrinsèque d'une option, en excluant la variation de sa valeur temps ; et

(b) la séparation de l'élément d'intérêt et du prix au comptant sur un contrat à terme de gré à gré.

Ces exceptions sont admises parce que la valeur intrinsèque de l'option et la prime sur le contrat à terme de gré à gré peuvent généralement être évaluées séparément. Une stratégie de couverture dynamique qui évalue à la fois la valeur intrinsèque et la valeur temps d'un contrat d'option peut remplir les conditions requises pour une comptabilité de couverture.

84. Une proportion de la totalité de l'instrument de couverture, par exemple 50 % du montant notionnel, peut être désignée comme étant l'instrument de couverture dans une relation de couverture. Toutefois, une relation de couverture ne peut être désignée pour une partie seulement de la durée de vie de l'instrument de couverture.

85. Un instrument de couverture donné peut être désigné comme instrument de couverture de plusieurs types de risques sous réserve (a) que les risques couverts puissent être clairement identifiés, (b) que l'efficacité de la couverture puisse être démontrée et (c) qu'il soit possible de s'assurer que l'instrument de couverture et les différentes positions de risques soient spécifiquement désignés.

86. Deux dérivés ou plus, ou encore des proportions de ceux-ci (ou bien, dans le cas de la couverture d'un risque de change, deux instruments non dérivés ou des pourcentages de ceux-ci, ou encore une combinaison d'instruments dérivés et non dérivés ou des proportions de ceux-ci), peuvent être considérés ensemble et désignés conjointement comme étant l'instrument de couverture, même lorsque le ou les risques découlant de certains instruments dérivés compensent ceux découlant d'autres. Toutefois, un tunnel (« collar ») de taux d'intérêt, ou un autre instrument dérivé combinant une option vendue et une option achetée, ne répondent pas aux conditions requises pour un instrument de couverture si ceux-ci se résument, en

réalité, à une option nette émise (pour laquelle une prime nette est encaissée). De même, deux ou plusieurs instruments (ou proportions d'instruments) ne peuvent être désignés comme instrument de couverture que si aucun d'entre eux n'est une option vendue ou une option vendue nette.

Éléments couverts

Éléments éligibles

87. Un élément couvert peut être un actif ou un passif comptabilisé, un engagement ferme non comptabilisé, une transaction prévue hautement probable, ou encore un investissement net dans un établissement à l'étranger. L'élément couvert peut être (a) un seul actif, passif, engagement ferme, une seule transaction prévue hautement probable ou un investissement net unique dans un établissement à l'étranger, (b) un groupe d'actifs, de passifs, d'engagements fermes, de transactions hautement probables ou d'investissements nets dans des établissements à l'étranger présentant des caractéristiques de risque similaires, ou (c) dans le cas d'une couverture du seul risque de taux d'intérêt d'un portefeuille, une part du portefeuille d'actifs financiers ou de passifs financiers soumis à ce même risque ainsi couvert.

88. [Supprimé]

89. En matière de comptabilité de couverture, seuls les actifs, passifs, engagements fermes ou transactions prévues hautement probables qui impliquent une partie extérieure à l'entité peuvent être désignés comme des éléments couverts. Il s'ensuit que la comptabilité de couverture ne peut être appliquée aux transactions entre entités de la même entité économique que dans les états financiers individuels de ces entités et non dans les états financiers consolidés de l'entité économique, sauf dans le cas des états financiers consolidés d'une entité d'investissement, telle que définie dans IPSAS 35, où les transactions entre celle-ci et ses entités controlées sont évaulées à la juste valeur par le biais du résultat et ne seront pas éliminées dans les états financiers consolidés. À titre d'exception, le risque de change sur un élément monétaire interne à l'entité économique (par exemple, un montant à payer ou à recevoir entre deux entités contrôlées) peut être qualifié d'élément couvert dans les états financiers consolidés s'il entraîne une exposition à des profits ou pertes de change qui ne sont pas intégralement éliminés lors de la consolidation selon IPSAS 4 *Effets des variations des cours des monnaies* étrangères. Selon IPSAS 4, les profits et pertes de change sur des éléments monétaires internes à l'entité économique ne sont pas intégralement éliminés lors de la consolidation lorsque l'élément monétaire concerne une opération entre deux entités de l'entité économique ayant des monnaies fonctionnelles différentes. En outre, le risque de change d'une transaction prévue et hautement probable interne à l'entité économique peut remplir les conditions d'un élément couvert dans des états financiers consolidés à condition que la transaction soit libellée dans une devise autre que la devise fonctionnelle de l'entité qui conclut la transaction et que le risque de change affecte le résultat consolidé.

Désignation d'éléments financiers comme éléments couverts

90. Si l'élément couvert est un actif financier ou un passif financier, il peut être couvert quant aux risques associés pour une partie seulement de ses flux de trésorerie ou de sa juste valeur (comme un ou plusieurs flux de trésorerie contractuels définis ou des portions de ceux-ci ou un pourcentage de la juste valeur), pour autant que l'efficacité puisse être évaluée. Par exemple, une portion séparément identifiable et évaluable de l'exposition au risque de taux d'intérêt d'un actif ou d'un passif portant intérêts peut être désignée comme étant le risque couvert (par exemple, un taux d'intérêt sans risque ou la composante de taux d'intérêt de référence de l'exposition totale au risque de taux d'intérêt d'un instrument financier couvert).

91. Dans une couverture de la juste valeur d'un portefeuille d'actifs financiers ou de passifs financiers (et uniquement dans le cas d'une telle couverture) au titre de l'exposition au risque de taux d'intérêt, la partie couverte peut être désignée en termes de montants d'une monnaie étrangère (par exemple un montant en dollars, en euros, en livres sterling ou en rand) plutôt que comme des actifs (ou des passifs) individuels. Bien que le portefeuille, à des fins de gestion de risques, puisse comprendre des actifs et des passifs, le montant désigné est un montant d'actifs ou un montant de passifs. La désignation d'un montant net comprenant des actifs et des passifs n'est pas autorisée. L'entité peut couvrir une partie du risque de taux d'intérêt associé à ce montant désigné. Par exemple, dans le cas de la couverture d'un portefeuille contenant des actifs susceptibles de remboursement anticipé, l'entité peut couvrir la variation de juste valeur attribuable à un changement du taux d'intérêt couvert sur la base des dates attendues de refixation des prix plutôt que des dates contractuelles. Lorsque la partie couverte est fondée sur des dates attendues de refixation du prix, l'effet des fluctuations du taux d'intérêt couvert à ces dates de refixation du prix attendues doit être inclus dans la détermination de la variation de la juste valeur du poste couvert. En conséquence, si un portefeuille qui contient des postes susceptibles de remboursement anticipé est couvert par un instrument dérivé non susceptible de remboursement anticipé, une inefficience survient en cas de révision des dates attendues de remboursement anticipé des éléments des portefeuilles couverts, ou en cas d'écart entre les dates de remboursement anticipé réelles et attendues.

Désignation d'éléments non financiers comme éléments couverts

92. **Si l'élément couvert est un actif non financier ou un passif non financier, il doit être désigné en tant qu'élément couvert soit** (a) **pour les risques de change, soit** (b) **dans son intégralité pour tous les risques en raison de la difficulté d'isoler et d'évaluer la partie appropriée des variations des flux de trésorerie ou des variations de juste valeur attribuable aux risques spécifiques autres que les risques de change.**

Désignation de groupes d'éléments comme éléments couverts

93. Des actifs ou des passifs similaires ne doivent être agrégés et couverts en tant que groupe que si les différents actifs ou passifs composant le groupe ont la même exposition aux risques désignée comme étant couverte. De plus, la variation de la

juste valeur attribuable au risque couvert pour chaque élément individuel du groupe doit être à peu près proportionnelle à la variation globale de juste valeur attribuable au risque couvert sur ce groupe.

94. Étant donné qu'une entité apprécie l'efficacité de la couverture en comparant la variation de la juste valeur ou des flux de trésorerie d'un instrument de couverture (ou d'un groupe d'instruments de couverture similaires) et d'un élément couvert (ou un groupe d'éléments couverts similaires), la comparaison d'un instrument de couverture à une position nette globale (par exemple au montant net de tous les actifs et passifs à taux fixe assortis d'échéances similaires) plutôt qu'à un élément couvert spécifique ne répond pas aux conditions requises pour la comptabilité de couverture.

Comptabilité de couverture

95. La comptabilité de couverture comptabilise les effets de compensation sur le résultat des variations de justes valeurs de l'instrument de couverture et de l'élément couvert.

96. **Il existe trois types de relations de couverture :**

(a) **la couverture de juste valeur : une couverture de l'exposition aux variations de la juste valeur d'un actif ou d'un passif comptabilisé ou d'un engagement ferme non comptabilisé, ou encore d'une partie identifiée de cet actif, de ce passif ou de cet engagement ferme, qui est attribuable à un risque particulier et qui peut affecter le résultat ;**

(b) **la couverture de flux de trésorerie : une couverture de l'exposition aux variations de flux de trésorerie qui** (i) **est attribuable à un risque particulier associé à un actif ou à un passif comptabilisé (par exemple, à tout ou partie des paiements d'intérêt futurs sur une dette à taux variable) ou à une transaction prévue hautement probable et** (ii) **pourrait affecter le résultat ;**

(c) **la couverture d'un investissement net dans un établissement à l'étranger, tel que défini dans IPSAS 4.**

97. Une couverture du risque de change d'un engagement ferme peut être comptabilisée comme une couverture de juste valeur ou une couverture de flux de trésorerie.

98. **Une relation de couverture remplit les conditions requises pour l'application de la comptabilité de couverture selon les paragraphes 99 à 113 si, et seulement si, toutes les conditions suivantes sont réunies :**

(a) À l'origine de la couverture, il existe une désignation et une documentation formalisées décrivant la relation de couverture ainsi que l'objectif de l'entité en matière de gestion des risques et de stratégie de couverture. Cette documentation doit comprendre l'identification de l'instrument de couverture, la transaction ou l'élément couvert, la nature du risque couvert et la manière dont l'entité évaluera l'efficacité de l'instrument de couverture à compenser l'exposition aux variations de juste valeur ou de flux de trésorerie de l'élément couvert attribuables au risque couvert.

(b) **L'on s'attend à ce que la couverture soit hautement efficace (voir paragraphes AG145 à AG156 de l'annexe A) dans la compensation des**

variations de la juste valeur ou des flux de trésorerie attribuables au risque couvert, en accord avec la stratégie de gestion des risques décrite à l'origine pour cette relation de couverture particulière.

(c) **Pour les couvertures de flux de trésorerie, une transaction prévue qui fait l'objet de la couverture doit être hautement probable et doit comporter une exposition aux variations de flux de trésorerie qui pourrait in fine affecter le résultat.**

(d) **L'efficacité de la couverture peut être mesurée de façon fiable, c'est-à-dire que la juste valeur ou les flux de trésorerie de l'élément couvert attribuables au risque couvert et la juste valeur de l'instrument de couverture peuvent être mesurés de façon fiable.**

(e) **La couverture est évaluée de façon continue et déterminée comme ayant été effectivement hautement efficace durant toutes les périodes comptables couvertes par les états financiers pour lesquels la couverture a été désignée.**

Couvertures de la juste valeur

99. **Si une couverture de juste valeur satisfait aux conditions du paragraphe 98 durant la période, elle doit être comptabilisée comme suit :**

(a) **le profit ou la perte résultant de la réévaluation de l'instrument de couverture à la juste valeur (pour un instrument de couverture dérivé) ou la composante en monnaie étrangère de sa valeur comptable évaluée selon IPSAS 4 (pour un instrument de couverture non dérivé) doit être comptabilisé en résultat ; et**

(b) **le profit ou la perte sur l'élément couvert attribuable au risque couvert doit être porté en ajustement de la valeur comptable de l'élément couvert et être comptabilisé en résultat. Cette disposition s'applique si l'élément couvert est par ailleurs évalué au coût. Si l'élément couvert est un actif financier disponible évalué à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette selon les dispositions du paragraphe 41 d'IPSAS 41, la disposition relative à la comptabilisation en résultat du profit ou perte attribuable au risque couvert s'applique.**

100. Pour une couverture de la juste valeur de l'exposition au risque de taux d'intérêt d'une partie d'un portefeuille d'actifs financiers ou de passifs financiers (et uniquement dans le cas d'une telle couverture), la condition énoncée au paragraphe 99 (b) peut être remplie en présentant le profit ou la perte attribuable à l'élément couvert :

(a) comme un poste distinct au sein des actifs, pour les périodes de refixation du prix pendant lesquelles l'élément couvert est un actif ; ou

(b) comme un poste distinct au sein des passifs, pour les périodes de refixation du prix pendant lesquelles l'élément couvert est un passif.

Les postes distincts visés aux points (a) et (b) ci-dessus doivent être présentés parmi les actifs financiers ou parmi les passifs financiers. Les montants inclus dans ces

postes distincts doivent être supprimés de l'état de la situation financière lorsque les actifs ou les passifs auxquels ils se rapportent sont décomptabilisés.

101. Si seuls des risques particuliers attribuables à un élément couvert sont couverts, les variations comptabilisées de la juste valeur de l'élément couvert non liées au risque couvert sont comptabilisées comme indiqué au paragraphe 101 d'IPSAS 41.

102. **Une entité doit cesser, à titre prospectif, de pratiquer la comptabilité de couverture énoncée au paragraphe 99 si :**

(a) **l'instrument de couverture arrive à maturité ou est vendu, résilié ou exercé. En outre, à cet effet, il n'y a ni expiration ni résiliation de l'instrument de couverture si :**

(i) **en conséquence de l'application de textes légaux ou réglementaires ou de l'entrée en vigueur de tels textes, les parties à l'instrument de couverture conviennent du remplacement de leur contrepartie d'origine par une ou plusieurs contreparties de compensation, celles-ci devenant la nouvelle contrepartie de chacune des parties. À cet effet, une contrepartie de compensation est une contrepartie centrale (parfois appelée « organisme de compensation » ou « chambre de compensation »), ou une ou des entités, par exemple un membre compensateur d'un organisme de compensation ou le client d'un tel membre compensateur, agissant comme contrepartie pour mettre à effet la compensation par une contrepartie centrale. Toutefois, lorsque les parties à l'instrument de couverture remplacent leurs contreparties d'origine par des contreparties différentes, le présent paragraphe s'applique uniquement si chacune de ces parties fait exécuter la compensation par la même contrepartie centrale.**

(ii) **les modifications, s'il y a lieu, apportées à l'instrument de couverture se limitent à celles qui sont nécessaires pour mettre à effet le remplacement de la contrepartie. Il s'agit uniquement de modifications cohérentes avec les conditions qui seraient attendues si la compensation de l'instrument de couverture s'était originellement faite avec la contrepartie de compensation. Ces modifications comprennent celles portant sur les exigences en matière de garantie, les droits d'opérer compensation des soldes débiteurs et créditeurs, et les frais imposés.**

(b) **la couverture ne satisfait plus aux critères de comptabilité de couverture du paragraphe 98 ; ou**

(c) **l'entité annule la désignation.**

103. **Tout ajustement, issu de l'application du paragraphe 99** (b)**, de la valeur comptable d'un instrument financier couvert pour lequel la méthode du taux d'intérêt effectif est utilisée (ou, dans le cas d'une couverture du risque de taux d'intérêt d'un portefeuille, des postes distincts de l'état de la situation financière décrits au paragraphe 100) doit être amorti en résultat. L'amortissement peut démarrer dès qu'un ajustement existe et doit commencer au plus tard lorsque**

l'élément couvert cesse d'être ajusté des variations de sa juste valeur attribuables au risque couvert. L'ajustement est fondé sur un taux d'intérêt effectif recalculé à la date à laquelle l'amortissement commence. Si toutefois, dans le cas d'une couverture de la juste valeur d'un portefeuille d'actifs financiers ou de passifs financiers (et uniquement dans le cas d'une telle couverture) au titre de l'exposition au risque de taux d'intérêt, l'amortissement fondé sur un taux d'intérêt effectif recalculé n'est pas praticable, l'ajustement sera amorti en appliquant le mode linéaire. L'ajustement doit être intégralement amorti à l'échéance de l'instrument financier ou, dans le cas d'une couverture du risque de taux d'intérêt d'un portefeuille, à l'expiration de la période de refixation de prix correspondante.

104. Lorsqu'un engagement ferme non comptabilisé est désigné comme un élément couvert, la variation cumulée ultérieure de la juste valeur de l'engagement ferme attribuable au risque couvert est comptabilisée comme un actif ou un passif, le profit ou la perte correspondant étant comptabilisé en résultat (voir paragraphe 99 (b)). Les variations de la juste valeur de l'instrument de couverture sont également comptabilisées en résultat.

105. Lorsqu'une entité prend l'engagement ferme d'acquérir un actif ou d'assumer un passif qui est un élément couvert dans le cadre d'une couverture de juste valeur, la valeur comptable initiale de l'actif ou du passif résultant de la réalisation par l'entité de son engagement ferme est ajustée de façon à inclure la variation cumulée de la juste valeur de l'engagement ferme attribuable au risque couvert qui était comptabilisé dans l'état de la situation financière.

Couvertures de flux de trésorerie

106. **Si une couverture de flux de trésorerie satisfait aux conditions du paragraphe 98 durant la période, elle doit être comptabilisée comme suit :**

(a) **la partie du profit ou de la perte sur l'instrument de couverture qui est considéré constituer une couverture efficace (voir paragraphe 98) doit être comptabilisée directement en actif net/situation nette dans l'état des variations de l'actif net/situation nette ; et**

(b) **la partie inefficace du profit ou de la perte sur l'instrument de couverture doit être comptabilisée en résultat.**

107. Plus spécifiquement, une couverture de flux de trésorerie est comptabilisée comme suit :

(a) la composante distincte de l'actif net/situation nette associée à l'élément couvert est ajustée au plus faible (en valeur absolue) des montants suivants :

(i) le profit ou la perte cumulé dégagé sur l'instrument de couverture depuis le commencement de la couverture, et

(ii) la variation cumulée de la juste valeur (valeur actualisée) des flux de trésorerie futurs attendue sur l'élément couvert depuis le commencement de la couverture ;

(b) tout profit ou perte résiduel sur l'instrument de couverture ou sa composante désignée (qui n'est pas une couverture efficace) est comptabilisé en résultat ; et

(c) si la stratégie de gestion des risques établie par écrit par l'entité pour une relation de couverture donnée exclut de l'évaluation de l'efficacité de la couverture une composante particulière du profit ou de la perte sur l'instrument de couverture ou des flux de trésorerie y afférents (voir paragraphes 83, 84 et 98 (a)), cette composante exclue du profit ou de la perte est comptabilisée selon le paragraphe 101 d'IPSAS 41.

108. **Si la couverture d'une transaction prévue conduit à comptabiliser ultérieurement un actif financier ou un passif financier, les profits ou pertes associés qui ont été comptabilisés directement en actif net/situation nette selon le paragraphe 106 doivent être reclassés en résultat, en tant qu'ajustement de reclassement dans la ou les mêmes périodes que celles au cours desquelles les flux de trésorerie prévus couverts affectent le résultat (par exemple, au cours des périodes de comptabilisation du produit ou de la charge d'intérêts). Toutefois, si l'entité s'attend à ce que tout ou partie d'une perte comptabilisée en actif net/situation nette ne soit pas recouvré au cours d'une ou de plusieurs périodes futures, elle doit reclasser en résultat en tant qu'ajustement de reclassement le montant qu'elle s'attend à ne pas recouvrer.**

109. **Si une couverture d'une transaction prévue conduit à comptabiliser un actif non financier ou un passif non financier, ou si une transaction prévue portant sur un actif ou un passif non financier devient un engagement ferme auquel est appliqué une comptabilité de couverture de juste valeur, l'entité doit alors adopter les dispositions des points** (a) **ou** (b) **ci-dessous :**

(a) **Elle reclasse les profits ou pertes associés comptabilisés directement en actif net/situation nette selon le paragraphe 106 en résultat en tant qu'ajustement de reclassement dans la ou les mêmes périodes que celles au cours desquelles l'actif acquis ou le passif assumé affecte le résultat (par exemple au cours des périodes de comptabilisation de la charge d'amortissement ou du coût des ventes). Toutefois, si l'entité s'attend à ce que tout ou partie d'une perte comptabilisée directement en actif net/situation nette ne sera pas recouvré au cours d'une ou plusieurs périodes futures, elle doit reclasser en résultat en tant qu'ajustement de reclassement le montant qu'elle s'attend à ne pas recouvrer.**

(b) **Elle sort les profits et pertes associés comptabilisés directement en actif net/situation nette selon le paragraphe 106, et les inclut dans le coût initial ou dans toute autre valeur comptable de l'actif ou du passif.**

110. **Une entité doit adopter comme méthode comptable les dispositions des points** (a) **ou** (b) **du paragraphe 109 et doit les appliquer de manière cohérente à l'ensemble des couvertures auxquelles se rapporte le paragraphe 109.**

111. **Pour les couvertures de flux de trésorerie autres que celles visées par les paragraphes 108 et 109, les montants qui avaient été comptabilisés directement en actif net/situation nette doivent être reclassés en résultat en tant qu'ajustement de reclassement dans la ou les mêmes périodes que celles au cours desquelles les flux de trésorerie prévus couverts affectent le résultat (par exemple, lorsqu'une vente prévue se réalise).**

112. **Une entité doit cesser, à titre prospectif, de pratiquer la comptabilité de couverture énoncée aux paragraphes 106 à 111 dans chacune des circonstances suivantes :**

(a) **l'instrument de couverture arrive à maturité ou est vendu, résilié ou exercé. Dans ce cas, le profit ou la perte cumulé dégagé sur l'instrument de couverture qui a été comptabilisé directement en actif net/situation nette depuis la période au cours de laquelle la couverture était efficace (voir paragraphe 106** (a)**) doit être maintenu séparément en actif net/situation nette jusqu'à la réalisation de la transaction prévue. Lorsque la transaction se produit, les paragraphes 108, 109 ou 111 s'appliquent. Aux fins du présent sous-paragraphe, le remplacement d'un instrument de couverture ou son renouvellement par un autre instrument de couverture ne constitue pas une expiration ni une résiliation si ce remplacement ou ce renouvellement s'inscrit dans la stratégie de couverture dûment documentée de l'entité. De plus, aux fins du présent sous-paragraphe, il n'y a ni » expiration ni résiliation de l'instrument de couverture si :**

(i) **en conséquence de lois, réglementations ou de l'introduction de lois ou réglementations, les parties à l'instrument de couverture conviennent qu'une ou plusieurs contreparties de compensation remplacent leur contrepartie d'origine pour devenir la nouvelle contrepartie de chacune des parties. À cet effet, une contrepartie de compensation est une contrepartie centrale (parfois appelée « organisme de compensation » ou « chambre de compensation »), ou une ou des entités, par exemple un membre compensateur d'un organisme de compensation ou le client d'un tel membre compensateur, agissant comme contrepartie pour mettre à effet la compensation par une contrepartie centrale. Toutefois, lorsque les parties à l'instrument de couverture remplacent leurs contreparties d'origine par des contreparties différentes, le présent paragraphe s'applique uniquement si chacune de ces parties fait exécuter la compensation par la même contrepartie centrale.**

(ii) **les modifications, s'il y a lieu, apportées à l'instrument de couverture se limitent à celles qui sont nécessaires pour mettre à effet le remplacement de la contrepartie. Il s'agit uniquement de modifications cohérentes avec les conditions qui seraient attendues si la compensation de l'instrument de couverture s'était originellement faite avec la contrepartie de compensation. Ces modifications comprennent celles portant sur les exigences en matière de garantie,**

les droits d'opérer compensation des soldes débiteurs et créditeurs, et les frais imposés.

(b) **la couverture ne satisfait plus aux critères de comptabilité de couverture du paragraphe 98. Dans ce cas, le profit ou la perte cumulé dégagé sur l'instrument de couverture qui a été comptabilisé directement en actif net/situation nette depuis la période au cours de laquelle la couverture était efficace (voir paragraphe 106** (a)**) doit être maintenu séparément en actif net/situation nette jusqu'à la réalisation de la transaction prévue. Lorsque la transaction se produit, les paragraphes 108, 109 ou 111 s'appliquent ;**

(c) **l'entité s'attend à ce que la transaction prévue ne se réalise pas, auquel cas tout profit ou perte cumulé dégagé sur l'instrument de couverture qui a été comptabilisé directement en actif net/situation nette à compter de la période au cours de laquelle la couverture était efficace (voir paragraphe 106** (a)**) doit être comptabilisé en résultat en tant qu'ajustement de reclassement. L'entité peut toujours s'attendre à la réalisation d'une transaction prévue quand bien même elle a cessé d'être hautement probable (voir paragraphe 98** (c)**) ;**

(d) **l'entité annule la désignation. Pour les opérations de couverture d'une transaction prévue, le profit ou la perte cumulé dégagé sur l'instrument de couverture qui a été comptabilisé directement en actif net/situation nette depuis la période au cours de laquelle la couverture était efficace (voir paragraphe 106** (a)**) doit être maintenu séparément en actif net/situation nette jusqu'à la réalisation de la transaction prévue ou jusqu'à ce que l'entité cesse de s'attendre à ce qu'elle soit réalisée. Lorsque la transaction se produit, les paragraphes 108, 109 ou 111 s'appliquent. Si l'entité ne s'attend plus à ce que la transaction se réalise, le profit ou la perte cumulé qui avait été comptabilisé directement en actif net/situation nette doit être comptabilisé en résultat en tant qu'ajustement de reclassement.**

Couvertures d'un investissement net

113. **Les couvertures d'un investissement net dans un établissement à l'étranger, y compris la couverture d'un élément monétaire comptabilisé comme faisant partie de l'investissement net (voir IPSAS 4) doivent être comptabilisées de la même manière que les couvertures de flux de trésorerie :**

(a) **la partie du profit ou de la perte sur l'instrument de couverture qui est considéré constituer une couverture efficace (voir paragraphe 98) doit être comptabilisée directement en actif net/situation nette dans l'état des variations de l'actif net/situation nette (voir IPSAS 1) ; et**

(b) **la partie inefficace doit être comptabilisée en résultat.**

Le profit ou la perte sur l'instrument de couverture lié à la partie efficace de la couverture qui a été comptabilisé directement en actif net/situation nette doit être comptabilisé en résultat en tant qu'ajustement de reclassement selon les paragraphes 56 à 57 d'IPSAS 4 lors de la sortie totale ou partielle de l'établissement à l'étranger.

Exceptions temporaires à l'application d'exigences spécifiques en matière de comptabilité de couverture

113A. Une entité doit appliquer les paragraphes 113D à 113N et 125I à l'ensemble des relations de couverture directement affectées par la réforme des taux d'intérêt de référence. Ces paragraphes s'appliquent uniquement à de telles relations de couverture. Une relation de couverture est directement affectée par la réforme des taux d'intérêt de référence uniquement si cette réforme entraîne des incertitudes concernant :

(a) le taux d'intérêt de référence (spécifié contractuellement ou non) désigné comme risque couvert ; ou

(b) l'échéancement ou le montant des flux de trésorerie de l'élément couvert ou de l'instrument de couverture qui sont fondés sur un taux d'intérêt de référence.

113B. En vue de l'application des paragraphes 113D à 113N, le terme « réforme des taux d'intérêt de référence », s'entend comme une réforme à l'échelle du marché d'un taux d'intérêt de référence, y compris le remplacement d'un taux d'intérêt de référence par un taux de référence alternatif, tel qu'un taux issu des recommandations du rapport de la Financial Stability Board, publié en juillet 2014, intitulé Reforming Major Interest Rate Benchmark[2].

113C. Les paragraphes 113D à 113N précisent les exceptions qui s'appliquent uniquement aux conditions spécifiées dans ces paragraphes. Une entité doit continuer d'appliquer toutes les autres dispositions relatives à la comptabilité des relations de couverture directement affectées par la réforme des taux d'intérêt de référence.

Condition de la « haute probabilité » concernant la couverture de flux de trésorerie

113D. En vue de l'application de la condition spécifiée au paragraphe 98(c) relative au fait qu'une transaction future prévue doit être hautement probable, une entité doit estimer que le taux d'intérêt de référence sur lequel sont fondés les flux de trésorerie couverts (spécifié contractuellement ou non) n'est pas altéré par suite de la réforme des taux d'intérêt de référence.

Reclassement du résultat cumulé comptabilisé en actif net/situation nette

113E. En vue de l'application de la condition spécifiée au paragraphe 112(c) afin de déterminer si la transaction future prévue ne se réalisera plus, une entité doit estimer que le taux d'intérêt de référence sur lequel sont fondés associé les flux de trésorerie couverts (spécifié contractuellement ou non) n'est pas altéré par suite de la réforme des taux d'intérêt de référence.

Évaluation de l'efficacité

113F. En vue de l'application des conditions spécifiées aux paragraphes 98(b) et

[2] Le rapport intitulé « Réformer les indices de référence des taux d'intérêt majeurs » est disponible sur http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

AG145(a), une entité doit estimer que le taux d'intérêt de référence sur lequel sont fondés les flux de trésorerie couverts ou le risque couvert (spécifié ou non contractuellement), ou que le taux d'intérêt de référence sur lequel sont fondés les flux de trésorerie des instruments de couverture n'est pas altéré par suite de la réforme des taux d'intérêt de référence.

113G. En vue de l'application de la condition spécifiée au paragraphe 98(e), une entité n'est pas tenue de mettre un terme à une relation de couverture dans le cas où les résultats réels de la couverture ne remplissent pas les conditions spécifiées au paragraphe AG145(b). Afin d'écarter toute incertitude, une entité doit appliquer les conditions spécifiées au paragraphe 98, et notamment une évaluation prospective selon le paragraphe 98(b), afin de déterminer s'il doit être mis un terme à la relation de couverture.

Désignation d'éléments financiers comme éléments couverts

113H. Sauf si le paragraphe 113I s'applique, une entité doit appliquer, pour la couverture de la partie du risque de taux d'intérêt non spécifiée contractuellement, les conditions spécifiées aux paragraphes 90 et AG139 — selon lesquelles cette partie désignée est identifiable séparément — uniquement au commencement de la relation de couverture.

113I. Lorsqu'une entité, conformément à sa documentation d'une relation de couverture, rétablit (c'est-à-dire qu'elle interrompt puis remet en place) régulièrement une relation de couverture en raison du changement fréquent à la fois de l'instrument de couverture et de l'élément couvert (ce qui veut dire que l'entité utilise un processus dynamique dans lequel les éléments couverts et les instruments de couverture des risques ne sont jamais longtemps les mêmes), elle doit appliquer les conditions spécifiées aux paragraphes 90 et AG 139 — selon lesquelles la partie désignée est séparément identifiable — uniquement lorsqu'elle désigne au départ un élément couvert par la relation de couverture en question. Un élément couvert ayant été évalué lors de sa désignation initiale dans la relation de couverture, au commencement de la couverture ou postérieurement, ne sera pas réévalué par suite d'une redésignation dans la même relation de couverture.

Fin d'application

113J. Une entité doit cesser d'appliquer, à titre prospectif, le paragraphe 113D à un élément couvert à la première des dates suivantes :

(a) lorsque l'incertitude créée par la réforme des taux d'intérêt de référence est levée quant à l'échéancement et au montant du taux d'intérêt de référence sur lequel sont fondés les flux de trésorerie de l'élément couvert ; ou

(b) lorsqu'il est mis un terme à la relation de couverture dont fait partie l'élément couvert.

113K. Une entité doit cesser d'appliquer, à titre prospectif, le paragraphe 113E à la première des dates suivantes :

(a) lorsque l'incertitude créée par la réforme des taux d'intérêt de référence est levée quant à l'échéancement et au montant du taux d'intérêt de référence

sur lequel sont fondés les futurs flux de trésorerie de l'élément couvert ; ou

(b) lorsque l'ensemble des profits ou pertes cumulés comptabilisés dans l'actif net/situation nette relatifs à la relation de couverture à laquelle il a été mis un terme a été reclassifié en déficit ou surplus.

113L. Une entité doit cesser d'appliquer, à titre prospectif, le paragraphe 113F :

(a) à un élément couvert, lorsque l'incertitude créée par la réforme des taux d'intérêt de référence est levée quant au risque couvert ou quant à l'échéancement et au montant du taux d'intérêt de référence sur lequel sont fondés les flux de trésorerie de l'élément couvert ; et

(b) à un instrument de couverture, lorsque l'incertitude créée par la réforme des taux d'intérêt de référence est levée quant à l'échéancement et au montant du taux d'intérêt de référence sur lequel sont fondés les flux de trésorerie de l'instrument de couverture.

S'il est mis un terme à la relation de couverture dont font partie l'élément couvert et l'instrument de couverture à une date antérieure à celle spécifiée au paragraphe 113L(a) ou celle spécifiée au paragraphe 113L(b), l'entité doit cesser d'appliquer, à titre prospectif, le paragraphe 113F à la relation de couverture concernée à la date d'interruption de la relation en question.

113M. Une entité doit cesser d'appliquer, à titre prospectif, le paragraphe 113G à une relation de couverture à la première des dates suivantes :

(a) lorsque l'incertitude créée par la réforme des taux d'intérêt de référence est levée quant au risque couvert et quant à l'échéancement et au montant du taux d'intérêt de référence sur lequel sont fondés les flux de trésorerie de l'élément couvert et de l'instrument de couverture ; et

(b) lorsqu'il est mis un terme à la relation de couverture à laquelle s'applique l'exception.

113N. Lorsque qu'un ensemble d'éléments est désigné comme l'élément couvert, ou qu'une combinaison d'instruments financiers est désignée comme l'instrument de couverture, une entité doit cesser d'appliquer, à titre prospectif, les paragraphes 113D à 113G à un élément ou à un instrument financier individuel, conformément aux paragraphes 113J, 113K, 113L ou 113M, selon le cas, lorsque l'incertitude créée par la réforme des taux d'intérêt de référence est levée quant à l'élément couvert ou à l'échéancement et au montant du taux d'intérêt de référence sur lequel sont fondés les flux de trésorerie de l'item ou de l'instrument financier concerné.

113O. Une entité doit cesser d'appliquer, à titre prospectif, les paragraphes 113H et 113I à la première des dates suivantes :

(a) lorsque les changements imposés par la réforme des taux d'intérêt de référence sont apportés à la portion de risque non spécifiée contractuellement en application du paragraphe 113P ; ou

(b) lorsqu'il est mis un terme à la relation de couverture dans laquelle est désignée la composante de risque non spécifiée contractuellement.

Exceptions temporaires supplémentaires découlant de la réforme des taux d'intérêt de référence

Comptabilité de couverture

113P. Lorsque (et à mesure que) les conditions spécifiées aux paragraphes 113D à 113I cessent de s'appliquer à une relation de couverture (voir paragraphes 113J à 113O), une entité doit modifier la désignation formelle de la relation de couverture concernée, tel qu'elle avait été documentée, pour tenir compte des changements requis par la réforme des taux d'intérêt de référence, c'est-à-dire pour des changements conformes aux dispositions des paragraphes AG20B à AG20D. En pareille situation, l'entité ne doit modifier la désignation de couverture que pour apporter l'un ou plusieurs des changements suivants :

(a) désigner un taux de référence alternatif (spécifié contractuellement ou non) comme risque couvert ;

(b) modifier la description de l'élément couvert, y compris celle de la partie des flux de trésorerie ou de la juste valeur désignée comme couverte ;

(c) modifier la description de l'instrument de couverture ; ou

(d) modifier la description de la méthode d'évaluation de l'efficacité de la couverture ;

113Q. L'entité doit également appliquer la disposition énoncée au paragraphe 113P(c) si les trois conditions ci-dessous sont réunies :

(a) l'entité apporte un changement requis par la réforme des taux d'intérêt de référence en recourant à une autre méthode qu'un changement de la base de détermination des flux de trésorerie contractuels de l'instrument de couverture (selon le paragraphe AG20B) ;

(b) l'instrument de couverture initial n'est pas décomptabilisé ; et

(c) la méthode choisie est économiquement équivalente au changement de la base de détermination des flux de trésorerie contractuels de l'instrument de couverture initial (selon les paragraphes AG20C et AG20D).

113R. Les dispositions des paragraphes 113D à 113I pourraient cesser de s'appliquer à des moments différents. Par conséquent, pour l'application du paragraphe 113P, une entité pourrait être tenue de modifier la désignation formelle de ses différentes relations de couverture à des moments différents, ou d'une même relation de couverture plus d'une fois. Si et seulement si un tel changement est apporté à la désignation de la couverture, l'entité doit appliquer les paragraphes 113V à 113ZB, selon le cas. Elle doit aussi comptabiliser les variations de la juste valeur de l'élément couvert ou de l'instrument de couverture selon le paragraphe 99 (dans le cas d'une couverture de juste valeur) ou 107 (dans le cas d'une couverture de flux de trésorerie)

113S. Une entité doit apporter la modification exigée par le paragraphe 113P à la relation de couverture avant la clôture de la période de présentation de l'information financière au cours de laquelle un changement requis par la réforme des taux d'intérêt de référence est apporté au risque couvert, à l'élément couvert ou à l'instrument de couverture. Il convient de préciser qu'une telle modification de la désignation formelle d'une relation de couverture ne constitue ni la cessation de cette relation ni la désignation d'une nouvelle relation.

113T. Si des changements, en plus de ceux requis par la réforme des taux d'intérêt de référence, sont apportés à l'actif financier ou au passif financier désignés dans une relation de couverture (comme décrit aux paragraphes AG20B à AG20D) ou à la désignation de la relation de couverture (comme exigé par le paragraphe 113P), une entité doit d'abord appliquer les dispositions pertinentes de la présente Norme pour déterminer si ces changements donnent lieu à la cessation de la comptabilité de couverture. S'ils ne donnent pas lieu à la cessation de la comptabilité de couverture, l'entité doit modifier la désignation formelle de la relation de couverture selon les indications du paragraphe 113P.

113U. Les paragraphes 113V et 113ZC prévoient des exceptions qui portent uniquement sur les dispositions énoncées dans ces paragraphes. Une entité doit appliquer aux relations de couverture directement touchées par la réforme des taux d'intérêt de référence toutes les autres dispositions relatives à la comptabilité de couverture de la présente Norme, y compris les critères d'applicabilité énoncés au paragraphe 98.

Comptabilisation des relations de couverture répondant aux conditions requises

Appréciation rétrospective de l'efficacité

113V Pour l'appréciation rétrospective de l'efficacité d'une relation de couverture sur une base cumulée en application du paragraphe 98(e), et uniquement à cette fin, une entité peut choisir de ramener à zéro le cumul des variations de juste valeur de l'élément couvert et de l'instrument de couverture au moment de la cessation de l'application du paragraphe 113G imposée par le paragraphe 113M. Ce choix est fait séparément pour chaque relation de couverture (c'est-à-dire au cas par cas).

Couverture de flux de trésorerie

113W En vue de l'application du paragraphe 108, au moment où une entité modifie la description d'un élément couvert comme l'exige le paragraphe 113P(b), le profit ou perte cumulé comptabilisé dans l'actif net/situation nette doit être considéré comme déterminé sur la base du même taux de référence alternatif que les flux de trésorerie futurs qui sont couverts.

113X. En ce qui concerne les relations de couverture auxquelles une entité a mis fin, lorsque le taux d'intérêt de référence sur la base duquel étaient déterminés les flux de trésorerie futurs couverts fait l'objet d'un changement requis par la réforme des taux d'intérêt de référence, le montant cumulé de l'actif net/situation nette relativement à cette relation de couverture doit être considéré, aux fins de l'application du paragraphe 112(c) pour déterminer si les flux de trésorerie futurs couverts sont susceptibles de se produire, comme déterminé sur la base du même taux de référence

alternatif que le seront les flux de trésorerie futurs couverts.

Groupes d'éléments

113Y. Lorsqu'une entité applique le paragraphe 113P à des groupes d'éléments désignés comme éléments couverts dans une couverture de juste valeur ou une couverture de flux de trésorerie, elle doit répartir les éléments couverts en sous-groupes en fonction du taux de référence couvert et désigner ce taux de référence comme risque couvert pour chaque sous-groupe. Par exemple, pour une relation de couverture dans laquelle un groupe d'éléments est couvert contre les variations d'un taux visé par la réforme des taux d'intérêt de référence, il se pourrait que le changement consistant à indexer les flux de trésorerie couverts ou la juste valeur couverte sur un taux de référence alternatif soit réalisé pour certains éléments du groupe avant de l'être pour les autres. Dans ce cas, pour appliquer le paragraphe 113P, l'entité désignerait le taux de référence alternatif comme le risque couvert pour le sous-groupe d'éléments couverts pertinent. Elle maintiendrait la désignation du taux d'intérêt de référence existant comme le risque couvert pour l'autre sous-groupe d'éléments couvert, jusqu'à ce que soit apporté le changement consistant à indexer les flux de trésorerie couverts ou la juste valeur couverte de ces éléments sur le taux de référence alternatif, ou jusqu'à ce que ces éléments expirent et soient remplacés par des éléments couverts indexés sur le taux de référence alternatif.

113Z. Une entité doit déterminer si chaque sous-groupe pris individuellement répond aux conditions énoncées aux paragraphes 87 et 93 pour être admis comme élément couvert. Si un sous-groupe ne respecte pas les dispositions des paragraphes 87 et 93, l'entité doit mettre fin à la comptabilité de couverture de manière prospective pour l'ensemble de la relation de couverture. Elle doit également appliquer les dispositions du paragraphe 99 ou 107 pour comptabiliser l'inefficacité de la relation de couverture dans son ensemble.

Désignation d'éléments financiers comme éléments couverts

113ZA. Un taux de référence alternatif désigné comme portion de risque non spécifiée contractuellement qui n'est pas séparément identifiable (voir paragraphes 90 et AG139) à la date de sa désignation doit être considéré comme satisfaisant à cette exigence, à cette date, si et seulement si l'entité peut raisonnablement s'attendre à ce que ce taux de référence alternatif soit séparément identifiable dans un délai de 24 mois. Ce délai s'applique séparément à chaque taux de référence alternatif et commence à la date à laquelle l'entité désigne pour la première fois le taux de référence alternatif comme portion de risque non spécifiée contractuellement (c'est-à-dire que le délai de 24 mois s'applique au cas par cas).

113ZB. Si, par la suite, une entité s'attend raisonnablement à ce que le taux de référence alternatif ne soit pas séparément identifiable dans un délai de 24 mois à compter de la date à laquelle elle l'a désigné pour la première fois comme portion de risque non spécifiée contractuellement, elle doit cesser l'application de la condition requise au paragraphe 113ZA à ce taux de référence alternatif et mettre fin à la comptabilité de couverture de manière prospective, à la date de cette réappréciation pour toutes les relations de couverture dans lesquelles le taux de référence alternatif était désigné

comme portion de risque non spécifiée contractuellement.

113ZC. En plus des relations de couverture précisées au paragraphe 113P, une entité doit appliquer les dispositions des paragraphes 113ZA et 113ZB aux nouvelles relations de couverture dans lesquelles un taux de référence alternatif est désigné comme portion de risque non spécifiée contractuellement (voir paragraphes 90 et AG139) lorsque, en conséquence de la réforme des taux d'intérêt de référence, cette portion n'est pas séparément identifiable à la date de sa désignation.

Dispositions transitoires

114. [Supprimé]

115. [Supprimé]

116. [Supprimé]

117. [Supprimé]

118. [Supprimé]

119. [Supprimé]

120. [Supprimé]

121. [Supprimé]

122. [Supprimé]

123. [Supprimé]

Date d'entrée en vigueur

124. **Une entité doit appliquer la présente Norme dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le** 1er **janvier 2013, elle doit l'indiquer** .

125. **Une entité ne doit pas appliquer la présente Norme avant le 1er janvier 2013 si elle n'applique pas également IPSAS 28 et IPSAS 30 .**

125A. **Le paragraphe 2 a été amendé par IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique* publiée en octobre 2011. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2014. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2014, elle doit l'indiquer et appliquer également IPSAS ,32 les amendements apportés aux paragraphes 6 et 42A d'IPSAS 5, les amendement des paragraphes 5,7 , et 107C d'IPSAS 17 et les amendements des paragraphes 6 et 132A d'IPSAS.31**

125B. **Les paragraphes 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 124 et 126 ont été amendés par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une**

entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.

125C. **IPSAS 35, *Etats financiers consolidés* et IPSAS 37, *Partenariats*, publiées en janvier 2015, ont amendé les paragraphes 2**(a)**, 17, 89, AG2, AG14, AG51 à 53 et C2. L'entité doit appliquer ces amendements lorsqu'elle applique IPSAS 35 et IPSAS 37.**

125D. ***Les Améliorations des IPSAS 2015* publiées en avril 2016 ont amendé le paragraphe AG8. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer.**

125E. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 7 et 8. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

125F. **Le paragraphe 2 a été amendé par IPSAS 39, *Avantages du personnel* publiée en juillet 2016. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 39.**

125G. **Les paragraphes 2, AG35, AG131 et B4 ont été amendés par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée .Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.**

125H. **Les paragraphes 2, 9, 10, 80, 98, 99, 101, 102, 107, 108, 109, 111, 112, 113, AG128, AG157 et AG161 ont été amendés, le paragraphe AG156A a été ajouté et les paragraphes 1, 3, 4, 5, 6, 11 à 79, 88, AG1 à AG126 et AG129 ont été supprimés par IPSAS 41, publiée en août 2018. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2023. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2023 elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 41.**

125I. Les paragraphes 113A à 113N ont été ajoutés par les Améliorations des IPSAS 2021, publiées en janvier 2022. Une entité doit appliquer ces amendements pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2022. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit le divulguer. Une entité doit

appliquer ces amendements de manière rétrospective aux relations de couverture qui existaient au début de la période de reporting au cours de laquelle elle applique pour la première fois ces amendements ou qui ont été désignées par la suite, ainsi qu'au gain ou à la perte comptabilisé dans l'actif net/situation nette qui existait au début de la période de reporting au cours de laquelle une entité applique pour la première fois ces modifications.

125J. Les paragraphes 113O à 113ZC et 125K à 125M ont été ajoutés par les Améliorations des IPSAS 2021, publiées en janvier 2022. Une entité doit appliquer ces amendements pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2022. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit le divulguer. Une entité doit appliquer ces amendements de manière rétrospective conformément à IPSAS 3, sauf dans les cas spécifiés aux paragraphes 125K à 125M.

125K. Une entité ne doit désigner une nouvelle relation de couverture (par exemple, comme indiqué au paragraphe 113Z3) que de manière prospective (c'est-à-dire qu'il lui est interdit de désigner une nouvelle relation aux fins de comptabilité de couverture pour les périodes antérieures). Elle doit cependant rétablir une relation de couverture à laquelle elle a mis un terme si et seulement si les conditions suivantes sont réunies :

(a) elle y avait mis un terme uniquement en raison de changements requis par la réforme des taux d'intérêt de référence et n'aurait pas été tenue de le faire si les modifications s'étaient alors appliquées ; et

(b) au début de la période de présentation de l'information financière pendant laquelle l'entité applique pour la première fois les modifications (date de première application des modifications), cette relation de couverture satisfait aux critères d'applicabilité de la comptabilité de couverture (compte tenu de ces modifications).

125L. Si, en application du paragraphe 125K, une entité rétablit une relation de couverture à laquelle elle avait mis un terme, elle doit interpréter les mentions figurant aux paragraphes 113ZA et 113ZB de la date à laquelle le taux de référence alternatif est désigné pour la première fois comme portion de risque non spécifiée contractuellement comme des mentions de la date de première application des modifications (c'est-à-dire que le délai de 24 mois relatif à ce taux de référence alternatif désigné comme portion de risque non spécifiée contractuellement commence à la date de première application des modifications).

125M. Une entité n'est pas tenue de retraiter les informations des périodes antérieures de manière à refléter l'application de ces modifications. Elle peut retraiter les informations des périodes antérieures si et seulement s'il lui est possible de le faire sans avoir recours à des connaissances acquises *a posteriori*. Si l'entité ne retraite pas les informations des périodes antérieures, elle doit comptabiliser toute différence entre la valeur comptable précédente et la valeur comptable au début de la période de présentation de l'information financière annuelle qui inclut la date de première application de ces modifications dans l'actif net/situation nette (ou, s'il y a lieu,

d'une autre composante de l'actif net/situation nette) de cette même période de présentation de l'information financière.

126. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Annexe A

Guide d'application

Cette Annexe fait partie intégrante d'IPSAS 29.

Champ d'application (paragraphes 2–8)

AG1–AG126. [Supprimé]

Couverture (paragraphes 80 à 113)

Instruments de couverture (paragraphes 81 à 86)

Instruments qualifiés (paragraphes 81 et 82)

AG127. La perte potentielle sur une option vendue par une entité peut être sensiblement supérieure au gain potentiel de valeur d'un élément couvert lié. En d'autres termes, une option vendue n'est pas efficace pour réduire le risque sur le résultat d'un élément couvert. Par conséquent, une option vendue ne remplit pas les conditions requises pour être un instrument de couverture sauf à être désignée comme compensant une option achetée, y compris une option incorporée à un autre instrument financier (par exemple une option d'achat émise utilisée en couverture d'un passif susceptible de rachat anticipé). Au contraire, une option achetée comporte des gains potentiels égaux, ou supérieurs aux pertes et par conséquent a la capacité de réduire l'exposition à un profit ou une perte par suite de variations de juste valeur ou de flux de trésorerie. En conséquence, elle peut être qualifiée d'instrument de couverture.

AG128. Un actif financier évalué au coût amorti peut être désigné comme un instrument de couverture contre les risques de change.

AG129. [Supprimé]

AG130. Les instruments de capitaux propres d'une entité ne sont pas des actifs ou des passifs financiers de l'entité ; ils ne peuvent par conséquent pas être désignés comme des instruments de couverture.

Éléments couverts (paragraphes 87 à 94)

Éléments qualifiés (paragraphes 87 à 89)

AG131. Un engagement ferme d'acquisition d'une entité ou d'un ensemble intégré d'activités dans le cadre d'un regroupement d'entités du secteur public ne peut être un élément couvert sauf pour le risque de change qui y est associé, car les autres risques couverts ne peuvent être spécifiquement identifiés et évalués. Ces autres risques sont des risques opérationnels à caractère général.

AG132. Une participation mise en équivalence ne peut être un élément couvert dans une opération de couverture de juste valeur car la méthode de mise en équivalence comptabilise en résultat la quote-part de l'investisseur dans le résultat de l'entité associée et non les variations de juste valeur de la participation. Pour une raison analogue, une participation dans une entité contrôlée consolidée ne peut être un élément couvert dans une couverture de juste valeur car la consolidation

comptabilise en résultat le résultat comptabilisé par l'entité contrôlée et non les variations de juste valeur de la participation. La couverture d'un investissement net dans un établissement à l'étranger est un cas de figure différent, parce qu'il s'agit de la couverture de l'exposition au risque de change et non pas d'une couverture de la juste valeur de la variation de valeur de l'investissement.

AG133. Le paragraphe 89 prévoit que dans des états financiers consolidés, le risque de change sur une transaction prévue et hautement probable interne à l'entité économique peut remplir les conditions d'élément couvert dans une couverture de flux de trésorerie à condition que la transaction soit libellée dans une devise autre que la devise fonctionnelle de l'entité qui conclut la transaction et que le risque de change affecte le résultat consolidé. À cette fin, une entité peut être une entité contrôlante, une entité contrôlée, une entreprise associée, une coentreprise ou une succursale. Si le risque de change d'une transaction prévue interne à l'entité économique n'affecte pas le résultat consolidé, la transaction interne à l'entité économique ne remplit pas les conditions d'un élément couvert. C'est généralement le cas pour les paiements de redevances, les paiements d'intérêts ou des frais de gestion entre les membres d'une même entité économique à moins qu'il n'existe une transaction externe liée. Toutefois, si le risque de change d'une transaction prévue interne à l'entité économique doit affecter le résultat consolidé, la transaction interne à l'entité économique peut remplir les conditions d'un élément couvert. On peut citer comme exemple les ventes ou les achats de stock prévus entre les membres d'une même entité économique dans le cas d'une revente du stock à une partie indépendante de l'entité économique. De même, une vente interne à l'entité économique prévue d'une immobilisation corporelle de l'entité qui l'a fabriquée à une entité qui l'utilisera dans son exploitation peut affecter le résultat consolidé. Il pourrait en être ainsi, par exemple, parce que l'immobilisation corporelle sera amortie par l'entité acquéreuse et que le montant initialement comptabilisé pour l'immobilisation corporelle peut changer si la transaction interne à l'entité économique prévue est libellée dans une devise autre que la devise fonctionnelle de l'entité acquéreuse.

AG134. Si une couverture d'une transaction interne à l'entité économique prévue remplit les conditions de la comptabilité de couverture, tout profit ou perte comptabilisé directement en actif net/situation nette conformément au paragraphe 106 (a) doit être reclassé en résultat en tant qu'ajustement de reclassement dans la ou les mêmes périodes au cours desquelles le risque de change de la transaction couverte affecte le résultat consolidé.

AG135. Dans une relation de couverture, une entité peut désigner toutes les variations des flux de trésorerie ou de la juste valeur d'un élément couvert. Elle peut également ne désigner que les variations des flux de trésorerie ou de la juste valeur d'un élément couvert qui se situeraient au-delà ou en-deçà d'un cours ou d'une autre variable spécifiés (risque unilatéral). La valeur intrinsèque d'une option achetée utilisée comme instrument de couverture (dans l'hypothèse où elle présente les mêmes termes principaux que le risque désigné) reflète le risque unilatéral que comporte un élément couvert ; ce n'est pas le cas de la valeur temps. Par exemple, une entité peut désigner la variation des flux de trésorerie futurs qui résulterait

d'une augmentation du prix d'un achat de marchandises prévu. Dans une telle situation, seul le risque de perte de flux de trésorerie résultant d'une augmentation du prix au-delà du niveau spécifié est désigné. Le risque couvert ne comprend pas la valeur temps de l'option achetée parce que la valeur temps n'est pas une composante de la transaction prévue qui affecte le résultat (paragraphe 96 (b)).

Désignation d'éléments financiers comme éléments couverts (paragraphes 90 et 91)

AG136. Si une partie des flux de trésorerie d'un actif financier ou d'un passif financier est désignée comme étant l'élément couvert, cette partie ainsi désignée doit être inférieure au total des flux de trésorerie de l'actif ou du passif. Par exemple, dans le cas d'un passif dont le taux d'intérêt effectif est inférieur à un taux de référence du marché, une entité ne peut pas désigner (a) une partie du passif égale au montant en principal majoré des intérêts au taux de référence du marché et (b) une partie résiduelle négative. Toutefois, l'entité peut désigner l'ensemble des flux de trésorerie de l'actif financier ou du passif financier tout entier comme étant l'élément couvert, et ne les couvrir que contre un risque particulier seulement (par exemple contre les seuls changements attribuables aux fluctuations du taux de référence du marché). Par exemple, dans le cas d'un passif financier dont le taux d'intérêt effectif est inférieur de 100 points de base au taux de référence du marché, une entité peut désigner comme élément couvert le passif tout entier (c'est-à-dire le principal majoré des intérêts calculés au taux de référence du marché moins 100 points de base) et couvrir cette variation de la juste valeur ou des flux de trésorerie de ce passif tout entier qui est attribuable aux variations du taux de référence du marché. L'entité peut également choisir un taux de couverture différent de l'unité afin d'améliorer l'efficacité de la couverture comme indiqué au paragraphe AG140.

AG137. En outre, si un instrument financier à taux fixe est couvert après son émission et que les taux d'intérêt ont changé entre-temps, l'entité peut désigner une partie égale à un taux de référence supérieur au taux contractuel payé sur l'élément. L'entité peut procéder ainsi pour autant que le taux de référence soit inférieur au taux d'intérêt effectif calculé en supposant que l'entité a acheté l'instrument le jour de première désignation de l'élément couvert. Par exemple, supposons qu'une entité émet un actif financier à taux fixe de 100 UM assorti d'un taux d'intérêt effectif de 6 % alors que le taux de référence du marché s'élève à 4 %. Elle commence à couvrir cet actif peu de temps après, alors que le taux de référence du marché a augmenté à 8 % et que la juste valeur de l'actif a diminué à 90 UM. L'entité calcule que si elle avait acheté l'actif à la date de sa première désignation comme élément couvert, à sa juste valeur du moment soit 90 UM, le rendement effectif se serait élevé à 9,5 %. Comme le taux de référence du marché est inférieur à ce rendement effectif, l'entité peut désigner une partie du taux de référence du marché de 8 % constituée partiellement des flux de trésorerie liés à l'intérêt contractuel et partiellement de la différence entre la juste valeur actuelle (90 UM) et le montant dû à l'échéance (à savoir 100 UM).

AG138. Selon le paragraphe 90, la désignation ne doit pas nécessairement porter sur l'intégralité de la variation de la juste valeur ou de la variabilité des flux de trésorerie d'un instrument financier. Par exemple :

(a) tous les flux de trésorerie d'un instrument financier peuvent être désignés pour

des variations de flux de trésorerie ou de la juste valeur attribuables à certains risques (plutôt que tous) ; ou

(b) certains des flux de trésorerie d'un instrument financier (plutôt que tous) peuvent être désignés pour les variations de flux de trésorerie ou de juste valeur attribuables à tout ou partie des risques (c.-à-d. qu'une « partie » des flux de trésorerie de l'instrument financier peut être désignée pour les variations attribuables à l'ensemble des risques ou à une partie seulement de ceux-ci).

AG139. Pour être éligibles à la comptabilité de couverture, les risques et parties de risque désignés doivent être des composantes séparément identifiables de l'instrument financier, et les variations des flux de trésorerie ou de la juste valeur de l'intégralité de l'instrument financier découlant de l'évolution des risques et parties de risques désignés doivent pouvoir faire l'objet d'évaluations fiables. Par exemple :

(a) pour un instrument financier à taux fixe couvert contre les variations de juste valeur attribuables aux changements d'un taux d'intérêt sans risque ou de référence, le taux d'intérêt sans risque ou de référence est habituellement considéré comme étant à la fois une composante séparément identifiable de l'instrument financier, et évaluable de manière fiable ;

(b) l'inflation n'est pas identifiable séparément et n'est pas évaluable de manière fiable ; elle ne peut donc être désignée comme étant un risque ou comme étant une partie d'un instrument financier, sauf si les conditions fixées ci-dessous sont remplies.

La partie contractuellement spécifiée des flux de trésorerie d'une obligation indexée sur l'inflation qui correspond à l'inflation (dans l'hypothèse où il n'y aucun dérivé incorporé à comptabiliser séparément) est séparément identifiable et évaluable de manière fiable tant qu'elle n'influe pas sur les autres flux de trésorerie de l'instrument.

Désignation d'éléments non financiers comme éléments couverts (paragraphe 92)

AG140. Les variations de prix d'un élément constitutif ou d'une composante d'un actif non financier ou d'un passif non financier n'ont généralement pas une incidence prévisible et mesurable séparément sur le prix de l'élément qui soit comparable, par exemple, à l'effet d'une variation des taux d'intérêt du marché sur le prix d'une obligation. Dès lors, un actif non financier ou un passif non financier n'est un élément couvert que dans son intégralité ou en matière de risque de change. S'il y a une différence entre les termes de l'instrument de couverture et ceux de l'instrument couvert (telle une couverture de l'achat prévu de pétrole Brent Crude par le recours à un contrat à terme pour l'achat de pétrole Light Sweet Crude à des conditions similaires par ailleurs), la relation de couverture peut néanmoins être qualifiée comme telle pour autant que toutes les conditions du paragraphe 98 soient réunies, y compris le fait que l'on s'attende à ce que la couverture soit hautement efficace. À cet effet, le montant de l'instrument de couverture peut être supérieur ou inférieur à celui de l'élément couvert si cela améliore l'efficacité de la relation de couverture. Par exemple, une analyse de régression peut être réalisée pour établir une relation statistique entre l'élément couvert (par exemple une transaction sur le Brent Crude)

et l'instrument de couverture (par exemple une transaction sur le Light Sweet Crude). S'il existe une relation statistique réelle entre les deux variables (c'est-à-dire entre les prix unitaires du pétrole Brent Crude et du pétrole Light Sweet Crude), la pente de la droite de régression peut être utilisée pour établir le ratio de couverture qui maximisera l'efficacité attendue. Par exemple, si la pente de la droite de régression s'élève à 1,02, un rapport de couverture basé sur 0,98 volume d'éléments couverts pour 1,00 volume d'instruments de couverture maximise l'efficacité attendue. Toutefois, il se peut que la relation de couverture débouche sur une inefficacité qui est comptabilisée en résultat au cours de la durée de la relation de couverture.

Désignation de groupes d'éléments en tant qu'éléments couverts (paragraphes 93 et 94)

AG141. La couverture d'une position nette globale (par exemple le solde net de l'ensemble des actifs à taux fixe et des passifs à taux fixe aux échéances similaires) plutôt que d'un élément couvert spécifique, ne remplit pas les conditions requises pour la comptabilité de couverture. Mais il est possible d'obtenir approximativement le même effet de comptabilité de couverture sur le résultat, pour ce type de relation de couverture, en désignant comme position couverte une partie des éléments sous-jacents. Par exemple, une banque ayant un montant d'actifs de 100 UM et un montant de passifs de 90 UM présentant des risques et des termes similaires, qui souhaite couvrir l'exposition nette de 10 UM, peut désigner comme élément couvert un montant de 10 UM dans ces actifs. Elle peut recourir à ce processus de désignation si ces actifs et ces passifs sont des instruments à taux fixe, auquel cas il s'agit d'une couverture de juste valeur, ou si ce sont des instruments à taux variable, auquel cas il s'agit d'une couverture de flux de trésorerie. De même, si une entité a pris un engagement ferme d'achat en monnaies étrangères de 100 UM et un engagement ferme de vente en monnaies étrangères de 90 UM, elle peut couvrir le solde net de 10 UM en achetant un dérivé et en le désignant comme instrument de couverture associé à un montant de 10 UM sur un engagement ferme d'achat de 100 UM.

Comptabilité de couverture (paragraphes 95 à 113)

AG142. La couverture de l'exposition d'un instrument de dette à taux fixe au risque de variations de la juste valeur résultant de variations des taux d'intérêt est un exemple de couverture de juste valeur. Cette opération de couverture peut être réalisée soit par l'émetteur, soit par le porteur.

AG143. Un exemple de couverture de flux de trésorerie est l'utilisation d'un swap pour transformer un emprunt à taux variable en un emprunt à taux fixe (c'est-à-dire la couverture d'une transaction future dans laquelle les flux de trésorerie futurs couverts sont les futurs paiements d'intérêt).

AG144. La couverture d'un engagement ferme (par exemple la couverture du risque de variation de prix du combustible, dans un engagement contractuel non comptabilisé d'un producteur d'électricité relatif à l'achat de combustible à un prix fixe) est la couverture d'une exposition au risque de variation de juste valeur. Une telle couverture est donc bien une couverture de juste valeur. Cependant, selon le paragraphe 97, la couverture du risque de change lié à un engagement ferme peut être également comptabilisée comme une couverture de flux de trésorerie.

Appréciation de l'efficacité de la couverture

AG145. Une couverture est considérée comme hautement efficace seulement si les deux conditions suivantes sont réunies :

(a) Au début de la couverture et au cours des périodes ultérieures, on s'attend à ce que la couverture soit hautement efficace pour compenser les variations de juste valeur ou des flux de trésorerie attribuables au risque couvert pendant la période pour laquelle la couverture est désignée. Cette attente peut être démontrée de diverses manières, notamment par comparaison des variations passées de la juste valeur ou des flux de trésorerie de l'élément couvert attribuables au risque couvert et des variations passées de la juste valeur ou des flux de trésorerie de l'instrument de couverture, ou en établissant la preuve d'une corrélation statistique forte entre la juste valeur ou les flux de trésorerie de l'élément couvert et ceux de l'instrument de couverture. L'entité peut également choisir un taux de couverture différent de l'unité afin d'améliorer l'efficacité de la couverture comme indiqué au paragraphe AG140.

(b) Les résultats réels de l'opération de couverture se situent dans un intervalle compris entre 80 et 125 pour cent. Par exemple, si les résultats réels se traduisent par une perte, enregistrée sur l'instrument de couverture, de 120 UM et un profit, réalisé sur l'instrument de trésorerie, de 100 UM, la compensation peut être mesurée par le ratio 120/100, soit 120 pour cent ou 100/120, soit 83 pour cent. Dans cet exemple, si l'on suppose que l'opération de couverture répond à la condition énoncée en (a), l'entité conclurait que la couverture a été hautement efficace.

AG146. L'efficacité s'apprécie, au minimum, lors de l'élaboration par l'entité de ses états financiers annuels.

AG147. La présente Norme n'impose pas une méthode unique d'appréciation de l'efficacité d'une opération de couverture. La méthode adoptée par une entité pour apprécier l'efficacité d'une couverture dépend de sa stratégie de gestion des risques. Par exemple, si la stratégie de gestion des risques de l'entité consiste à ajuster périodiquement le montant de l'instrument de couverture pour refléter les variations de la position couverte, l'entité ne doit démontrer le fait que la couverture devrait être hautement efficace que pour la période à courir jusqu'au prochain ajustement du montant de l'instrument de couverture. Dans certains cas, une entité adopte des méthodes différentes pour différents types de couverture. La documentation d'une entité détaillant sa stratégie de couverture englobe ses procédures d'appréciation de l'efficacité de la couverture. Ces procédures indiquent si l'appréciation inclut l'intégralité du profit ou de la perte sur un instrument de couverture ou si la valeur temps de l'instrument est exclue.

AG148. Si une entité couvre moins de 100 % de son exposition sur un élément, 85 % par exemple, elle doit désigner l'élément couvert comme constituant 85 % de l'exposition et doit mesurer l'inefficacité en fonction de la variation de cette exposition désignée de 85 %. Toutefois, lorsqu'elle couvre l'exposition désignée de 85 %, l'entité peut appliquer un taux de couverture différent de l'unité si cela

améliore l'efficacité attendue de l'opération de couverture, comme expliqué au paragraphe AG140.

AG149. Si les principaux termes de l'instrument de couverture et de l'actif, du passif, de l'engagement ferme ou de la transaction prévue hautement probable couverts sont identiques, les variations de la juste valeur et des flux de trésorerie attribuables au risque couvert peuvent s'annuler totalement tant à l'initiation de l'opération de couverture que par la suite. Par exemple, un swap de taux d'intérêt est vraisemblablement une couverture efficace si le montant notionnel et le montant en principal, les conditions, les dates de refixation du taux, les dates d'encaissement et de paiement des intérêts et du principal et la base d'évaluation des taux d'intérêt sont identiques pour l'instrument de couverture et pour l'élément couvert. En outre, la couverture d'un achat prévu hautement probable d'une marchandise par un contrat à terme de gré à gré sera probablement hautement efficace si :

(a) le contrat à terme de gré à gré porte sur l'achat de la même quantité de la même marchandise au même moment et au même lieu que l'achat prévu couvert ;

(b) la juste valeur du contrat à terme de gré à gré est nulle à l'origine ; et

(c) soit la variation de la prime (négative ou positive) du contrat à terme de gré à gré est exclue de l'évaluation de l'efficacité et comptabilisée en résultat, soit la variation des flux de trésorerie attendus sur la transaction hautement probable prévue est fondée sur le prix à terme de la marchandise.

AG150. Parfois, l'instrument de couverture ne compense qu'une partie du risque couvert. Par exemple, une opération de couverture n'est pas totalement efficace si l'instrument de couverture et l'élément couvert sont libellés dans des monnaies étrangères différentes qui n'évoluent pas de concert. De même, une opération de couverture d'un risque de taux utilisant un dérivé n'est pas pleinement efficace si une partie de la variation de la juste valeur du dérivé est attribuable au risque de crédit de la contrepartie.

AG151. Pour remplir les conditions requises pour la comptabilité de couverture, la couverture doit être liée à un risque spécifique identifié et désigné, et non pas simplement aux risques généraux d'activité de l'entité ; elle doit aussi, en fin de compte, affecter le résultat de l'entité. Une couverture du risque d'obsolescence d'un actif physique ou du risque lié à une évolution de la législation concernant la remise en état des dommages environnementaux ne remplit pas les conditions requises pour une comptabilité de couverture ; en effet, son efficacité ne peut être évaluée parce que ces risques ne sont pas évaluables de façon fiable.

AG152. Le paragraphe 83 (a) autorise une entité à séparer la valeur intrinsèque et la valeur temps d'un contrat d'option et de désigner comme instrument de couverture la seule variation de la valeur intrinsèque du contrat d'option. Une telle désignation peut mener à une relation de couverture parfaitement efficace qui compense les variations de flux de trésorerie attribuables au risque unilatéral couvert d'une transaction prévue, si les principaux termes de la transaction prévue et de l'instrument de couverture sont identiques.

AG153. Si une entité désigne dans son intégralité une option achetée en tant qu'instrument de couverture d'un risque unilatéral découlant d'une transaction prévue, la relation de couverture ne sera pas parfaitement efficace. En effet, la prime payée de l'option inclut la valeur temps et, comme l'indique le paragraphe AG135, un risque unilatéral désigné n'inclut pas la valeur temps d'une option. Dès lors, dans une telle situation, il n'y aura pas de compensation entre les flux de trésorerie relatifs à la valeur temps de la prime payée pour l'option et le risque couvert désigné.

AG154. Dans le cas du risque de taux, l'efficacité de la couverture peut être appréciée en établissant un échéancier qui montre l'exposition nette des actifs et des passifs financiers aux taux d'intérêt pour chaque période, pour autant que cette exposition nette soit associée à un actif ou un passif spécifique (ou à un groupe spécifique d'actifs ou de passifs ou à une partie spécifique de ceux-ci) donnant lieu à l'exposition nette au risque, et que l'efficacité de la couverture soit appréciée par rapport à cet actif ou à ce passif.

AG155. Pour apprécier l'efficacité d'une couverture, une entité prend généralement en considération la valeur temps de l'argent. Le taux d'intérêt fixe d'un élément couvert n'est pas tenu de correspondre exactement au taux d'intérêt fixe d'un swap désigné comme couverture de juste valeur. Le taux d'intérêt variable d'un actif ou d'un passif portant intérêt n'est pas non plus tenu d'être identique au taux d'intérêt variable d'un swap désigné comme couverture de flux de trésorerie. La juste valeur d'un swap résulte de ses règlements nets. Les taux fixe et variable d'un swap peuvent être modifiés sans affecter le règlement net, s'ils sont tous deux modifiés du même montant.

AG156. Si une entité ne répond pas aux critères d'efficacité de couverture, elle cesse sa comptabilité de couverture à compter du dernier jour auquel l'efficacité de la couverture était démontrée. Toutefois, si l'entité identifie l'événement ou le changement de circonstances à cause desquels la relation de couverture ne répond plus aux critères d'efficacité, et si elle démontre que la couverture était efficace avant que ne surviennent l'événement ou le changement de circonstances, l'entité cesse sa comptabilité de couverture à compter de la date de l'événement ou du changement de circonstances.

AG156A. Afin d'éviter toute ambigüité, les effets liés au remplacement de la contrepartie d'origine par une contrepartie de compensation et aux changements correspondants tels que décrits aux paragraphes 102(a)(ii) et 112(a)(ii) doivent se refléter dans l'évaluation de l'instrument de couverture et, par conséquent, dans l'évaluation de l'efficacité de la couverture et dans l'estimation de l'efficacité de la couverture.

Comptabilité de couverture de la juste valeur d'un portefeuille contre le risque de taux d'intérêt

AG157. Pour une couverture de la juste valeur contre le risque de taux d'intérêt d'un portefeuille d'actifs ou de passifs financiers, une entité remplit les conditions de la présente Norme si elle se conforme aux procédures décrites aux points (a) à (i) et dans les paragraphes AG158 à AG175 ci-dessous :

(a) Dans le cadre de sa procédure de gestion des risques, l'entité identifie un

portefeuille d'éléments dont elle souhaite couvrir le risque de taux d'intérêt. Le portefeuille peut être constitué soit exclusivement d'actifs, soit exclusivement de passifs, soit encore d'actifs et de passifs. L'entité peut identifier deux ou plusieurs portefeuilles, auquel cas elle applique séparément à chaque portefeuille les indications qui suivent.

(b) L'entité analyse le portefeuille en périodes de refixation du prix d'après des dates de refixation du prix attendues plutôt que contractuelles. L'analyse des périodes de refixation du prix peut s'effectuer de diverses manières, notamment par la programmation des flux de trésorerie dans les périodes au cours desquelles il est prévu qu'ils se produisent, ou bien par la planification des montants notionnels principaux dans toutes les périodes jusqu'au moment attendu de refixation du prix.

(c) Sur la base de cette analyse, l'entité décide du montant qu'elle souhaite couvrir. L'entité désigne comme élément couvert un montant d'actifs ou de passifs du portefeuille identifié (mais pas un montant net) égal au montant qu'elle souhaite désigner comme couvert. Ce montant détermine également le pourcentage utilisé pour tester l'efficacité selon le paragraphe AG169(b).

(d) L'entité désigne le risque de taux d'intérêt qu'elle couvre. Ce risque pourrait être une partie du risque de taux d'intérêt afférent à chacun des éléments de la position couverte, comme un taux d'intérêt de référence (un taux de swap, par exemple).

(e) L'entité désigne un ou plusieurs instruments de couverture pour chaque période de refixation du prix.

(f) À l'aide des désignations effectuées aux points (c) à (e) ci-dessus, l'entité évalue, au début de la couverture et pendant les périodes ultérieures, s'il est prévu que l'opération de couverture soit hautement efficace pendant la période pour laquelle la couverture est désignée.

(g) L'entité évalue périodiquement la variation de la juste valeur de l'élément couvert (tel que désigné au point (c)) attribuable au risque couvert (tel que désigné au point (d)), sur la base des dates de refixation du prix attendues déterminées au point (b). Si, lors de son appréciation à l'aide de la méthode documentée d'évaluation de l'efficacité appliquée par l'entité, il peut être déterminé que l'opération de couverture a vraiment été hautement efficace, l'entité comptabilise la variation de la juste valeur de l'élément couvert comme un profit ou une perte en résultat et dans l'un de deux postes de l'état de la situation financière, comme décrit au paragraphe 100. Il n'est pas nécessaire d'affecter la variation de la juste valeur à des actifs ou des passifs spécifiques.

(h) L'entité évalue la variation de la juste valeur du ou des instruments de couverture (tels que désignés au point (e)) et la comptabilise comme un profit ou une perte en résultat. La juste valeur du ou des instruments de couverture est comptabilisée en actif ou en passif dans l'état de la situation financière.

(i) Toute inefficacité sera comptabilisée en résultat comme la différence entre la variation de juste valeur visée en (g) et celle qui est visée en (h) (l'efficacité est évaluée en tenant compte des mêmes considérations d'importance relative qui s'appliquent dans les autres IPSAS).

AG158. Cette approche est décrite de manière plus détaillée ci-dessous. L'approche ne doit être appliquée qu'à une couverture de la juste valeur d'un portefeuille d'actifs ou de passifs financiers au titre du risque de taux d'intérêt.

AG159. Le portefeuille identifié au paragraphe AG157(a) pourrait contenir des actifs et des passifs. À l'inverse, il pourrait s'agir d'un portefeuille constitué exclusivement d'actifs ou exclusivement de passifs. Le portefeuille est utilisé pour déterminer le montant des actifs ou des passifs que l'entité souhaite couvrir. Le portefeuille n'est toutefois pas désigné lui-même comme étant l'élément couvert.

AG160. Pour l'application du paragraphe AG157(b), l'entité détermine la date attendue de refixation du prix d'un élément comme étant la première à survenir, de la date prévue d'échéance de cet élément ou de la date de refixation du prix au prix du marché. Les dates attendues de refixation du prix sont estimées au début de la couverture et pendant toute sa durée, d'après l'expérience antérieure et d'après d'autres informations disponibles, notamment les informations et attentes relatives aux taux de remboursements anticipés, aux taux d'intérêt et à l'interaction entre ces taux. Les entités qui n'ont pas d'expérience propre ou qui ont une expérience insuffisante utilisent l'expérience d'entités similaires avec des instruments financiers comparables. Ces estimations sont réexaminées périodiquement et actualisées à la lumière de l'expérience. Dans le cas d'un élément à taux fixe susceptible de remboursement anticipé, la date attendue de refixation du prix est la date à laquelle est attendu le remboursement anticipé de l'élément, sauf refixation au taux du marché avant cette date. Pour un groupe d'éléments similaires, l'analyse en périodes reposant sur les dates attendues de refixation du prix peut prendre la forme de l'affectation à chaque période d'un pourcentage du groupe, plutôt que d'éléments pris individuellement. Une entité peut appliquer d'autres méthodes pour réaliser cette ventilation. Par exemple, elle peut appliquer un coefficient de remboursement anticipé pour affecter les prêts avec amortissement à des périodes sur la base des dates attendues de refixation du prix. La méthode utilisée pour une telle répartition doit cependant être conforme aux procédures et aux objectifs de gestion des risques de l'entité.

AG161. À titre d'exemple de la désignation décrite au paragraphe AG157(c), si, au cours d'une période spécifique de refixation du prix, une entité estime qu'elle détient des actifs à taux fixe de 100 UM et des passifs à taux fixe de 80 UM et qu'elle décide de couvrir intégralement la position nette de 20 UM, elle désigne comme élément couvert des actifs d'un montant de 20 UM (une partie des actifs est désignée puisque la présente Norme autorise une entité à désigner n'importe quel montant des actifs ou passifs qualifiés disponibles, c'est-à-dire, dans cet exemple, n'importe quel montant situé entre 0 UM et 100 UM.). La désignation est exprimée comme un montant en devises (par exemple un montant en dollars, en euros, en livres sterling ou en rand sud-africain) plutôt que comme des actifs pris individuellement. Il

s'ensuit que tous les actifs (ou passifs) à partir desquels est établi le montant couvert — dans l'exemple ci-dessus, la totalité des 100 UM d'actifs — doivent être :

(a) des éléments dont la juste valeur varie en réaction à des variations du taux d'intérêt couvert ; et

(b) des éléments qui auraient pu être traités en comptabilité de couverture de la juste valeur s'ils avaient été désignés comme individuellement couverts. En particulier, puisque IPSAS 41 précise que la juste valeur d'un passif financier comportant une composante de base (tel qu'un dépôt de base et certains types de dépôts à terme, par exemple) n'est pas inférieure au montant payable de base actualisé à compter de la première date à laquelle le paiement du montant peut être exigé, ce poste ne saurait répondre aux conditions requises pour la comptabilité de couverture de la juste valeur pour une période dépassant la plus courte période au cours de laquelle le porteur peut exiger le paiement. Dans l'exemple ci-dessus, la position couverte est un montant d'actifs. Dès lors, ces passifs ne font pas partie de l'élément couvert désigné, mais sont utilisés par l'entité pour déterminer le montant de l'actif désigné comme couvert. Si la position que l'entité souhaitait couvrir était un montant de passifs, le montant représentant l'élément couvert désigné doit être établi à partir des passifs à taux fixe autres que les passifs que l'entité peut être tenue de rembourser par anticipation et la mesure du pourcentage utilisée pour apprécier l'efficacité de la couverture selon le paragraphe AG169 (b), calculée en pourcentage de ces autres passifs. À titre d'exemple, supposons qu'une entité estime qu'au cours d'une période de refixation du prix, elle détient des passifs à taux fixe de 100 UM, dont des dépôts de base de 40 UM et des passifs sans composante de base de 60 UM, et des actifs à taux fixe de 70 UM. Si l'entité décide de couvrir intégralement la position nette de 30 UM, elle désigne comme élément couvert des passifs à hauteur de 30 UM, soit 50 % (30 UM / (100 UM – 40 UM) = 50 pour cent) des passifs sans composante de base.

AG162. L'entité remplit aussi les autres conditions de désignation et de documentation décrites au paragraphe 98(a). Pour la couverture du risque de taux d'intérêt d'un portefeuille, cette désignation et cette documentation précisent la politique de l'entité applicable à toutes les variables utilisées pour identifier le montant couvert et l'évaluation de l'efficacité, et en particulier :

(a) les actifs et passifs à inclure dans la couverture du portefeuille et la base à appliquer pour les sortir du portefeuille ;

(b) la manière dont l'entité estime les dates de refixation du prix, notamment les hypothèses de taux d'intérêt sous-jacentes aux évaluations des taux de remboursement anticipé et la base de modification de ces estimations. La même méthode est utilisée tant pour les estimations initiales effectuées au moment de l'inclusion d'un actif ou d'un passif dans le portefeuille couvert que pour les révisions ultérieures éventuelles de ces estimations ;

(c) le nombre et la durée des périodes de refixation du prix ;

(d) la fréquence à laquelle l'entité testera l'efficacité, et laquelle des deux méthodes décrites au paragraphe AG169 elle utilisera ;

(e) la méthode utilisée par l'entité pour déterminer le montant des actifs et des passifs désignés comme l'élément couvert et, par conséquent, le pourcentage utilisé par l'entité pour tester l'efficacité selon la méthode décrite au paragraphe AG169 (b) ;

(f) lorsque l'entité teste l'efficacité selon la méthode décrite au paragraphe AG169 (b), si elle testera l'efficacité individuellement pour chaque période de refixation du prix, pour l'ensemble des périodes en cumul ou par une combinaison des deux.

Les procédures décrites pour désigner et documenter la relation de couverture doivent être conformes aux procédures et aux objectifs de gestion des risques de l'entité. Aucune modification de la procédure ne doit être effectuée de manière arbitraire. Toute modification doit être justifiée par les évolutions des conditions du marché et d'autres facteurs, mais aussi se fonder sur les procédures et objectifs de gestion des risques de l'entité, avec lesquels elle doit être cohérente.

AG163. L'instrument de couverture visé au paragraphe AG157 (e) peut être un instrument dérivé unique ou un portefeuille d'instruments dérivés contenant tous une exposition au risque de taux d'intérêt couvert désigné au paragraphe AG157 (d). Un tel portefeuille de produits dérivés peut contenir des positions de risque qui se compensent. Il ne peut toutefois pas comprendre d'options émises ni d'options émises nettes, car les paragraphes 86 et AG127 de la présente Norme ne permettent pas de désigner de telles options comme des instruments de couverture (sauf lorsqu'une option vendue est désignée comme une compensation d'une option achetée). Si l'instrument de couverture couvre le montant désigné au paragraphe AG157 (c) pendant plusieurs périodes de refixation du prix, il est alloué à toutes les périodes qu'il couvre. Toutefois, l'instrument de couverture tout entier doit être alloué à ces périodes de refixation du prix parce que paragraphe 84 de la présente Norme ne permet pas de désigner une relation de couverture pour une partie seulement de la période pendant laquelle un instrument de couverture reste en circulation.

AG164. Lorsque l'entité mesure la variation de la juste valeur d'un élément susceptible de remboursement anticipé selon le paragraphe AG157 (g), une variation des taux d'intérêt affecte la juste valeur de l'élément susceptible de remboursement anticipé de deux manières : elle affecte la juste valeur des flux de trésorerie contractuels et la juste valeur de l'option de remboursement anticipé contenue dans un élément susceptible de remboursement anticipé. Le paragraphe 90 de la présente Norme permet à une entité de désigner comme étant l'élément couvert une partie d'un actif ou d'un passif financier, partageant une même exposition au risque, à condition qu'il soit possible d'en évaluer l'efficacité. Pour les éléments susceptibles de remboursement anticipé, le paragraphe 91 permet d'y parvenir en désignant l'élément couvert en termes de variation de la juste valeur attribuable à des changements du taux d'intérêt couvert sur la base des dates attendues de refixation des prix plutôt que des dates contractuelles. Cependant, l'effet des changements du

taux d'intérêt couvert sur ces dates de refixation du prix attendues doit être pris en considération lors de la détermination de la variation de la juste valeur de l'élément couvert. Par conséquent, en cas de révision des dates de refixation du prix attendues (par exemple, pour refléter un changement des remboursements anticipés attendus) ou si les dates réelles de refixation du prix diffèrent des dates attendues, une inefficacité apparaîtra comme décrit au paragraphe AG169. À l'inverse, les variations des dates de refixation de prix attendues qui (a) résultent clairement de facteurs autres que des variations du taux d'intérêt couvert, (b) sont sans corrélation avec des variations du taux d'intérêt couvert et (c) peuvent être distinguées de façon fiable des variations attribuables au taux d'intérêt couvert (par exemple, des changements des taux de remboursement anticipé résultant clairement d'une variation de facteurs démographiques ou de réglementations fiscales plutôt que de variations des taux d'intérêt) sont exclues de la détermination de la variation de la juste valeur de l'élément couvert, car elles ne sont pas attribuables au risque couvert. En cas d'incertitude sur le facteur qui a donné lieu au changement de dates de refixation du prix attendues ou si l'entité n'est pas en mesure d'établir de façon fiable une distinction entre les variations résultant du taux d'intérêt couvert et celles qui résultent d'autres facteurs, la variation est supposée résulter de changements du taux d'intérêt couvert.

AG165. La présente Norme ne précise pas les techniques utilisées pour déterminer le montant indiqué au paragraphe AG157 (g), à savoir la variation de la juste valeur de l'élément couvert qui est attribuable au risque couvert. En cas d'utilisation de techniques d'estimation statistiques ou autres pour cette évaluation, la direction doit s'attendre à ce que le résultat approche étroitement celui qui aurait été obtenu à partir de l'appréciation de chacun des actifs ou passifs qui constituent l'élément couvert. Il n'est pas approprié de supposer que des variations de la juste valeur de l'élément couvert sont égales à des variations de la valeur de l'instrument de couverture.

AG166. Le paragraphe 100 impose que, si l'élément couvert pour une période de refixation du prix spécifique est un actif, la variation de sa valeur soit présentée dans un poste d'actifs distinct. Par ailleurs, si l'élément couvert pour une période de refixation du prix spécifique est un passif, la variation de sa valeur est présentée dans un poste de passif distinct. Il s'agit des postes distincts visés au paragraphe AG157 (g). L'affectation à des actifs (ou passifs) spécifiques n'est pas requise.

AG167. Le paragraphe AG157 (i) précise que l'inefficacité intervient dans la -mesure où la variation de la juste valeur de l'élément couvert attribuable au risque couvert diffère de la variation de la juste valeur de l'instrument de couverture dérivé. Cette différence peut avoir plusieurs raisons, et -notamment :

(a) une différence entre les dates réelles de refixation du prix et les dates attendues, ou encore la révision des dates prévues de refixation du prix ;

(b) la dépréciation ou la décomptabilisation d'éléments du portefeuille couvert ;

(c) une différence entre les dates de paiement de l'instrument de couverture et de l'élément couvert ; et

(d) d'autres causes (par exemple, lorsque certains éléments couverts portent intérêt

à un taux inférieur au taux de référence pour lequel ils sont désignés comme couverts et que l'inefficacité qui en résulte n'est pas telle que le portefeuille, dans son ensemble, ne remplit pas les conditions requises pour la comptabilité de couverture).

Cette inefficacité (les mêmes considérations d'importance relative s'appliquent dans ce contexte que dans les autres IPSAS) sera identifiée et comptabilisée en résultat.

AG168. En règle générale, l'efficacité de la couverture sera améliorée :

(a) si l'entité programme des éléments présentant des caractéristiques de remboursement anticipé différentes, d'une manière qui prend en compte les différences de comportement en matière de remboursement anticipé ;

(b) lorsque le nombre d'éléments du portefeuille est plus élevé. Lorsque le portefeuille ne contient que quelques éléments, il est probable que l'inefficacité soit relativement élevée si l'un des éléments fait l'objet d'un remboursement anticipé avant ou après la date attendue. À l'inverse, lorsque le portefeuille contient de nombreux éléments, le comportement de remboursement anticipé peut être prévu avec plus de précision ;

(c) lorsque les périodes de refixation du prix sont plus courtes (par exemple, périodes de refixation du prix d'un mois au lieu de trois mois). Le raccourcissement de la période de refixation du prix réduit l'effet d'éventuelles non-concordances entre les dates de refixation du prix et de paiement (pendant la période de refixation du prix) de l'élément couvert et de l'instrument de couverture ;

(d) par l'augmentation de la fréquence d'ajustement du montant de l'instrument de couverture en fonction des variations de l'élément couvert (par exemple en raison de variations des attentes en matière de remboursement anticipé).

AG169. Une entité teste l'efficacité périodiquement. Si les estimations des dates de refixation du prix changent entre une date à laquelle une entité apprécie l'efficacité et la suivante, elle doit calculer le montant de l'efficacité soit :

(a) comme la différence entre la variation de la juste valeur de l'instrument de couverture (voir paragraphe AG157(h)) et la variation de la valeur de l'élément couvert tout entier, attribuable à des changements du taux d'intérêt (compte tenu de l'effet des variations du taux d'intérêt couvert sur la juste valeur de toute option incorporée de remboursement anticipé) ; ou

(b) en utilisant l'approximation suivante. L'entité :

(i) calcule le pourcentage des actifs (ou des passifs) couverts au cours de chaque période de refixation du prix, sur la base des dates estimées de refixation du prix à la dernière date de vérification de l'efficacité,

(ii) applique ce pourcentage à son estimation révisée du montant correspondant à cette période de refixation du prix, pour calculer le montant de l'élément couvert sur la base de son estimation révisée,

(iii) calcule la variation de la juste valeur de son estimation révisée de

l'élément couvert qui est attribuable au risque couvert, et la présente de la manière décrite au paragraphe AG157(g),

(iv) comptabilise l'inefficacité égale à la différence entre le montant obtenu au point (iii) et la variation de la juste valeur de l'instrument de couverture (voir paragraphe AG157(h)).

AG170. Lorsqu'elle apprécie l'efficacité, l'entité distingue les révisions des dates estimées de refixation du prix des actifs (ou passifs) existants de la création de nouveaux actifs (ou passifs), la première étant la seule à entraîner une inefficacité. Toutes les révisions des dates estimées de refixation du prix (sauf celles qui sont exclues selon le paragraphe AG164), y compris toute réaffectation d'éléments existants entre périodes, sont incluses dans la révision du montant estimé d'une période selon le paragraphe AG169 (b) (ii) et donc dans l'appréciation de l'efficacité. Une fois l'inefficacité comptabilisée comme indiqué ci-dessus, l'entité établit une nouvelle estimation du total des actifs (ou passifs) pour chaque période de refixation du prix, en tenant compte des nouveaux actifs (ou passifs) créés depuis la dernière vérification de l'efficacité et désigne un nouveau montant comme étant l'élément couvert et un nouveau pourcentage comme étant le pourcentage couvert. Les procédures décrites au paragraphe AG169 (b) sont ensuite répétées à la date de vérification de l'efficacité suivante.

AG171. Les éléments initialement prévus pour une période de refixation du prix peuvent être décomptabilisés en raison d'un remboursement anticipé plus précoce qu'attendu ou d'une sortie causée par une dépréciation ou une vente. Lorsque cela se produit, le montant de la variation de la juste valeur, inclus dans le poste distinct décrit au paragraphe AG157(g), qui se rapporte à l'élément décomptabilisé doit être supprimé de l'état de la situation financière et inclus dans le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation de l'élément. À cette fin, il est nécessaire de connaître la ou les périodes de refixation du prix pour lesquelles l'élément décomptabilisé était programmé, car cette information détermine la ou les périodes de refixation du prix dont il doit être supprimé et donc le montant à supprimer du poste distinct visé au paragraphe AG157 (g). Quand un élément est décomptabilisé, s'il est possible de déterminer la période dans laquelle il était inclus, il est supprimé de cette période-là. Dans le cas contraire, il est supprimé de la première période si la décomptabilisation résulte de remboursements anticipés plus élevés qu'attendu, ou réparti sur toutes les périodes contenant l'élément décomptabilisé, de manière systématique et rationnelle, si l'élément a été vendu ou a été déprécié.

AG172. En outre, tout montant relatif à une période spécifique qui n'a pas été décomptabilisé à l'expiration de la période est comptabilisé en résultat de la période (voir paragraphe 100). Par exemple, supposons qu'une entité planifie des éléments pour trois périodes de refixation du prix. Lors de la précédente redésignation, la variation de la juste valeur déclarée dans le poste distinct au bilan était un actif de 25 UM. Ce montant représente les valeurs attribuables aux périodes 1, 2 et 3, soit respectivement 7 UM, 8 UM et 10 UM. À la redésignation suivante, les actifs attribuables à la période 1 ont été soit réalisés, soit reprogrammés pour d'autres périodes. Par conséquent, 7 UM sont décomptabilisées de l'état de la situation

financière et comptabilisées en résultat. 8 UM et 10 UM sont désormais attribuables aux périodes 1 et 2, respectivement. Ces périodes restantes sont ensuite ajustées, si nécessaire, en fonction des variations de la juste valeur décrites au paragraphe AG157 (g).

AG173. À titre d'illustration des dispositions des deux paragraphes ci-dessus, supposons qu'une entité a programmé des actifs en affectant un pourcentage du portefeuille à chaque période de refixation du prix. Supposons également qu'elle a programmé 100 UM dans chacune des deux premières périodes. À l'expiration de la première période de refixation du prix, 110 UM d'actifs sont décomptabilisés au titre de remboursements attendus et inattendus. Dans ce cas, l'ensemble des montants contenus dans le poste distinct décrit au paragraphe AG157 (g) qui se rapporte à la première période est sorti de l'état de la situation financière, ainsi que 10 % du montant relatif à la seconde période.

AG174. Si le montant couvert pour une période de refixation du prix est diminué sans que les actifs (ou passifs) liés soient décomptabilisés, le montant inclus dans le poste distinct décrit au paragraphe AG157 (g) qui se rapporte à la réduction doit être amorti selon le paragraphe 104.

AG175. Une entité peut souhaiter appliquer l'approche décrite dans les paragraphes AG157 à AG174 à une couverture de portefeuille qui était précédemment comptabilisée comme une couverture de flux de trésorerie selon IPSAS 29. Une telle entité annulerait la désignation antérieure d'une couverture de flux de trésorerie selon le paragraphe 112 (d) et appliquerait les dispositions décrites dans ce paragraphe. Elle redésignerait également la couverture comme étant une couverture de la juste valeur et appliquerait l'approche décrite aux paragraphes AG157 à AG174 de manière prospective aux périodes comptables ultérieures.

Annexe B

Réexamen de dérivés incorporés

La présente Annexe fait partie intégrante d'IPSAS 29.

Contexte

B1-B7. [Supprimé]

Annexe C

Couvertures d'un investissement net dans un établissement à l'étranger

La présente Annexe fait partie intégrante d'IPSAS 29.

Introduction

C1. Bon nombre d'entités présentant des états financiers ont des investissements dans des établissements à l'étranger (au sens d'IPSAS 4 paragraphe 10). Ces établissements à l'étranger peuvent être des entités contrôlées, des entreprises associées, des coentreprises ou des succursales. IPSAS 4 impose aux entités de déterminer la monnaie fonctionnelle de chacun de leurs établissements à l'étranger comme étant la monnaie de l'environnement économique principal de chaque établissement. Lors de la conversion des résultats et de la situation financière d'un établissement à l'étranger en une monnaie de présentation, l'entité est tenue de comptabiliser les écarts de change en actif net/situation nette jusqu'à la sortie de cet établissement à l'étranger.

C2. La comptabilité de couverture du risque de change résultant d'un investissement net dans un établissement à l'étranger s'applique uniquement lorsque l'actif net de cet établissement à l'étranger est inclus dans les états financiers. C'est le cas pour les états financiers consolidés, les états financiers dans lesquels les investissements comme les participations dans des entreprises aossicées ou des coentreprises sont comptabilisés selon la méthode de la mise en équivalence, et les états financiers comprenant une succursale ou une entreprise telle que définie dans IPSAS 37. L'élément couvert contre le risque de change découlant de l'investissement net dans un établissement à l'étranger peut être un montant d'actif net inférieur ou égal à la valeur comptable de l'actif net de l'établissement à l'étranger.

C3. IPSAS 29 impose de désigner un élément couvert éligible et des instruments de couverture éligibles pour établir une relation comptable de couverture. S'il existe une relation de couverture désignée, dans le cas d'une couverture d'un investissement net, le profit ou la perte sur l'instrument de couverture qui est considéré comme constituant une couverture efficace de l'investissement net est comptabilisé directement en actif net/situation nette et inclus dans les écarts de change résultant de la conversion des résultats et de la situation financière de l'établissement à l'étranger.

C4. La présente Annexe s'applique à toute entité qui couvre le risque de change résultant de ses investissements nets dans des établissements à l'étranger et qui souhaite remplir les conditions requises pour la comptabilité de couverture conformément à IPSAS 29. Elle ne doit pas être appliquée par analogie à d'autres catégories de comptabilité de couverture. La présente Annexe désigne une telle entité comme étant l'entité contrôlante et les états financiers dans lesquels est inclus l'actif net des établissements à l'étranger comme ses états financiers consolidés. Toute référence à l'entité contrôlante s'applique également à toute entité qui a un investissement net dans un établissement à l'étranger et qui est une coentreprise, une entité associée ou une succursale.

C5. Les questions traitées dans la présente Annexe sont les suivantes :

(a) L'identification des risques de change éligibles à la couverture d'un investissement net dans un établissement à l'étranger, étant donné qu'une entité possédant de nombreux établissements à l'étranger peut être exposée à différents risques de change, et plus spécifiquement :

(i) l'entité contrôlante peut-elle désigner en tant que risque couvert les seuls écarts de change résultant d'un écart entre sa monnaie fonctionnelle et celle de son établissement à l'étranger, ou peut-elle également désigner en tant que risque couvert les écarts de change résultant de la différence entre la monnaie de présentation de ses états financiers consolidés et la monnaie fonctionnelle de l'établissement à l'étranger ?

(ii) si l'entité contrôlante détient l'établissement à l'étranger de manière indirecte, le risque couvert se limite-t-il aux écarts de change résultant des monnaies fonctionnelles différentes entre l'établissement à l'étranger et son entité contrôlante immédiate, ou le risque couvert peut-il aussi comprendre les écarts de change entre la monnaie fonctionnelle de l'établissement à l'étranger et celle de toute entité contrôlante intermédiaire ou ultime (autrement dit, le fait que l'investissement net dans l'établissement à l'étranger soit détenu par une entité contrôlante intermédiaire affecte-t-il ou non le risque économique auquel est exposée l'entité contrôlante ultime) ?

(b) À quel niveau, dans une entité économique, l'instrument de couverture peut être détenu, et plus spécifiquement :

(i) IPSAS 29 permet à une entité se désigner comme instrument de couverture d'un risque de change, soit un instrument dérivé soit un instrument non dérivé (soit une combinaison des deux). La présente Annexe examine si la nature de l'instrument de couverture (instrument dérivé ou non dérivé) ou bien la méthode de consolidation affectent l'appréciation de l'efficacité de la couverture.

(ii) la présente Annexe traite également de la question de savoir à quel niveau, dans l'entité économique, des instruments de couverture d'un investissement net dans un établissement à l'étranger éligibles à la comptabilité de couverture peuvent être détenus, c'est-à-dire si une relation de comptabilité de couverture éligible peut être établie uniquement si l'entité couvrant son investissement net est l'l'une des parties à l'instrument de couverture ou bien si toute entité appartenant à l'entité économique, indépendamment de sa monnaie fonctionnelle, peut détenir l'instrument de couverture.

(c) Comment une entité détermine le montant de profit ou de perte comptabilisé en actif net/situation nette qui est à comptabiliser en résultat lors de la sortie de l'établissement à l'étranger aussi bien pour l'instrument de couverture que pour l'élément couvert, puisqu'IPSAS 4 et IPSAS 29 imposent dans ce cas le reclassement en résultat des montants cumulés comptabilisés en actif

net/situation au titre des écarts de change générés par la conversion des résultats et de la situation financière de l'établissement à l'étranger et le profit ou perte relatif à l'instrument de couverture de l'investissement considéré comme efficace. Plus spécifiquement la présente Annexe traite des questions suivantes :

(i) lorsqu'un établissement à l'étranger qui était couvert est sorti, quels sont les montants figurant dans les écarts de change de l'entité contrôlante et relatifs à l'instrument de couverture et à cet établissement à l'étranger qu'il convient de reclasser en résultat dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante ?

(ii) la méthode de consolidation affecte-t-elle la détermination des montants à reclasser en résultat ?

Application d'IPSAS 29 aux couvertures d'un investissement net dans un établissement à l'étranger

La nature du risque couvert et le montant de l'élément couvert pour lesquels une relation de couverture peut être désignée

C6. La comptabilité de couverture ne peut s'appliquer qu'aux écarts de change survenant entre la monnaie fonctionnelle de l'établissement à l'étranger et la monnaie fonctionnelle de l'entité contrôlante.

C7. Dans une couverture du risque de change résultant d'un investissement net dans un établissement à l'étranger, l'élément couvert peut être un montant d'actif net inférieur ou égal à la valeur comptable de l'actif net de l'établissement à l'étranger dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante. La valeur comptable, dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante, de l'actif net d'un établissement à l'étranger susceptible d'être désigné comme l'élément couvert peut varier selon qu'une entité de niveau inférieur, qui contrôle l'établissement à l'étranger, aura ou non appliqué la comptabilité de couverture pour tout ou partie de l'actif net de cet établissement à l'étranger et que cette comptabilité de couverture aura ou non été conservée dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante.

C8. Le risque couvert peut être désigné comme étant l'exposition au risque de change entre la monnaie fonctionnelle de l'établissement à l'étranger et la monnaie fonctionnelle d'une quelconque des entités contrôlantes (l'entité contrôlante immédiate, intermédiaire ou ultime) de cet établissement à l'étranger. Le fait que l'investissement net soit détenu par une entité contrôlante intermédiaire n'affecte pas la nature du risque économique résultant de l'exposition au risque de change de l'entité contrôlante ultime.

C9. L'exposition au risque de change résultant d'un investissement net dans un établissement à l'étranger ne peut répondre qu'une seule fois aux conditions de la comptabilité de couverture dans les états financiers consolidés. Dès lors, si l'actif net d'un établissement à l'étranger est couvert par plusieurs entités contrôlantes au sein de l'entité économique (par exemple, à la fois par une entité contrôlante directe et par une entité contrôlante indirecte) pour le même risque, une et une seule relation de couverture répondra aux conditions de la comptabilité de couverture dans les états

financiers consolidés de l'entité contrôlante ultime. Une relation de couverture désignée par une entité contrôlante dans ses états financiers consolidés ne doit pas nécessairement être conservée par une autre entité contrôlante de niveau supérieur. Toutefois, si elle n'est pas conservée par l'entité contrôlante de niveau supérieur, il faut mettre un terme à la comptabilité de couverture appliquée par l'entité contrôlante de niveau inférieur avant que l'entité contrôlante de niveau supérieur puisse appliquer la comptabilité de couverture.

Niveau auquel l'instrument de couverture peut être détenu

C10. Un instrument dérivé ou non dérivé (ou une combinaison d'instruments dérivés et non dérivés) peut être désigné comme étant un instrument de couverture dans la couverture d'un investissement net dans un établissement à l'étranger. Le ou les instruments de couverture peuvent être détenus par toute entité ou toutes entités au sein de l'entité économique (à l'exception de l'établissement à l'étranger qui fait l'objet de la couverture) dès lors que sont respectées les conditions requises par IPSAS 29 paragraphe 98 pour ce qui concerne la désignation, la documentation et l'efficacité de la couverture d'un investissement net. En particulier, la stratégie de couverture de l'entité économique doit être clairement documentée, à cause de la possibilité de désignations différentes à différents niveaux de l'entité économique.

C11. Pour évaluer l'efficacité, la variation de la valeur de l'instrument de couverture relatif au risque de change est calculée par référence à la monnaie fonctionnelle de l'entité contrôlante dont la monnaie fonctionnelle sert de référence pour l'évaluation du risque de couverture, conformément à la documentation de la comptabilité de couverture. Selon le niveau où est détenu l'instrument de couverture, en l'absence de comptabilité de couverture, la variation totale de valeur pourrait être comptabilisée en résultat, en actif net/situation nette, ou les deux. Cependant, l'évaluation de l'efficacité n'est pas affectée par la décision de comptabiliser la variation de valeur de l'instrument de couverture en en résultat ou en actif net/situation nette. Dans le cadre de la mise en application de la comptabilité de couverture, la totalité de la partie efficace de la variation est incluse en actif net/situation nette. L'évaluation de l'efficacité n'est pas affectée par le fait que l'instrument de couverture est un instrument dérivé ou non dérivé ni par la méthode de consolidation.

Sortie d'un établissement à l'étranger couvert

C12. Lors de la sortie d'un établissement à l'étranger qui était couvert, le montant des écarts de change relatif à l'instrument de couverture qui doit être reclassé des écarts de conversion des monnaies étrangères en résultat dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante, est le montant dont l'identification est requise par le paragraphe 113 d'IPSAS 29. Ce montant est le profit cumulé ou la perte cumulée sur l'instrument de couverture qui était considéré comme constituant une couverture efficace.

C13. Le montant à reclasser des écarts de conversion des monnaies étrangères en résultat dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante au titre de l'investissement net dans cet établissement à l'étranger, conformément à IPSAS 4 paragraphe 57, est

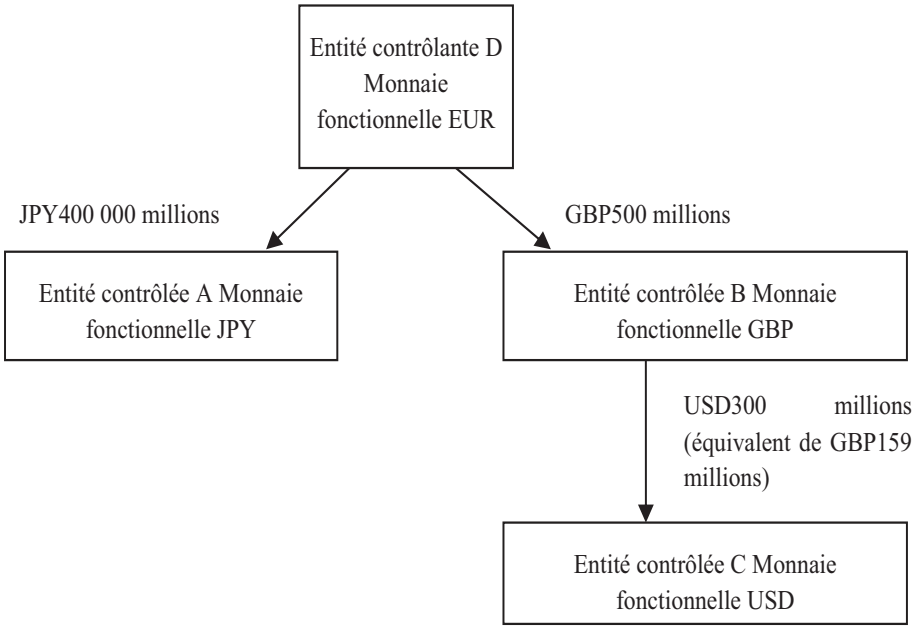
le montant compris dans les écarts de conversion de cette entité contrôlante qui se rapporte à cet établissement à l'étranger. Dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante ultime, le montant net cumulé comptabilisé dans les écarts de conversion pour l'ensemble des établissements à l'étranger n'est pas affecté par la méthode de consolidation. Toutefois, selon que l'entité contrôlante ultime utilise la méthode de consolidation directe ou par paliers, il peut en résulter un effet sur le montant inclus dans ses écarts de conversion au titre d'un établissement à l'étranger donné.

C14. La méthode directe est la méthode de consolidation selon laquelle les états financiers de l'établissement à l'étranger sont convertis directement dans la monnaie fonctionnelle de l'entité contrôlante ultime. La méthode par paliers est la méthode de consolidation selon laquelle les états financiers de l'établissement à l'étranger sont d'abord convertis dans la monnaie fonctionnelle de toute(s) entité(s) contrôlante(s) intermédiaire(s)puis convertis dans la monnaie fonctionnelle de l'entité contrôlante ultime (ou de sa monnaie de présentation si celle-ci est différente).

C15. Le recours à la méthode de consolidation par paliers peut aboutir à la comptabilisation en résultat d'un montant différent de celui utilisé pour déterminer l'efficacité de la couverture. Cette différence peut être éliminée en déterminant le montant correspondant à cet établissement à l'étranger qui aurait été calculé si la méthode directe de consolidation avait été utilisée. IPSAS 4 n'impose pas de procéder à cet ajustement. Cependant, il s'agit d'un choix de méthode comptable qu'il convient d'appliquer de manière constante pour tous les investissements nets.

Exemple

C16. L'exemple suivant illustre l'application de ce qui précède en prenant pour exemple la structure d'entreprise indiquée ci-dessous. Dans tous les cas, les relations de couverture décrites doivent faire l'objet d'un test d'efficacité conformément à IPSAS 29, même si ce test n'est pas abordé dans le présent exemple. En qualité d'entité contrôlante ultime, l'entité contrôlante D présente ses états financiers consolidés dans sa monnaie fonctionnelle qui est l'euro (EUR). Chacune des entités contrôlées, c'est-à-dire les entités A, B et C, est entièrement détenue. L'investissement net de 500 millions de livres sterling de l'entité contrôlante dans l'entité contrôlée B (dont la monnaie fonctionnelle est la livre sterling (GBP)) comprend une somme de 159 millions de livres sterling équivalente à l'investissement net de 300 millions de dollars de l'entité contrôlée B dans l'entité contrôlée C (dont la monnaie fonctionnelle est le dollar des États-Unis (USD)). En d'autres termes, l'actif net de l'entité contrôlée B, mis à part son investissement dans l'entité contrôlée C, s'élève à 341 millions de livres sterling.



Nature du risque couvert pour lequel une relation de couverture peut être désignée (paragraphes C6 à C9)

C17. L'entité contrôlante D peut couvrir son investissement net dans chacune des entités contrôlées A, B et C contre le risque de change entre leurs monnaies fonctionnelles respectives (yen (JPY), livre sterling et dollar US) et l'euro. En outre, l'entité contrôlante D peut couvrir le risque de change USD/GBP entre les monnaies fonctionnelles de l'entité contrôlée B et de l'entité contrôlée C. Dans ses états financiers consolidés, l'entité contrôlée B peut couvrir son investissement net dans l'entité contrôlée C contre le risque de change entre les monnaies fonctionnelles dollar US et livre sterling. Dans les exemples ci-dessous, le risque désigné est le risque de change au comptant parce que les instruments de couverture ne sont pas des dérivés. Si les instruments de couverture étaient des contrats à terme, L'entité contrôlante D pourrait désigner le risque de change à terme comme étant le risque couvert.

Montant de l'élément couvert pour lequel une relation de couverture peut être désignée (paragraphes C6 à C9)

C18. L'entité contrôlante D souhaite couvrir le risque de change de son investissement net dans l'entité contrôlée C. Supposons que l'entité contrôlée A dispose d'un financement externe de 300 millions de dollars. L'actif net de l'entité contrôlée A au début de la période comptable s'élève à 400 000 millions de yens, y compris l'encours de l'emprunt externe de 300 millions de dollars.

C19. L'élément couvert peut être un montant d'actif net inférieur ou égal à la valeur comptable dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante D de son investissement net dans l'entité contrôlée C (300 millions de dollars). Dans ses états financiers consolidés, l'entité contrôlante D peut désigner l'emprunt externe de 300 millions de dollars de l'entité contrôlée A comme une couverture du risque de change au comptant EUR/USD associé à son investissement net de 300 millions de

dollars d'actif net dans l'entité contrôlée C. Dans ce cas, tant l'écart de change EUR/USD sur l'emprunt externe de 300 millions de USD dans la l'entité contrôlée A que l'écart de change EUR/USD sur l'investissement net de 300 millions de USD dans l'entité contrôlée C sont inclus dans les écarts de conversion figurant dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante D après application de la comptabilité de couverture.

C20. En l'absence de comptabilité de couverture, l'intégralité de l'écart de change USD/EUR sur l'emprunt externe de 300 millions de dollars dans l'entité contrôlée A serait comptabilisé dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante D comme suit :

- enregistrement en résultat de la variation du cours de change USD/JPY au comptant, convertie en euros ; et
- enregistrement directement en actif net/situation nette de la variation du cours de change JPY/EUR au comptant.

Au lieu de la désignation visée au paragraphe C19, dans ses états financiers consolidés, l'entité contrôlante D peut désigner le montant de 300 millions de dollars d'emprunt externe de l'entité contrôlée A comme étant une couverture du risque de change GBP/USD au comptant entre l'entité contrôlée C et l'entité contrôlée B. Dans ce cas, l'intégralité de l'écart de change USD/EUR sur l'emprunt externe de 300 millions de dollars dans l'entité contrôlée A serait plutôt comptabilisé dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante D comme suit :

- enregistrement de la variation du cours de change GBP/USD au comptant dans les écarts de conversion relatifs à l'entité contrôlée C ;
- enregistrement en résultat de la variation du cours de change GBP/JPY au comptant, convertie en euros ; et
- enregistrement directement en actif net/situation nette de la variation du cours de change JPY/EUR au comptant.

C21. L'entité contrôlante D ne peut pas désigner l'emprunt externe de 300 millions de dollars de l'entité contrôlée A comme étant à la fois une couverture du risque de change EUR/USD au comptant et du risque de change GBP/USD au comptant dans ses états financiers consolidés. Un instrument de couverture unique ne peut couvrir qu'une seule fois un même risque désigné. L'entité contrôlée B ne peut appliquer la comptabilité de couverture dans ses états financiers consolidés parce que l'instrument de couverture est détenu à l'extérieur de l'entité économique constituée par l'entité contrôlée B et l'entité contrôlée C.

Niveau auquel, dans une entité économique, l'instrument de couverture peut être détenu (paragraphes C10 et C11) ?

C22. Comme l'indique le paragraphe C20, la variation totale de valeur relative au risque de change sur l'emprunt externe de 300 millions de dollars de l'entité contrôlée A serait comptabilisée pour partie en résultat (risque au comptant USD/JPY) et pour partie en actif net/situation nette (risque au comptant EUR/JPY) dans les états financiers de l'entité contrôlante D en l'absence de comptabilité de couverture. Ces

deux montants sont pris en compte pour évaluer l'efficacité de la couverture désignée au paragraphe C19 parce que les variations de valeur de l'instrument de couverture et de l'élément couvert sont calculées par référence à l'euro, monnaie fonctionnelle de l'entité contrôlante D, contre le dollar, monnaie fonctionnelle de l'entité contrôlée C, conformément à la documentation de couverture. La méthode de consolidation (à savoir la méthode directe ou la méthode par paliers) n'affecte pas l'évaluation de l'efficacité de la couverture.

Montants reclassés en résultat lors de la sortie d'un établissement à l'étranger (paragraphes C12 et C13)

C23. Lors de la sortie de l'entité contrôlée C, les écarts de conversion suivants sont reclassés en résultat dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante D :

(a) au titre de l'emprunt externe de 300 millions de dollars de l'entité contrôlée A, le montant qu'IPSAS 29 impose d'identifier, à savoir le montant de la variation totale du risque de change qui a été comptabilisé directement en actif net/situation nette en tant que partie efficace de la couverture ; et

(b) au titre de l'investissement net de 300 millions de dollars dans l'entité contrôlée C, le montant déterminé par la méthode de consolidation de l'entité. Si l'entité contrôlante D utilise la méthode directe, son écart de conversion par rapport à l'entité contrôlée C sera déterminé directement par le cours de change EUR/USD. Si l'entité contrôlante D utilise la méthode par paliers, son écart de conversion par rapport à l'entité contrôlée C sera déterminé par l'écart de conversion comptabilisé par l'entité contrôlée B et reflétant le cours de change GBP/USD, converti dans la monnaie fonctionnelle de l'entité contrôlante D en utilisant le cours de change EUR/GBP. L'utilisation, par l'entité contrôlante D, de la méthode de consolidation par paliers au cours de périodes antérieures ne lui impose pas, ni ne l'empêche, de déterminer le montant de l'écart de conversion à reclasser lors de la sortie de l'entité contrôlée C comme étant le montant qu'elle aurait comptabilisé si elle avait toujours utilisé la méthode directe, selon la méthode comptable qu'elle a retenue.

Couverture de plusieurs établissements à l'étranger (paragraphes C7, C9, et C11)

C24. Les exemples ci-dessous montrent que dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante D, le risque qui peut être couvert est toujours le risque entre sa monnaie fonctionnelle (l'euro) et les monnaies fonctionnelles de l'entité contrôlée B et de l'entité contrôlée C. Quel que soit le mode de désignation des couvertures, les montants maximums qui peuvent être des couvertures efficaces à inclure dans les écarts de conversion dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante D, lorsque les deux établissements à l'étranger sont couverts, sont 300 millions de dollars au titre du risque EUR/USD et 341 millions de livres sterling au titre du risque EUR/GBP. Les autres variations de valeur dues aux variations des cours de change sont incluses dans le résultat consolidé de l'entité contrôlante D. Bien entendu, il serait possible pour l'entité contrôlante D de désigner 300 millions de dollars uniquement pour des variations du cours de change au comptant USD/GBP ou 500 millions de livres sterling uniquement pour les variations du cours de change

au comptant GBP/EUR.

L'entité D détient des instruments de couverture en USD et en GBP

C25. L'entité contrôlante D pourrait souhaiter couvrir le risque de change lié tant à son investissement net dans l'entité contrôlée B qu'à son investissement net dans l'entité contrôlée C. Supposons que l'entité contrôlante D détient des instruments de couverture appropriés libellés en dollars et en livres sterling, qu'elle pourrait désigner comme étant des couvertures de ses investissements nets dans l'entité contrôlée B et dans l'entité contrôlée C. Les désignations que l'entité contrôlante D peut effectuer dans ses états financiers consolidés sont notamment les suivantes :

(a) Un instrument de couverture de 300 millions de dollars désigné comme couverture de l'investissement net de 300 millions de dollars dans l'entité contrôlée C, où le risque est l'exposition de change au comptant (EUR/USD) entre l'entité contrôlante D et l'entité contrôlée C, et un instrument d'un montant pouvant atteindre jusqu'à 341 millions de livres sterling en couverture de l'investissement net de 341 millions de livres sterling dans l'entité contrôlée B, où le risque est l'exposition de change au comptant (EUR/GBP) entre l'entité contrôlante D et l'entité contrôlée B.

(b) Un instrument de couverture de 300 millions de dollars désigné comme couverture de l'investissement net de 300 millions de dollars dans l'entité contrôlée C, où le risque est l'exposition de change au comptant (GBP/USD) entre l'entité contrôlée B et l'entité contrôlée C, et un instrument d'un montant pouvant atteindre jusqu'à 500 millions de livres sterling en couverture de l'investissement net de 500 millions de livres sterling dans l'entité contrôlée B, où le risque est l'exposition de change au comptant (EUR/GBP) entre l'entité contrôlante D et l'entité contrôlée B.

C26. Le risque EUR/USD lié à l'investissement net de l'entité contrôlante D dans l'entité contrôlée C est un risque différent du risque EUR/GBP lié à l'investissement net de l'entité contrôlante D dans l'entité contrôlée B. Toutefois, dans le cas décrit au paragraphe C25 (a), en désignant l'instrument de couverture en USD qu'elle détient, l'entité contrôlante D a déjà intégralement couvert le risque EUR/USD de son investissement net dans l'entité contrôlée C. Si l'entité contrôlante D a également désigné un instrument GBP qu'elle détient en tant que couverture de son investissement net de 500 millions de livres sterling dans l'entité contrôlée B, une quote-part de 159 millions de livres sterling de cet investissement net, représentant l'équivalent en GBP de son investissement net en USD dans l'entité contrôlée C, serait couverte deux fois au titre du risque GBP/EUR dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante D.

C27. Dans le cas décrit au paragraphe C25 (b), si l'entité contrôlante D désigne le risque couvert comme étant l'exposition au risque de change au comptant (GBP/USD) entre l'entité contrôlée B et l'entité contrôlée C, seule la partie GBP/USD de la variation de valeur de son instrument de couverture de 300 millions de dollars est incluse dans les écarts de conversion de l'entité contrôlante D se rapportant à l'entité contrôlée C. Le solde de la variation (correspondant à la variation du cours GBP/EUR sur

159 millions de livres sterling) est inclus dans le résultat consolidé de l'entité contrôlante D, comme au paragraphe C20. Comme la désignation du risque USD/GBP entre les entités contrôlées B et C ne comprend pas le risque GBP/EUR, l'entité contrôlante D est également en mesure de désigner un montant jusqu'à concurrence de 500 millions de livres sterling de son investissement net dans sa l'entité contrôlée B, montant pour lequel le risque est l'exposition au risque de change (GBP/EUR) au comptant entre l'entité contrôlante D et l'entité contrôlée B.

L'entité B détient l'instrument de couverture en USD

C28. Supposons que l'entité contrôlée B détient une dette externe de 300 millions de dollars, dont l'encours a été transféré à l'entité contrôlante D par le biais d'un prêt entre entités libellé en livres sterling. L'actif net de l'entité contrôlée B est inchangé, puisque son actif et son passif ont tous deux progressé de 159 millions de livres sterling. L'entité contrôlée B pourrait désigner dans ses états financiers consolidés la dette externe comme constituant une couverture du risque GBP/USD sur son investissement net dans l'entité contrôlée C. L'entité contrôlante D pourrait maintenir la désignation par l'entité contrôlée B de cet instrument de couverture en tant que couverture de son investissement net de 300 millions de dollars dans l'entité contrôlée C au titre du risque GBP/USD (voir paragraphe C9) et l'entité contrôlante D pourrait désigner l'instrument de couverture en GBP qu'elle détient comme une couverture de l'intégralité de son investissement net de 500 millions de livres sterling dans l'entité contrôlée B. La première couverture, désignée par l'entité contrôlée B, serait évaluée par référence à la monnaie fonctionnelle de l'entité contrôlée B (la livre sterling) et la deuxième couverture, désignée par l'entité contrôlante D, serait évaluée par référence à la monnaie fonctionnelle de l'entité contrôlante D (euro). Dans ce cas, seul le risque GBP/USD lié à l'investissement net de l'entité contrôlante D dans l'entité contrôlée C est couvert dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante D par l'instrument de couverture en USD, et non l'intégralité du risque EUR/USD. Dès lors, l'intégralité du risque EUR/GBP lié à l'investissement net de 500 millions de livres sterling de l'entité contrôlante D dans l'entité contrôlée B peut être couverte dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante D.

C29. Toutefois, il faut également tenir compte de la comptabilisation de l'emprunt de 159 millions de livres sterling remboursable par l'entité contrôlante D à l'entité contrôlée B. Si l'emprunt remboursable de l'entité contrôlante D n'est pas considéré comme faisant partie de l'investissement net dans l'entité contrôlée B parce qu'il ne répond pas aux conditions d'IPSAS 4 paragraphe 18, l'écart de change GBP/EUR résultant de sa conversion est inclus dans le résultat consolidé de l'entité contrôlante D. Si l'emprunt de 159 millions de livres sterling remboursable à l'entité contrôlée B est considéré comme faisant partie de l'investissement net de l'entité contrôlante D, cet investissement net ne sera que de 341 millions de livres sterling et le montant que l'entité contrôlante D peut désigner comme élément couvert pour le risque GBP/EUR est ramené en conséquence de 500 millions de livres sterling à 341 millions de livres sterling.

C30. Si l'entité contrôlante D décide de mettre un terme à la relation de couverture désignée par l'entité contrôlée B, l'entité contrôlante D pourrait désigner l'emprunt externe de 300 millions de dollars de l'entité contrôlée B comme étant une couverture de son investissement net de 300 millions de dollars dans l'entité contrôlée C au titre du risque EUR/USD et désigner l'instrument de couverture en GBP qu'elle détient elle-même comme étant une couverture limitée à une quote-part de son investissement net dans l'entité contrôlée B ne dépassant pas 341 millions de livres sterling. Dans ce cas, l'efficacité des deux couvertures serait calculée par référence à la monnaie fonctionnelle de l'entité contrôlante D (l'euro). Dès lors, tant la variation du cours USD/GBP relative à l'emprunt externe de l'entité contrôlée B que la variation du cours GBP/EUR relative à l'emprunt remboursable par l'entité contrôlante D à l'entité contrôlée B (équivalentes, au total, à la variation du cours USD/EUR) seront incluses dans les écarts de conversion dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante D. Puisque l'entité contrôlante D a déjà intégralement couvert le risque EUR/USD de son investissement net dans l'entité contrôlée C, elle ne peut couvrir qu'une quote-part plafonnée à 341 millions de livres sterling du risque EUR/GBP de l'investissement net dans l'entité contrôlée B.

Annexe D

Amendements d'autres IPSAS

[Supprimé]

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 29, mais n'en fait pas partie intégrante.

Introduction

BC1. La présente Base des conclusions résume les réflexions de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) pour parvenir aux conclusions présentées dans IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*. Comme la présente Norme s'inspire essentiellement d'IAS 39, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB), la Base des conclusions n'aborde que les domaines de divergence entre IPSAS 29 et les principales dispositions d'IAS 39.

BC2. Le présent projet sur les instruments financiers est un élément essentiel du programme de convergence mené par l'IPSASB, afin de faire converger les Norme IPSAS avec les International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IPSASB reconnaît qu'il existe d'autres aspects des instruments financiers, relatifs au secteur public, qui ne sont pas traités dans IAS 39. Ces aspects pourraient être traités dans le cadre de projets futurs de l'IPSASB. L'IPSASB reconnaît notamment qu'il conviendrait de traiter dans le cadre de futurs projets :

(a) Certaines opérations réalisées par les banques centrales ; et

(b) Les créances et dettes générées dans le cadre d'accords qui ressemblent en substance à des instruments financiers et produisent les mêmes effets économiques, mais qui ne sont pas de nature contractuelle.

BC3. En élaborant la présente Norme, l'IPSASB a convenu de retenir le texte actuel d'IAS 39, sous réserve de sa cohérence avec les autres Ipsas, et de traiter toute question spécifique au secteur public par des compléments au Guide d'application.

BC4. En septembre 2007, l'IASB a publié des amendements d'IAS 1, Présentation des états financiers qui ont introduit le « résultat global » dans la présentation des états financiers. Comme l'IPSASB n'a pas encore examiné le résultat global, ainsi que certains autres amendements d'IAS 1, ces amendements n'ont pas été repris dans IPSAS 29. Le texte d'IAS 39 publié le 31 décembre 2008, ainsi que certains amendements d'IAS 39 introduits par l'IASB en avril 2009 dans le cadre de son projet d'améliorations, sont repris dans le texte d'IPSAS 29. L'IPSASB a pris note de la publication d'IFRS 9, Instruments financiers en novembre 2009. L'IPSASB a également pris note pris note que l'IASB prévoit d'apporter des modifications significatives supplémentaires à IAS 39. L'IPSASB a par conséquent décidé de prendre en considération toute évolution des dispositions de l'IASB concernant les

instruments financiers dans le cadre d'un futur projet[1].

Champ d'application

BC5. Des actifs et des passifs peuvent résulter d'opérations génératrices de produits sans contrepartie directe. IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe* (impôts et transferts) traitait de la comptabilisation et l'évaluation initiale des actifs et passifs générés par des opérations sans contrepartie directe. IPSAS 23 ne précisait pas les dispositions et indications relatives à l'évaluation ultérieure de ces actifs et passifs. L'IPSASB a examiné l'interaction entre la présente Norme et IPSAS 23 pour les actifs et des passifs résultant d'opérations génératrices de produits sans contrepartie directe qui répondent à la définition d'actifs et de passifs financiers.

BC6. Au moment de l'élaboration de cette norme l'IPSASB a convenu que lorsqu'un actif acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe était un actif financier, une entité :

(a) comptabilisait initialement l'actif selon IPSAS 23 ; et

(b) évaluait initialement l'actif selon IPSAS 23 et, examinait les dispositions de la présente Norme afin de déterminer le traitement approprié des coûts de transaction engagés pour l'acquisition de l'actif.

Comme IPSAS 23 ne prescrivait pas les dispositions applicables à l'évaluation ultérieure ou à la décomptabilisation des actifs acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe, la présente Norme s'applique s'il s'agit d'actifs financiers.

BC7. En ce qui concerne les passifs, l'IPSASB a convenu que les passifs résultant de conditions imposées à un transfert de ressources selon IPSAS 23 sont initialement comptabilisés et évalués selon cette dernière IPSAS, puisque ces passifs ne répondent pas généralement à la définition d'un passif financier lors de la comptabilisation initiale (voir IPSAS 28). Après la comptabilisation initiale, si les circonstances indiquent que le passif est un passif financier, une entité apprécie si le passif comptabilisé selon IPSAS 23 doit être décomptabilisé et un passif financier comptabilisé selon la présente Norme.

BC8. L'IPSASB a convenu que les autres passifs résultant d'opérations génératrices de produits sans contrepartie directe, par exemple, la restitution de ressources en relation avec une restriction imposée à l'utilisation d'un actif, sont comptabilisés et évalués selon la présente Norme s'ils répondent à la définition d'un passif financier.

Evaluation initiale

BC9. L'IPSASB a reconnu l'existence d'une interaction entre IPSAS 23 et la présente Norme pour les actifs acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe qui répondent également à la définition d'un actif financier. IPSAS 23 imposait l'évaluation initiale des actifs acquis dans le cadre d'une opération génératrice de produits sans contrepartie directe à la juste valeur. La présente Norme imposait

[1] En janvier 2015 l'IPSASB a introduit le concept d'entités d'investissement dans IPSAS 35 et imposé aux entités d'investissement, telles que définies dans cette norme, d'évaluer leurs investissements dans des entités contrôlées, à l'exception de celles dont l'activité consiste à fournir des services liés à l'investissement, à la juste valeur par le biais du résultat.

l'évaluation initiale des actifs financiers à leur juste valeur, majorée des coûts de transaction dans le cas d'un actif financier qui n'est pas évalué ultérieurement à la juste valeur par le biais du résultat. Les deux approches de l'évaluation sont dans l'ensemble cohérentes, sauf pour le traitement des coûts de transaction.

BC10. A cette époque l'IPSASB a conclu qu'il serait inapproprié d'évaluer les actifs financiers résultant d'opérations sans contrepartie directe d'une manière différente de ceux résultant d'opérations avec contrepartie directe. Par conséquent, l'IPSASB a convenu que les actifs acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe doivent être évalués initialement à leur juste valeur selon IPSAS 23, mais que la présente Norme doit également être prise en considération lorsque des coûts de transaction sont engagés pour l'acquisition de l'actif.

Prêts assortis de conditions avantageuses

BC11. Une entité peut consentir des prêts assortis de conditions avantageuses ou en bénéficier. Ces prêts soulèvent des problèmes comptables particuliers parce qu'ils ne reflètent pas les conditions du marché. L'IPSASB a par conséquent examiné quel traitement comptable adopter pour la fraction inférieure au marché d'un prêt assorti de conditions avantageuses. Dans ED 38, l'IPSASB a proposé qu'une entité comptabilise les prêts assortis de conditions avantageuses par référence à une analyse en substance de l'opération permettant une ventilation en composantes dont chacune suivrait un traitement comptable distinct et que par conséquent l'IPSASB a déterminé que la fraction inférieure au marché du prêt assorti de conditions avantageuses doit être comptabilisée comme suit :

(a) l'émetteur d'un prêt assorti de conditions avantageuses comptabilise la fraction inférieure au marché comme une charge lors de son émission ; et

(b) le bénéficiaire d'un prêt assorti de conditions avantageuses comptabilise la fraction inférieure au marché selon IPSAS 23.

BC12. Certaines personnes consultées à propos d'ED 38 n'approuvaient pas le traitement proposé pour les prêts assortis de conditions avantageuses parce qu'elles estimaient que l'évaluation à la juste valeur était inappropriée, alors que d'autres étaient en désaccord avec le traitement de la fraction inférieure au marché du prêt comme une charge.

BC13. Les personnes consultées qui étaient en désaccord avec l'adoption de la juste valeur comme base d'évaluation citaient des difficultés à la fois conceptuelles et pratiques soulevées par l'évaluation de prêts assortis de conditions avantageuses à la juste valeur. Sur le plan conceptuel, il a été rappelé que certains prêts assortis de conditions avantageuses consentis par des entités du secteur public ne seraient pas disponibles dans un marché ordonnée en raison du profil de risque des emprunteurs, par exemple, des prêts aux petites entreprises, ou les prêts consentis par l'Etat dans son rôle de prêteur en dernier ressort. En ce qui concerne les prêts que l'on ne trouve pas normalement sur un marché ordonné, les personnes consultées affirmaient que s'il était peut-être possible d'obtenir leur juste valeur, cette juste valeur ne permet pas une représentation fidèle de la transaction. Ils affirmaient qu'en l'absence d'un marché ordonné pour une telle transaction c'est le prix de la transaction qui

représente la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale. Les personnes consultées qui citaient des difficultés pratiques pour la détermination de la juste valeur ont fait remarquer que c'est en raison de ces difficultés qu'il est souvent nécessaire de recourir à des estimations pour déterminer la juste valeur. De leur point de vue, l'utilisation d'estimations risque de produire des informations peu fiables. Afin de surmonter ces difficultés pratiques les personnes consultées proposaient des méthodes d'évaluation alternatives à la juste valeur comme la valeur nominale ou le taux de financement de l'emprunteur.

BC14. L'IPSASB est d'avis que c'est la juste valeur qui permet la représentation la plus fidèle de l'élément avantageux d'un prêt assorti de conditions avantageuses. Par ailleurs, comme les prêts à taux zéro ou à un taux faible ne sont pas spécifiques au secteur public, l'IPSASB ne voyait pas de raison spécifique au secteur public de s'écarter des principes de la juste valeur énoncés dans IAS 39. L'IPSASB a également pris note des dispositions d'IPSAS 30 relatives à l'obligation de fournir certaines informations sur l'évaluation des instruments financiers, notamment dans les cas où des données du marché non observables ont été utilisées. Par conséquent, l'IPSASB a décidé de retenir la juste valeur comme base d'évaluation des prêts assortis de conditions avantageuses.

BC15. Les personnes consultées qui n'étaient pas d'accord avec la comptabilisation en charges de la fraction inférieure au marché du prêt assorti de conditions avantageuses, ont fait remarquer que dans la mesure où la fraction inférieure au marché est en substance une subvention, la comptabilisation initiale d'un actif qui serait ensuite passé progressivement en charges au fur et à mesure que les conditions d'octroi de la subvention sont remplies ou au prorata temporis serait peut-être un traitement plus approprié. Cependant l'IPSASB a considéré qu'il existe, dès le premier jour où le prêt est consenti, un engagement de ressources sous la forme d'un prêt et d'une subvention. L'IPSASB était d'avis que la comptabilisation de cette subvention sous forme de charge lors de la comptabilisation initiale de la transaction fournit l'information la plus utile du point de vue de la transparence.

Garanties financières émises par voie d'opérations sans contrepartie directe

BC16. L'IPSASB a noté que, dans le secteur public, les contrats de garantie financière sont souvent émises par voie d'opérations sans contrepartie directe, c'est-à-dire sans contrepartie ou pour une contrepartie symbolique et s'inscrivent dans la politique sociale de l'émetteur au sens large, et ne répondent pas à des objectifs commerciaux. Dans le secteur privé les garanties émises au-dessous de la juste valeur sont plutôt rares sauf pour raisons commerciales, comme dans le cas où une entité contrôlante émet une garantie au profit d'une entité contrôlée. Dans le secteur public l'exposition au risque de crédit maximal pour de telles garanties peut être très importante. De telles garanties sont généralement émises parce qu'il n'existe pas de marché et, dans certains cas, il ne serait pas possible pour un émetteur du secteur privé de fournir une telle garantie en raison de l'importance de l'exposition au risque de crédit maximal. L'IPSASB a examiné l'approche de l'évaluation initiale et ultérieure pour de tels contrats de garantie financière.

BC17. Dans le cas où le contrat de garantie financière prévoit une contrepartie, l'IPSASB a

examiné si le montant de cette contrepartie doit être considéré comme une juste valeur. Le Guide d'application d'IAS 39 stipule que « la juste valeur d'un instrument financier lors de sa comptabilisation initiale est normalement le prix de la transaction. » L'IPSASB considère que, dans le secteur public, le prix de la transaction (contrepartie) pour un contrat de garantie financière ne reflète pas dans beaucoup de cas sa juste valeur et sa comptabilisation pour ce montant serait inexacte et présenterait une fausse image de l'exposition de l'émetteur au risque financier. L'IPSASB a conclu que lorsqu'il y a une contrepartie à une garantie financière, une entité doit déterminer si cette contrepartie résulte d'une opération avec contrepartie directe et si elle représente par conséquent une juste valeur. Si cette contrepartie représente une juste valeur, l'IPSASB a conclu que les entités doivent comptabiliser la garantie financière pour le montant de la contrepartie et l'évaluation ultérieure s'effectue au plus élevé du montant déterminé selon IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* et du montant initialement comptabilisé moins, le cas échéant, le montant cumulé des produits, comptabilisés, selon IPSAS 47, *Produits*. Lorsque le prix de la transaction ne correspond pas à une juste valeur, une entité doit être tenue de déterminer l'évaluation lors de la comptabilisation initiale comme si aucune contrepartie n'avait été versée.

BC18. L'IPSASB a par conséquent examiné l'approche de l'évaluation lors de la comptabilisation initiale de contrats de garantie financière fournis sans contrepartie ou pour une contrepartie qui n'est pas une juste valeur. L'IPSASB a établi une hiérarchie pour l'évaluation initiale de contrats de garantie financière fournis sans contrepartie ou pour une contrepartie qui n'est pas une juste valeur :

(a) une entité apprécie si la juste valeur du contrat de garantie financière peut être déterminée par référence à un prix observable sur un marché actif ;

(b) lorsqu'un prix ne peut pas être déterminée par référence à un prix observable sur un marché actif, une entité utilise une technique d'évaluation ; et

(c) si la juste valeur du contrat de garantie financière ne peut pas être déterminée, une entité évalue initialement et ultérieurement le contrat de garantie financière selon IPSAS 19.

BC19. Dans certains cas un marché actif existera peut-être pour des contrats de garantie financière équivalents ou similaires à celui émis. Dans ces cas une juste valeur doit être estimée par référence aux valeurs observées sur ce marché actif. L'IPSASB a examiné s'il convient, en l'absence de marché actif, d'imposer à l'entité directement une approche basée sur IPSAS 19. L'IPSASB a noté que beaucoup de techniques d'évaluation sont très complexes et, comme l'indiquent les paragraphes AG107 et AG108 elles peuvent donner lieu à un large éventail de résultats. Le coût du développement de ces techniques dépasse potentiellement l'intérêt des informations apportées aux utilisateurs. Une approche base sur IPSAS 19 pourrait donner une évaluation plus fiable et compréhensible de l'exposition au risque d'un émetteur qui a conclu un contrat de garantie financière. L'IPSASB a également reconnu que lorsqu'une entité ne comptabilise pas un passif selon IPSAS 19, l'entité fournit les informations sur les passifs éventuels imposées IPSAS 19 sauf si une sortie de ressources est peu probable. Les informations fournies aux utilisateurs sur

l'exposition au risque liée aux garanties financière fournies sans contrepartie ou pour une contrepartie symbolique comprennent également les informations sur le risque de crédit imposées par IPSAS 30, *Instruments financiers : informations à fournir*. Par contre, l'IPSASB a reconnu que parmi les Ipsas actuellement en vigueur il y en a comme IPSAS 25, *Avantages du personnel* qui font appel aux experts, comme les actuaires, pour développer des techniques d'évaluation qui sont par nature complexes. Tout compte fait l'IPSASB a conclu qu'en l'absence de marché actif les entités doivent être autorisées à utiliser une technique d'évaluation qui ne s'appuie pas sur les données observables d'un marché lorsqu'elles s'assurent que cette technique fournit une méthode fiable et compréhensible de détermination de la juste valeur d'un contrat de garantie financière conclu par un émetteur par voie d'opération sans contrepartie directe. C'est notamment le cas des garanties non standards pour lesquelles il y a peu d'informations disponibles sur les défaillances et le risque de crédit.

Révision d'IPSAS 29 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC20. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) Supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) Remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) Amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Révision d'IPSAS 29 suite à la publication d'Améliorations d'IPSAS, 2021

BC21. L'IPSASB a examiné les modifications apportées à IAS39, Instruments *financiers* : *comptabilisation et évaluation*, présentées dans le volume *Réforme des taux d'intérêt de référence - Phase 2* (Améliorations des IFRS 9, IAS 39 et IFRS 7) publié par l'IASB en septembre 2019, ainsi que les raisons avancées par l'IASB, exposées dans la « Base de conclusions », pour apporter ces modifications, et a conclu qu'il n'existait pas de raisons spécifiques au secteur public de ne pas adopter ces modifications, publiées sous le titre *Réforme des taux d'intérêt de référence — Phase 2*.

BC22. L'IPSASB a examiné les modifications apportées à I' AS39, *Instruments financiers* : *comptabilisation et évaluation*, présentées dans le volume *Réforme des taux d'intérêt de référence - Phase 2* (Améliorations des IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 et IFRS 16) publié par l'IASB en août 2020, ainsi que les raisons avancées par l'IASB,

exposées dans la « Base des conclusions », pour apporter ces modifications, et a conclu qu'il n'existait pas de raisons spécifiques au secteur public de ne pas adopter ces modifications, publiées sous le titre *Réforme des taux d'intérêt de référence — Phase 2*.

BC23. En plus des améliorations ci-dessus à IPSAS 29 (telle que modifiée par IPSAS 41 lors de sa première publication en 2018), l'IPSASB a estimé que les entités qui continuent d'appliquer IPSAS29 (avant l'adoption d'IPSAS 41) pourraient tirer profit des amendements apportés à la partie concernant la couverture dans les paragraphes 113A à 113ZC d'IPSAS 29 (telle que modifiée par IPSAS 41 lors de sa première publication en 2018) et ceux concernant les dispositions simplificatives relatives à la modification des flux de trésorerie contractuels des instruments financiers, décrits dans les paragraphes AG20A à AG20E d'IPAS29.

BC24. Alors que les amendements apportés aux paragraphes AG20A à AG20E d'IPSAS 29 n'étaient pas nécessaires à la norme de l'IASB équivalente à IPSAS 29, IAS 39, ils sont nécessaires à IPSAS 29 (avant l'adoption d'IPSAS 41), car les parties sur les flux de trésorerie contractuels sont en vigueur jusqu'au premier janvier 2023.

Guide de mise en œuvre

Le présent Guide accompagne, mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 29.

Section A-G

[Supprimé]

Exemples d'application

Les présents exemples accompagnent IPSAS 29, mais n'en font pas partie intégrante.

Couverture du risque de taux d'intérêt d'un portefeuille composé d'actifs et de passifs

IE1. Le 1er janvier 20X1, l'Entité A identifie un portefeuille composé d'actifs et de passifs dont elle souhaite couvrir le risque de taux d'intérêt. Les passifs incluent des dépôts exigibles que le déposant peut retirer à tout moment sans préavis. À des fins de gestion de risques, l'entité considère tous les éléments du portefeuille comme étant des éléments à taux fixe.

IE2. À des fins de gestion de risques, l'entité A analyse les actifs et les passifs du portefeuille pour les répartir en périodes de refixation du prix d'après les dates de refixation du prix attendues. L'entité utilise des périodes mensuelles et planifie des éléments sur les cinq prochaines années (c'est-à-dire qu'elle dispose de 60 périodes mensuelles distinctes. Les actifs du portefeuille sont des actifs susceptibles de [1](remboursement anticipé que l'entité A ventile en périodes d'après leurs dates attendues de remboursement anticipé, en affectant un pourcentage de tous les actifs à chaque période et non les éléments individuels. Le portefeuille comprend également des passifs exigibles que l'entité espère rembourser, sur une base de portefeuille, dans un délai compris entre un mois et cinq ans et dont, à des fins de gestion de risque, les périodes sont planifiées sur cette base. Compte tenu de cette analyse, l'Entité A décide du montant qu'elle souhaite couvrir pour chaque période.

IE3. Cet exemple ne traite que de la période de refixation du prix expirant dans trois mois, c'est-à-dire la période arrivant à échéance le 31 mars 20X1 (une procédure similaire sera appliquée à chacune des 59 autres périodes). L'entité A a planifié des actifs de 100 millions d'UM et des passifs de 80 millions d'UM sur cette période. Tous les passifs sont remboursables à vue.

IE4. À des fins de gestion du risque, l'entité A décide de couvrir la position nette de 20 millions d'UM et conclut donc le 1er janvier 20X1 un swap de taux d'intérêt[2] payeur de taux fixe et receveur de LIBOR, d'un montant notionnel en principal de 20 millions d'UM et d'une durée fixe de trois mois.

IE5. Le présent exemple repose sur les hypothèses simplificatrices suivantes :

(a) le coupon de la jambe fixe du swap est égal au coupon fixe de l'actif ;

(b) le coupon de la jambe fixe du swap est exigible aux mêmes dates que les paiements d'intérêts sur l'actif ; et

(c) le taux d'intérêt de la jambe variable du swap est le taux LIBOR à un jour. En conséquence, la variation de la juste valeur du swap provient intégralement de

[1] Dans le présent exemple, les flux de trésorerie en principal ont été planifiés par période mais les flux de trésorerie d'intérêt correspondants ont été inclus lors du calcul de la variation de la juste valeur de l'élément couvert. D'autres méthodes de planification des actifs et des passifs sont également possibles. Dans le présent exemple, il a été décidé d'adopter des périodes mensuelles de refixation du prix. Une entité peut choisir des périodes plus courtes ou plus longues.

[2] Dans le présent exemple un swap est utilisé comme instrument de couverture. Une entité peut utiliser comme instruments de couverture des contrats à terme de gré à gré ou d'autres dérivés.

la seule jambe à taux fixe, car la jambe à taux variable n'est pas exposée à des variations de la juste valeur en raison de variations de taux d'intérêt.

Dans les cas où ces hypothèses simplificatrices sont infirmées, l'inefficacité sera plus élevée. (L'inefficacité résultant de (a) pourrait être éliminée en désignant comme élément couvert une partie des flux de trésorerie de l'actif qui serait équivalente à la jambe à taux fixe du swap).

IE6. On suppose également que l'entité A teste l'efficacité sur une base mensuelle.

IE7. La juste valeur d'un actif non susceptible de remboursement anticipé équivalent de 20 millions d'UM, en ignorant les changements des valeurs qui ne sont pas attribuables aux fluctuations des taux d'intérêt, se présente comme suit à divers moments de la période de la couverture :

	1 janv. 20X1	**31 janv. 20X1**	**1 févr. 20X1**	**28 févr. 20X1**	**31 mars 20X1**
Juste valeur (actif) (UM)	20 000 000	20 047 408	20 047 408	20 023 795	zéro

IE8. La juste valeur du swap à divers moments au cours de la période de couverture se présente comme suit :

	1 janv. 20X1	**31 janv. 20X1**	**1 févr. 20X1**	**28 févr. 20X1**	**31 mars 20X1**
Juste valeur (passif) (UM)	zéro	(47 408)	(47 408)	(23 795)	zéro

Traitement comptable

IE9. Le 1er janvier 20X1, l'Entité A désigne en tant qu'élément couvert un montant de 20 millions d'UM d'actifs au cours de la période de trois mois. Elle désigne comme risque couvert la variation de valeur de l'élément couvert (c.-à-d. l'actif de 20 millions d'UM) attribuable aux fluctuations du LIBOR. Elle remplit également les autres conditions de désignation décrites aux paragraphes 98(d) et AG162 de la Norme.

IE10. L'entité A désigne comme instrument de couverture le swap de taux d'intérêt décrit au paragraphe IE4.

Fin du mois 1 (31 janvier 20X1)

IE11. Le 31 janvier 20X1 (à la fin du mois 1), lorsque l'Entité A évalue l'efficacité, le LIBOR a baissé. D'après son expérience propre de remboursements anticipés, l'Entité A estime en conséquence que les remboursements anticipés vont survenir plus rapidement qu'initialement prévu. En conséquence, elle réestime le montant des actifs planifiés pour cette période (à l'exception des nouveaux actifs générés au cours du mois) à 96 millions d'UM.

IE12. La juste valeur du swap de taux d'intérêt désigné d'un montant notionnel en principal de 20 millions d'UM est de (47 408 UM)[3] (le swap est un passif).

[3] Voir le paragraphe IE8.

IE13. L'entité A calcule le changement de la juste valeur de l'élément couvert, en prenant en compte la variation des remboursements anticipés, comme suit.

(a) Elle calcule d'abord le pourcentage de l'estimation initiale des actifs pour la période couverte. Celui-ci s'élève à 20 % (20 millions d'UM ÷ 100 millions d'UM).

(b) Puis elle applique ce pourcentage (20 pour cent) à son estimation révisée du montant correspondant à cette période (96 millions d'UM) afin de calculer le montant de l'élément couvert sur la base de son estimation révisée. Il s'agit d'un montant de 19,2 millions d'UM.

(c) Troisièmement, elle calcule la variation de la juste valeur de cette estimation révisée de l'élément couvert (19,2 millions d'UM) qui est imputable aux fluctuations du LIBOR. Il s'agit d'un montant de 45 511 UM (47 408 UM[4] × 19,2)millions d'UM 20 ÷ millions d'UM.((

IE14. L'entité A enregistre les écritures comptables suivantes pour cette période :[5]

Dt	Trésorerie	172 097 UM	
Ct	Résultat (produit d'intérêts)[7]		172 097 UM

Pour comptabiliser les intérêts perçus sur le montant couvert (19,2 millions d'UM).

Dt	Résultat (charge d'intérêts)	179 268 UM	
Ct	Résultat (produit d'intérêts)		179 268 UM
Ct	Trésorerie		zéro

Pour comptabiliser les intérêts perçus et payés sur le swap désigné comme instrument de couverture.

Dt	Résultat (perte)	47 408 UM	
Ct	Passif dérivé		47 408 UM

Pour comptabiliser la variation de la juste valeur du swap.

Dt	Poste distinct dans l'état de la situation financière	45 511 UM	
Ct	Résultat (profit)		45 511 UM

Pour comptabiliser la variation de la juste valeur du montant couvert.

IE15. L'incidence nette sur le résultat (hors produits d'intérêt et charges d'intérêt) est la constatation d'une perte de (1 897 UM). Cela représente l'inefficacité de la relation de couverture issue du changement des dates prévues de remboursement anticipé.

---

4 Soit 20 047 408 UM – 20 000 000 UM, voir le paragraphe IE7.

5 Le calcul des produits et des charges d'intérêts n'est pas présenté dans le présent exemple.

Début du mois 2

IE16. Le 1er février 20X1, l'Entité A vend une partie des actifs ventilée sur plusieurs périodes. L'Entité A calcule qu'elle a vendu 8 1/3 pour cent du portefeuille entier d'actifs .Étant donné que les actifs étaient affectés à des périodes à la suite d'une ventilation en périodes d'un pourcentage des actifs (et non de certains actifs individuels), l'Entité A détermine qu'elle ne peut pas établir pour quelles périodes spécifiques les actifs vendus étaient planifiés. Dès lors, elle utilise une base d'affectation systématique et rationnelle. Étant donné qu'elle a vendu une sélection représentative des actifs du portefeuille, l'Entité A ventile la vente de manière proportionnée sur toutes les périodes.

IE17. Sur cette base, l'Entité A calcule qu'elle a vendu 8 1/3 pour cent des actifs affectés à la période de trois mois, soit 8 millions d'UM (8 1/3 pour cent de 96 millions d'UM). Le produit perçu s'élève à 8 018 400 UM, montant égal à la juste valeur des actifs[6]. Lors de la décomptabilisation des actifs, l'Entité A supprime du poste distinct de l'état de la situation financière un montant qui représente le changement de juste valeur des actifs couverts qu'elle a vendus. Il s'agit de 8 1/3 pour cent du solde total du poste de 45 511 UM, soit 3 793 UM.

IE18. L'Entité A enregistre les écritures comptables suivantes pour comptabiliser la vente de l'actif et la suppression d'une partie du solde du poste distinct de l'état de la situation financière :

Dt		Trésorerie	8 018 400 UM	
	Ct	Actif		8 000 000 UM
	Ct	Poste distinct de l'état de la situation financière		3 793 UM
	Ct	Résultat (profit)		14 607 UM

Pour comptabiliser la vente d'un actif à la juste valeur et la plus-value constatée.

Parce que la variation du montant des actifs n'est pas imputable à un changement du taux d'intérêt couvert, aucune inefficacité n'apparaît.

IE19. L'entité A a planifié des actifs de 88 millions d'UM et des passifs de 80 millions d'UM sur cette période. Donc le montant net que l'entité A veut couvrir s'élève désormais à 8 millions d'UM et, par conséquent, elle désigne 8 millions d'UM comme étant le montant couvert.

IE20. L'entité A décide d'ajuster l'instrument de couverture en ne désignant qu'une partie du swap d'origine comme étant instrument de couverture. Par conséquent, elle désigne comme instrument de couverture un montant de 8 millions d'UM soit 40 %

[6] Le montant réalisé lors de la vente de l'actif est la juste valeur d'un actif susceptible de remboursement anticipé, ce qui est inférieur à la juste valeur de l'actif équivalent non susceptible de remboursement anticipé visé au paragraphe IE7.

du montant notionnel du swap d'origine avec une durée de vie résiduelle de deux mois et une juste valeur de 18 963 UM[7]. Elle remplit également les autres conditions de désignation décrites aux paragraphes 98(a) et AG162 de la Norme. Le solde de 12 millions d'UM du montant notionnel du swap qui n'est plus désigné comme instrument de couverture est soit classé comme détenu à des fins de transaction, les variations de la juste valeur étant comptabilisées en résultat, soit désigné comme instrument de couverture pour une couverture différente[8].

IE21. À la date du 1er février 20X1 et après comptabilisation de la vente d'actifs, le poste distinct de l'état de la situation financière s'élève à 718 41 UM (45 511 UM – 793 3UM), ce qui représente une variation cumulée de la juste valeur de 17,6[9] millions d'UM d'actifs. Toutefois, à la date du 1er février 20X1, l'entité A ne couvre que 8 millions d'UM d'actifs, qui présentent une variation cumulée de la juste valeur de 18 963 UM[10]. Le poste distinct restant de l'état de la situation financière de 22 755 UM[11] porte sur un montant d'actifs que l'Entité A détient toujours mais ne couvre plus. En conséquence, l'Entité A amortit ce montant sur la durée de vie résiduelle de la période, c.-à-d. qu'elle amortit 22 755 UM sur deux mois.

IE22. L'Entité A détermine qu'il n'est pas praticable d'utiliser une méthode d'amortissement basée sur le rendement effectif recalculé et utilise donc la méthode de l'amortissement linéaire.

Fin du mois 2 (28 février 20X1)

IE23. Le 28 février 20X1, lorsque l'Entité A revérifie l'efficacité, le taux LIBOR est inchangé. L'Entité A ne révise pas ses prévisions de remboursement anticipé. La juste valeur du swap de taux d'intérêt désigné d'un montant notionnel en principal de 8 millions d'UM est de (9 518 UM)[12] (le swap est un passif). Aussi l'entité A calcule-telle la juste valeur des 8 millions d'UM des actifs couverts à la date du 28 février 20X1, à savoir 8 009 518 UM[13].

IE24. L'entité A enregistre les écritures comptables suivantes relatives à la couverture pour cette période :

Dt		Trésorerie	71 707 UM	
	Ct	Résultat (produit d'intérêts)		71 707 UM

7 47 408 UM × 40 pour cent

8 L'entité pourrait en revanche conclure un swap compensatoire d'un montant notionnel en principal de 12 millions d'UM afin d'ajuster sa position, et désigner comme étant l'instrument de couverture l'intégralité des 20 millions d'UM du swap existant et l'intégralité des 12 millions d'UM du nouveau swap compensatoire.

9 19,2 millions d'UM – (8 1/3 % × 19,2 millions d'UM).

10 41 718 UM × (8 millions d'UM ÷ 17,6 millions d'UM).

11 41 718 UM – 18 963 UM

12 23 795 UM [voir paragraphe IE8] × (8 millions d'UM ÷ 20 millions d'UM).

13 20 023 795 UM [voir paragraphe IE7] × (8 millions d'UM ÷ 20 millions d'UM)

Pour comptabiliser les intérêts perçus sur le montant couvert (8 millions d'UM).

Dt		Résultat (charge d'intérêts)	71 707 UM	
	Ct	Résultat (produit d'intérêts)		62 115 UM
	Ct	Trésorerie		9 592 UM

Pour comptabiliser les intérêts perçus et payés sur la portion du swap désignée comme instrument de couverture (8 millions d'UM).

Dt		Passif dérivé	9 445 UM	
	Ct	Résultat (profit)		9 445 UM

Pour comptabiliser la variation de la juste valeur de la portion du swap désignée comme instrument de couverture (8 millions d'UM) (9 518 UM – 18 963 UM).

Dt		Résultat (perte)	9 445 UM	
	Ct	Poste distinct de l'état de la situation financière		9 445 UM

Pour comptabiliser la variation de la juste valeur du montant couvert (8 009 518 UM – 8 018 963 UM).

IE25. L'effet net sur le résultat (hors produits d'intérêt et charges d'intérêt) est nul, ce qui reflète le fait que la couverture est totalement efficace.

IE26. L'entité A enregistre les écritures comptables suivantes pour amortir le solde du poste distinct pour cette période :

Dt		Résultat (perte)	11 378 UM	
	Ct	Poste distinct de l'état de la situation financière		11 378 UM (a)

Pour comptabiliser la charge d'amortissement pour la période.

(a) CU22 755 ÷ 2

Fin du mois 3

IE27. Au cours du troisième mois, il n'y a plus aucun changement du montant des actifs ou des passifs pour la période de trois mois. Le 31 mars 20X1, les actifs et le swap viennent à échéance, et tous les soldes sont comptabilisés en résultat.

IE28. L'entité A enregistre les écritures comptables suivantes pour cette période :

Dt		Trésorerie	8 071 707 UM	
	Ct	Actif (état de la situation financière)		8 000 000 UM
	Ct	Résultat (produit d'intérêts)		71 707 UM

Pour comptabiliser les intérêts et la trésorerie perçus à l'échéance du montant couvert (8 millions d'UM)

Dt		Résultat (charge d'intérêts)	71 707 UM	
	Ct	Résultat (produit d'intérêts)		62 115 UM
	Ct	Trésorerie		9 592 UM

Pour comptabiliser les intérêts perçus et payés sur la portion du swap désignée comme instrument de couverture (8 millions d'UM).

Dt		Passif dérivé	9 518 UM	
	Ct	Résultat (profit)		9 518 UM

Pour comptabiliser l'expiration de la partie du swap désignée comme instrument de couverture (8 millions d'UM).

Dt		Résultat (profit)	9 518 UM	
	Ct	Poste distinct de l'état de la situation financière		9 518 UM

Pour éliminer le solde du poste distinct à l'expiration de la période.

IE29. L'effet net sur le résultat (hors produits d'intérêt et charges d'intérêt) est nul, ce qui reflète le fait que la couverture est totalement efficace.

IE30. L'entité A enregistre les écritures comptables suivantes pour amortir le solde du poste pour cette période :

Dt	Résultat (perte)	11 377 UM	
Ct	Poste distinct de l'état de la situation financière		11 377 UM[a)]

Pour comptabiliser la charge d'amortissement pour la période.

(a) CU22 755 ÷ 2

Synthèse

IE31. Les tableaux ci-dessous synthétisent :

(a) les variations du poste distinct de l'état de la situation financière ;

(b) la juste valeur du dérivé ;

(c) l'effet sur le résultat de la couverture pour la totalité de la période de trois mois de la couverture ; et

(d) les produits d'intérêt et les charges d'intérêt liées au montant désigné en tant qu'élément couvert.

Description	**1 janvier 20X1**	**31 janvier 20X1**	**1 févr. 20X1**	**28 févr. 20X1**	**31 Mars 20X1**
	UM	**UM**	**UM**	**UM**	**UM**
Montant de l'actif couvert	**20 000 000**	**19 200 000**	**8 000 000**	**8 000 000**	**8 000 000**
(a) **Variations du poste distinct de l'état de la situation financière**					
Report à nouveau :					
Solde à amortir	Zéro	Zéro	Zéro	22 755	11 377
Solde résiduel	Zéro	Zéro	45 511	18 963	9 518
Moins : Ajustement sur vente de l'actif	Zéro	Zéro	(3 793)	Zéro	Zéro
Ajustement pour variation de la juste valeur de l'actif couvert	Zéro	45 511	Zéro	(9 445)	(9 518)
Amortissement	Zéro	Zéro	Zéro	(11 378)	(11 377)
Report à nouveau :					

Description	**1 janvier 20X1**	**31 janvier 20X1**	**1 févr. 20X1**	**28 févr. 20X1**	**31 Mars 20X1**
	UM	**UM**	**UM**	**UM**	**UM**
Solde à amortir	**Zéro**	**Zéro**	**22 755**	**11 377**	**Zéro**
Solde résiduel	**Zéro**	**45 511**	**18 963**	**9 518**	**Zéro**
(b) **La juste valeur du dérivé**					
20 000 000 UM	Zéro	47 408	–	–	–
12 000 000 UM	Zéro	–	28 445	N'est plus désigné comme instrument de couverture.	
8 000 000 UM	Zéro	–	18 963	9 518	Zéro
Total	**Zéro**	**47 408**	**47 408**	**9 518**	**Zéro**
(c) **Effet de la couverture sur le résultat**					
Variation du poste : actif	Zéro	45 511	N/A	(9 445)	(9 518)
Variation de la juste valeur du dérivé	Zéro	(47 408)	N/A	9 445	9 518
Effet net	**Zéro**	**(1 897)**	**N/A**	**Zéro**	**Zéro**
Amortissement	**Zéro**	**Zéro**	**N/A**	**(11 378)**	**(11 377)**
De plus, une plus-value de 14 607 UM est réalisée sur la vente des actifs au 1er février 20X1.					
(d) **Les produits et les charges d'intérêt relatifs au montant désigné comme étant couvert**					
Produits d'intérêt					
– sur l'actif	Zéro	172 097	N/A	71 707	71 707
– sur le swap	Zéro	179 268	N/A	62 115	62 115
Charges d'intérêt					
– sur le swap	Zéro	(179 268)	N/A	(71 707)	(71 707)

IE32–IE50. [Supprimé]

Comparaison avec IAS 39

IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 39, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* (incorporant les amendements effectués jusqu'au 31 décembre 2008 ainsi que ceux apportés à IAS 39 par l'IASB en avril 2009 dans le cadre des Améliorations des IFRS). Les principales différences entre IPSAS 29 et IAS 39 sont les suivantes :

- IPSAS 29 comprend des indications supplémentaires sur le traitement des prêts assortis de conditions avantageuses et des contrats de garantie financière conclus sans contrepartie ou pour une contrepartie symbolique. IAS 39 ne couvre pas ces domaines.
- Dans certains cas, IPSAS 29 emploie une terminologie différente de celle d'IAS 39. Les exemples les plus significatifs de différences de terminologie sont « état de la performance financière » et « actif net/situation nette. » Les termes équivalents dans IAS 39 sont « état du résultat global » ou « compte de résultat » (s'il est présenté) et « capitaux propres. »
- IPSAS 29 ne fait pas de distinction entre « revenue » et « income » (« produits »). IAS 39 fait une distinction en accordant un sens plus large au terme « income » (résultat).
- Les principes énoncés dans IFRIC 9, *Réexamen de dérivés incorporés* et IFRIC 16 *Couvertures d'un investissement net dans un établissement à l'étranger* sont intégrés à IPSAS 29 sous forme d'annexes qui font autorité. Les IFRIC font l'objet d'une publication séparée par l'IASB.

IPSAS 30 — INSTRUMENTS FINANCIERS : INFORMATIONS A FOURNIR

Remerciements

IPSAS 30 s'inspire essentiellement de la Norme internationale d'information financière 7 (IFRS 7), *Instruments financiers : Informations à fournir* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Des extraits d'IFRS 7 sont reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC) avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Le texte officiel des Normes internationales d'informations financières (IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB ; des copies peuvent être obtenues directement au Service des Publications IFRS, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Courriel : publications@ifrs.org
Internet : www.ifrs.org

L'IFRS Foundation détient les droits d'auteur sur les IFRS, IAS, Exposés-sondages et autres publications de l'IASB.

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards », et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 30 — INSTRUMENTS FINANCIERS : INFORMATIONS A FOURNIR

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 30, *Instruments financiers : informations à fournir* a été publiée en janvier 2010.

Depuis cette date, IPSAS 30 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 47, *Produits* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 46, *Evaluation* (publiée en mai 2023)
- IPSAS 43, *Contrats de location* (publiée en janvier 2022)
- *COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur* (publié en novembre 2020)
- *Améliorations des IPSAS 2019* (publiées en janvier 2020)
- IPSAS 41, *Instruments financiers* (publiée en août 2018)
- IPSAS 39, *Avantages du personnel* (publiée en juillet 2016)
- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)
- *Améliorations des IPSAS 2015* (publiées en avril 2016)
- IPSAS 38, *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 37, *Partenariats* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 35, *Etats financiers consolidés* (publiée en janvier 2015)
- IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* (publiée en janvier 2015)
- *Améliorations des IPSAS 2011* (publiées en octobre 2011)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 30

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS octobre 2011
2	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
3	Amendé	IPSAS 37 janvier 2015 IPSAS 35 janvier 2015 IPSAS 39 Juillet 2016 IPSAS 41 Août 2018
4	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
5	Amendé	IPSAS 41 Août 2018

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
5A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 47 Mai 2023
6	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
7	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
8	Amendé	IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 46 Mai 2023
11	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
12	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
13	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
13A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
14	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 14A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
14A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
14B	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
15	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
15A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
15B	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
15C	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
16	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 17	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
17	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 17A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
17A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
17B	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
17C	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
17D	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
17^{E}	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
17F	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
18	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
20	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
20A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
24	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
24A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
25A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
25B	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
25C	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
25D	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
26	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 26A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
26A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
26B	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
26C	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 27	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
27	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
27A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
27B	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
27C	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
27D	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
27^{E}	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
27F	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 28	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
28	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
28A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
28B	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
28C	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
28D	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
28[E]	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
28F	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 28G	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
28G	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
34	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 28H	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
28H	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
Titre précédent le paragraphe 28I	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
28I	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
28J	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
30A	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
30B	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
30C	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
30D	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
30E	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
30F	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
30G	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
30H	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
30I	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
31	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
32	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
33	Supprimé	IPSAS 46 Mai 2023
34	Amendé	IPSAS 46 Mai 2023
35	Amendé	IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 43 Janvier 2022
36	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
37	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
37A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
39A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
41	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 42A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
42A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 47 Mai 2023
42B	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
42C	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
42D	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
42E	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 42F	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
42F	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
42G	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 42H	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
42H	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 47 Mai 2023
42I	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
42J	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
42K	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
42L	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 42M	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
42M	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 47 Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
42N	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 47 Mai 2023
43	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe44	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
44	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
45	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 49A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49B	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49C	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 49D	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49D	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 49E	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49E	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49F	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49G	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 49H	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49H	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe 49I	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49I	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49J	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49K	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49L	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49M	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49N	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49O	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
49P	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49Q	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49R	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
49S	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
52A	Nouveau	IPSAS 33 janvier 2015
52B	Nouveau	IPSAS 38 janvier 2015 IPSAS 37 janvier 2015 IPSAS 35 janvier 2015
52C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Avril 2016
52D	Nouveau	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
52E	Nouveau	IPSAS 39 Juillet 2016
52F	Amendé	COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur Novembre 2020
52G	Amendé	COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur Novembre 2020
53	Amendé	IPSAS 33 janvier 2015
52H	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
52I	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
52J	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
52K	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
52L	Nouveau	IPSAS 43
52M	Nouveau	IPSAS 46 Mai 2023
52N	Nouveau	IPSAS 47 Mai 2023
AG1	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
Headings above paragraph AG4	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
AG4	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
AG5	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2020 IPSAS 41 Août 2018
AG6	Amendé	IPSAS 38 January 2015
Titre précédent le paragraphe AG8A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
AG8A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG8B	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG8C	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG8D	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG8D	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG8E	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG8F	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG8F	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG8G	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG8H	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG8H	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG8I	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG8J	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG9	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
AG10	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
AG16	Amendé	IPSAS 43 Janvier 2022
AG24	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
AG29	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG31	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG31	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG32	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG32A	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG33	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG34	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG34	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Titre précédent le paragraphe AG35	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG35	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG36	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG36	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG37	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG38	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG39	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG39	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG40	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG40	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG41	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG41	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG42	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG42	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG43	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG44	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG44	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG45	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG45	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG46	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG46	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG47	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG47	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG48	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG49	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
AG49	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG50	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG51	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG51	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG52	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG52	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG53	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG53	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG54	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe AG55	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
AG55	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
BC12	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
BC13	Nouveau	Améliorations d'IPSAS Janvier 2022
Titre précédent le paragrapheIG3	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG3	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG4	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe IG7	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG7	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG8	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG9	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG10	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG11	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe IG13A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
IG13A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
IG13B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
IG13C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
IG14	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
IG15	Amendé	IPSAS 41 Août 2018 Ipsas 46 Mai 2023
IG16	Amendé	IPSAS 41 Août 2018 IPSAS 46 Mai 2023
Titre précédent le paragraphe IG22A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
IG22A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
Titre précédent le paragraphe IG22B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
IG22B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
Titre précédent le paragraphe IG22C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
IG22C	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
IG22D	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
IG23	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2020
Titre précédent le paragraphe IG25	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG25	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG26	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG27	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe IG28	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG28	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG29	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG30	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG31	Supprimé	IPSAS 41 Août 2018
IG36	Amendé	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragrapheIG41	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
IG41	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
IG42	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
IG43	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe IG44	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
IG44	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
Titre précédent le paragraphe IG45	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018
IG45	Nouveau	IPSAS 41 Août 2018

IPSAS 30 — INSTRUMENTS FINANCIERS : INFORMATIONS A FOURNIR

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1–2
Champ d'application	3–7
Définitions	8
Catégories d'instruments financiers et niveau des informations à fournir	9
Importance des instruments financiers au regard de la situation et de la performance financière	10–37
État de la situation financière	11–23
Catégories d'actifs financiers et de passifs financiers	11
Actifs financiers ou passifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat	12–14
Reclassement	15–16
Décomptabilisation	17
Instruments de garantie (collatéral)	18–19
Compte de correction de valeur pour pertes sur créances	20
Instruments financiers composés comprenant de multiples dérivés incorporés	21
Défaillances et manquements	22–23
État de la performance financière	24
Éléments de produits, de charges, de profits ou de pertes	24
Autres informations à fournir	25–37
Méthodes comptables	25
Comptabilité de couverture	26–28
Juste valeur	29–36
Prêts assortis de conditions avantageuses	37
Nature et ampleur des risques découlant des instruments financiers	38–49
Informations qualitatives	40
Informations quantitatives	41–49
Risque de crédit	43–45
Actifs financiers qui sont soit en souffrance, soit dépréciés	44
Actifs détenus en garantie et autres rehaussements de crédit obtenus	45
Risque de liquidité	46
Risque de marché	47–49
Analyse de sensibilité	47–48
Autres informations sur le risqué de marché	49

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires 50–53
Retrait et remplacement d'IPSAS 15 (2001) 54
Annexe A : Guide d'application
Annexe B : Amendements d'autres IPSAS
Base des conclusions
Guide de mise en œuvre
Comparaison avec IFRS 7

La Norme comptable internationale du secteur public 30, *Instruments financiers : Informations à fournir*, est énoncée dans les paragraphes 1 à 54. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 30 devrait être lue dans le contexte de son objectif, de la base des conclusions et de la Préface aux normes comptables internationales du secteur public. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer les méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est d'imposer aux entités de fournir des informations dans leurs états financiers de façon à permettre aux utilisateurs d'évaluer à la fois :

   (a) l'importance des instruments financiers au regard de la situation financière et de la performance financière de l'entité ;

   (b) la nature et l'ampleur des risques découlant des instruments financiers auxquels l'entité est exposée pendant la période et à la date de clôture, ainsi que la façon dont l'entité gère ces risques.

2. Les principes exposés dans la présente Norme complètent les principes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des actifs financiers et des passifs financiers énoncés dans IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation* et IPSAS 41, *Instruments financiers*.

Champ d'application

3. **La présente Norme doit être appliquée par toutes les entités à tous les types d'instruments financiers, excepté :**

   (a) **Les participations dans les entités contrôlées, les entreprises associées ou les coentreprises comptabilisées selon IPSAS 34, *Etats financiers individuels*, IPSAS 35, *Etats financiers consolidés*, ou IPSAS 36, *Participations dans des entreprises associées et coentreprises*. Toutefois, dans certains cas, IPSAS 34, IPSAS 35, ou IPSAS 36 imposent ou permettent aux entités de comptabiliser les participations dans une entité contrôlée, une entreprise associée ou une coentreprise selon IPSAS 41 ; dans ces cas, les entités doivent appliquer les dispositions de la présente Norme. Les entités doivent également appliquer la présente Norme à tout dérivé lié à des participations dans une entreprise contrôlée, une entreprise associée ou une coentreprise sauf si le dérivé répond à la définition d'un instrument de capitaux propres selon IPSAS 28.**

   (b) **Les droits et obligations des employeurs, découlant de régimes d'avantages du personnel auxquels s'applique IPSAS 39, *Avantages du personnel.***

   (c) **Les obligations découlant de contrats d'assurance. Toutefois, la présente Norme s'applique aux :**

      (i) **dérivés qui sont incorporés dans les contrats d'assurance si IPSAS 41 impose à l'entité de les comptabiliser séparément ; et**

      (ii) **contrats de garantie financière si l'émetteur applique IPSAS 41 pour comptabiliser et évaluer les contrats, mais l'émetteur doit appliquer la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant des contrats d'assurance s'il opte pour la comptabilisation et l'évaluation selon cette dernière norme.**

   En complément des cas cités en (i) **et** (ii) **ci-dessus, une entité peut appliquer la présente Norme aux contrats d'assurance comportant un transfert de risques financiers.**

(d) **Les instruments financiers, les contrats et les obligations relevant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions auxquels s'applique la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant des transactions dont le paiement est fondé sur des actions, sauf pour les contrats entrant dans le champ d'application des paragraphes 6 à 8 d'IPSAS 41, auxquels cette dernière Norme s'applique.**

(e) **Les instruments qui doivent être classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 15 et 16 ou paragraphes 17 et 18 d'IPSAS 28.**

4. La présente Norme s'applique aux instruments financiers comptabilisés ou non. Les instruments financiers comptabilisés incluent les actifs financiers et les passifs financiers entrant dans le champ d'application d'IPSAS 41. Les instruments financiers non comptabilisés incluent certains instruments financiers qui, bien que n'entrant pas dans le champ d'application d'IPSAS 41, entrent dans le champ d'application de la présente Norme (certains engagements de prêt par exemple).

5. La présente Norme s'applique aux contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier qui entrent dans le champ d'application d'IPSAS 41 (voir paragraphes 6 à 8 d'IPSAS 41).

5A. Les informations à fournir relatives au risque de crédit énoncées aux paragraphes 42A à 42N s'appliquent aux droits concernant les créances qui résultent d'opérations génératrices de produits relevant du champ d'application d'IPSAS 47, *Produits* qui donnent lieu à des instruments financiers aux fins de la comptabilisation de gains ou pertes de valeur selon les dispositions du paragraphe 3 d'IPSAS 41. Toute référence à des actifs financiers ou à des instruments financiers dans ces paragraphes inclura lesdits droits sauf indication contraire.

6. [Supprimé]

7. [Supprimé]

Définitions

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

Le <u>risque de crédit</u> 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.

Le <u>risque de change</u> est le risque que la juste valeur ou les flux de trésorerie futurs d'un instrument financier fluctuent en raison des variations des cours des monnaies étrangères.

La <u>catégorie de risques de crédit</u> désigne la catégorie de risque de crédit fondée sur le risque d'une défaillance qui surviendrait sur l'instrument fi-nancier.

Le <u>risque de taux d'intérêt</u> est le risque que la juste valeur ou les flux de trésorerie futurs d'un instrument financier fluctuent en raison des variations des taux d'intérêt du marché.

Le <u>risque de liquidité</u> est le risque que l'entité éprouve des difficultés à honorer des engagements liés à des passifs financiers qui sont à régler par la remise de trésorerie ou d'un autre actif financier.

Les emprunts sont des passifs financiers autres que des dettes fournisseurs à court terme soumises à des conditions normales de crédit.

Le risque de marché est le risque que la juste valeur ou les flux de trésorerie futurs d'un instrument financier fluctuent en raison des variations des prix du marché. Le risque de marché inclut trois types de risque: risque de taux d'intérêt, risque de change et autre risque de prix.

L'autre risque de prix est le risque que la juste valeur ou les flux de trésorerie futurs d'un instrument financier fluctuent du fait des variations des prix du marché (autres que celles découlant du risque de taux d'intérêt ou du risque de change), que ces variations soient causées par des facteurs propres à l'instrument en cause ou à son émetteur ou par des facteurs affectant tous les instruments financiers similaires négociés sur le marché.

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.

Catégories d'instruments financiers et niveau des informations à fournir

9. Lorsque la présente Norme impose que des informations soient présentées par catégorie d'instruments financiers, l'entité doit regrouper les instruments financiers dans des catégories adaptées à la nature des informations fournies et tenant compte des caractéristiques de ces instruments. L'entité doit fournir des informations suffisantes pour permettre un rapprochement avec les postes présentés dans l'état de la situation financière.

Importance des instruments financiers au regard de la situation et de la performance financière

10. **L'entité doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer l'importance des instruments financiers au regard de sa situation et de sa performance financières.**

État de la situation financière

Catégories d'actifs financiers et de passifs financiers

11. La valeur comptable de chacune des catégories suivantes, telles que définies dans IPSAS 41, doit être indiquée soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes:

    (a) les actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du résultat, en indiquant séparément (i) les éléments désignés comme tels lors de leur comptabilisation initiale ou ultérieurement selon les dispositions du paragraphe 152 d'IPSAS 41, et (ii) les éléments obligatoirement évalués à la juste valeur par le biais du résultat selon IPSAS 41 ;

    (b) [Supprimé]

    (c) [Supprimé]

    (d) [Supprimé]

(e) les passifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat, en indiquant séparément (i) les éléments désignés comme tels lors de leur comptabilisation initiale ou ultérieurement selon les dispositions du paragraphe 152 d'IPSAS 41, et (ii) les éléments obligatoirement évalués à la juste valeur par le biais du résultat selon IPSAS 41 ;

(f) les actifs financiers évalués au coût amorti ;

(g) les passifs financiers évalués au coût amorti ; et

(h) les actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette, en indiquant séparément (i) les actifs financiers qui sont évalués à la juste valeur par le biais de l'actif net/la situation nette selon les dispositions du paragraphe 41 d'IPSAS 41 et (ii) les placements en instruments de capitaux propres désignés comme tels lors de leur comptabilisation initiale selon les dispositions du paragraphe 106 d'IPSAS 41.

Actifs financiers ou passifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat

12. Si l'entité a désigné comment étant évalué à la juste valeur par le biais du résultat un actif financier (ou un groupe d'actifs financiers) qui aurait autrement été évalué à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette ou au coût amorti, elle doit indiquer :

(a) l'exposition maximum au risque de crédit (voir paragraphe 43(a)) de l'actif financier (ou du groupe d'actifs financiers) à la date de clôture ;

(b) le montant à hauteur duquel tout dérivé de crédit lié ou instrument similaire limite cette exposition maximum au risque de crédit (paragraphe 43(b)) ;

(c) le montant de la variation de la juste valeur de l'actif financier (ou du groupe d'actifs financiers), au cours de la période et en cumulé, qui est imputable aux changements du risque de crédit de l'actif financier déterminé :

(i) comme étant le montant de la variation de sa juste valeur qui n'est pas imputable aux changements des conditions de marché qui donnent naissance au risque de marché ; ou

(ii) par le recours à une autre méthode qui, selon l'entité, représente plus fidèlement le montant du changement de la juste valeur de l'actif financier qui est imputable aux changements du risque de crédit de celui-ci.

Les changements de conditions de marché qui donnent naissance au risque de marché peuvent être les variations d'un taux d'intérêt (de référence), du cours de produits de base, du cours de monnaies étrangères, ou d'un indice de cours ou de taux observé ;

(d) le montant de la variation de la juste valeur de tout dérivé de crédit lié ou instrument similaire survenue au cours de la période et en cumulé depuis la désignation de l'actif financier.

13. Si l'entité a désigné un passif financier comme étant à sa juste valeur par le biais du résultat conformément au paragraphe 46 d'IPSAS 41 et qu'elle est tenue de présenter à l'actif net/situation nette les effets des variations du risque de crédit de ce passif (voir paragraphe 108 d'IPSAS 41), elle doit indiquer :

(a) le montant de la variation de la juste valeur de ce passif financier, en cumulé, qui est imputable aux changements du risque de crédit dudit passif financier (voir paragraphes AG236 à AG243 d'IPSAS 41 pour des indications sur la façon de déterminer les effets des variations du risque de crédit d'un passif) ;

(b) la différence entre la valeur comptable du passif financier et le montant que l'entité serait contractuellement tenue de payer, à l'échéance, au porteur de l'obligation.

(c) tous les transferts des profits ou des pertes cumulés au sein de l'actif net/situation nette au cours de la période, y compris le motif à l'origine de ces transferts

(d) Si un passif est décomptabilisé pendant la période, le montant (le cas échéant) présenté à l'actif net/situation nette qui a été réalisé lors de la décomptabilisation.

13A. Si une entité a désigné un passif financier à la juste valeur par le biais du résultat selon les dispositions du paragraphe 46 d'IPSAS 41 et qu'elle est tenue de présenter toutes les variations de la juste valeur de ce passif (y compris les effets des variations du risque de crédit lié au passif) en résultat (voir paragraphes 108 et 109 d'IPSAS 41), elle doit fournir les informations suivantes :

(a) le montant de la variation de la juste valeur de ce passif financier, au cours de la période et en cumulé, qui est imputable aux changements du risque de crédit dudit passif financier (voir paragraphes AG236 à AG243 d'IPSAS 41 pour des indications sur la façon de déterminer les effets des variations du risque de crédit d'un passif) ; et

(b) la différence entre la valeur comptable du passif financier et le montant que l'entité serait contractuellement tenue de payer, à l'échéance, au porteur de l'obligation.

14. Une entité doit également fournir les informations suivantes :

(a) Une description détaillée des méthodes utilisées pour se conformer aux exigences énoncées aux paragraphes 12(c), 13(a) et 13A(a) et au paragraphe 108(a) d'IPSAS 41, notamment une explication des raisons pour lesquelles la méthode est appropriée.

(b) Si l'entité estime que les informations fournies, dans l'état de la situation financière ou dans les notes, pour se conformer aux dispositions des paragraphes 12 (c), ou 13(a) ou 13A(a) ou du paragraphe 108(a) d'IPSAS 41 ne représentent pas fidèlement la variation de la juste valeur de l'actif financier ou du passif financier imputable aux changements du risque de crédit, les raisons qui ont permis d'aboutir à cette conclusion et les facteurs que l'entité juge pertinents.

(c) Une description détaillée de la ou des méthodologies employées pour déterminer si la présentation des effets des variations du risque de crédit d'un passif à l'actif net/situation nette créerait ou amplifierait un décalage comptable au niveau du résultat (voir paragraphes 108 et 109 d'IPSAS 41). Si une entité doit présenter les effets des variations du risque de crédit d'un passif en résultat (voir paragraphe 109 d'IPSAS 41), les informations à fournir doivent comprendre une description détaillée de la relation économique décrite au paragraphe AG229 d'IPSAS 41.

Placements en instruments de capitaux propres désignés à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette

14A. Si une entité a désigné des placements en instruments de capitaux propres à évaluer à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette, comme l'y autorise le paragraphe 106 d'IPSAS 41, elle doit fournir les informations suivantes :

(a) quels sont les placements en instruments de capitaux propres qui ont été désignés pour être évalués à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette.

(b) les motifs qui justifient l'utilisation de cette solution de présentation alternative.

(c) la juste valeur de chacun de ces placements à la clôture de la période de présentation de l'information financière.

(d) les dividendes comptabilisés au cours de la période, en distinguant les dividendes liés aux placements décomptabilisés pendant la période de présentation de l'information financière de ceux liés aux placements détenus à la fin de la période de présentation de l'information financière.

(e) tous les transferts des profits ou des pertes cumulés au sein de l'actif net/situation nette au cours de la période, accompagnés de la raison à l'origine de ces transferts.

14B. Si une entité a décomptabilisé des placements en instruments de capitaux propres évalués à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette pendant la période de présentation de l'information financière, elle doit fournir les informations suivantes :

(a) les motifs de la cession de ces placements.

(b) la juste valeur des placements à la date de leur décomptabilisation.

(c) les profits ou les pertes de cession cumulés.

Reclassement

15. [Supprimé]

15A. Une entité doit indiquer si, lors de la période de présentation de l'information financière considérée ou lors de périodes antérieures de clôture, elle a reclassé un actif financier selon les dispositions du paragraphe 54 d'IPSAS 41. Dans le cas d'un tel événement, l'entité doit fournir les informations suivantes :

(a) la date du reclassement.

(b) une explication détaillée du changement de modèle de gestion et une description qualitative de son effet sur les états financiers de l'entité.

(c) le montant ainsi reclassé d'une catégorie à l'autre.

15B. Pour chaque période de présentation de l'information financière suivant le reclassement jusqu'à la décomptabilisation, l'entité doit indiquer, pour les actifs reclassés hors de la catégorie de la juste valeur par le biais du résultat, qu'ils sont évalués au coût amorti ou à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette selon le paragraphe 54 d'IPSAS 41 :

(a) le taux d'intérêt effectif déterminé à la date du reclassement ; et

(b) les produits financiers comptabilisés.

15C. Si, depuis sa dernière date de clôture, l'entité a reclassé des actifs financiers hors de la catégorie de la juste valeur par le bais de l'actif net/situation nette de sorte qu'ils sont évalués au coût amorti ou hors de la catégorie de la juste valeur par le biais du résultat de sorte qu'ils sont évalués au coût amorti ou à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette, elle doit fournir les informations suivantes :

(a) la juste valeur des actifs financiers à la clôture de la période de présentation de l'information financière ; et

(b) le profit ou la perte sur la juste valeur qui aurait été comptabilisé en résultat ou en actif net/situation nette au cours de la période de présentation de l'information financière si l'actif financier n'avait pas été reclassé.

16. [Supprimé]

17. [Supprimé]

Compensation des actifs financiers et des passifs financiers

17A. Les informations à fournir selon les paragraphes 17B à 17E complètent les autres informations à fournir en vertu de la présente Norme. Elles sont requises pour tous les instruments financiers comptabilisés qui sont compensés selon les dispositions du paragraphe 47 d'IPSAS 28. Ces informations à fournir s'appliquent également aux instruments financiers comptabilisés qui font l'objet d'un accord de compensation globale exécutoire ou d'un autre accord similaire, que ces instruments soient, ou non, compensés selon le paragraphe 47 d'IPSAS 28.

17B. Une entité doit fournir des informations afin de permettre aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer l'effet réel ou potentiel des accords de compensation sur la situation financière de l'entité. Cela inclut l'effet réel ou potentiel des droits de compensation associés aux actifs financiers comptabilisés et aux passifs financiers comptabilisés de l'entité qui entrent dans le champ d'application du paragraphe 17A.

17C. Afin de remplir l'objectif du paragraphe 17B, l'entité doit indiquer, à la clôture de la période de présentation de l'information financière, les informations quantitatives suivantes séparément pour les actifs financiers comptabilisés et les passifs financiers comptabilisés qui entrent dans le champ d'application du paragraphe 17A :

(a) les montants bruts desdits actifs financiers comptabilisés et passifs financiers comptabilisés ;

(b) les montants qui sont compensés selon les conditions énoncées au paragraphe 47 d'IPSAS 28 lors de la détermination des montants nets présentés dans l'état de la situation financière ;

(c) les montants nets présentés dans l'état de la situation financière ;

(d) les montants faisant l'objet d'un accord de compensation globale exécutoire ou d'un autre accord similaire qui ne sont par ailleurs pas inclus dans le paragraphe 17C(b), notamment :

(i) les montants se rapportant aux instruments financiers comptabilisés qui ne remplissent pas tout ou partie des conditions de compensation énoncées au paragraphe 47 d'IPSAS 28 ; et

(ii) les montants se rapportant aux garanties financières (notamment les instruments de garantie sous forme de trésorerie) ; et

(e) le montant net après déduction des montants énoncés au point (d) des montants énoncés au point (c) ci-dessus.

Les informations requises en vertu du présent paragraphe seront présentées sous forme de tableau, de manière séparée pour les actifs financiers et les passifs financiers, sauf si un autre format de présentation est jugé plus approprié.

17D. Le montant total indiqué selon les dispositions du paragraphe 17C(d) pour un instrument sera limité au montant indiqué au paragraphe 17C(c) pour cet instrument.

17E. Une entité ajoutera une description dans les informations fournies sur les droits de compensation associés aux actifs financiers comptabilisés et aux passifs financiers comptabilisés de l'entité faisant l'objet d'accords de compensation globale exécutoires et d'autres accords similaires qui sont indiqués selon les dispositions du paragraphe 17C(d), notamment la nature de ces droits.

17F. Si l'information requise en vertu des paragraphes 17B à 17E est reprise dans plusieurs notes aux états financiers, l'entité doit ajouter une référence croisée entre ces notes.

Instruments de garantie

18. Une entité doit fournir les informations suivantes :

(a) la valeur comptable des actifs financiers donnés en garantie de passifs ou de passifs éventuels, y compris les montants reclassés conformément au paragraphe 34(a) d'IPSAS 41; et

(b) les termes et conditions de cette mise en garantie.

19. Lorsqu'une entité détient un instrument de garantie (sur un actif financier ou non financier) qu'elle est autorisée à vendre ou à redonner en garantie en l'absence de défaillance du propriétaire de l'instrument de garantie, elle doit indiquer :

(a) la juste valeur de l'instrument de garantie ;

(b) la juste valeur de tout instrument de garantie de ce type vendu ou redonné en garantie et si elle est tenue de le restituer ; et

(c) les termes et conditions associés à son utilisation de l'instrument de garantie.

Compte de correction de valeur pour pertes sur créances

20. [Supprimé]

20A. La valeur comptable des actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette selon le paragraphe 41 d'IPSAS 41 n'est pas réduite d'une correction de valeur pour pertes de crédit et l'entité ne doit pas présenter la correction de valeur pour pertes séparément dans l'état de la situation financière comme une réduction de la valeur comptable de l'actif financier concerné. Cependant, une entité doit indiquer la correction de valeur pour pertes dans les notes aux états financiers.

Instruments financiers composés comprenant de multiples dérivés incorporés

21. Lorsque l'entité a émis un instrument contenant à la fois une composante passif et une composante capitaux propres (voir paragraphe 33 d'IPSAS 28) et que cet instrument comporte de multiples dérivés incorporés dont les valeurs sont interdépendantes (par exemple un instrument d'emprunt convertible et remboursable par anticipation), elle doit indiquer l'existence de ces caractéristiques.

Défaillances et manquements

22. Pour les emprunts comptabilisés à la date de clôture, l'entité doit fournir les informations suivantes :

    (a) des informations détaillées sur toute défaillance, au cours de la période, touchant le principal, les intérêts, le fonds d'amortissement ou les dispositions de remboursement desdits emprunts ;

    (b) la valeur comptable des emprunts en souffrance à la date de clôture ;

    (c) si l'entité a remédié à la défaillance ou si les conditions de l'emprunt ont été renégociées avant la date d'autorisation de publication des états financiers.

23. Lorsque des manquements aux conditions des contrats d'emprunt sont survenus au cours de la période, autres que les manquements décrits au paragraphe 22, l'entité doit fournir les informations exigées au paragraphe 22 si les manquements ont permis au prêteur d'exiger un remboursement accéléré (à moins que l'entité ait remédié aux manquements ou que les conditions de l'emprunt aient été renégociées à la date de clôture ou avant celle-ci).

État de la performance financière

Éléments de produits, de charges, de profits ou de pertes

24. L'entité doit mentionner les éléments suivants de produits, de charges, de profits ou de pertes dans l'état de la performance financière ou dans les notes :

    (a) les profits nets ou pertes nettes sur :

        (i) les actifs financiers ou les passifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du résultat, en indiquant séparément les profits et pertes relatifs aux actifs ou passifs ainsi désignés lors de leur comptabilisation initiale ou ultérieure selon les dispositions du paragraphe 152 d'IPSAS 41 et les profits et pertes relatifs aux actifs financiers ou passifs financiers étant obligatoirement évalués à la juste valeur par le biais du résultat selon IPSAS 41 (p. ex., des passifs financiers qui remplissent la définition d'éléments détenus à des fins de transaction d'IPSAS 41). Pour les passifs financiers désignés à la juste valeur par le biais du résultat, l'entité doit indiquer séparément le montant des profits ou des pertes comptabilisés à l'actif net/situation nette et le montant comptabilisé en résultat ;

        (ii) [Supprimé]

        (iii) [Supprimé]

        (iv) [Supprimé]

        (v) les passifs financiers évalués au coût amorti ;

(vi) les actifs financiers évalués au coût amorti ;

(vii) les placements en instruments de capitaux propres désignés à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette selon les dispo-sitions du paragraphe 106 d'IPSAS 41 ; et

(viii) les actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette selon les dispositions du paragraphe 41 d'IPSAS 41, en indiquant séparément le montant du profit ou de la perte comptabilisé à l'actif net/situation nette au cours de la période et le montant reclassé au moment de la décomptabilisation de l'actif net/situation nette cumulé en résultat pour la période.

(b) le produit d'intérêts total et la charge d'intérêts totale (calculés par la méthode du taux d'intérêt effectif) pour les actifs financiers et passifs financiers qui sont évalués au coût amorti ou à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette selon les dispositions du paragraphe 41 d'IPSAS 41 (en indiquant ces montants séparément) ; ou les passifs financiers qui ne sont pas évalués à la juste valeur par le biais du résultat ;

(c) les produits et charges de commissions (à l'exclusion des montants pris en compte pour déterminer le taux d'intérêt effectif) liés aux :

(i) actifs financiers ou passifs financiers qui ne sont pas comptabilisés à la juste valeur par le biais du résultat ; et

(ii) activités de fiducie ou activités analogues qui conduisent l'entité à détenir ou à placer des actifs au nom de particuliers, de fiducies, de régimes de retraite ou d'autres institutions ;

(d) [Supprimé]

(e) [Supprimé]

Autres informations à fournir

Méthodes comptables

25. Conformément au paragraphe 132 d'IPSAS 1, l'entité fournit, dans son résumé des principales méthodes comptables, des informations sur la ou les bases d'évaluation utilisées pour l'établissement des états financiers ainsi que sur les autres méthodes comptables utilisées qui sont nécessaires à une bonne compréhension des états financiers.

Comptabilité de couverture

25A. L'entité doit appliquer les obligations d'informations à fournir des paragraphes 25B à 28F s'agissant des expositions au risque couvertes par l'entité et pour lesquelles elle choisit d'appliquer une comptabilité de couverture. Les informations obligatoires à fournir en matière de comptabilité de couverture concernent :

(a) la stratégie de gestion du risque de l'entité et la façon dont celle-ci est appliquée pour gérer le risque ;

(b) la façon dont les activités de couverture de l'entité peuvent affecter le montant, l'échéancier et le degré d'incertitude de ses flux de trésorerie futurs ; et

(c) l'effet que la comptabilité de couverture a eu sur l'état de la situation financière de l'entité, sur l'état de sa performance financière et sur l'état des variations de l'actif net/situation nette.

25B. L'entité doit présenter les informations requises dans une seule note ou section distincte de ses états financiers. Toutefois, l'entité n'est pas tenue de reprendre les informations déjà présentées ailleurs lorsque celles-ci sont incorporées dans les états financiers par renvoi à d'autres documents ou sections, comme le rapport de gestion ou un rapport sur le risque, qui sont consultables par les utilisateurs des états financiers aux mêmes conditions que les états financiers et en même temps. Si ces informations ne sont pas incorporées par renvoi, les états financiers sont incomplets.

25C. Lorsque les paragraphes 26A à 28F imposent à l'entité de séparer les informations à fournir par catégorie de risque, l'entité doit déterminer chaque catégorie de risque en se fondant sur les expositions au risque qu'une entité décide de couvrir et pour lesquelles une comptabilité de couverture est appliquée. L'entité doit déterminer les catégories de risque de manière cohérente pour toutes les informations à fournir se rapportant à la comptabilité de couverture.

25D. Afin de remplir les objectifs du paragraphe 25A, une entité doit (sauf indication contraire ci-après) déterminer le niveau de détail des informations qu'elle entend fournir, dans quelle mesure elle va mettre l'accent sur les différents aspects des informations qu'elle doit fournir, le niveau de pertinence de l'agrégation ou de la ventilation des éléments et si les utilisateurs de ses états financiers ont besoin d'explications complémentaires pour évaluer les informations quantitatives fournies. Toutefois, l'entité doit utiliser le même niveau d'agrégation ou de ventilation que celui qu'elle utilise pour les informations liées qu'elle doit obligatoirement fournir dans la présente Norme.

26. [Supprimé]

Stratégie de gestion du risque

26A. L'entité doit expliquer sa stratégie de gestion du risque pour chaque catégorie de risque des expositions qu'elle décide de couvrir et pour lesquelles une comptabilité de couverture est appliquée. Cette explication devrait permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer (par exemple) :

(a) la provenance de chaque risque.

(b) la manière dont l'entité gère chaque risque, ce qui englobe le fait de savoir si l'entité couvre un élément dans son intégralité en ce qui concerne tous les risques ou si elle ne couvre qu'une (ou plusieurs) composante(s) de risque de l'élément et les raisons de cette couverture.

(c) l'étendue des expositions de risque que l'entité gère.

26B. Pour satisfaire aux dispositions du paragraphe 26A, les informations à fournir doivent comprendre (sans s'y limiter) une description des points suivants :

(a) les instruments de couverture qui sont utilisés (et la manière dont ils sont utilisés) pour couvrir les expositions au risque ;

(b) la façon dont l'entité détermine la relation économique entre l'élément couvert et l'instrument de couverture aux fins de l'évaluation de l'efficacité de la couverture ; et

(c) la manière dont l'entité établit le ratio de couverture et quelles sont les sources d'inefficacité de la couverture.

26C. Lorsque l'entité désigne une composante de risque spécifique comme élément couvert (voir paragraphe 128 d'IPSAS 41), elle doit indiquer, en complément des informations requises par les paragraphes 26A et 26B, des informations qualitatives ou quantitatives sur :

(a) la façon dont l'entité a déterminé la composante de risque qui est désignée comme l'élément couvert (notamment une description de la nature de la relation entre la composante de risque et l'élément dans son intégralité) ; et

(b) la façon dont la composante de risque se rapporte à l'élément dans son intégralité (par exemple, la composante de risque désignée a couvert en moyenne, par le passé, 80 % des variations de la juste valeur de l'élément dans son intégralité).

Montant, échéancier et degré d'incertitude des flux de trésorerie futurs

27. [Supprimé]

27A. À moins d'une exonération au titre du paragraphe 27C, l'entité doit indiquer, par catégorie de risque, des informations quantitatives pour permettre aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les termes et conditions des instruments de couverture et la manière dont ceux-ci affectent le montant, l'échéancier et l'incertitude des flux de trésorerie futurs de l'entité.

27B. Afin de satisfaire à l'obligation du paragraphe 27A, l'entité doit fournir une ventilation qui précise :

(a) un profil de l'échéancier du montant nominal de l'instrument de couverture ; et

(b) le cas échéant, le prix ou taux moyen (p. ex., prix d'exercice ou prix à terme, etc.) de l'instrument de couverture.

27C. Dans les situations dans lesquelles l'entité refixe fréquemment (à savoir, cesse et reprend) des relations de couverture parce que tant l'instrument de couverture que l'élément couvert évoluent fréquemment (à savoir que l'entité utilise un processus dynamique dans lequel l'exposition et les instruments de couverture utilisés pour gérer cette exposition ne restent pas longtemps identiques — comme dans l'exemple du paragraphe AG317(b) d'IPSAS 41), l'entité :

(a) est dispensée de l'obligation de fournir les informations prévues aux paragraphes 27A et 27 B.

(b) Elle doit donner :

(i) des informations sur la toute dernière stratégie de gestion du risque en rapport avec ces relations de couverture ;

(ii) une description de la manière dont elle reflète sa stratégie de gestion du risque en utilisant la comptabilité de couverture et en désignant ces relations de couverture en particulier ; et

(iii) une indication de la fréquence à laquelle les relations de couverture s'interrompent et redémarrent dans le cadre du processus de l'entité par rapport à ces relations de couverture.

27D. Une entité doit donner, par catégorie de risque, une description des sources d'inefficacité de la couverture qui devraient affecter la relation de couverture pendant sa durée.

27E. Si d'autres sources d'inefficacité de la couverture apparaissent dans une relation de couverture, l'entité doit indiquer ces sources par catégorie de risque et expliquer l'inefficacité de la couverture qui en résulte.

27F. Pour les couvertures de flux de trésorerie, l'entité doit fournir une description de toute transaction prévue pour laquelle une comptabilité de couverture avait été utilisée au cours de la période antérieure, mais qui n'est plus d'actualité, selon ce qui est prévu.

Effets de la comptabilité de couverture sur la situation et la performance financières

28. [Supprimé]

28A. L'entité doit indiquer, sous forme de tableau, les montants suivants liés aux éléments désignés en tant qu'instruments de couverture de manière séparée par catégorie de risque pour chaque type de couverture (couverture de la juste valeur, couverture de flux de trésorerie ou couverture d'un investissement net dans un établissement à l'étranger) :

(a) la valeur comptable des instruments de couverture (en présentant les actifs financiers séparément des passifs financiers) ;

(b) le poste dans l'état de la situation financière qui inclut l'instrument de couverture ;

(c) la variation de la juste valeur de l'instrument de couverture utilisé comme fondement de la comptabilisation de l'inefficacité de la couverture au cours de la période ; et

(d) les montants nominaux (y compris les quantités telles que tonnes ou mètres cubes) des instruments de couverture.

28B. L'entité doit indiquer, sous forme de tableau, les montants suivants liés aux éléments couverts séparément par catégorie de risque pour les types de couvertures comme suit :

(a) Pour les couvertures de la juste valeur :

(i) le montant comptable de l'élément couvert comptabilisé dans l'état de la situation financière (en présentant les actifs séparément des passifs) ;

(ii) le montant cumulé des ajustements de la couverture de la juste valeur sur l'élément couvert inclus dans la valeur comptable de l'élément couvert comptabilisé dans l'état de la situation financière (en présentant les actifs séparément des passifs) ;

(iii) le poste dans l'état de la situation financière qui inclut l'élément couvert ;

(iv) la variation de valeur de l'élément couvert utilisé comme fondement de la comptabilisation de l'inefficacité de la couverture au cours de la période ; et

(v) le montant cumulé des ajustements de la couverture de la juste valeur résiduelle dans l'état de la situation financière pour tous les éléments couverts dont les profits et les gains de couverture ont cessé d'être ajustés selon les dispositions du paragraphe 139 d'IPSAS 41.

(b) Pour les couvertures des flux de trésorerie et les couvertures d'un investissement net dans un établissement à l'étranger :

(i) la variation de valeur de l'élément couvert utilisé comme fondement de la comptabilisation de l'inefficacité de la couverture au cours de la période (à savoir, pour les couvertures de flux de trésorerie, la variation de la valeur utilisée pour déterminer l'inefficacité de la couverture comptabilisée selon les dispositions du paragraphe 140(c) d'IPSAS 41) ;

(ii) les soldes restants de la réserve de couvertures des flux de trésorerie et de la réserve de conversion de change pour les couvertures poursuivies qui sont comptabilisées selon les dispositions des paragraphes 140 et 142(a) d'IPSAS 41 ; et

(iii) les soldes restants de la réserve des couvertures des flux de trésorerie et de la réserve de conversion de change de toutes les relations de couverture pour lesquelles la comptabilité de couverture ne s'applique plus.

28C. L'entité doit indiquer, sous forme de tableau, les montants suivants séparément par catégorie de risque pour les types de couvertures comme suit :

(a) Pour les couvertures de la juste valeur :

(i) l'inefficacité de la couverture — à savoir la différence entre les profits ou pertes de couverture de l'instrument de couverture et l'élément couvert — comptabilisée en résultat (ou à l'actif net/situation nette pour les couvertures d'un instrument de capitaux propres pour lequel une entité a choisi de présenter les variations de la juste valeur à l'actif net/situation nette selon les dispositions du paragraphe 106 d'IPSAS 41) ; et

(ii) le poste dans l'état de la performance financière qui inclut l'inefficacité de la couverture comptabilisée.

(b) Pour les couvertures des flux de trésorerie et les couvertures d'un investissement net dans un établissement à l'étranger :

(i) les profits ou pertes de couverture de la période de présentation de l'information financière qui ont été comptabilisés à l'actif net/situation nette ;

(ii) l'inefficacité de la couverture comptabilisée en résultat ;

(iii) le poste dans l'état de la performance financière qui inclut l'inefficacité de la couverture comptabilisée ;

(iv) le montant reclassé de la réserve de couverture des flux de trésorerie ou de la réserve de conversion de change en résultat comme un ajustement de reclassement (voir IPSAS 1) (en distinguant les montants pour lesquels une comptabilité de couverture avaient été antérieurement employée, mais pour lesquels les flux de trésorerie futurs couverts ne devraient plus se produire, des montants qui ont été transférés car l'élément couvert a affecté le résultat) ;

(iv) le poste dans l'état de la performance financière qui inclut l'ajustement de reclassement (voir IPSAS 1) ; et

(vi) pour les couvertures de positions nettes, les profits ou les pertes de couverture comptabilisés dans un poste distinct de l'état de la performance financière (voir paragraphe 149 d'IPSAS 41).

28D. Lorsque le volume des relations de couverture pour lesquels l'exonération prévue au paragraphe 27C s'applique n'est pas représentatif des volumes normaux au cours de la période (à savoir que le volume à la date de clôture ne reflète pas les volumes au cours de la période), l'entité doit l'indiquer ainsi que la raison pour laquelle elle juge que ces volumes ne sont pas représentatifs.

28E. L'entité doit fournir un rapprochement de chaque composante de l'actif net/situation nette et une analyse de l'actif net/situation nette selon IPSAS 1 qui, ensemble :

(a) différencie, au minimum, les montants qui se rapportent aux informations fournies au paragraphe 28C(b)(i) et (b)(iv) ainsi que les montants comptabilisés selon les dispositions du paragraphe 140(d)(i) et (iii) d'IPSAS 41 ;

(b) différencie les montants associés à la valeur temps des options qui couvrent des éléments couverts liés aux transactions et les montants associés à la valeur temps des options qui couvrent des éléments couverts liés à une période de temps lorsque l'entité comptabilise la valeur temps d'une option selon les dispositions du paragraphe 144 d'IPSAS 41 ; et

(c) différencie les montants associés aux éléments à terme des contrats à terme de gré à gré et les marges de base des devises des instruments financiers qui couvrent des éléments couverts liés aux transactions de couverture et les montants associés aux éléments à terme des contrats à terme de gré à gré et les marges de base des devises des instruments financiers qui couvrent des éléments couverts liés à des périodes de temps lorsque l'entité comptabilise ces montants selon les dispositions du paragraphe 145 d'IPSAS 41.

28F. L'entité indiquera les informations requises au paragraphe 28E séparément par catégorie de risque. Cette ventilation par risque peut être indiquée dans les notes aux états financiers.

Option permettant de désigner une exposition au crédit comme étant évaluée à la juste valeur par le biais du résultat

28G. Si l'entité a désigné un instrument financier, ou une partie de celui-ci, comme étant évalué à la juste valeur par le biais du résultat parce qu'elle utilise un dérivé de crédit pour gérer le risque de crédit de cet instrument financier, elle doit indiquer :

(a) Pour les dérivés de crédit qui sont utilisés pour gérer le risque de crédit des instruments financiers désignés comme étant évalués à la juste valeur par le biais du résultat selon les dispositions du paragraphe 152 d'IPSAS 41, un rapprochement de chaque montant nominal et de la juste valeur à l'ouverture et à la clôture de la période

(b) Le profit ou la perte comptabilisé en résultat sur la désignation d'un instrument financier, ou sur une partie de celui-ci, tel qu'évalué à la juste valeur par le biais du résultat selon les dispositions du paragraphe 152 d'IPSAS 41 ; et

(c) Lors de l'arrêt de l'évaluation d'un instrument financier, ou d'une partie de celui-ci, à la juste valeur par le biais du résultat, la juste valeur de cet instrument financier qui est devenue sa nouvelle valeur comptable selon les dispositions du paragraphe 155 d'IPSAS 41 et le montant lié en valeur nominale ou de principal (sauf aux fins de fournir des informations comparatives selon IPSAS 1, l'entité n'a pas besoin de continuer à fournir cette information lors des périodes ultérieures).

Incertitudes découlant de la Réforme des taux d'intérêt de référence

28H. Pour les relations de couverture auxquelles l'entité applique les exceptions prévues aux paragraphes 155D à 155L d'IPSAS 41 ou aux paragraphes 113D à 113N d'IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation, l'*entité doit fournir les informations suivantes :

(a) Les taux d'intérêt de référence significatifs auxquels sont exposées les relations de couverture de l'entité ;

(b) L'ampleur d'exposition au risque que l'entité gère qui est directement affecté par la réforme des taux d'intérêt de référence ;

(c) Comment l'entité gère la transition pour passer aux nouveaux taux d'intérêt de référence ;

(d) Une description des hypothèses ou jugements importants que l'entité a dû réaliser lors de l'application de ces paragraphes (par exemple, les hypothèses ou jugements pour déterminer à quel moment les incertitudes découlant de la réforme des taux d'intérêt de référence n'ont plus été d'actualité par rapport aux échéances et au montant des flux de trésorerie basés sur le taux d'intérêt de référence) ; et

(e) Le montant nominal des instruments de couverture dans ces relations de couverture.

Informations supplémentaires à fournir en lien avec la réforme des taux d'intérêt de référence

28I. Pour permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre l'effet de la réforme des taux d'intérêt de référence sur les instruments financiers d'une entité et sur sa stratégie de gestion des risques, une entité doit fournir des informations sur :

(a) la nature et l'étendue des risques auxquels l'entité est exposée qui découlent des instruments financiers liés à la réforme des taux d'intérêt de référence, et la manière dont l'entité gère ces risques ; et

(b) l'état d'avancement de l'entité dans ses travaux de remplacement des taux d'intérêt de référence, et la manière dont l'entité gère cette transition.

28J. Pour atteindre les objectifs du paragraphe 28I, l'entité doit :

(a) décrire la manière dont elle gère la transition aux nouveaux taux d'intérêt de référence, l'état d'avancement à la date de clôture et les risques découlant des instruments financiers auxquels elle s'expose en raison de cette transition ;

(b) fournir des informations quantitatives, ventilées par le taux d'intérêt de référence important assujetti à la réforme des taux d'intérêt, sur les instruments financiers dont le taux de référence n'avait pas encore été remplacé à la date de clôture de la période de présentation de l'information financière, en montrant séparément :

(i) les actifs financiers non dérivés ;

(ii) les passifs financiers non dérivés ; et

(iii) les dérivés ; et

(c) si les risques identifiés au paragraphe 28J(a) ont entraîné des changements de la stratégie de gestion des risques de l'entité (voir paragraphe 26A), décrire ces changements.

Juste valeur

29. À l'exception de ce qui est prévu au paragraphe 35, pour chaque catégorie d'actifs financiers et de passifs financiers (voir paragraphe 9), une entité doit indiquer la juste valeur de cette catégorie d'actifs et de passifs de manière à permettre la comparaison avec sa valeur comptable.

30. Lorsqu'elle fournit des informations sur les justes valeurs, une entité doit regrouper les actifs financiers et les passifs financiers en catégories, mais ne doit les compenser que dans la mesure où leurs valeurs comptables sont compensées dans l'état de la situation financière.

30A. **Une entité doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les deux éléments suivants :**

(a) **Pour les instruments financiers évalués à la juste valeur de manière récurrente ou non récurrente dans l'état de la situation financière après leur comptabilisation initiale, les techniques d'évaluation et les données d'entrée utilisées pour déterminer ces évaluations ; et**

(b) **Pour les évaluations récurrentes à la juste valeur utilisant des données d'entrée non observables significatives (Niveau 3), l'effet de ces évaluations sur l'excédent ou le déficit, ou sur les actifs nets/capitaux propres de la période.**

30B. Pour atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 30A, une entité doit prendre en considération l'ensemble des éléments suivants :

(a) le niveau de détail nécessaire pour satisfaire aux obligations d'information à fournir ;

(b) l'importance à accorder à chacune des différentes obligations ;

(c) le degré d'agrégation ou de désagrégation à appliquer ; et

(d) la nécessité, pour les utilisateurs des états financiers, d'obtenir des informations supplémentaires afin d'évaluer les informations quantitatives fournies.

Si les informations fournies conformément à la présente IPSAS et aux autres IPSAS sont insuffisantes pour atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 30A, l'entité doit fournir les informations supplémentaires nécessaires pour atteindre ces objectifs.

30C. Afin d'atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 30A, une entité doit fournir, au minimum, les informations suivantes pour chaque catégorie d'instruments financiers (voir le paragraphe 30D concernant la détermination des catégories appropriées d'instruments financiers) évalués à la juste valeur (y compris les évaluations fondées sur

la juste valeur entrant dans le champ d'application de l'IPSAS 46, Évaluation) dans l'état de la situation financière après leur comptabilisation initiale :

(a) pour les évaluations récurrentes et non récurrentes à la juste valeur, la valeur de l'évaluation à la juste valeur à la fin de la période de reporting et, pour les évaluations non récurrentes, les raisons de cette évaluation. Les évaluations récurrentes à la juste valeur des instruments financiers sont celles que la présente norme impose ou autorise dans l'état de la situation financière à la fin de chaque période de reporting. Les évaluations non récurrentes à la juste valeur des instruments financiers sont celles que la présente norme impose ou autorise dans des circonstances particulières ;

(b) pour les évaluations récurrentes et non récurrentes à la juste valeur, le niveau de la hiérarchie des justes valeurs dans lequel les évaluations sont classées dans leur intégralité (Niveau 1, 2 ou 3) ;

(c) pour les instruments financiers détenus à la fin de la période de reporting et évalués à la juste valeur de manière récurrente, les montants de tout transfert entre le Niveau 1 et le Niveau 2 de la hiérarchie des justes valeurs, les raisons de ces transferts ainsi que la politique de l'entité pour déterminer à quel moment les transferts entre niveaux sont réputés avoir eu lieu (voir paragraphe 30E). Les transferts vers chaque niveau doivent être indiqués et commentés séparément des transferts hors de chaque niveau ;

(d) pour les évaluations récurrentes et non récurrentes à la juste valeur estimées à l'aide de données d'entrée non observables, une description de la ou des techniques d'évaluation et des données d'entrée utilisées dans l'évaluation à la juste valeur. Lorsqu'un changement de technique d'évaluation intervient (par exemple, le passage d'une approche de marché à une approche par le résultat, ou l'utilisation d'une technique d'évaluation supplémentaire), l'entité doit indiquer ce changement ainsi que les raisons l'ayant motivé. Pour les évaluations à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou pour les évaluations à la juste valeur estimées à l'aide de données d'entrée non observables, l'entité doit fournir des informations quantitatives sur les données d'entrée non observables significatives utilisées dans l'évaluation à la juste valeur. L'entité n'est pas tenue d'établir des informations quantitatives pour satisfaire à cette obligation lorsque les données d'entrée quantitatives non observables ne sont pas élaborées par l'entité lors de l'évaluation à la juste valeur (par exemple, lorsqu'une entité utilise des prix issus de transactions antérieures ou des informations de prix fournies par des tiers sans ajustement). Toutefois, lorsqu'elle fournit ces informations, l'entité ne peut ignorer les données d'entrée quantitatives non observables qui sont significatives pour l'évaluation à la juste valeur et raisonnablement accessibles à l'entité ;

(e) pour les évaluations récurrentes à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, un rapprochement entre les soldes d'ouverture et les soldes de clôture, indiquant séparément les variations de la période attribuables aux éléments suivants :

(i) le total des gains ou pertes de la période comptabilisés dans l'excédent ou le déficit, ainsi que le ou les postes de l'excédent ou du déficit dans lesquels ces gains ou pertes sont comptabilisés ;

(ii) le total des gains ou pertes de la période comptabilisés dans les actifs nets/capitaux propres, ainsi que le ou les postes des actifs nets/capitaux propres dans lesquels ces gains ou pertes sont comptabilisés ;

(iii) les achats, ventes, émissions et règlements (chacun de ces types de variations étant présenté séparément) ; et

(iv) pour les évaluations récurrentes à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, les montants de tout transfert vers ou hors du Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, les raisons de ces transferts ainsi que la politique de l'entité pour déterminer à quel moment les transferts entre niveaux sont réputés avoir eu lieu (voir paragraphe 30E). Les transferts vers le Niveau 3 doivent être indiqués et commentés séparément des transferts hors du Niveau 3 ;

(f) pour les évaluations récurrentes à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, le montant du total des gains ou pertes de la période visé au point e)(i), inclus dans l'excédent ou le déficit, attribuable à la variation des gains ou pertes non réalisés relatifs aux instruments financiers détenus à la fin de la période de reporting, ainsi que le ou les postes de l'excédent ou du déficit dans lesquels ces gains ou pertes non réalisés sont comptabilisés ;

(g) pour les évaluations récurrentes et non récurrentes à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, une description des processus d'évaluation utilisés par l'entité (y compris, par exemple, la manière dont l'entité détermine ses politiques et procédures d'évaluation et analyse les variations des évaluations à la juste valeur d'une période à l'autre) ; et

(h) pour les évaluations récurrentes à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs :

(i) pour toutes ces évaluations, une description narrative de la sensibilité de l'évaluation à la juste valeur aux variations des données d'entrée non observables, lorsqu'une variation de ces données vers un montant différent pourrait entraîner une évaluation à la juste valeur significativement plus élevée ou plus faible. Lorsqu'il existe des interdépendances entre ces données d'entrée et d'autres données d'entrée non observables utilisées dans l'évaluation à la juste valeur, l'entité doit également fournir une description de ces interdépendances ainsi que de la manière dont elles pourraient amplifier ou atténuer l'effet des variations des données d'entrée non observables sur l'évaluation à la juste valeur. Afin de satisfaire à cette obligation d'information, la description narrative de la sensibilité aux variations des données d'entrée non observables doit inclure, au minimum, les données d'entrée non observables présentées conformément au point d) ; et

(ii) pour les actifs financiers et les passifs financiers, si la modification d'une ou de plusieurs données d'entrée non observables afin de refléter des hypothèses alternatives raisonnablement possibles modifiait significativement la juste valeur, l'entité doit l'indiquer et fournir l'effet de ces variations. L'entité doit indiquer comment l'effet d'une variation reflétant une hypothèse alternative raisonnablement possible a été calculé. À cette fin, l'importance relative doit être appréciée par rapport à l'excédent ou au déficit, ainsi qu'au total des actifs ou au total des passifs, ou, lorsque les variations de juste valeur sont comptabilisées dans les actifs nets/capitaux propres, par rapport au total des capitaux propres.

30D. Une entité doit déterminer le niveau approprié de désagrégation des instruments financiers sur la base des éléments suivants :

(a) la nature, les caractéristiques et les risques des instruments financiers ; et

(b) le niveau de la hiérarchie des justes valeurs dans lequel l'évaluation à la juste valeur est classée, ou le fait que la juste valeur soit observable ou non observable.

La désagrégation peut devoir être plus détaillée pour les évaluations à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, car ces évaluations comportent un degré plus élevé d'incertitude et de subjectivité. La détermination du niveau approprié de désagrégation des instruments financiers pour lesquels des informations relatives aux évaluations à la juste valeur doivent être fournies requiert l'exercice du jugement professionnel. Les instruments financiers nécessitent souvent une désagrégation plus détaillée que les postes présentés dans l'état de la situation financière. Toutefois, une entité doit fournir des informations suffisantes pour permettre le rapprochement avec les postes présentés dans l'état de la situation financière. Lorsqu'une autre IPSAS précise le niveau de désagrégation applicable à un instrument financier, une entité peut utiliser cette désagrégation pour fournir les informations exigées par la présente norme, si cette désagrégation satisfait aux exigences du présent paragraphe.

30E. Une entité doit indiquer et appliquer de manière cohérente sa politique de détermination du moment auquel les transferts entre les niveaux de la hiérarchie des justes valeurs sont réputés avoir eu lieu, conformément au paragraphe 30C(c) et (e)(iv). La politique relative au moment de la comptabilisation des transferts doit être la même pour les transferts vers les niveaux que pour les transferts hors des niveaux. Parmi les exemples de politiques permettant de déterminer le moment des transferts figurent les suivants :

(a) la date de l'événement ou du changement de circonstances ayant entraîné le transfert ;

b) le début de la période de reporting ; et

c) la fin de la période de reporting.

30F. Si une entité prend une décision de méthode comptable visant à utiliser l'exception prévue au paragraphe IPSAS 41.AG143O, elle doit l'indiquer.

30G. Pour chaque catégorie d'instruments financiers qui ne sont pas évalués à la juste valeur dans l'état de la situation financière mais pour lesquels la juste valeur est fournie, une entité doit fournir les informations exigées par le paragraphe 30C(b), (d) et (h). Toutefois,

l'entité n'est pas tenue de fournir les informations quantitatives relatives aux données d'entrée non observables significatives utilisées dans les évaluations à la juste valeur classées dans le Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou dans les évaluations à la juste valeur estimées à l'aide de données d'entrée non observables, exigées par le paragraphe 30C(d). Pour ces instruments financiers, l'entité n'est pas tenue de fournir les autres informations exigées par la présente norme.

30H. Pour un passif évalué à la juste valeur et émis avec un rehaussement de crédit fourni par un tiers inséparable, l'émetteur doit indiquer l'existence de ce rehaussement de crédit ainsi que le fait qu'il soit ou non pris en compte dans l'évaluation à la juste valeur du passif.

30I. Une entité doit présenter les informations quantitatives exigées par la présente norme sous forme de tableau, à moins qu'un autre format ne soit plus approprié.

31. [Supprimé]

32. [Supprimé]

33. [Supprimé]

34. Dans certains cas, une entité ne comptabilise aucun gain ni aucune perte lors de la comptabilisation initiale d'un actif financier ou d'un passif financier, parce que la juste valeur n'est ni étayée par un prix coté sur un marché actif pour un actif ou un passif identique (c'est-à-dire une donnée d'entrée de Niveau 1), ni fondée sur une technique d'évaluation utilisant uniquement des données provenant de marchés observables (voir paragraphe AG117 de l'IPSAS 41). Dans ces cas, l'entité doit fournir, par catégorie d'actifs financiers ou de passifs financiers :

(a) la méthode qu'elle applique pour comptabiliser cette différence en résultat entre la juste valeur lors de la comptabilisation initiale et le prix de transaction, de façon à refléter un changement dans les facteurs (y compris le temps) que les intervenants du marché prendraient en considération pour fixer le prix de l'actif ou du passif. (voir paragraphe AG117(b) d'IPSAS 41) ;

(b) la différence totale restant à comptabiliser en résultat au commencement et à la fin de la période et un rapprochement des variations du solde de cette différence. ; et

(c) la raison pour laquelle l'entité a conclu que le prix de transaction ne constituait pas la meilleure preuve de la juste valeur, y compris une description des éléments probants étayant la juste valeur.

35. Aucune information sur la juste valeur n'est imposée :

(a) lorsque la valeur comptable correspond à une approximation raisonnable de la juste valeur, par exemple, pour des instruments financiers tels que les créances clients et les dettes fournisseurs à court terme ; et

(b) [Supprimé]

(c) dans le cas d'un contrat contenant un élément de participation discrétionnaire, si la juste valeur de cet élément ne peut être évaluée de façon fiable ; ou

d) dans le cas des obligations locative..

36. Dans le cas décrit au paragraphe 35(c), l'entité doit fournir des informations afin d'aider les utilisateurs des états financiers à former leur propre jugement sur la mesure des différences possibles entre la valeur comptable des contrats et leur juste valeur, y compris :

(a) le fait qu'aucune information n'a été fournie sur la juste valeur de ces instruments parce que celle-ci ne peut être évaluée de façon fiable ;

(b) une description des instruments financiers, leur valeur comptable, ainsi que les raisons pour lesquelles la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable ;

(c) des informations sur le marché des instruments considérés ;

(d) si et comment l'entité entend se défaire des instruments financiers considérés ;

(e) lorsque des instruments financiers dont la juste valeur ne pouvait précédemment être évaluée de façon fiable sont décomptabilisés, ce fait, leur valeur comptable au moment de la décomptabilisation et le montant du profit ou de la perte comptabilisé.

Prêts assortis de conditions avantageuses

37. Les prêts assortis de conditions avantageuses sont des prêts accordés par une entité à des conditions inférieures à celles du marché. Par exemple, les prêts assortis de conditions avantageuses accordés par les entités comprennent des prêts aux pays en voie de développement, aux petites exploitations agricoles, les prêts aux étudiants admis à l'université ou au collège et les prêts au logement consentis aux familles à faibles ressources. Une entité doit fournir les informations suivantes sur les prêts accordés à des conditions avantageuses et évalués au coût amorti selon les dispositions du paragraphe 40 d'IPSAS 41 :

(a) un rapprochement entre la valeur comptable des prêts au début et à la clôture de la période, présentant :

(i) le montant nominal des nouveaux prêts accordés pendant la période ;

(ii) l'ajustement de la juste valeur lors de la comptabilisation initiale ;

(iii) les prêts remboursés pendant la période ;

(iv) les pertes de valeur comptabilisées ;

(v) toute augmentation au cours de la période du montant actualisé due au passage du temps ; et

(vi) les autres variations.

(b) le montant nominal des prêts à la clôture ;

(c) la finalité des diverses catégories de prêts et les conditions dont ils sont assortis ; et

(d) les hypothèses d'évaluation.

37A. Pour les prêts assortis de conditions avantageuses évalués à la juste valeur selon les dispositions du paragraphe 41 ou 43 d'IPSAS 41, l'entité doit indiquer :

(a) un rapprochement entre la valeur comptable des prêts à l'ouverture et à la clôture de la période, présentant :

(i) le montant nominal des nouveaux prêts accordés pendant la période ;

(ii) l'ajustement de la juste valeur lors de la comptabilisation initiale ;

(iii) les prêts remboursés pendant la période ;

(iv) l'ajustement de la juste valeur pendant la période (séparé de celui indiqué lors de la comptabilisation initiale) et

(v) les autres variations.

(b) le montant nominal des prêts à la clôture de la période ;

(c) la finalité des diverses catégories de prêts et les conditions dont ils sont assortis ; et

(d) les hypothèses d'évaluation.

Nature et ampleur des risques découlant des instruments financiers

38. **L'entité doit fournir des informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'ampleur des risques découlant des instruments financiers auxquels elle est exposée à la date de clôture.**

39. Les informations exigées aux paragraphes 40 à 49 portent sur les risques qui découlent des instruments financiers et sur la façon dont ils ont été gérés. Ces risques incluent généralement, mais pas uniquement, le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque de marché.

39A. La communication d'informations qualitatives dans le cadre des informations quantitatives à fournir permet aux utilisateurs d'établir des liens avec les informations communiquées et donc de se forger une vision globale de la nature et de l'ampleur des risques découlant des instruments financiers. L'interaction entre les informations fournies de nature qualitative et quantitative concourt à la communication d'informations d'une manière plus satisfaisante pour les utilisateurs qui évaluent l'exposition aux risques de l'entité.

Informations qualitatives

40. Pour chaque type de risque découlant d'instruments financiers, l'entité doit indiquer :

(a) les expositions au risque et comment celles-ci surviennent ;

(b) ses objectifs, politiques et procédures de gestion du risque, ainsi que les méthodes utilisées pour mesurer celui-ci ;

(c) toute variation de (a) ou de (b) par rapport à la période précédente.

Informations quantitatives

41. Pour chaque type de risque découlant d'instruments financiers, l'entité doit fournir :

(a) des données quantitatives sur son exposition à ce risque à la date de clôture, sous une forme abrégée. Ces données doivent être basées sur les informations fournies, en interne, aux principaux dirigeants de l'entité (au sens d'IPSAS 20, *Information relative aux parties liées*), par exemple l'organe de direction de l'entité ou le président-directeur général de l'entité ;

(b) les informations exigées aux paragraphes 43 à 49, dans la mesure où elles ne sont pas fournies en application du (a) ;

(c) des informations sur les concentrations de risque, lorsque celles-ci ne ressortent pas des informations fournies en application du (a) et du (b).

42. Si les données quantitatives fournies à la date de clôture ne sont pas représentatives de l'exposition de l'entité au risque pendant la période, l'entité doit fournir un complément d'informations représentatives.

Risque de crédit

Champ d'application et objectifs

42A. Une entité doit appliquer les obligations en matière d'informations à fournir des paragraphes 42F à 42N à l'égard des instruments financiers auxquels s'appliquent les dispositions d'IPSAS 41 en matière de dépréciation. Toutefois :

(a) dans le cas des créances clients résultant d'opérations génératrices de produits IPSAS 47 ainsi que des créances locatives, le paragraphe 42J(a) s'applique aux créances clients ou créances locatives sur lesquelles des pertes de crédit attendues sur la durée de vie sont comptabilisées selon les dispositions du paragraphe 87 d'IPSAS 41, si ces actifs financiers sont modifiés alors qu'ils sont en souffrance depuis plus de 30 jours ; et

(b) Le paragraphe 42K(b) ne s'applique pas aux créances locatives.

42B. Les informations relatives au risque de crédit fournies selon les paragraphes 42F à 42N doivent permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre l'effet du risque de crédit sur le montant, l'échéancier et le degré d'incertitude des flux de trésorerie futurs. Pour atteindre cet objectif, les informations relatives au risque de crédit doivent comprendre :

(a) des informations à propos des pratiques de l'entité en matière de gestion du risque de crédit et leur incidence sur la comptabilisation et l'évaluation des pertes de crédit attendues, y compris les méthodes, les hypothèses et les informations utilisées pour évaluer les pertes de crédit attendues ;

(b) des informations quantitatives et qualitatives permettant aux utilisateurs des états financiers d'évaluer les montants dans les états financiers découlant des pertes de crédit attendues, y compris les variations du montant des pertes de crédit attendues et les raisons de ces variations ; et

(c) des informations sur l'exposition de l'entité au risque de crédit (autrement dit, le risque de crédit inhérent aux actifs financiers de l'entité et aux engagements liés au fait d'accorder un crédit), y compris les concentrations importantes de risque de crédit.

42C. L'entité n'est pas tenue de reprendre les informations déjà présentées ailleurs lorsque celles-ci sont incorporées dans les états financiers par renvoi à d'autres documents, comme le rapport de gestion ou un rapport sur le risque, qui sont consultables par les utilisateurs des états financiers aux mêmes conditions que les états financiers et en même temps. Si ces informations ne sont pas incorporées par renvoi, les états financiers sont incomplets.

42D. Pour atteindre les objectifs du paragraphe 42B, l'entité doit (sauf indication contraire) déterminer le niveau de détail des informations à fournir, le poids relatif à accorder aux différents aspects des obligations d'information, le degré de regroupement ou de

ventilation approprié ainsi que les informations supplémentaires dont les utilisateurs des états financiers ont besoin pour apprécier les informations quantitatives fournies.

42E. Si les informations fournies selon les paragraphes 42F à 42N ne sont pas suffisantes pour permettre à l'entité d'atteindre les objectifs du paragraphe 42B, elle doit fournir des informations supplémentaires nécessaires à la satisfaction de ces objectifs.

Pratiques en matière de gestion du risque de crédit

42F. L'entité doit expliquer ses pratiques en matière de gestion du risque de crédit et leur incidence sur la comptabilisation et l'évaluation des pertes de crédit attendues. Pour atteindre cet objectif, l'entité doit fournir les informations permettant aux utilisateurs des états financiers de comprendre et d'apprécier :

(a) la façon dont l'entité a déterminé si le risque de crédit des instruments financiers a augmenté de façon importante depuis la comptabilisation initiale, y compris si et de quelle manière :

(i) les instruments financiers sont considérés comme présentant un risque de crédit faible selon le paragraphe 82 d'IPSAS 41, y compris les catégories d'instruments financiers auxquelles cela s'applique ; et

(ii) la présomption du paragraphe 83 d'IPSAS 41, selon laquelle il y a eu une augmentation importante du risque de crédit depuis la comptabilisation initiale lorsque les actifs financiers sont en souffrance depuis plus de 30 jours, a été réfutée ;

(b) les définitions que l'entité a données à la notion de défaillance et les raisons pour lesquelles elle les a retenues ;

(c) la façon dont les instruments ont été regroupés si les pertes de crédit attendues ont été évaluées sur une base collective

(d) la façon dont l'entité a déterminé que les actifs financiers sont des actifs financiers dépréciés ;

(e) la méthode que l'entité emploie pour les sorties du bilan, y compris les éléments indiquant qu'il n'y a aucune attente raisonnable de recouvrement et des informations sur la méthode appliquée aux actifs financiers qu'elle a sortis, mais qui peuvent encore faire l'objet de mesures d'exécution ; et

(f) la façon dont les dispositions du paragraphe 84 d'IPSAS 41 concernant la modification des flux de trésorerie contractuels des actifs financiers ont été appliquées, y compris la façon dont l'entité :

(i) détermine si le risque de crédit de l'actif financier qui a été modifié diminue dans la mesure où la correction de valeur pour pertes, qui avait été évaluée au montant des pertes de crédit attendues sur la durée de vie, est réévalué au montant des pertes de crédit attendues sur les douze mois à venir, selon le paragraphe 77 d'IPSAS 41 ; et

(ii) surveille la mesure dans quelle la correction de valeur pour pertes au titre des actifs financiers répondant aux conditions énoncées en (i) est ultérieurement

réévaluée au montant des pertes de crédit attendues sur la durée de vie selon le paragraphe 75 d'IPSAS 41.

42G. L'entité doit décrire les données d'entrée, les hypothèses et les techniques d'estimation qu'elle utilise en application des dispositions des paragraphes 73 à 93 d'IPSAS 41. À cette fin, l'entité doit fournir les informations suivantes :

(a) le fondement des données d'entrée et des hypothèses ainsi que les techniques d'estimation utilisées pour :

(i) évaluer les pertes de crédit attendues sur les douze mois à venir et sur la durée de vie ;

(ii) déterminer si le risque de crédit des instruments financiers a augmenté de façon importante depuis la comptabilisation initiale ; et

(iii) déterminer si un actif financier est un actif financier déprécié.

(b) la façon dont les informations prospectives ont été prises en compte dans la détermination des pertes de crédit attendues, y compris l'utilisation d'informations macroéconomiques ; et

(c) tout changement au niveau des techniques d'estimation ou des hypothèses importantes utilisées durant la période de présentation de l'information financière, et les raisons de ces changements.

Informations quantitatives et qualitatives sur les montants découlant des pertes de crédit attendues

42H. Pour expliquer les variations de la correction de valeur pour pertes et les raisons de ces variations, l'entité doit fournir, par catégorie d'instruments financiers, un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture de la correction de valeur pour pertes, présenté sous forme de tableau, en indiquant séparément les variations survenues au cours de la période pour chacun des éléments suivants :

(a) la correction de valeur pour pertes évaluée au montant des pertes de crédit attendues sur les douze mois à venir ;

(b) la correction de valeur pour pertes évaluée au montant des pertes de crédit attendues sur la durée de vie pour :

(i) les instruments financiers dont le risque de crédit a augmenté de façon importante depuis leur comptabilisation initiale, mais qui ne sont pas des actifs financiers dépréciés ;

(ii) les actifs financiers dépréciés à la date de clôture (mais qui ne sont pas des actifs dépréciés dès leur acquisition ou leur création) ; et

(iii) les créances clients résultant d'opérations génératrices de produits qui entrent dans le champ d'application d'IPSAS 47 ou encore les créances locatives pour lesquelles les corrections de valeur pour pertes sont évaluées selon le paragraphe 87 d'IPSAS 41.

(c) les actifs financiers dépréciés dès leur acquisition ou leur création. Outre le rapprochement, l'entité doit indiquer le montant total non actualisé des pertes de

crédit attendues lors de la comptabilisation initiale à l'égard des actifs financiers initialement comptabilisées durant la période de présentation de l'information financière.

42I. Pour permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre les variations de la correction de valeur pour pertes présentée selon le paragraphe 42H, l'entité doit décrire la façon dont les variations importantes de la valeur comptable brute des instruments financiers au cours de la période ont donné lieu aux variations de la correction de valeur pour pertes. Ces informations doivent être fournies séparément pour les instruments financiers auxquels se rapporte la correction de valeur pour pertes, tels qu'énumérés au paragraphe 42H(a) à (c) et elles doivent comprendre les informations qualitatives et quantitatives pertinentes. Parmi les exemples de variations de la valeur comptable brute d'instruments financiers ayant donné lieu aux variations de la correction de valeur pour pertes peuvent figurer :

(a) des variations attribuables à la création ou à l'acquisition d'instruments financiers dépréciés au cours de la période de présentation de l'information financière ;

(b) la modification des flux de trésorerie contractuels d'actifs financiers ne donnant pas lieu à la décomptabilisation de ces actifs financiers selon IPSAS 41 ;

(c) des variations attribuables à la décomptabilisation d'instruments financiers (y compris ceux qui ont été sortis du bilan) pendant la période de présentation de l'information financière ; et

(d) des variations découlant de l'évaluation de la correction de valeur pour pertes au montant des pertes de crédit attendues sur les douze mois à venir ou sur la durée de vie.

42J. Pour permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature et l'incidence des modifications des flux de trésorerie contractuels sur les actifs financiers n'ayant pas donné lieu à leur décomptabilisation, et l'incidence de ces modifications sur l'évaluation des pertes de crédit attendues, l'entité doit indiquer :

(a) le coût amorti avant la modification et le montant net du profit ou de la perte sur modification comptabilisé à l'égard des actifs financiers dont les flux de trésorerie contractuels ont été modifiés durant la période de présentation de l'information financière et pour lesquels la correction de valeur pour pertes a été évaluée au montant des pertes de crédit attendues sur la durée de vie ; et

(b) la valeur comptable brute à la clôture de la période de présentation de l'information financière des actifs financiers qui ont été modifiés depuis leur comptabilisation initiale et pour lesquels la correction de valeur pour pertes, qui avait été évaluée au montant des pertes de crédit attendues sur la durée de vie, a été réévaluée au cours de la période de présentation de l'information financière au montant des pertes de crédit attendues sur les douze mois à venir.

42K. Pour permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre l'effet des actifs détenus en garantie et des autres rehaussements de crédit sur les montants découlant des pertes de crédit attendues, l'entité doit fournir les informations suivantes, par catégorie d'instruments financiers :

(a) le montant qui représente le mieux son exposition maximale au risque de crédit à la clôture de la période de présentation de l'information financière, compte non tenu des actifs détenus en garantie ou des autres rehaussements de crédit (p. ex., les accords de compensation qui ne remplissent pas les conditions de compensation requises selon IPSAS 28).

(b) une description des actifs détenus en garantie et des autres rehaussements de crédit, y compris :

(i) une description de la nature et de la qualité des actifs détenus en garantie ;

(ii) une explication des changements de qualité importants subis par ces actifs détenus en garantie et autres rehaussements de crédit en raison d'une détérioration ou de changements dans les politiques de l'entité en matière de garanties au cours de la période de présentation de l'information financière ; et

(iii) ides informations sur les instruments financiers pour lesquels l'entité n'a pas comptabilisé de correction de valeur pour pertes du fait de la garantie.

(c) des informations quantitatives sur les actifs détenus en garantie et les autres rehaussements de crédit (p. ex., une quantification de la mesure dans laquelle les actifs détenus en garantie et les autres rehaussements de crédit atténuent le risque de crédit) à l'égard des actifs financiers qui sont dépréciés à la date de clôture.

42L. L'entité doit indiquer l'encours contractuel des actifs financiers qui ont été sortis du bilan au cours de la période de présentation de l'information financière et qui font encore l'objet de mesures d'exécution.

Exposition au risque de crédit

42M. Pour permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer l'exposition au risque de crédit de l'entité et de comprendre ses concentrations importantes de risque en la matière, l'entité doit indiquer, par catégorie de risques de crédit, la valeur comptable brute des actifs financiers et l'exposition au risque de crédit à l'égard des engagements de prêt et des contrats de garantie financière. Ces informations doivent être fournies séparément pour les instruments financiers :

(a) pour lesquels la correction de valeur pour pertes est évaluée au montant des pertes de crédit attendues sur les douze mois à venir ;

(b) pour lesquels la correction de valeur pour pertes est évaluée au montant des pertes de crédit attendues sur la durée de vie et qui sont :

(i) des instruments financiers dont le risque de crédit a augmenté de façon importante depuis leur comptabilisation initiale, mais qui ne sont pas des actifs financiers dépréciés ;

(ii) des actifs financiers dépréciés à la date de clôture (mais qui ne sont pas des actifs dépréciés dès leur acquisition ou leur création) ; et

(iii) des créances clients résultant d'opérations génératrices de produits qui entrent dans le champ d'application d'IPSAS 47 ou encore les créances locatives pour lesquelles les corrections de valeur pour pertes sont évaluées selon le paragraphe 87 d'IPSAS 41.

(c) qui sont des actifs financiers dépréciés dès leur acquisition ou leur création.

42N. Dans le cas de créances clients qui résultent d'opérations génératrices de produits entrant dans le champ d'application d'IPSAS 47 ou de créances locatives auxquelles l'entité applique les dispositions du paragraphe 87 d'IPSAS 41, les informations fournies selon les dispositions du paragraphe 42M peuvent être fondées sur une matrice de provision (voir paragraphe AG199 d'IPSAS 41).

43. Pour tous les instruments financiers entrant dans le champ d'application de la présente Norme, mais pour lesquels les dispositions d'IPSAS 41 en matière de dépréciation ne sont pas appliquées, une entité doit fournir les informations suivantes, par catégorie d'instruments financiers :

(a) le montant qui représente le mieux son exposition maximale au risque de crédit à la date de clôture, compte non tenu des actifs détenus en garantie ou des autres rehaussements de crédit (par exemple, les accords de compensation qui ne remplissent pas les conditions de compensation selon IPSAS 28) ; cette information n'est pas requise pour les instruments financiers dont la valeur comptable représente le mieux l'exposition maximale au risque de crédit ;

(b) Une description des garanties détenues et autres rehaussements de crédit, avec mention de leur effet financier (p. ex., une quantification de la mesure dans laquelle les instruments de garantie et les autres rehaussements de crédit atténuent le risque de crédit) en ce qui concerne le montant qui représente le mieux l'exposition maximale au risque de crédit (que ce montant soit mentionné en application du point (a) ou qu'il s'agisse de la valeur comptable d'un instrument financier) ;

(c) [Supprimé]

(d) [Supprimé]

44. [Supprimé]

Actifs détenus en garantie (collateral) et autres rehaussements de crédit obtenus

45. Lorsque l'entité obtient des actifs financiers ou non financiers au cours de la période en prenant possession d'actifs affectés en garantie à son profit ou en mobilisant d'autres formes de rehaussements de crédit (par exemple, des cautionnements), et que ces actifs remplissent les critères de comptabilisation énoncés dans d'autres Normes, elle doit indiquer, à l'égard de tels actifs détenus à la date de clôture à l'égard de tels actifs détenus à la date de clôture :

(a) la nature et la valeur comptable des actifs ; et

(b) lorsque ces actifs ne sont pas immédiatement convertibles en trésorerie, sa politique concernant leur cession ou leur utilisation dans le cadre de ses activités.

Risque de liquidité

46. L'entité doit fournir les informations suivantes :

(a) une analyse des échéances des passifs financiers non dérivés (y compris les contrats de garantie financière émis) indiquant les durées restant à courir jusqu'aux échéances contractuelles ;

(b) une analyse des échéances des passifs financiers dérivés. L'analyse des échéances doit comprendre les durées restant à courir jusqu'aux échéances contractuelles pour les passifs financiers dérivés dont les échéances contractuelles sont essentielles à la compréhension du calendrier des flux de trésorerie (voir paragraphe AG14) ;

(c) une description de la façon dont elle gère le risque de liquidité inhérent aux éléments visés en (a) et en (b).

Risque de marché

Analyse de sensibilité

47. À moins qu'elle ne se conforme au paragraphe 48, l'entité doit fournir les informations suivantes :

(a) une analyse de sensibilité pour chaque type de risque de marché auquel l'entité est exposée à la date de clôture, montrant comment le résultat et l'actif net/situation nette auraient été influencés par les changements de la variable de risque pertinente qui étaient raisonnablement possibles à cette date ;

(b) les méthodes et hypothèses utilisées dans l'élaboration de l'analyse de sensibilité ;

(c) les changements des méthodes et hypothèses utilisées par rapport à la période précédente, ainsi que les raisons motivant ces changements.

48. Si l'entité prépare une analyse de sensibilité, telle que la valeur à risque, qui tient compte des interdépendances entre les variables de risque (par exemple les taux d'intérêt et les taux de change) et utilise celle-ci pour gérer des risques financiers, elle peut substituer cette analyse de sensibilité à l'analyse prévue au paragraphe 47. L'entité doit également fournir :

(a) une explication de la méthode utilisée dans l'élaboration de cette analyse de sensibilité, ainsi que des principaux paramètres et hypothèses sous-jacents aux données fournies ;

(b) une explication de l'objectif de la méthode utilisée et des limites qui peuvent avoir pour effet que les informations ne reflètent pas intégralement la juste valeur des actifs et des passifs concernés.

Autres informations sur le risque de marché

49. Lorsque les analyses de sensibilité fournies conformément au paragraphe 47 ou au paragraphe 48 ne sont pas représentatives d'un risque inhérent à un instrument financier (par exemple, parce que l'exposition à la date de clôture ne reflète pas l'exposition en cours d'exercice), l'entité indique ce fait et les raisons pour lesquelles elle juge que les analyses de sensibilité ne sont pas représentatives.

Transferts d'actifs financiers

49A. Les informations à fournir énoncées aux paragraphes 49B à 49H se rapportant aux transferts d'actifs financiers complètent les autres informations à fournir contenues dans la présente Norme. L'entité doit présenter les informations requises selon les paragraphes 49B à 49H dans une seule note de ses états financiers. L'entité doit fournir les

informations requises pour tous les actifs financiers transférés qui ne sont pas décomptabilisés et pour toute implication continue dans un actif transféré existant à la date de clôture, indépendamment du moment où la transaction relative au transfert associé s'est produite. Afin d'appliquer les obligations d'informations à fournir énoncées dans ces paragraphes, l'entité transfère tout ou partie d'un actif financier (l'actif financier transféré) si et seulement si elle :

(a) l'entité transfère les droits contractuels de percevoir les flux de trésorerie de l'actif financier ; ou

(b) l'entité conserve les droits contractuels de recevoir les flux de trésorerie de l'actif financier, mais assume une obligation contractuelle de verser ces flux de trésorerie à un ou plusieurs bénéficiaires dans le cadre d'un accord.

49B. L'entité doit indiquer les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers :

(a) de comprendre la relation entre des actifs financiers transférés qui ne sont pas décomptabilisés en intégralité et les passif liés ; et

(b) d'évaluer la nature, et les risques associés à l'implication continue de l'entité dans les actifs financiers décomptabilisés.

49C. Aux fins de l'application des obligations d'informations énoncées aux paragraphes 49E à 49H, l'entité a une implication continue à l'égard d'un actif financier transféré si, selon les modalités du transfert, elle conserve l'un des droits ou obligations contractuels inhérents à cet actif financier transféré ou obtient des droits ou obligations contractuels nouveaux en rapport avec cet actif. Aux fins de l'application des obligations d'information énoncées aux paragraphes 49E à 49H, ce qui suit ne constitue pas une implication continue :

(a) déclarations et garanties normales relatives à un transfert frauduleux et notions de caractère raisonnable, de bonne foi et d'équité qui pourraient invalider un transfert à la suite d'une action en justice

(b) contrats à terme de gré à gré, contrats d'options et autres contrats portant sur le rachat l'actif financier transféré pour lequel le prix du contrat (ou prix d'exercice) est la juste valeur de l'actif financier transféré ; ou

(c) accord en vertu duquel l'entité conserve les droits contractuels de recevoir les flux de trésorerie d'un actif financier, mais assume une obligation contractuelle de verser ces flux de trésorerie à une ou plusieurs entités et sous réserve de la satisfaction aux conditions énoncées au paragraphe 16(a) à (c) d'IPSAS 41.

Actifs financiers transférés qui ne sont pas intégralement décomptabilisés

49D. L'entité peut avoir transféré des actifs financiers de telle sorte que les conditions de décomptabilisation ne sont pas remplies pour tout ou partie des actifs financiers ainsi transférés. Pour atteindre les objectifs visés au paragraphe 49B(a), l'entité doit fournir les

informations qui suivent à chaque date de clôture et pour chaque catégorie d'actifs financiers transférés qui ne sont pas intégralement décomptabilisés :

(a) la nature des actifs transférés.

(b) la nature des risques et des avantages inhérents à la détention de ces actifs financiers auxquels l'entité reste exposée.

(c) une description de la nature de la relation entre les actifs transférés et les passifs associés, notamment les restrictions découlant du transfert sur l'utilisation des actifs transférés par l'entité présentant l'information.

(d) lorsque la (ou les) contrepartie(s) aux passifs associés a (ont) uniquement recours aux actifs transférés, un tableau qui expose la juste valeur des actifs transférés, la juste valeur des passifs associés et la position nette (la différence entre la juste valeur des actifs transférés et les passifs associés).

(e) lorsque l'entité continue de comptabiliser l'intégralité des actifs transférés, les valeurs comptables de ceux-ci et des passifs associés.

(f) lorsque l'entité continue de comptabiliser les actifs considérés à concurrence de son implication continue (voir paragraphes 17(c)(ii) et 27 d'IPSAS 41) dans ces actifs, la valeur comptable totale des actifs initiaux avant leur transfert, la valeur comptable des actifs que l'entité continue de comptabiliser et la valeur comptable des passifs associés.

Actifs financiers transférés qui sont intégralement décomptabilisés

49E. Pour atteindre les objectifs visés au paragraphe 49B(b), l'entité qui décomptabilise intégralement des actifs financiers transférés (voir paragraphe 17(a) et 17(c)(i) d'IPSAS 41) mais a une implication continue dans ceux-ci, doit fournir, au minimum, les informations qui suivent à chaque date de clôture et pour chaque type d'implication continue :

(a) La valeur comptable des actifs et des passifs qui sont comptabilisés dans l'état de la situation financière d'une entité et qui représentent l'implication continue de l'entité dans les actifs financiers décomptabilisés, ainsi que les postes dans lesquels la valeur comptable de ces actifs est comptabilisée.

(b) La juste valeur des actifs et des passifs qui représentent l'implication continue de l'entité dans les actifs financiers décomptabilisés.

(c) Le montant qui représente au mieux l'exposition maximale de l'entité aux pertes attribuables à son implication continue dans les actifs financiers décomptabilisés, ainsi que les informations montrant comment l'exposition maximale aux pertes est déterminée.

(d) Les flux de trésorerie sortants non actualisés qui seraient ou pourraient être nécessaires pour racheter les actifs financiers décomptabilisés (p. ex., le prix d'exercice dans un contrat d'options) ou d'autres montants à payer au cessionnaire eu égard aux actifs transférés. Si le flux de trésorerie sortant est variable, le montant indiqué doit alors être basé sur les conditions en vigueur à chaque date de clôture.

(e) Une analyse des échéances des flux de trésorerie sortants non actualisés qui seraient ou pourraient être nécessaires pour racheter les actifs financiers décomptabilisés ou d'autres montants à payer au cessionnaire eu égard aux actifs transférés, en faisant apparaître les échéances contractuelles résiduelles de l'implication continue de l'entité.

(f) Des informations qualitatives qui justifient et viennent à l'appui des informations quantitatives requises aux alinéas (a) à (e).

49F. L'entité peut regrouper les informations requises par le paragraphe 49E eu égard à un actif en particulier si elle a plusieurs sortes d'implication continue dans cet actif financier décomptabilisé et en rendre compte sous une sorte d'implication continue.

49G. De plus, l'entité doit indiquer pour chaque sorte d'implication continue :

(a) le profit ou la perte comptabilisé à la date de transfert des actifs.

(b) les produits et les charges comptabilisés, pour la période de présentation de l'information financière et en cumulé, sur l'implication continue de l'entité dans les actifs financiers décomptabilisés (p.ex., les variations de la juste valeur des instruments dérivés).

(c) Si le montant total du produit de l'activité de transfert (qui remplit les conditions de décomptabilisation) au cours d'une période de présentation de l'information financière n'est pas réparti de manière uniforme au cours de cette période (p. ex., si une part importante du montant total de l'activité de transfert a lieu dans les jours de clôture d'une période de présentation de l'information financière) :

(i) si l'activité de transfert la plus importante a eu lieu au sein de cette période de présentation de l'information financière (p. ex., au cours des cinq derniers jours avant la clôture de la période de présentation de l'information financière),

(ii) le montant (p. ex. les profits ou pertes liés) comptabilisé sur l'activité de transfert au cours de cette partie de la période de présentation de l'information financière ;

(iii) le montant total du produit de l'activité de transfert au cours de cette partie de la période de présentation de l'information financière.

L'entité doit indiquer ces informations pour chaque période au cours de laquelle un état des variations de l'actif net/situation nette est présenté.

Informations supplémentaires

49H. L'entité doit indiquer toutes les informations supplémentaires qu'elle juge nécessaires afin de répondre aux objectifs de l'information à fournir du paragraphe 49B.

Première application d'IPSAS 41

49I. Au cours de la période de présentation de l'information financière qui comprend la date de première application d'IPSAS 41, l'entité doit fournir les informations suivantes pour chaque catégorie d'actifs financiers et de passifs financiers à la date de première application :

(a) la catégorie d'évaluation et la valeur comptable originellement déterminées selon IPSAS 29 ;

(b) la nouvelle catégorie d'évaluation et la nouvelle valeur comptable déterminées selon IPSAS 41

(c) le montant des actifs financiers et des passifs financiers dans l'état de la situation financière qui étaient antérieurement désignés comme étant évalués à la juste valeur par le biais du résultat mais qui ne sont plus désignés ainsi, en distinguant entre ceux qu'IPSAS 41 impose de reclasser et ceux que l'entité a choisi de reclasser à la date de première application.

49J. Au cours de la période de présentation de l'information financière qui comprend la date de première application d'IPSAS 41, l'entité doit fournir des informations qualitatives qui permettent aux utilisateurs de comprendre :

(a) comment elle a appliqué les dispositions d'IPSAS 41 en matière de classement aux actifs financiers qui ont changé de classement suite à la mise en application de celle-ci ;

(b) les raisons ayant entraîné la désignation ou la suppression de la désignation d'actifs financiers ou de passifs financiers comme étant évalués à la juste valeur par le biais du résultat à la date de première application.

49K. Au cours de la période de présentation de l'information financière où l'entité applique pour la première fois les dispositions d'IPSAS 41 relatives au classement et à l'évaluation des actifs financiers (c'est-à-dire lorsque l'entité passe d'IPSAS 29 à IPSAS 41 pour la comptabilisation des actifs financiers), elle doit présenter les informations requises par les paragraphes 49L à 49O de la présente Norme selon les dispositions du paragraphe 173 d'IPSAS 41.

49L. Lorsque le paragraphe 49K l'impose, l'entité doit fournir les informations sur les changements dans le classement des actifs financiers et des passifs financiers à la date de première application d'IPSAS 41, en indiquant séparément :

(a) les variations de la valeur comptable de ces actifs et passifs qui sont fonction de leur catégorie d'évaluation selon IPSAS 29 (c'est-à-dire qui ne découlent d'un changement du critère mesuré du fait de la mise en application d'IPSAS 41) ; et

(b) les variations de la valeur comptable découlant d'un changement du critère mesuré du fait de la mise en application d'IPSAS 41.

Les informations requises par le présent paragraphe n'ont pas à être fournies après l'exercice au cours duquel l'entité applique pour la première fois les dispositions d'IPSAS 41 relatives au classement et à l'évaluation des actifs financiers.

49M. Lorsque le paragraphe 49K l'impose, l'entité doit fournir les informations suivantes pour les actifs financiers et les passifs financiers qui ont été reclassés de façon à être évalués au coût amorti et, pour les actifs financiers, qui ont été reclassés hors de la catégorie de la juste valeur par le biais du résultat pour être évalués à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette, par suite de la mise en application d'IPSAS 41 :

(a) la juste valeur des actifs financiers ou des passifs financiers à la fin de la période de présentation de l'information financière ; et

(b) le profit ou la perte sur la juste valeur qui aurait été comptabilisé en résultat ou à l'actif net/situation nette au cours de la période de présentation de l'information financière si les actifs financiers ou les passifs financiers n'avaient pas été reclassés.

Les informations requises par le présent paragraphe n'ont pas à être fournies après la période de présentation de l'information financière au cours de laquelle l'entité applique pour la première fois les dispositions d'IPSAS 41relatives au classement et à l'évaluation des actifs financiers.

49N. Lorsque le paragraphe 49K l'impose, l'entité doit fournir les informations suivantes pour les actifs financiers et les passifs financiers qui ont été reclassés hors de la catégorie de la juste valeur par le biais du résultat par suite de la mise en application d'IPSAS 41 :

(a) le taux d'intérêt effectif déterminé à la date de première application ; et

(b) les produits ou charges d'intérêts comptabilisés.

Si l'entité retient la juste valeur d'un actif financier ou d'un passif financier comme nouvelle valeur comptable brute à la date de première application (voir paragraphe 168 d'IPSAS 41), les informations requises par le paragraphe doivent être fournies pour chaque période de présentation de l'information financière jusqu'à la décomptabilisation. Sinon, l'entité n'est pas tenue de fournir les informations requises par le présent paragraphe après la période de présentation de l'information financière au cours de laquelle l'entité applique pour la première fois les dispositions d'IPSAS 41 relatives au classement et à l'évaluation des actifs financiers.

49O. Lorsque l'entité présente les informations à fournir selon les paragraphes 49K à 49N, ces informations ainsi que celles fournies selon le paragraphe 29 de la présente Norme, doivent permettre un rapprochement entre :

(a) d'une part, les catégories d'évaluation présentées selon IPSAS 29 et IPSAS 41 ; et

(b) d'autre part, la catégorie d'instruments financiers

à la date de première application.

49P. À la date de première application des paragraphes 73 à 93 d'IPSAS 41, l'entité est doit fournir des informations qui permettent de rapprocher les corrections de valeur pour dépréciation selon IPSAS 29 et les provisions constituées selon IPSAS 19 avec les corrections de valeur pour pertes à l'ouverture déterminées selon IPSAS 41. Dans le cas des actifs financiers, ces informations doivent être fournies par catégorie d'évaluation des actifs financiers correspondantes selon IPSAS 29 et IPSAS 41, et indiquer séparément l'effet des changements de catégorie d'évaluation sur la correction de valeur pour pertes à cette date.

49Q. Au cours de la période de présentation de l'information financière qui comprend la date de première application d'IPSAS 41, l'entité n'est pas tenue de fournir les montants des postes qui auraient été présentés selon les dispositions relatives au classement et à l'évaluation (ce qui comprend les informations requises relatives à l'évaluation au coût amorti des actifs financiers et à la dépréciation énoncées dans les paragraphes 69 à 72 et 73 à 93 d'IPSAS 41) :

(a) d'IPSAS 41 pour les périodes antérieures ; et

(b) d'IPSAS 29 pour la période considérée.

49R. Selon le paragraphe 161 d'IPSAS 41, si, à la date de première application d'IPSAS 41, il est impraticable (au sens d'IPSAS 3) pour l'entité d'évaluer un élément valeur temps de l'argent modifié selon les dispositions des paragraphes AG68 à AG70 d'IPSAS 41 en se fondant sur les faits et les circonstances qui existaient lors de la comptabilisation initiale de l'actif financier, l'entité doit évaluer les caractéristiques des flux de trésorerie contractuels de cet actif financier en se fondant sur les faits et les circonstances qui existaient lors de sa comptabilisation initiale sans prendre en compte les dispositions des paragraphes AG68 à AG70 d'IPSAS 41 relatives à la modification de l'élément valeur temps de l'argent. L'entité doit indiquer la valeur comptable à la date de clôture des actifs financiers dont les caractéristiques des flux de trésorerie contractuels ont été évaluées en se fondant sur les faits et les circonstances qui existaient lors de la comptabilisation initiale de l'actif financier sans prendre en compte les dispositions des paragraphes AG68 à AG70 d'IPSAS 41 relatives à la modification de l'élément valeur temps de l'argent, jusqu'à la décomptabilisation de ces actifs financiers.

49S. Selon le paragraphe 162 d'IPSAS 41, si, à la date de première application, il est impraticable (au sens d'IPSAS 3) pour l'entité de déterminer si la juste valeur d'une caractéristique de remboursement anticipé n'était pas importante selon le paragraphe AG74(c) d'IPSAS 41 en se fondant sur les faits et les circonstances qui existaient lors de la comptabilisation initiale de l'actif financier, l'entité doit évaluer les caractéristiques des flux de trésorerie contractuels de cet actif financier en se fondant sur les faits et les circonstances qui existaient lors de sa comptabilisation initiale sans prendre en compte l'exception du paragraphe AG74 d'IPSAS 41 concernant les caractéristiques de remboursement anticipé. L'entité doit indiquer la valeur comptable à la date de clôture des actifs financiers dont les caractéristiques des flux de trésorerie contractuels ont été évaluées en se fondant sur les faits et les circonstances qui existaient lors de la comptabilisation initiale de l'actif financier sans prendre en compte l'exception du paragraphe AG74 d'IPSAS 41 concernant les caractéristiques de remboursement anticipé, jusqu'à la décomptabilisation de ces actifs financiers.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

50. **Une entité doit appliquer la présente Norme dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit l'indiquer.**

51. **Une entité ne doit pas appliquer la présente Norme avant le 1er janvier 2013 si elle n'applique pas également IPSAS 28 et IPSAS 29.**

52. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle est dispensée de fournir les informations comparatives relatives à la nature et l'ampleur des risques découlant des instruments financiers imposées par les paragraphes 38 à 49.

52A. **Le paragraphe 53 a été amendé par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* publiée en janvier 2015. Une entité doit**

appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IPSAS 33 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.

52B. **IPSAS 35, *Etats financiers consolidés* et IPSAS 37, *Partenariats*, et IPSAS 38, *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités*, publiées en janvier 2015, ont amendé le paragraphe 3**(a) **et AG6. L'entité doit appliquer cet amendement lorsqu'elle applique IPSAS 35, IPSAS 37 et IPSAS 38.**

52C. ***Les Améliorations des IPSAS 2015* publiées en avril 2016 ont amendé le paragraphe AG7. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2017. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2017, elle doit l'indiquer.**

52D. ***L'Applicabilité des IPSAS* publié en avril 2016 a supprimé les paragraphes 6 et 7. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**

52E. **Le paragraphes 3 a été amendé par IPSAS 39, *Avantages du personnel* publiée en juillet 2016. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2018 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 39.**

52F. **Les paragraphes 2, 3, 4, 5, 8, 11, 12, 13, 14, 18, 24, 34, 35, 36, 37, 41, 43, 45, AG1, AG5, AG9, AG10, AG24 et AG29 ont été modifiés, les paragraphes 16, 17, 20, 26, 27, 28 et 44 ont été supprimés et plusieurs titres et les paragraphes 5A, 13A, 14A, 14B, 15A, 15B, 15C, 17A, 17B, 17C, 17D, 17E, 17F, 20A, 24A, 25A, 25B, 25C, 25D, 26A, 26B, 26C, 27A, 27B, 27C, 27D, 27E, 27F, 28A, 28B, 28C, 28D, 28E, 28F, 28G, 37A, 39A, 42A, 42B, 42C, 42D, 42E, 42F, 42G, 42H, 42I, 42J, 42K, 42L, 42M, 42N, 49A, 49B, 49C, 49D, 49E, 49F, 49G, 49H, 49I, 49J, 49K, 49L, 49M, 49N, 49O, 49P, 49Q, 49R, 49S, 52C, 52D, AG8A, AG8B, AG8C, AG8D, AG8E, AG8F, AG8G, AG8H, AG8I, AG8J, AG31, AG32, AG32A, AG33, AG34, AG35, AG36, AG37, AG38, AG39, AG40, AG41, AG42, AG43, AG44, AG45, AG46, AG47, AG48, AG49, AG50, AG51, AG52, AG53, AG54 et AG55 ont été ajoutés par IPSAS 41, publiée en août 2018. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2023. Une application anticipée est encouragée. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2023, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 41.**

52G. **Le paragraphe AG5 a été amendé par les Améliorations des normes IPSAS, 2019, publiées en janvier 2020. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers annuels pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier**

2023. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2023, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 41.

52H. **Les paragraphes 28H et 52I ont été ajoutés par les Améliorations de l'IPSAS 2021, publiées en janvier 2022. Une entité doit appliquer ces amendements lorsqu'elle applique les amendements de la réforme des taux d'intérêt de référence à IPSAS 29 ou IPSAS 41.**

52I. Au cours de la période de reporting au cours de laquelle une entité applique pour la première fois les modifications apportées à la réforme des taux d'intérêt de référence, une entité n'est pas tenue de présenter les informations quantitatives requises par le paragraphe 33(f) d'IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs.

52J. **Les paragraphes 28I à 28J et 52K ont été ajoutés par les Améliorations des IPSAS 2021, publiées en janvier 2022. Une entité doit appliquer ces amendements lorsqu'elle applique la Réforme des taux d'intérêt de référence – Phase 2 des amendements à IPSAS 29 ou IPSAS 41.**

52K. Au cours de la période de reporting au cours de laquelle une entité applique pour la première fois la réforme des taux d'intérêt de référence – amendements de phase 2, une entité n'est pas tenue de présenter les informations quantitatives requises par le paragraphe 33(f) d'IPSAS 3.

52L. **Au cours de la période de présentation de l'information financière pendant laquelle une entité applique pour la première fois les modifications engendrées par la réforme des taux d'intérêt de référence, l'entité n'est pas tenue de présenter les informations quantitatives requises par le paragraphe 33(f) d'IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.**

52M. **Les paragraphes 8 et 34 ont été modifiés, les paragraphes 30A à 30I ont été ajoutés, et les paragraphes 31 à 33 ont été supprimés par IPSAS 46, Évaluation, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 en même temps.**

52N. Les paragraphes 5A, 42A, 42H, 42M et 42N ont été modifiés par IPSAS 47, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces amendements aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces amendements à une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit en faire état et appliquer IPSAS 47 en même temps.

53. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Retrait et remplacement d'IPSAS 15 (2001)

54. La présente Norme et IPSAS 28 annulent et remplacent IPSAS 15, *Instruments financiers : informations à fournir et présentation* publiée en 2001. IPSAS 15 reste en vigueur jusqu'au plus tôt de la date d'application et de la date d'entrée vigueur d'IPSAS 28 et d'IPSAS 30.

Annexe A

Guide d'application

Cette Annexe fait partie intégrante d'IPSAS 30.

Catégories d'instruments financiers et niveau des informations à fournir (paragraphe 9)

AG1. Le paragraphe 9 impose à l'entité de regrouper les instruments financiers dans des catégories adaptées à la nature des informations fournies et tenant compte des caractéristiques de ces instruments. Les catégories décrites au paragraphe 9 sont déterminées par l'entité et sont ainsi distinctes des catégories d'instruments financiers spécifiées dans IPSAS 41 (qui déterminent comment sont évalués les instruments financiers et où sont comptabilisées les variations de leur juste valeur).

AG2. Aux fins de la détermination de catégories d'instruments financiers, l'entité doit au minimum :

(a) distinguer les instruments évalués au coût amorti de ceux évalués à la juste valeur ;

(b) traiter comme une ou plusieurs catégories distinctes les instruments financiers n'entrant pas dans le champ d'application de la présente Norme.

AG3. L'entité décide, en fonction de sa situation, du niveau de détail qu'elle fournit pour satisfaire aux exigences de la présente Norme, de l'importance qu'elle accorde aux différents aspects de ces exigences et de la manière dont elle regroupe les informations pour présenter un tableau général sans combiner des informations ayant des caractéristiques différentes. Il est nécessaire de trouver un équilibre entre surcharger les états financiers de détails excessifs qui n'aident pas les utilisateurs et obscurcir des informations importantes par un regroupement trop poussé. Par exemple, l'entité ne doit pas obscurcir des informations importantes en les faisant figurer parmi un grand nombre de détails insignifiants. De même, l'entité ne doit pas fournir des informations dont le niveau d'agrégation est si poussé qu'elles obscurcissent des différences importantes entre des transactions individuelles ou des risques associés.

AG4. [Supprimé]

Autres informations à fournir – méthodes comptables (paragraphe 25)

AG5. Le paragraphe 25 impose à l'entité de fournir des informations sur la ou les bases d'évaluation utilisées pour l'établissement des états financiers et sur les autres méthodes comptables utilisées qui sont nécessaires à une bonne compréhension des états financiers. Dans le cas des instruments financiers, il peut notamment s'agir d'indiquer :

(a) pour les passifs financiers désignés comme étant à la juste valeur par le biais du résultat ;

(i) la nature des passifs financiers que l'entité a désignés comme étant à la juste valeur par le biais du résultat ;

(ii) les critères retenus pour désigner ainsi ces passifs financiers lors de la comptabilisation initiale ; et

(iii) comment l'entité a satisfait aux conditions énoncées aux paragraphes 46 d'IPSAS 41 pour une telle désignation ;

(b) pour les actifs financiers désignés comme étant évalués à la juste valeur par le biais du résultat :

(i) la nature des actifs financiers que l'entité a désignés comme étant évalués à la juste valeur par le biais du résultat ; et

(ii) la façon dont l'entité a rempli la condition énoncée au paragraphe 44 d'IPSAS 41 pour les besoins de cette désignation.

(c) si les achats ou les ventes « normalisés » d'actifs financiers sont comptabilisés selon la date de transaction ou selon la date de règlement (voir le paragraphe 11 d'IPSAS 41) ;

(d) [Supprimé]

(e) comment sont déterminés les profits nets ou les pertes nettes pour chaque catégorie d'instruments financiers (voir paragraphe 24 (a)), par exemple si les profits nets ou les pertes nettes sur des instruments désignés comme étant à la juste valeur par le biais du résultat comprennent ou non les intérêts, dividendes ou distributions similaires reçus ;

(f) [Supprimé]

(g) [Supprimé]

(h) pour le cas des contrats de garantie financière émis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe, lorsqu'il est impossible de déterminer une juste valeur et lors de la comptabilitsation initiale, le contrat de garantie financières est évalué au montant de la provision pour pertes conformément au paragraphe AG136 de l'IPSAS 41, une information sur les circonstances qui ont conduit à la comptabilisation d'une provision.

Le paragraphe 137 d'IPSAS 1 fait en outre obligation aux entités de fournir, dans le résumé des méthodes comptables significatives ou autres notes, les jugements réalisés par la direction, à l'exclusion de ceux qui impliquent des estimations, lors de l'application des méthodes comptables de l'entité et qui ont l'impact le plus significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers.

Nature et ampleur des risques découlant des instruments financiers (paragraphes 38 à 49)

AG6. Les informations requises aux paragraphes 38 à 49 doivent être soit fournies dans les états financiers soit incorporées dans ceux-ci au moyen d'un renvoi à un autre état, tel qu'un commentaire de la direction ou un rapport des risques, qui est consultable par les utilisateurs des états financiers dans les mêmes conditions que les états financiers et en même temps. En l'absence de ces informations incorporées par renvoi, les états financiers sont incomplets. Certaines législations sont susceptibles d'imposer des restrictions sur l'utilisation de renvois.

Informations quantitatives (paragraphe 41)

AG7. Le paragraphe 41 (a) requiert que soient fournies sous une forme abrégée des données quantitatives sur l'exposition de l'entité aux risques, lesquelles doivent être basées sur les informations fournies, en interne, aux principaux dirigeants de l'entité. Lorsque l'entité applique plusieurs méthodes pour gérer l'exposition au risque, elle doit fournir les informations selon la ou les méthodes qui procurent les informations les plus pertinentes et les plus fiables. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, traite de la pertinence et de la fiabilité.

AG8. Le paragraphe 41 (c) requiert des informations sur les concentrations de risque. Les concentrations de risque résultent d'instruments financiers qui présentent des caractéristiques similaires et sont affectés de façon similaire par des changements dans la situation économique ou d'autres conditions. L'identification de ces concentrations de risque nécessite l'exercice du jugement et la prise en compte de la situation de l'entité. Les informations relatives aux concentrations de risque doivent comprendre :

(a) une description de la manière dont la direction détermine les concentrations ;

(b) une description de la caractéristique commune à chaque concentration (par exemple, la contrepartie, la zone géographique, la monnaie ou le marché) ;

(c) le montant de l'exposition au risque associé à l'ensemble des instruments financiers partageant cette caractéristique.

Pratiques en matière de gestion du risque de crédit (paragraphes 42F–42G)

AG8A. Le paragraphe 42F(b) exige la présentation d'informations sur la manière dont l'entité a défini la notion de défaillance pour différents instruments financiers et les raisons pour lesquelles elle a retenu ces définitions. Selon le paragraphe 81 d'IPSAS 41, la question de savoir si les pertes de crédit attendues sur la durée de vie devraient être comptabilisées se fonde sur l'augmentation du risque de défaillance depuis la comptabilisation initiale. Les informations sur les définitions que l'entité a données à la notion de défaillance qui aideront les utilisateurs des états financiers à comprendre comment l'entité a appliqué les dispositions d'IPSAS 41 en matière de pertes de crédit attendues prévues peuvent comprendre :

(a) les facteurs qualitatifs et quantitatifs pris en compte dans la définition de défaillance ;

(b) la question de savoir si différentes définitions ont été appliquées à différents types d'instruments financiers ; et

(c) les hypothèses sur les taux de rétablissement (c'est-à-dire le nombre d'actifs financiers qui redeviennent productifs) après une défaillance de l'actif financier.

AG8B. Pour aider les utilisateurs des états financiers à apprécier les méthodes de restructuration et de modification de l'entité, le paragraphe 42F(f)(i) exige la présentation d'informations sur la façon dont l'entité surveille la mesure dans laquelle la correction de valeur pour pertes au titre des actifs financiers présentée antérieurement selon le paragraphe 42F(f)(i) est ultérieurement évaluée au montant des pertes de crédit attendues sur la durée de vie selon le paragraphe 75 d'IPSAS 41. Les informations quantitatives qui aideront les

utilisateurs à comprendre l'augmentation ultérieure du risque de crédit des actifs financiers modifiés peuvent inclure des informations sur les actifs financiers modifiés répondant aux conditions énoncées au paragraphe 42F(f)(i) pour lesquels la correction de valeur pour pertes est réévaluée au montant des pertes de crédit attendues sur la durée de vie (c'est-à-dire le taux de détérioration).

AG8C. Le paragraphe 42G(a) impose de fournir des informations sur le fondement des données d'entrée et des hypothèses ainsi que sur les techniques d'estimation utilisées en application des dispositions d'IPSAS 41 en matière de dépréciation. Les hypothèses et les données d'entrée utilisées par une entité pour évaluer les pertes de crédit attendues ou pour déterminer la mesure dans laquelle le risque de crédit a augmenté depuis la comptabilisation initiale peuvent comprendre des informations obtenues à partir d'informations historiques internes ou de rapports de notation et des hypothèses à propos de la durée de vie attendue des instruments financiers et du moment où les actifs affectés en garanties seront vendus.

Variations de la correction de valeur pour pertes (paragraphe 42H)

AG8D. Selon le paragraphe 42H, l'entité est tenue d'expliquer les raisons des variations de la correction de valeur pour pertes pendant la période. Outre le rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture de la correction de valeur pour pertes, il peut être nécessaire de fournir une description des variations. Celle-ci pourrait comprendre une analyse des raisons expliquant les variations de la correction de valeur pour pertes pendant la période, y compris les éléments suivants :

(a) la composition du portefeuille ;

(b) le volume d'instruments financiers acquis ou créés ; et

(c) la gravité des pertes de crédit attendues.

AG8E. Dans le cas des engagements de prêt et des contrats de garantie financière, la correction de valeur pour pertes est comptabilisée comme provision. L'entité devrait fournir des informations sur les variations de la correction de valeur pour pertes dans le cas des actifs financiers séparément de celles concernant les engagements de prêt et les contrats de garantie financière. Cependant, si un instrument financier comprend à la fois une composante de prêt (autrement dit un actif financier) et une composante d'engagement de prêt non utilisé (autrement dit un engagement de prêt) et si l'entité ne peut pas identifier séparément les pertes de crédit attendues à l'égard de la composante d'engagement de prêt de celles de la composante d'actif financier, les pertes de crédit attendues à l'égard de l'engagement de prêt devraient être comptabilisées avec la correction de valeur pour pertes de l'actif financier. Dans la mesure où les pertes de crédit attendues cumulées excèdent la valeur comptable brute de l'actif financier, elles devraient être comptabilisées comme provision.

Instruments de garantie (paragraphe 42K)

AG8F. Le paragraphe 42K impose de fournir des informations qui permettront aux utilisateurs des états financiers de comprendre l'effet de l'instrument de garantie et des autres rehaussements de crédit sur le montant des pertes de crédit attendues. L'entité n'est pas tenue de fournir des informations sur la juste valeur des instruments de garantie et des

autres rehaussements de crédit ni de quantifier la valeur exacte des instruments de garantie qui a été prise en compte dans le calcul des pertes de crédit attendues (c'est-à-dire les pertes en cas de défaillance).

AG8G. Une description narrative des instruments de garantie et de leur effet sur les montants de pertes de crédit attendues peut comprendre des informations à propos des éléments suivants :

(a) les principaux types d'instruments de garantie et les autres rehaussements de crédit (par exemple, les garanties, les dérivés de crédit et les accords de compensation qui ne remplissent pas les conditions de compensation selon IPSAS 28) ;

(b) le volume des instruments de garantie et des autres rehaussements de crédit et leur importance à l'égard de la correction de valeur pour pertes ;

(c) les méthodes et processus d'évaluation et de gestion des instruments de garantie et des autres rehaussements de crédit ;

(d) les principaux types de contreparties aux instruments de garantie et aux autres rehaussements de crédit et leur solvabilité ; et

(e) des informations sur les concentrations de risque au sein de l'instrument de garantie et des autres rehaussements de crédit.

Exposition au risque de crédit (paragraphes 42M–42N)

AG8H. Le paragraphe 42M impose de fournir des informations sur l'exposition au risque de crédit de l'entité et sur les concentrations importantes de risque de crédit à la date de clôture. Il y a concentration du risque de crédit lorsqu'un certain nombre de contreparties sont situées dans une région géographique ou exercent des activités semblables et ont des caractéristiques économiques similaires qui font que des changements d'ordre économique ou autre influent de la même façon sur leur capacité de remplir leurs obligations contractuelles. L'entité devrait fournir des informations permettant aux utilisateurs des états financiers de comprendre s'il y a des groupes ou des portefeuilles d'instruments financiers dont les caractéristiques particulières pourraient avoir une incidence sur une fraction importante de ce groupe d'instruments financiers, telles que la concentration de risques particuliers. Il pourrait s'agir, par exemple, de regroupements par quotité d'emprunt ou encore de concentrations géographiques ou sectorielles, ou par type d'émetteur.

AG8I. Le nombre de catégories de risque de crédit utilisées pour fournir les informations selon le paragraphe 42M doit correspondre au nombre que présente l'entité aux principaux dirigeants à des fins de gestion du risque de crédit. Si les informations sur les comptes en souffrance sont les seules informations disponibles portant spécifiquement sur l'emprunteur et si l'entité utilise ces informations pour apprécier si le risque de crédit a augmenté de façon importante depuis la comptabilisation initiale selon le paragraphe 82 d'IPSAS 41, l'entité doit fournir une analyse fondée sur le retard de paiement observé pour ces actifs financiers.

AG8J. Lorsque l'entité a évalué les pertes de crédit attendues sur une base collective, il se peut qu'elle ne soit pas en mesure de ventiler la valeur comptable brute des actifs financiers individuels ou l'exposition au risque de crédit relativement aux engagements de prêt et

aux contrats de garantie financière entre les catégories de risque de crédit à l'égard desquelles les pertes de crédit attendues sur la durée de vie sont comptabilisées. En pareil cas, l'entité doit appliquer les dispositions du paragraphe 42M aux instruments financiers qui peuvent être directement attribués à une catégorie de risque de crédit et présenter séparément la valeur comptable brute des instruments financiers pour lesquels les pertes de crédit attendues sur la durée de vie ont été évaluées sur une base collective.

Exposition maximale au risque de crédit (paragraphe 43 (a))

AG9. Les paragraphes 42K(a) et 43(a) requièrent que soit indiqué le montant qui représente le mieux l'exposition maximale de l'entité au risque de crédit. Pour un actif financier, il s'agit généralement de la valeur brute comptable, nette de :

(a) tout montant compensé conformément à IPSAS 28 ; et

(b) toute perte de valeur comptabilisée conformément à IPSAS 41.

AG10. Les activités entraînant un risque de crédit et l'exposition maximale au risque de crédit qui y est associée sont notamment les suivantes (liste non exhaustive) :

(a) l'octroi de prêts aux clients et les dépôts auprès d'autres entités. En pareils cas, l'exposition maximale au risque de crédit est la valeur comptable des actifs financiers correspondants ;

(b) la passation de contrats d'instruments dérivés, par exemple des contrats de change, des swaps de taux d'intérêt et des dérivés de crédit. Lorsque l'actif qui en résulte est évalué à sa juste valeur, l'exposition maximale au risque de crédit à la date de clôture sera égale à la valeur comptable ;

(c) l'octroi de garanties financières. En pareil cas, l'exposition maximale au risque de crédit correspond au montant maximal que l'entité pourrait avoir à payer en cas de mise en jeu de la garantie, lequel peut être nettement supérieur au montant comptabilisé en tant que passif ;

(d) la conclusion d'un engagement de prêt qui est irrévocable sur la durée de vie de la facilité ou qui n'est révocable qu'en réponse à un changement significatif défavorable. Si l'émetteur ne peut se libérer de l'engagement de prêt par un règlement net en trésorerie ou par la remise d'un autre instrument financier, l'exposition maximale au risque de crédit correspond au montant total de l'engagement. En effet, on ne sait pas si un montant quelconque de la fraction inutilisée de l'ouverture de crédit sera utilisé dans l'avenir. La fraction utilisée pourrait alors être nettement supérieure au montant comptabilisé en tant que passif.

Informations quantitatives à fournir sur le risque de liquidité (paragraphes 41 (a), et 46 (a) et (b))

AG11. Conformément au paragraphe 41(a), l'entité doit fournir sous une forme abrégée des données quantitatives sommaires sur son exposition au risque de liquidité, lesquelles doivent être basées sur les informations fournies, en interne, aux principaux dirigeants de l'entité. L'entité doit expliquer comment elle détermine ces données. Si les sorties de trésorerie (ou d'un autre actif financier) comprises dans ces données peuvent :

(a) se produire sensiblement plus tôt qu'il n'est indiqué dans les données, ou

(b) porter sur des montants sensiblement différents de ceux indiqués dans les données (par exemple dans le cas d'un instrument dérivé présenté dans les données sur la base d'un règlement net mais pour lequel la contrepartie a la possibilité d'exiger un règlement brut),

l'entité doit mentionner ce fait et fournir des informations quantitatives qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer l'ampleur de ce risque, à moins que ces informations ne figurent dans les analyses des échéances contractuelles exigées par le paragraphe 46 (a) ou (b).

AG12. Lorsqu'elle prépare l'analyse des échéances exigée aux paragraphes 46 (a) et (b), l'entité exerce son jugement pour définir un nombre approprié d'intervalles de temps. Elle peut, par exemple, déterminer que les intervalles de temps suivants sont appropriés :

(a) à un mois au plus ;

(b) à plus d'un mois et trois mois au plus ;

(c) à plus de trois mois et un an au plus ;

(d) à plus d'un an et cinq ans au plus.

AG13. En se conformant aux paragraphes 46 (a) et (b), l'entité ne doit pas séparer un dérivé incorporé d'un instrument hybride (composé). Pour un tel instrument, l'entité doit appliquer le paragraphe 46 (a).

AG14. Le paragraphe 46 (b) impose à l'entité de présenter une analyse quantitative des échéances de ses passifs financiers dérivés qui indique les durées restant à courir jusqu'aux échéances contractuelles si celles-ci sont essentielles à la compréhension du calendrier des flux de trésorerie. Cela peut être le cas par exemple pour :

(a) un swap de taux d'intérêt ayant une durée de cinq ans restant à courir dans une couverture des flux de trésorerie d'un actif financier ou d'un passif financier à taux variable ;

(b) tous les engagements de prêts.

AG15. Les paragraphes 46 (a) et (b) imposent à l'entité de présenter une analyse des échéances des passifs financiers indiquant les durées restant à courir jusqu'aux échéances contractuelles pour certains passifs financiers. Dans cette analyse :

(a) lorsqu'une contrepartie a le choix de la date de paiement d'un montant, le passif est classé dans l'intervalle de temps le plus proche dans lequel l'entité peut être tenue de payer. Par exemple, les passifs financiers que l'entité peut être tenue de rembourser à vue (tels que les dépôts à vue) sont classés dans l'intervalle de temps le plus proche ;

(b) lorsque l'entité s'est engagée à mettre des montants à disposition sous la forme de versements échelonnés, chaque versement est classé dans l'intervalle de temps le plus proche dans lequel l'entité peut être tenue de payer. Par exemple, un engagement de prêt non utilisé est classé dans l'intervalle de temps comprenant la date la plus proche à laquelle il pourrait être utilisé ;

(c) pour les contrats de garantie financière émis, le montant maximal de la garantie est classé dans l'intervalle de temps le plus proche dans lequel la garantie pourrait être mise en jeu.

AG16. Les montants contractuels indiqués dans l'analyse des échéances requise par les paragraphes 46 (a) et (b) correspondent aux flux de trésorerie contractuels non actualisés, par exemple :

(a) les passifs liés liées à un contrat de location (avant déduction des charges financières) ;

(b) les prix spécifiés dans les contrats à terme de gré à gré prévoyant l'achat d'actifs financiers contre de la trésorerie ;

(c) les montants nets afférents aux swaps payeurs de taux d'intérêt variable/receveurs de taux fixe pour lesquels des flux de trésorerie nets sont échangés ;

(d) les montants contractuels à échanger au titre d'un instrument financier dérivé (un swap de devises, par exemple) pour lequel des flux de trésorerie bruts sont échangés ; et

(e) les engagements de prêts bruts.

Ces flux de trésorerie non actualisés diffèrent du montant inscrit dans l'état de la situation financière parce que ce montant est fondé sur des flux de trésorerie actualisés. Lorsque la somme à payer n'est pas fixe, le montant indiqué est déterminé par référence aux conditions existant à la date de clôture. Par exemple, lorsque la somme à payer varie en fonction d'un indice, le montant indiqué peut être fondé sur le niveau de l'indice à la date de clôture.

AG17. Le paragraphe 46 (c) impose à l'entité de décrire comment elle gère le risque de liquidité inhérent aux éléments présentés dans les informations quantitatives visées aux paragraphes 40 (a) et (b). L'entité doit présenter une analyse des échéances des actifs financiers qu'elle détient pour gérer le risque de liquidité (par exemple les actifs financiers qui sont immédiatement mobilisables ou susceptibles de générer des entrées de trésorerie suffisantes pour couvrir les sorties de trésorerie relatives aux passifs financiers) si cette information est nécessaire pour permettre aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'ampleur du risque de liquidité.

AG18. Parmi les autres facteurs que l'entité pourrait prendre en compte pour fournir les informations requises par le paragraphe 46 (c) figurent, de manière non exhaustive, les questions de savoir si l'entité :

(a) bénéficie de facilités de crédit confirmées (par exemple, des lignes de billets de trésorerie) ou d'autres lignes de crédit (par exemple des facilités de crédit stand-by) auxquelles elle peut accéder pour répondre à ses besoins de liquidités ;

(b) détient des dépôts auprès de banques centrales pour répondre aux besoins de liquidités ;

(c) dispose de sources de financement très diversifiées ;

(d) a des concentrations importantes de risque de liquidité soit dans ses actifs, soit dans ses sources de financement ;

(e) a des processus de contrôle interne et des plans de secours pour gérer le risque de liquidité ;

(f) a des instruments dont les termes prévoient une possibilité de remboursement accéléré (par exemple en cas d'abaissement de la notation de crédit de l'entité) ;

(g) a des instruments qui pourraient l'obliger à fournir des garanties (par exemple des appels de marge pour des instruments dérivés) ;

(h) a des instruments qui permettent à l'entité de choisir si elle règle ses passifs financiers par la remise de trésorerie (ou d'un autre actif financier) ou par la remise de ses propres actions ; ou

(i) a des instruments soumis à des conventions de compensation globale.

Risque de marché – analyse de sensibilité (paragraphes 47 et 48)

AG19. Le paragraphe 47(a) exige la réalisation d'une analyse de sensibilité pour chaque type de risque de marché auquel l'entité est exposée. Conformément au paragraphe AG3, l'entité décide de la manière dont elle regroupe les informations pour présenter un tableau général, sans combiner des informations ayant des caractéristiques différentes quant à l'exposition à des risques inhérents à des environnements économiques sensiblement différents. Par exemple :

(a) l'entité qui négocie des instruments financiers peut fournir cette information en distinguant les instruments financiers qu'elle détient à des fins de transaction de ceux qu'elle détient à d'autres fins ;

(b) l'entité ne devrait pas agréger son exposition aux risques de marché dans des zones d'hyperinflation avec son exposition aux mêmes risques de marché dans des zones de très faible inflation.

L'entité qui n'est exposée qu'à un seul type de risque de marché, dans un environnement économique unique, n'a pas à fournir d'informations ventilées.

AG20. Le paragraphe 47 (a) exige que l'analyse de sensibilité montre l'effet sur le résultat et l'actif net/situation nette des changements pouvant raisonnablement affecter la variable de risque pertinente (comme les taux d'intérêt du marché, les taux de change, les prix des instruments de capitaux propres ou les prix des marchandises). À cet effet :

(a) les entités ne sont pas tenues de déterminer quel aurait été le résultat net de l'exercice si la variable de risque pertinente avait été différente. En revanche, les entités indiquent comment auraient été touchés le résultat et l'actif net/situation nette, à la date de clôture, dans l'hypothèse où un changement raisonnablement possible de la variable de risque pertinente se serait produit à la date de clôture et aurait affecté les expositions au risque existant à cette date. Par exemple, l'entité ayant un passif à taux variable à la fin de l'exercice devrait indiquer l'effet sur le résultat (à savoir, les charges d'intérêt), pour l'exercice considéré, de variations raisonnablement possibles des taux d'intérêt ;

(b) les entités ne sont pas tenues d'indiquer l'effet sur le résultat et l'actif net/situation nette de tous les changements compris dans une fourchette de changements raisonnablement possibles de la variable de risque pertinente. Il devrait suffire

d'indiquer les effets des changements aux limites de la fourchette des changements raisonnablement possibles.

AG21. Pour déterminer ce qu'est un changement raisonnablement possible de la variable de risque pertinente, l'entité doit tenir compte :

(a) des environnements économiques dans lesquels elle exerce ses activités. Un changement raisonnablement possible ne doit pas correspondre à une hypothèse très faible, à l'hypothèse la plus défavorable possible ou à une simulation de crise. En outre, si le taux de changement de la variable de risque sous-jacente est stable, l'entité n'a pas à modifier le changement raisonnablement possible retenu pour cette variable de risque. Par exemple, les taux d'intérêt sont de 5 %, et l'entité détermine qu'une fluctuation de cette variable de ±50 points de base est raisonnablement possible. L'entité indique alors l'effet sur le résultat et l'actif net/situation nette d'un passage des taux d'intérêt à 4,5 % ou à 5,5 %. À l'exercice suivant, les taux d'intérêt sont passés à 5,5 %. L'entité continue à penser qu'ils peuvent fluctuer de ±50 points de base (c'est-à-dire que leur taux de changement est stable). Elle indique alors l'effet sur le résultat et l'actif net/situation nette d'un passage des taux d'intérêt à 5 % ou à 6 %. L'entité n'est pas tenue de revoir son estimation selon laquelle les taux d'intérêt peuvent fluctuer de ±50 points de base, à moins de disposer de preuves démontrant qu'ils sont devenus sensiblement plus volatils ;

(b) de l'horizon temporel sur lequel elle conduit son analyse. L'analyse de sensibilité doit montrer les effets des changements qui sont considérés comme raisonnablement possibles sur la période devant s'écouler jusqu'au moment où l'entité présentera de nouveau les informations demandées, qui correspond généralement au prochain exercice.

AG22. En vertu du paragraphe 48, l'entité peut recourir à une analyse de sensibilité reflétant les interdépendances entre les variables de risque, telle qu'un modèle de valeur à risque, si elle utilise cette analyse pour gérer son exposition aux risques financiers. Elle a cette faculté même si le modèle en question ne mesure que la possibilité de perte, et non la possibilité de profit. L'entité peut se conformer au paragraphe 48(a) en indiquant le type de modèle de valeur à risque qu'elle utilise (par exemple, s'il est fondé ou non sur les simulations Monte Carlo), comment il fonctionne et les principales hypothèses sur lesquelles il repose (par exemple, la période de détention et l'intervalle de confiance). Elle peut également indiquer la période d'observation historique retenue et les pondérations appliquées aux observations faites au cours de cette période, comment les options sont prises en considération dans les calculs et quelles volatilités et corrélations (ou quelles simulations de distribution de probabilités Monte Carlo) sont utilisées.

AG23. L'entité doit fournir des analyses de sensibilité pour l'ensemble de ses activités, mais elle peut fournir différents types d'analyses de sensibilité pour les différentes catégories d'instruments financiers.

Risque de taux d'intérêt

AG24. Le risque de taux d'intérêt est inhérent aux instruments financiers portant intérêt comptabilisés dans l'état de la situation financière (par exemple les instruments

d'emprunt acquis ou émis) et à certains instruments financiers non comptabilisés dans l'état de la situation financière (par exemple certains engagements de prêt).

Risque de change

AG25. Le risque de change est inhérent aux instruments financiers libellés dans une monnaie étrangère, c'est-à-dire dans une monnaie autre que la monnaie fonctionnelle dans laquelle ils sont mesurés. Aux fins de la présente Norme, le risque de change ne découle pas d'instruments financiers qui sont des éléments non monétaires ou d'instruments financiers libellés dans la monnaie fonctionnelle.

AG26. Une analyse de sensibilité est fournie pour chaque monnaie dans laquelle l'exposition de l'entité est importante.

Autre risque de prix

AG27. Le risque dit autre risque de prix affecte les instruments financiers par suite de variations, par exemple, du prix de marchandises ou du prix d'instruments de capitaux propres. Pour se conformer au paragraphe 47, l'entité peut indiquer l'effet d'une baisse d'un indice boursier, du prix d'une marchandise ou d'une autre variable de risque donnée. Par exemple, si l'entité donne des garanties de valeur résiduelle sous la forme d'instruments financiers, elle indique toute augmentation ou toute baisse de la valeur des actifs auxquels la garantie s'applique.

AG28. Deux exemples d'instruments financiers donnant lieu à un risque de prix sur instruments de capitaux propres sont (a) la détention d'instruments de capitaux propres dans une autre entité et (b) la détention de titres d'une fiducie (trust) détenant lui-même des placements dans des instruments de capitaux propres. À titre d'autres exemples, on peut citer les contrats à terme de gré à gré et les options d'achat ou de vente de quantités spécifiées d'un instrument de capitaux propres, ainsi que les swaps indexés sur les prix d'instruments de capitaux propres. La juste valeur de ces instruments financiers est affectée par les variations du prix de marché des instruments de capitaux propres sous-jacents.

AG29. Selon le paragraphe 47 (a), la sensibilité du résultat (découlant, par exemple, des instruments évalués à la juste valeur par le biais du résultat) est indiquée séparément de la sensibilité de l'actif net/situation nette (découlant, par exemple, des placements en instruments de capitaux propres dont les variations de la juste valeur sont présentés à l'actif net/situation nette).

AG30. Les instruments financiers que l'entité classe comme instruments de capitaux propres ne sont pas réévalués. Ni le résultat ni l'actif net/situation nette ne sont affectés par le risque de prix inhérent à ces instruments de capitaux propres. En conséquence, aucune analyse de sensibilité n'est exigée.

Décomptabilisation (paragraphes 49C à 49H)

Implication continue (paragraphe 49C)

AG31. L'évaluation de l'implication continue dans un actif financier transféré afin de satisfaire aux dispositions des paragraphes 49E à 49H s'effectue au niveau de l'entité qui présente l'information financière. Ainsi, si une entité contrôlée transfère à un tiers non lié un actif

financier dans lequel l'entité contrôlante de l'entité contrôlée a une implication continue, l'entité contrôlée n'inclut pas l'implication de l'entité contrôlante dans son évaluation pour savoir si elle a une implication continue dans l'actif transféré dans ses états financiers distincts ou individuels (à savoir, lorsque l'entité contrôlée est celle qui présente l'information financière). Cependant, une entité contrôlante doit inclure son implication continue (ou celle d'un autre membre du groupe) dans un actif financier transféré par son entité contrôlante lors de la détermination pour savoir si elle a une implication continue dans l'actif transféré dans ses états financiers consolidés (à savoir, lorsque l'entité qui présente l'information financière est le groupe).

AG32. L'entité n'a pas d'implication continue à l'égard d'un actif financier transféré si, selon les modalités du transfert, elle ne conserve pas de droits ou d'obligations contractuels inhérents à l'actif financier transféré ni n'obtient de droits ou obligations contractuels nouveaux relatifs à cet actif. L'entité n'a pas d'implication continue dans un actif financier transféré si elle n'a pas d'intérêt dans la performance future de l'actif financier transféré ni de responsabilité en aucune circonstance d'effectuer des paiements à l'égard de l'actif financier transféré à l'avenir. Le terme « paiement » dans ce contexte ne comprend pas les flux de trésorerie de l'actif financier transféré que l'entité encaisse et qu'elle est tenue de remettre au cessionnaire.

AG32A. Lorsque l'entité transfère un actif financier, elle peut conserver le droit de gérer cet actif financier moyennant des honoraires qui sont, par exemple, prévus dans un mandat de gestion. L'entité évalue le mandat de gestion selon les indications des paragraphes 49C et AG32 pour décider si l'entité a une implication continue par suite du mandat de gestion à l'effet des dispositions en matière d'informations à fournir. Ainsi, le titulaire d'un mandat de gestion a une implication continue à l'égard de l'actif financier transféré à l'effet des dispositions en matière d'informations à fournir si les honoraires de gestion sont fonction du montant ou du calendrier des flux de trésorerie encaissés à l'égard de l'actif financier transféré. De même, le titulaire d'un mandat de gestion a une implication continue à l'effet des dispositions en matière d'informations à fournir si des honoraires fixes ne lui seront pas versés en intégralité en raison de l'inexécution de l'actif financier transféré. Dans ces exemples, le titulaire du mandat de gestion a un intérêt dans la performance future de l'actif financier transféré. Cette évaluation est indépendante de la question de savoir si les honoraires qui seront perçus constituent une rémunération adéquate de l'entité en contrepartie de l'exécution du mandat de gestion.

AG33. Une implication continue dans un actif financier transféré peut résulter de dispositions contractuelles du contrat de transfert ou d'un contrat conclu séparément avec le cessionnaire ou un tiers en relation avec le transfert.

Actifs financiers transférés qui ne sont pas intégralement décomptabilisés (paragraphe 49D)

AG34. Le paragraphe 49D impose de fournir des informations lorsque tout ou partie des actifs financiers transférés ne remplissent pas les conditions de décomptabilisation. L'entité doit fournir ces informations à chaque date de clôture à laquelle elle continue de comptabiliser les actifs financiers transférés, indépendamment de la date des transferts.

Types d'implication continue (paragraphes 49E à 49H)

AG35. Les paragraphes 49E à 49H exigent de fournir des informations qualitatives et quantitatives pour chaque type d'implication continue dans des actifs financiers décomptabilisés. L'entité doit regrouper son implication continue par types qui sont représentatifs de son exposition aux risques. Ainsi, l'entité peut regrouper son implication continue par type d'instrument financier (p. ex., les garanties ou les options d'achat d'actions) ou par type de transfert (p. ex., affacturage de créances clients, titrisations et prêts de titres).

Analyse des échéances pour les flux de trésorerie sortants non actualisés pour les rachats d'actifs transférés (paragraphe 49E(e))

AG36. Le paragraphe 49E(e) impose à l'entité de fournir une analyse des échéances des flux de trésorerie sortants non actualisés pour les rachats d'actifs financiers décomptabilisés ou les autres montants payables au cessionnaire à l'égard des actifs financiers décomptabilisés, en indiquant les échéances contractuelles résiduelles de l'implication continue de l'entité. Cette analyse fait la distinction entre les flux de trésorerie qui doivent être payés (p. ex., contrats à terme de gré à gré), les flux de trésorerie que l'entité peut être tenue de payer (p. ex., certaines options de vente vendues) et les flux de trésorerie que l'entité pourrait choisir de payer (p. ex., options d'achat achetées).

AG37. L'entité exerce son jugement pour définir un nombre approprié d'intervalles de temps pour préparer l'analyse d'échéances imposée par le paragraphe 49E(e). Ainsi, l'entité pourrait déterminer que les intervalles de temps suivants sont appropriés à cet effet :

(a) à un mois au plus ;

(b) à plus d'un mois et trois mois au plus ;

(c) à plus de trois mois et six mois au plus ;

(d) à plus de six mois et un an au plus ;

(e) à plus d'un an et trois ans au plus ;

(f) à plus de trois ans et cinq ans au plus ; et

(g) à plus de cinq ans.

AG38. S'il existe un éventail d'échéances possibles, les flux de trésorerie sont inclus en se fondant sur la première date à laquelle l'entité peut être tenue ou est autorisée à effectuer le paiement.

Informations qualitatives (paragraphe 49E(f))

AG39. Les informations qualitatives requises par le paragraphe 49E(f) prévoient une description des actifs financiers décomptabilisés, ainsi que de la nature et de l'objet de l'implication continue conservée après le transfert des actifs concernés. Elles imposent également une description des risques auxquels l'entité est exposée, notamment :

(a) une description de la façon dont l'entité gère le risque inhérent à son implication continue dans les actifs financiers décomptabilisés.

(b) si l'entité est tenue de supporter les pertes avant d'autres parties, ainsi que le classement et le montant des pertes supportées par des parties dont les intérêts sont de rang inférieur à celui de l'entité dans l'actif (c'est-à-dire son implication continue dans l'actif).

(c) une description de tous les déclencheurs associés aux obligations d'apporter un soutien financier ou de racheter un actif financier transféré.

Profit ou perte lors de la décomptabilisation (paragraphe 49G(a))

AG40. Le paragraphe 49G(a) impose à l'entité d'indiquer le profit ou la perte lors de la décomptabilisation concernant les actifs financiers dans lesquels l'entité a une implication continue. L'entité doit indiquer si un profit ou une perte lors de la décomptabilisation a résulté du fait que les justes valeurs des composantes de l'actif antérieurement comptabilisé (à savoir, l'intérêt dans l'actif décomptabilisé et l'intérêt conservé par l'entité) étaient différentes de la juste valeur de l'actif qui était antérieurement comptabilisé dans son intégralité. Dans ce cas, l'entité doit également indiquer si les évaluations de la juste valeur comprenaient d'importantes données d'entrée qui ne reposaient pas sur des données de marché observables, selon ce qui est décrit au paragraphe 32.

Informations supplémentaires (paragraph 49H)

AG41. Les informations requises selon les paragraphes 49D à 49G peuvent ne pas être suffisantes pour atteindre les objectifs d'informations énoncés au paragraphe 49B. Si tel est le cas, l'entité doit indiquer si des informations supplémentaires sont nécessaires afin de répondre aux objectifs de l'information à fournir. L'entité doit décider, compte tenu des circonstances, de la quantité d'informations supplémentaires qu'elle doit fournir pour répondre aux besoins d'informations des utilisateurs et dans quelle mesure elle va mettre l'accent sur les différents aspects des informations supplémentaires qu'elle doit fournir. Il est nécessaire de trouver l'équilibre afin de ne pas alourdir les états financiers avec un excès de détails qui risquent de ne pas aider les utilisateurs de ces états financiers et de dissimuler des informations en raison d'une agrégation trop importante.

Compensation d'actifs financiers et de passifs financiers (paragraphes 17A à 17F)

Champ d'application (paragraphe 17A)

AG42. Les informations des paragraphes 17B à 17E sont requises pour tous les instruments financiers comptabilisés qui sont compensés selon les dispositions du paragraphe 47 d'IPSAS 28. En outre, les instruments financiers entrent dans le champ d'application des obligations d'information des paragraphes 17B à 17E s'ils font l'objet d'un accord de compensation globale exécutoire ou d'un accord similaire qui couvre des instruments financiers et des opérations similaires, que ces instruments financiers soient compensés ou pas selon les dispositions du paragraphe 47 d'IPSAS 28.

AG43. Parmi les accords similaires auxquels les paragraphes 17A et AG42 font référence figurent des accords de compensation de dérivés, des contrats-cadres de rachats globaux, des contrats-cadres de prêts de titres globaux et tous les droits associés à l'égard de garanties financières. Parmi les instruments financiers et opérations similaires auxquels le paragraphe AG31 fait référence figurent des contrats de dérivés, de vente et de rachat,

des contrats de prise et de mise en pension, ainsi que des contrats d'emprunt et de prêt de titres. Parmi les exemples d'instruments financiers qui n'entrent pas dans le champ d'application du paragraphe 17A figurent les prêts et les dépôts de clients auprès d'un même établissement (à moins qu'ils soient compensés dans l'état de la situation financière) et les instruments financiers qui font uniquement l'objet d'une convention de garantie.

Informations quantitatives à fournir pour les actifs financiers comptabilisés et les passifs financiers comptabilisés qui entrent dans le champ d'application du paragraphe 17A (paragraphe 17C)

AG44. Les instruments financiers à propos desquels l'entité doit fournir des informations selon le paragraphe 17C peuvent faire l'objet de dispositions différentes en matière d'évaluation (par exemple, un montant à payer rapport à un contrat de rachat peut être évalué au coût amorti alors qu'un instrument dérivé sera évalué à la juste valeur). L'entité doit inclure les instruments à leur montant comptabilisé et décrire, dans les informations qu'elle doit fournir, tous les écarts d'évaluation qui en résultent.

Informations à fournir sur les montants bruts d'actifs financiers comptabilisés et de passifs financiers comptabilisés qui entrent dans le champ d'application du paragraphe 17A (paragraphe 17C(a))

AG45. Les montants requis par le paragraphe 17C(a) concernent les instruments financiers comptabilisés qui sont compensés selon le paragraphe 47 d'IPSAS 28. Les montants requis par le paragraphe 17C(a) concernent également les instruments financiers comptabilisés qui font l'objet d'un accord de compensation globale exécutoire, qu'ils remplissent ou non les conditions de compensation. Cependant, les informations requises par le paragraphe 17C(a) ne concernent pas les montants comptabilisés par suite de conventions de garantie qui ne remplissent pas les conditions de compensation du paragraphe 47 d'IPSAS 28. Ces montants doivent en revanche être indiqués selon les dispositions du paragraphe 17C(d).

Informations à fournir sur les montants qui sont compensés selon les conditions du paragraphe 47 d'IPSAS 28 (paragraphe 17C(b))

AG46. Le paragraphe 17C(b) impose aux entités d'indiquer les montants compensés selon le paragraphe 47 d'IPSAS 28 lorsqu'elles déterminent les soldes nets présentés dans l'état de la situation financière. Les montants d'actifs financiers comptabilisés et de passifs financiers comptabilisés qui sont compensés au titre du même accord sont indiqués dans les informations fournies relatives aux actifs financiers et aux passifs financiers. Cependant, les montants indiqués (par exemple, dans un tableau) se limitent aux montants qui font l'objet d'une compensation. Par exemple, l'entité peut avoir un actif dérivé comptabilisé et un passif dérivé comptabilisé qui remplissent les conditions de compensation du paragraphe 47 d'IPSAS 28. Si le montant brut de l'actif dérivé est supérieur au montant brut du passif dérivé, le tableau contenant les informations se rapportant aux actifs financiers présentera le montant intégral de l'actif dérivé (selon le paragraphe 17C(a)) et le montant intégral du passif dérivé (selon le paragraphe 17C(b)). Cependant, alors que le tableau contenant les informations se rapportant aux passifs financiers présentera le montant intégral des passifs dérivés (selon le paragraphe 17C(a)),

il ne contiendra que le montant de l'actif dérivé (selon le paragraphe 17(b)) égal au montant du passif dérivé.

Informations à fournir sur les montants nets présentés dans l'état de la situation financière (paragraphe 17C(c))

AG47. Si l'entité a des instruments qui relèvent du périmètre des informations à fournir (comme précisé au paragraphe 17A), mais qui ne remplissent pas les conditions de compensation du paragraphe 47 d'IPSAS 28, les montants qui doivent être indiqués selon le paragraphe 17C(c) doivent être égaux aux montants que l'entité doit fournir selon le paragraphe 17C(a).

AG48. Les montants qui doivent être indiqués selon le paragraphe 17C(c) doivent être rapprochés des montants des postes individuels présentés dans l'état de la situation financière. Par exemple, si l'entité détermine que l'agrégation ou la ventilation des montants individuels des postes d'un état financier donnent des informations plus pertinentes, elle doit rapprocher les montants agrégés ou ventilés indiqués au paragraphe 17C(c) des montants des postes individuels présentés dans l'état de la situation financière

Informations à fournir sur les montants faisant l'objet d'un accord de compensation globale exécutoire ou d'un accord similaire qui ne sont par ailleurs pas inclus dans le paragraphe 17C(b) (paragraph 17C(d))

AG49. Le paragraphe 17C(d) impose aux entités d'indiquer les montants faisant l'objet d'un accord de compensation globale exécutoire ou d'un accord similaire qui ne sont par ailleurs pas inclus dans le paragraphe 17C(b). Le paragraphe 17C(d)(i) fait référence aux montants liés aux instruments financiers comptabilisés qui ne remplissent pas tout ou partie des conditions de compensation du paragraphe 47 d'IPSAS 28 (par exemple, droits de compensation en cours qui ne remplissent pas les conditions du paragraphe 47(b) d'IPSAS 28 ou droits conditionnels de compensation qui sont exécutoires et exerçables uniquement en cas de défaillance ou uniquement en cas d'insolvabilité ou faillite de l'une des contreparties).

AG50. Le paragraphe 17C(d)(ii) renvoie aux montants liés aux garanties financières, y compris les garanties sous forme de trésorerie, aussi bien celles reçues que celles données en nantissement. L'entité doit indiquer la juste valeur des instruments financiers qui ont été donnés en nantissement ou reçus en garantie. Les montants indiqués selon le paragraphe 17C(d)(ii) doivent se rapporter aux garanties effectives reçues ou données en nantissement, et non à tout montant à payer ou à recevoir en résultant comptabilisé pour restituer ou recevoir ces garanties.

Limites aux montants indiqués selon le paragraphe 17C(d) (paragraphe 17D)

AG51. Lorsqu'elle indique des montants selon les dispositions du paragraphe 17C(d), l'entité doit prendre en compte les effets du surdimensionnement par l'instrument financier. À cet effet, l'entité doit d'abord déduire les montants indiqués selon le paragraphe 17C(d)(i) du montant indiqué selon le paragraphe 17C(c). L'entité doit ensuite limiter les montants indiqués selon le paragraphe 17C(d)(ii) au montant résiduel du paragraphe 17C(c) se rapportant à l'instrument financier associé. Cependant, s'il est possible de faire valoir des

droits à l'égard des garanties entre les instruments financiers, ces droits peuvent être inclus dans les informations fournies selon le paragraphe 17D.

Description des droits de compensation faisant l'objet d'accords de compensation globale exécutoires et d'autres accords similaires (paragraphe 17E)

AG52. L'entité doit décrire les types de droits de compensation et autres accords similaires indiqués selon le paragraphe 17C(d), y compris la nature de ces droits. Par exemple, l'entité doit décrire ses droits conditionnels. S'agissant d'instruments soumis à des droits de compensation qui ne sont pas tributaires d'un événement futur, mais qui ne remplissent pas les autres conditions du paragraphe 47 d'IPSAS 28, l'entité doit décrire la(es) raison(s) pour la(es)quelle(s) ces conditions ne sont pas remplies. S'agissant de garanties financières reçues ou données en nantissement, l'entité doit décrire les termes du contrat de l'instrument de garantie (par exemple, lorsque la garantie s'accompagne de restrictions).

Informations fournies par type d'instrument financier ou par contrepartie

AG53. Les informations quantitatives requises par le paragraphe 17C(a à (e) peuvent être regroupées par type d'instrument financier ou par type d'opération (par exemple, les dérivés, les contrats de prises et de mises en pension ou les accords d'emprunts ou de prêts de titres).

AG54. A contrario, l'entité peut grouper les informations quantitatives requises par le paragraphe 17C(a) à (c) par type d'instrument financier et les informations quantitatives requises par le paragraphe 17C(c) à (e) par contrepartie. Si l'entité fournit les informations requises par contrepartie, l'entité n'est pas tenue d'identifier les contreparties par leur nom. Toutefois, la désignation des contreparties (Contrepartie A, Contrepartie B, Contrepartie C, etc.) doit rester cohérente d'un exercice à l'autre pour les exercices présentés pour maintenir une base de comparaison. Des informations qualitatives doivent être prises en compte de manière à pouvoir donner des informations complémentaires sur les types de contreparties. Lorsque les informations relatives aux montants du paragraphe 17C(c) à (e) sont données par contrepartie, les montants qui, pris individuellement, sont importants par rapport au total des montants des contreparties doivent être indiqués séparément et les montants restants des contreparties qui, pris individuellement, ne sont pas importants seront regroupés au sein d'un seul poste.

Autres

AG55. Les informations spécifiques requises par les paragraphes 17C à 17E correspondent à des exigences minimales. Pour atteindre l'objectif du paragraphe 17B, l'entité peut avoir besoin de les compléter avec des informations (qualitatives) supplémentaires, en fonction des termes des accords de compensation globale exécutoires et autres accords liés, y compris la nature des droits de compensation et leur effet réel ou potentiel sur la situation financière de l'entité.

Annexe B

Amendements d’autres IPSAS

[Supprimé]

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 30.

Introduction

BC1. La présente Base des conclusions résume les réflexions de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) pour parvenir aux conclusions présentées dans IPSAS 30, Instruments financiers: Informations à fournir. Comme la présente Norme s'inspire essentiellement d'IFRS 7, Instruments financiers: Informations à fournir publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB), la Base des conclusions n'aborde que les domaines de divergence entre IPSAS 30 et les principales dispositions d'IFRS 7.

BC2. Le présent projet sur les instruments financiers est un élément essentiel du programme de convergence mené par l'IPSASB, afin de faire converger les Norme IPSAS avec les International Financial Reporting Standards (IFRS).

BC3. En élaborant la présente Norme, l'IPSASB a convenu de retenir le texte actuel d'IFRS 7, sous réserve de sa cohérence avec d'autres IPSASs et des modifications nécessaires pour traiter toute question spécifique au secteur public qui se traduisent par des compléments ou des suppressions d'informations à fournir.

BC4. En septembre 2007, l'IASB a publié des amendements d'IAS 1, Présentation des états financiers qui ont introduit le « résultat global » dans la présentation des états financiers. Comme l'IPSASB n'a pas encore examiné le résultat global, ainsi que certains autres amendements d'IAS 1, ces amendements n'ont pas été repris dans IPSAS 30.

Prêts assortis de conditions avantageuses

BC5. Les prêts assortis de conditions avantageuses sont des prêts accordés par une entité ou dont elle bénéficie à des conditions inférieures à celles du marché. Par exemple, les prêts assortis de conditions avantageuses accordés par les entités comprennent des prêts aux pays en voie de développement, aux petites exploitations agricoles, les prêts aux étudiants admis à l'université ou au collège et les prêts au logement consentis aux familles à faibles ressources. De tels prêts sont caractéristiques du secteur public et sont généralement consentis dans le cadre de la mise en œuvre de la politique sociale d'un gouvernement ou d'une autre entité du secteur public. Par définition, la finalité d'un prêt assorti de conditions avantageuses est la mise à disposition de ressources à des conditions inférieures au marché. Pour cette raison, l'IPSASB a conclu que les entités du secteur public devaient fournir des informations plus complètes sur les prêts assortis de conditions avantageuses et a prévu au paragraphe 37 des dispositions complémentaires sur les informations à fournir pour ce type de prêt.

Révision d'IPSAS 30 suite à la publication en avril 2016 de L'Applicabilité des IPSAS

BC6. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

(a) Supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;

(b) Remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;

(c) Amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

Révision de l'IPSAS 30 suite aux *Améliorations apportées aux IPSAS, 2019*

BC7. Les modifications du paragraphe AG5 mettent à jour les indications sur la comptabilisation des contrats de garantie financière résultant de l'IPSAS 41, *Instruments financiers*, qui ont été omises par inadvertance lors de la publication de l'IPSAS 41. L'IPSASB a convenu d'inclure ces modifications mineures dans les *Améliorations des IPSAS, 2019.*

Révision d'IPSAS 30 suite à la publication de *COVID-19 : report des dates d'entrée en vigueur*

BC8. L'IPSASB a publié Améliorations de l'IPSAS 2019 en janvier 2020, qui comprenait des amendements à l'IPSAS 30, Instruments financiers : informations à fournir. Au moment où ces modifications ont été finalisées, le Conseil a décidé qu'une entité devait les appliquer pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2022.

BC9. En juin 2020, l'IPSASB a discuté de l'effet de la pandémie de COVID-19 sur l'information financière. Le Conseil a noté que la pandémie a créé des pressions importantes sur les ressources que les entités du secteur public pourraient autrement allouer à la mise en œuvre de ces modifications.

BC10. Le Conseil a conclu que le report, en période de perturbation importante, apporterait un soulagement opérationnel indispensable aux entités du secteur public. Par conséquent, le Conseil a décidé de proposer un report d'un an de la date d'entrée en vigueur de ces modifications. BC11. Le Conseil n'a proposé aucun changement aux modifications autres que le report de la date d'entrée en vigueur. L'application anticipée des modifications continuera d'être autorisée.

Révision d'IPSAS 30 suite aux Améliorations apportées à IPSAS, 2021

BC12. L'IPSASB a examiné les révisions apportées à IFRS 7, *Instruments financiers : informations à fournir*, incluses dans la Réforme des taux d'intérêt de référence (Amendements aux normes IFRS 9, IAS 39 et IFRS 7) publiées par l'IASB en septembre 2019. L'IPSASB s'est également intéressé aux motivations ayant amené l'IASB à apporter ces amendements comme exposé dans ses Bases de Conclusions avant de convenir qu'il n'y avait aucune raison propre au secteur public de ne pas adopter ces amendements, désormais dénommé *Réforme des taux d'intérêt de référence*.

BC13. L'IPSASB a examiné les révisions apportées à IFRS 7, *Instruments financiers*, incluses dans la Réforme des taux d'intérêt de référence — *Phase 2* (Amendements aux normes IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 et IFRS 16) publiées par l'IASB en août 2020. Il s'est

également intéressé aux motivations ayant amené l'IASB à apporter ces amendements comme exposé dans sa Base des Conclusions avant de convenir qu'il n'y avait aucune raison propre au secteur public de ne pas adopter ces amendements, désormais dénommés Réforme des taux d'intérêt de référence — *Phase 2*.

GUIDE DE MISE EN OEUVRE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Introduction	IG1 à IG4
Importance relative	IG3 à IG4
Catégories d'instruments financiers et niveau des informations à fournir	IG5 à IG6
Importance des instruments financiers au regard de la situation et de la performance financières	IG7 à IG16
Passifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat	IG7 à IG11
Défaillances et manquements	IG12
Charge d'intérêts totale	IG13
Juste valeur	IG14 à IG16
Nature et ampleur des risques découlant des instruments financiers	IG17 à IG40
Informations qualitatives	IG17 à IG19
Informations quantitatives	IG20 à IG40
Risque de crédit	IG23 à IG31
Actifs détenus en garantie (collateral)et autres rehaussements de crédit obtenus	IG24
Qualité de crédit	IG25 à IG27
Actifs financiers qui sont soit en souffrance, soit dépréciés	IG28 à IG31
Risque de marché	IG32 à IG40
Autres informations sur le risqué de marché	IG37 à IG40

Guide de mise en œuvre

Le présent Guide accompagne, mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 30.

Introduction

IG1. Le présent Guide de mise en œuvre propose différentes manières d'appliquer certaines des dispositions relatives aux informations à fournir selon IPSAS 30. Ce guide ne crée pas de dispositions supplémentaires.

IG2. Par commodité, il traite séparément de chacune des dispositions relatives aux informations à fournir dans la présente Norme. En pratique, ces informations forment un ensemble intégré et chaque information individuelle pourrait répondre à plusieurs dispositions simultanément. Par exemple, les informations sur les concentrations de risque pourraient également fournir des éléments d'information sur l'exposition au risque de crédit ou à un autre risque.

IG3. [Supprimé]

IG4. [Supprimé]

Catégories d'instruments financiers et niveau d'information à fournir (paragraphes 9 et AG1 à AG3)

IG5. Le paragraphe AG3 énonce que « une entité décide, en fonction de sa situation, du niveau de détail qu'elle fournit pour satisfaire aux exigences de la présente Norme, de l'importance qu'elle accorde aux différents aspects de ces exigences et de la manière dont elle regroupe les informations pour présenter le tableau général sans combiner des informations ayant des caractéristiques différentes ». Pour satisfaire aux dispositions, une entité peut ne pas avoir besoin de fournir toutes les informations suggérées dans le guide d'application.

IG6. Le paragraphe 29(c) d'IPSAS 1 impose à une entité de « fournir des informations supplémentaires lorsque le respect des dispositions spécifiques des IPSAS est insuffisant pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres événements ou d'autres conditions sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière ».

Importance des instruments financiers au regard de la situation et de la performance financières (paragraphes 10 à 36, AG4 et AG5)

IG7. [Supprimé]

IG8. [Supprimé]

IG9. [Supprimé]

IG10. [Supprimé]

IG11. [Supprimé]

Défaillances et manquements (paragraphes 22 et 23)

IG12. Les paragraphes 22 et 23 imposent de fournir des informations en cas de défaut de paiement ou de manquements relatifs aux emprunts. Les défauts de paiement et manquements peuvent affecter le classement du passif en courant ou non courant selon IPSAS 1.

Charge d'intérêts totale (paragraphe 24 (b))

IG13. La charge d'intérêts totale mentionnée conformément au paragraphe 24 (b) constitue une composante des charges financières que le paragraphe 102 (b) d'IPSAS1 impose d'indiquer séparément dans l'état de la performance financière. Le poste de charges financières peut également inclure les montants résultant de passifs non financiers.

Comptabilité de couverture (paragraphs 28A–28C)

IG13A. Le paragraphe 28A d'IPSAS 30 impose à l'entité d'indiquer les montants relatifs aux éléments désignés comme instruments de couverture sous forme de tableau. L'exemple suivant illustre la manière dont ces informations peuvent être fournies.

	Valeur nominale de l'élément couvert	**Valeur comptable de l'élément couvert**		**Pöste de l'état de la situation financière où l'instrument de couverture est situé**	**Variation de la valeur utilisée pour le calcul de l'inefficacité de la couverture pour 20X1**
		Actifs	**Passifs**		
Couvertures de flux de trésorerie					
Risque de prix des produits de base - Ventes prévisionnelles	xx	xx	xx	Poste XX	xx
Couvertures de de la juste valeur					
Risque de taux d'intérêt - Swaps de taux d'intérêt	xx	xx	xx	Poste XX	xx
Risque de change - Prêt en devises étrangères	xx	xx	xx	Poste XX	xx

IG13B. Le paragraphe 28B d'IPSAS 30 impose à l'entité d'indiquer les montants relatifs aux éléments désignés comme éléments couverts sous forme de tableau. L'exemple suivant illustre la manière dont ces informations peuvent être fournies.

	Valeur comptable de l'élément couvert		**Montant cumulé des ajustements de couverture de la juste valeur de l'élément couvert inclus dans la valeur comptable de l'élément couvert**		**Poste de l'état de la situation financière dans lequel est inclus l'élément couvert**	**Variation de la valeur utilisée pour le calcul de l'inefficacité de la couverture pour 20X1**	**Réserve de couverture de flux de trésorerie**
	Actifs	**Passifs**	**Actifs**	**Passifs**			
Couvertures de flux de trésorerie							
Risque de prix des produits de base	s/o	s/o	s/o	s/o	s/o	xx	xx
- Ventes prévisionnelles							
- Couvertures abandonnées (ventes prévisionnelles)	s/o	s/o	s/o	s/o	s/o	s/o	xx
Couverture de la juste valeur							
Risque de taux d'intérêt							
- Emprunt à payer	–	xx	–	xx	Poste XX	xx	s/o
- Couvertures abandonnées (Prêt à payer)	–	xx	–	xx	Poste XX	s/o	s/o
Risque de change							
- Engagement ferme	xx	xx	xx	xx	PosteXX	xx	s/o

IG13C. Le paragraphe 28C de la norme IPSAS 30 impose à l'entité de présenter sous forme de tableau les montants qui ont affecté l'état de la performance financière du fait de l'application de la comptabilité de couverture. L'exemple suivant illustre la manière dont cette information peut être présentée.

Cash flow hedges[(a)]	**Poste distinct comptabilisé dans le résultat à la suite d'une couverture d'une position nette**	**Variation de la valeur de l'instrument de couverture comptabilisée dans l'actif net/situation nette**	**Inefficacité de la couverture comptabilisée en résultat**	**Poste au résultat (qui comprend l'inefficacité de la couverture)**	**Montant reclassé de la réserve de couverture de flux de trésorerie en résultat**	**Poste affecté au résultat en raison de la reclassification**
Risque de prix des produits de base						
Produit de base X						Poste XX
- Couverture	s/o	xx	xx	Poste XX	xx	Poste XX
interrompue	s/o	s/o	s/o	s/o	xx	

(a) Les informations fournies dans l'état des variations de l'actif net/situation nette (réserve de couverture des flux de trésorerie) doivent avoir le même niveau de détail que ces informations.

(b) Cette information s'applique uniquement aux couvertures de flux de trésorerie du risque de change.

Couverture de la juste valeur	Inefficacité comptabilisée dans le résultat	Poste(s) de résultat (qui inclut l'inefficacité de la couverture)
Risque de taux d'intérêt	xx	Poste XX
Risque de change	xx	Poste XX

Juste valeur (paragraphe 34)

IG14. Pour les actifs et passifs évalués à la juste valeur dans l'état de la situation financière, IPSAS 30 impose des informations sur le niveau de la hiérarchie des justes valeurs dans lequel les évaluations sont classées. L'entité doit présenter les informations sous forme de tableau, sauf si un autre format s'avère plus approprié. Une entité pourrait présenter les informations suivantes sur ses actifs afin de respecter les dispositions du paragraphe 33 (a). (Des informations comparatives sont également obligatoires mais elles ne sont pas indiquées dans l'exemple suivant).

Actifs évalués à la juste valeur

		Evaluation à la juste valeur à la clôture par niveau:		
		Niveau 1	Niveau 2	Niveau 3
Description	**31déc. 20X2**	**UM millions**	**UM millions**	**UM millions**
Actifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat				
Titres de transaction	100	40	55	5
Dérivés de transaction	39	17	20	2
Actifs financiers à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette				
Placements en instruments de capitaux propres	75	30	40	5
Total	214	87	115	12

Nota : Il serait possible d'adopter une présentation similaire pour les passifs.

IG15. IPSAS 30 impose un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture pour les actifs et passifs évalués dans l'état de situation financière à la juste valeur déterminée à l'aide d'une technique d'évaluation fondée sur des données d'entrée significatives qui ne sont pas observables sur un marché (Niveau 3). L'entité doit présenter les informations sous forme de tableau, sauf si un autre format s'avère plus approprié. Une entité pourrait présenter les informations suivantes sur ses actifs afin de respecter les dispositions du paragraphe 33 (b). (Des informations comparatives sont également obligatoires mais elles ne sont pas indiquées dans l'exemple suivant).

Actifs évalués à la juste valeur du Niveau 3

	Evaluation à la juste valeur à la clôture			
	Actifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat		**Actifs financiers à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette**	**Total**
	Titres de transaction	Dérivés de transaction	Placements en instruments de capitaux propres	
	Millions d'UM	Millions d'UM	Millions d'UM	Millions d'UM
Solde d'ouverture	6	5	4	15
Total des profits ou pertes				
En résultat	(2)	(2)	-	(4)
En actif net/situation nette	-	-	(1)	(1)
Achats	1	2	2	5
Emissions	-	-	-	-
Règlements	-	(1)	-	(1)
Transferts depuis le Niveau 3	-	(2)	-	(2)
Solde de clôture	5	2	5	12
Total des profits ou pertes pour la période comptabilisé en résultat pour les actifs détenus à la clôture	(1)	(1)	-	(2)

(Nota : Il serait possible d'adopter une présentation similaire pour les passifs.)

Les profits ou pertes pour la période comptabilisé en résultat (voir ci-dessus) sont présentés comme suit:

	Résultat
Total des profits ou pertes pour la période comptabilisé en résultat	(4)
Total des profits ou pertes pour la période comptabilisé en résultat pour les actifs détenus à la clôture	(2)

(Nota : Il serait possible d'adopter une présentation similaire pour les passifs.)

IG16. La juste valeur, lors de la comptabilisation initiale, d'instruments financiers qui ne sont pas négociés sur des marchés actifs est déterminée conformément aux dispositions du paragraphe AG151 d'IPSAS 41. Toutefois, quand après la comptabilisation initiale

l'entité utilise une technique d'évaluation qui intègre des données qui ne sont pas obtenues sur des marchés observables, il peut y avoir une différence entre le prix de la transaction lors de la comptabilisation initiale et le montant déterminé lors de la comptabilisation initiale en utilisant une technique d'évaluation. Dans ce cas, la différence sera comptabilisée en résultat au cours de périodes ultérieures selon IPSAS 41 et selon la méthode comptable de l'entité. Cette comptabilisation reflète les changements des facteurs (et notamment le temps) que les intervenants sur le marché prendraient en considération pour fixer un prix (voir paragraphe AG151 d'IPSAS 41). Une entité peut fournir les informations suivantes pour se conformer au paragraphe 34 :

Contexte

Le 1er janvier 20X1, une entité achète pour 15 millions d'UM des actifs financiers qui ne sont pas cotés sur un marché actif. L'entité n'a qu'une catégorie de ces actifs financiers.

Le prix de transaction de 15 millions d'UM représente la juste valeur lors de la comptabilisation initiale.

Après la comptabilisation initiale, l'entité utilisera une technique d'évaluation pour évaluer la juste valeur des actifs financiers. Cette technique d'évaluation inclut des variables autres que les données provenant de marchés observables.

Lors de la comptabilisation initiale, la même technique d'évaluation aurait abouti à un montant de 14 millions d'UM, soit une différence de 1 million d'UM par rapport à la juste valeur.

Pour l'entité, les écarts existants au 1er janvier 20X1 s'élèvent à 5 millions d'UM.

Application des dispositions

Les informations fournies par l'entité au titre de 20X2 incluront les éléments suivants :

Méthodes comptables

L'entité applique la technique d'évaluation suivante pour déterminer la juste valeur des instruments financiers qui ne sont pas cotés sur un marché actif : [la description la technique n'est pas incluse dans cet exemple]. Des différences peuvent survenir entre la juste valeur lors de la comptabilisation initiale (qui, selon IPSAS 41, est généralement le prix de transaction) et le montant déterminé lors de la comptabilisation initiale au moyen de la technique d'évaluation. Ces différences sont [description de la méthode comptable de l'entité].

Dans les notes aux états financiers

Comme indiqué dans la note X, l'entité applique [nom de la technique d'évaluation] pour évaluer la juste valeur des instruments financiers suivants qui ne sont pas cotés sur un marché actif : Toutefois, selon IPSAS 41, la juste valeur d'un instrument à l'origine est généralement égale au prix de transaction. Si le prix de transaction diffère du montant déterminé à l'origine au moyen de la technique d'évaluation, cette différence est [description de la méthode comptable de l'entité].

Les différences restant à comptabiliser en résultat sont les suivantes :

	31 déc. X2	**31 déc. X1**
	Millions d'UM	Millions d'UM
Solde à l'ouverture de la période annuelle	5.3	5.0
Nouvelles transactions	–	1.0
Montants comptabilisés en résultat au cours de l'année	(0.7)	(0.8)
Autres augmentations	–	0.2
Autres diminutions	(0.1)	(0.1)
Solde en fin de période annuelle	4.5	5.3

Nature et ampleur des risques résultant d'instruments financiers (paragraphes 38 à 49 et AG6 à AG30)

Informations qualitatives (paragraphe 40)

IG17. Le type d'informations qualitatives qu'une entité peut fournir pour se conformer aux exigences du paragraphe 40 comprend de manière non exhaustive, une description narrative :

(a) des expositions de l'entité au risque et de la manière dont ces expositions sont survenues. Les informations sur les expositions au risque peuvent décrire les expositions tant brutes que nettes du transfert du risque et les autres transactions visant à atténuer les risques ;

(b) des politiques et des procédures de l'entité relatives à l'acceptation, l'évaluation, le suivi et le contrôle du risque, qui peuvent inclure :

(i) la structure et l'organisation de la ou des fonction(s) de gestion des risques, y compris une analyse de leur indépendance et de leurs responsabilités ;

(ii) la nature et l'étendue des systèmes d'information de l'entité sur les risques et leur évaluation ;

(iii) les politiques de l'entité en matière de couverture et d'atténuation du risque, notamment les politiques et procédures relatives à la prise de garanties ; et

(iv) les procédures de l'entité en matière de suivi de l'efficacité continue de ces couvertures ou de ces dispositifs d'atténuation.

(c) des politiques et procédures de l'entité visant à éviter des concentrations excessives de risques.

IG18. L'information sur l'étendue et la nature des risques découlant d'instruments financiers est plus utile si elle met en évidence les relations entre instruments financiers susceptibles d'affecter le montant, l'échéance ou l'incertitude des flux de trésorerie futurs d'une entité. La mesure dans laquelle une exposition au risque est modifiée par ces relations peut être évidente pour les utilisateurs sur la base d'informations imposées par la présente Norme, mais dans certains cas, des informations complémentaires pourraient être utiles.

IG19. En application du paragraphe 40 (c), les entités indiquent tout changement apporté aux informations qualitatives par rapport à la période précédente et expliquent les raisons de ces changements. Ces changements peuvent résulter de modifications dans l'exposition au risque ou de modifications du mode de gestion de ces expositions.

Informations quantitatives (paragraphes 41 à 49 et AG7à AG30)

IG20. Le paragraphe 41 impose de présenter des données quantitatives sur les concentrations de risques. Par exemple, les concentrations de risque de crédit peuvent résulter :

(a) des secteurs d'activité. Ainsi, si les contreparties d'une entité sont concentrées sur un ou plusieurs secteurs d'activité (tels que la vente au détail ou la vente en gros), elle peut indiquer séparément l'exposition aux risques résultant de chaque concentration des contreparties.

(b) de la notation de crédit ou de toute autre évaluation de la qualité de crédit. Ainsi, si les contreparties d'une entité sont concentrées sur une ou plusieurs qualités de crédit (par exemple des prêts garantis ou des prêts non garantis), ou sur une ou plusieurs notations de crédit (par exemple de « la catégorie investissement grade» ou de « la catégorie non investissement grade »), elle peut présenter séparément l'exposition aux risques résultant de chaque concentration de contreparties.

(c) de la répartition géographique. Ainsi, si les contreparties d'une entité sont concentrées sur une ou plusieurs zones géographiques (telles que l'Asie ou l'Europe), elle peut présenter séparément l'exposition aux risques résultant de chaque concentration des contreparties.

(d) d'un nombre limité de contreparties individuelles ou de groupes de contreparties étroitement liées.

Les mêmes principes s'appliquent à l'identification de concentrations d'autres risques, y compris le risque de liquidité et le risque de marché. Par exemple, les concentrations du risque de liquidité peuvent découler des caractéristiques et conditions de remboursement des passifs financiers, des sources de facilités de crédit ou du recours à un marché particulier pour réaliser des actifs liquides. Des concentrations de risque de change peuvent naître si une entité a une position nette ouverte significative sur une seule monnaie étrangère ou présente des positions nettes ouvertes totales en plusieurs monnaies qui tendent à évoluer ensemble.

IG21. Conformément au paragraphe AG8, les informations à fournir sur les concentrations de risque incluent une description de la caractéristique commune identifiant chaque concentration. Par exemple, la caractéristique commune peut renvoyer à la ventilation géographique des contreparties par groupes de pays, par pays individuels ou par régions à l'intérieur de pays.

IG22. Lorsque les informations quantitatives fournies à la date de clôture ne sont pas représentatives de l'exposition d'une entité au risque pendant la période considérée, le paragraphe 42 impose de fournir un complément d'informations. Pour satisfaire à cette exigence, une entité pourrait indiquer le montant de risque maximum, minimum et moyen auquel elle a été exposée au cours de la période. Par exemple, si une entité a habituellement une exposition importante dans une monnaie particulière, mais retourne la position à la fin de l'année, elle pourrait inclure un graphique montrant l'exposition à divers moments de la période, ou présenter les expositions maximale, minimale et moyenne.

Risque de crédit (paragraphes 42A à 43, AG8A à AG10)

IG22A. Les exemples suivants illustrent les façons possibles pour une entité de fournir les informations à fournir imposées par les paragraphes 42A à 42N d'IPSAS 30. Toutefois, ces illustrations ne traitent pas de toutes les manières possibles d'appliquer les obligations d'information.

Illustration de l'application des paragraphes 42H and 42I

IG22B. L'exemple suivant illustre une façon de fournir des informations sur les variations de la provision pour pertes et sur les variations importantes de la valeur comptable brute des actifs financiers au cours de la période qui ont contribué aux variations de la provision pour pertes, comme l'exigent les paragraphes 42H à 42I. Cet exemple n'illustre pas les exigences relatives aux actifs financiers ayant subi une perte de crédit à l'achat ou à l'origine.

Provision pour pertes sur prêts hypothécaires	**Pertes de crédit attendues sur 12 mois**	**Pertes de crédit attendues sur la durée de vie (évaluées collectivement)**	**Pertes de crédit attendues sur la durée de vie (évaluées individuellement)**	**Actifs financiers ayant subi une perte de crédit (pertes de crédit attendues sur la durée de vie)**
X 000 UM				
Provision pour pertes au 1er janvier	**X**	**X**	**X**	**X**
Changements dus aux instruments financiers comptabilisés au 1er janvier :				
- Transfert vers les pertes de crédit attendues sur la durée de vie	(X)	X	X	–
- Transfert vers les actifs financiers à risque de crédit	(X)	–	(X)	X
- Transfert vers les pertes de crédit attendues à 12 mois	X	(X)	(X)	–
- Actifs financiers qui ont été décomptabilisés au cours de l'exercice	(X)	(X)	(X)	(X)
Nouveaux actifs financiers créés ou achetés	X	–	–	–
Réductions de valeur	–	–	(X)	(X)
Modifications des modèles/paramètres de risque	X	X	X	X
Variations de change et autres mouvements	X	X	X	X
Provision pour pertes au 31 décembre	**X**	**X**	**X**	**X**

Les changements significatifs de la valeur comptable brute des prêts hypothécaires qui ont contribué aux changements de la provision pour pertes sont les suivants :

- L'acquisition du portefeuille d'hypothèques de premier ordre de la région Y a augmenté le portefeuille d'hypothèques résidentielles de x pour cent, avec une augmentation correspondante de la provision pour pertes mesurée sur une base de 12 mois.

- La radiation du portefeuille d'hypothèques de la Région Z du XX UM, suite à l'effondrement du marché local dans la région a réduit la provision pour pertes pour les actifs financiers avec des preuves objectives de dépréciation de XX UM.

- L'augmentation attendue du chômage dans la région X a entraîné une augmentation nette des actifs financiers dont la provision pour pertes est égale aux pertes de crédit attendues sur la durée de vie et a entraîné une augmentation nette de XX UM de la provision pour pertes de crédit attendues sur la durée de vie.

Les variations importantes de la valeur comptable brute des prêts hypothécaires sont expliquées ci-dessous :

Prêts hypothécaires - valeur comptable brute	**Pertes de crédit attendues sur 12 mois**	**Pertes de crédit attendues sur la durée de vie (évaluées collectivement)**	**Pertes de crédit attendues sur la durée de vie (évaluées individuellement)**	**Actifs financiers ayant subi une perte de crédit (pertes de crédit attendues sur la durée de vie)**
X 000 UM				
Valeur comptable brute au 1er janvier	**X**	**X**	**X**	**X**
Actifs financiers individuels transférés aux pertes de crédit attendues sur la durée de vie	(X)	–	X	–
Actifs financiers individuels transférés dans les actifs financiers à risque de crédit	(X)	–	(X)	X
Actifs financiers individuels transférés des actifs financiers à risque de crédit	X	–	X	(X)
Actifs financiers évalués sur une base collective	(X)	X	–	–
Nouveaux actifs financiers créés ou achetés	X	–	–	–
Réductions de valeur	–	–	(X)	(X)
Actifs financiers qui ont été décomptabilisés	(X)	(X)	(X)	(X)
Variations dues à des modifications qui n'ont pas entraîné de décomptabilisation	(X)	–	(X)	(X)
Autres variations	X	X	X	X
Valeur comptable brute au 31 décembre	**X**	**X**	**X**	**X**

Illustration de l'application des paragraphes 42M et 42N

IG22C. L'exemple suivant illustre certaines manières de fournir des informations sur l'exposition au risque de crédit d'une entité et sur les concentrations importantes de risque de crédit conformément au paragraphe 42M d'IPSAS 30. Le nombre de classes utilisé pour fournir les informations conformément au paragraphe 42M d'IPSAS 30 doit être cohérent avec le nombre que l'entité utilise pour communiquer en interne aux principaux dirigeants à des fins de gestion interne du risque de crédit. Toutefois, si l'information sur les catégories de notation du risque de crédit n'est pas disponible sans coût ou effort excessif et qu'une entité utilise des informations sur les arriérés pour évaluer si le risque de crédit a augmenté de manière significative depuis la comptabilisation initiale conformément au paragraphe 83 de l'IPSAS 41, l'entité doit fournir une analyse des arriérés pour ces actifs financiers.

Exposition au risque de crédit des prêts par classe de notation interne				
20XX	**Prêts hypothécaires**		**Prêts agricoles**	
X 000 UM	**Valeur comptable brute**		**Valeur comptable brute**	
	Durée de vie	**Sur 12 mois**	**Durée de vie**	**Sur 12 mois**
Grade interne 1–2	x	x	x	x
Grade interne 3–4	x	x	x	x
Grade interne 5–6	x	x	x	x
Grade interne 7	x	x	x	x
Total	**x**	**x**	**x**	**x**

Profil de risque de crédit des prêts par classe de notation externe				
20XX	**Prêts hypothécaires**		**Prêts agricoles**	
X 000 UM	**Valeur comptable brute**		**Valeur comptable brute**	
	Durée de vie	**Sur 12 mois**	**Durée de vie**	**Sur 12 mois**
AAA-AA	X	X	X	X
A	X	X	X	X
BBB-BB	X	X	X	X
B	X	X	X	X
CCC-CC	X	X	X	X
C	X	X	X	X
D	X	X	X	X
Total	**X**	**X**	**X**	**X**

Profil de risque des prêts en fonction de la probabilité de défaut				
20XX	**Prêts hypothécaires**		**Prêts agricoles**	
X 000 UM	**Valeur comptable brute**		**Valeur comptable brute**	
	Durée de vie	**12 mois**	**Durée de vie**	**12 mois**
0.00 – 0.10	X	X	X	X
0.11 – 0.40	X	X	X	X
0.41 – 1.00	X	X	X	X
1.01 – 3.00	X	X	X	X
3.01 – 6.00	X	X	X	X
6.01 – 11.00	X	X	X	X
11.01 – 17.00	X	X	X	X
17.01 – 25.00	X	X	X	X
25.01 – 50.00	X	X	X	X
50.01+	X	X	X	X
Total	**X**	**X**	**X**	**X**

IG22D. Le ministère de l'agriculture fournit un financement à court terme aux petits et grands exploitants agricoles. Le but de ce financement est d'acheter des intrants tels que des engrais, des semences et des pesticides. Le ministère de l'Agriculture présente le financement des petits agriculteurs et le financement des grands agriculteurs comme des catégories distinctes d'instruments financiers et applique l'approche simplifiée à ses créances commerciales de sorte que la provision pour pertes est toujours évaluée à un montant égal aux pertes de crédit prévues sur la durée de vie. Le tableau suivant illustre l'utilisation d'une matrice de provisions comme information sur le profil de risque dans le cadre de l'approche simplifiée :

20XX X000 UM	**Créances commerciales en re-tard de paiement**				
Financement des petits agri-culteurs	**Actuel**	**Plus de 30 jours**	**Plus de 60 jours**	**Plus de 90 jours**	**Total**
Taux de perte de crédit attendu	0.10%	2%	5%	13%	
Valeur comptable brute totale estimée en cas de défaut	20 777 UM	1 416 UM	673 UM	235 UM	23 101 UM
Pertes de crédit attendues sur la durée de vie - financement des petits exploitants agricoles	21 UM	28 UM	34 UM	31 UM	114 UM
Financement des agriculteurs à grande échelle					
Taux de perte de crédit attendu	0.20%	3%	8%	15%	
Valeur comptable brute totale estimée en cas de défaut	19 222 UM	2 010 UM	301 UM	154 UM	21 687 UM
Pertes de crédit attendues sur la durée de vie - financement des agriculteurs à grande échelle	38 UM	60 UM	24 UM	23 UM	145 UM

Risque de crédit (paragraphes 43 à 45, AG9 et AG10)

IG23. Le paragraphe 43 impose à une entité de fournir des informations sur son exposition au risque de crédit par catégorie d'instruments financiers. Les instruments financiers d'une même catégorie partagent les mêmes caractéristiques économiques en ce qui concerne le risque faisant l'objet de l'information (dans ce cas, le risque de crédit). Par exemple, une entité peut déterminer que les prêts hypothécaires résidentiels, les prêts agricoles non garantis et les prêts de recherche et développement ont chacun des caractéristiques économiques différentes.

Actifs détenus en garantie et autres rehaussements de crédit obtenus (paragraphe 43 (b))

IG24. Le paragraphe 43(b) impose à une entité de décrire les instruments de garantie disponibles à titre de sûreté pour les actifs qu'elle détient ainsi que les autres formes de rehaussement de crédit obtenues. Une entité pourrait satisfaire à cette obligation en présentant :

(a) les politiques et les procédures d'évaluation et de gestion des instruments de garantie et les autres formes de rehaussement de crédit obtenues ;

(b) une description des principaux types d'instruments de garantie et d'autres formes de rehaussements de crédit (par exemple les garanties, les dérivés de crédit et les accords de compensation qui ne remplissent pas les conditions de compensation selon IPSAS 28) ;

(c) les principaux types de contreparties d'instruments de garantie et d'autres formes de rehaussement de crédit ainsi que leur solvabilité ; et

(d) les informations relatives aux concentrations de risques au sein des instruments de garantie ou autres formes de rehaussement de crédit.

IG25. [Supprimé]

IG26. [Supprimé]

IG27. [Supprimé]

IG28. [Supprimé]

IG29. [Supprimé]

IG30. [Supprimé]

IG31. [Supprimé]

Risque de marché (paragraphes 47 à 49 et AG19 à AG30)

IG32. Le paragraphe 47 (a) impose la réalisation d'une analyse de sensibilité pour chaque type de risque de marché auquel l'entité est exposée. Il existe trois types de risque de marché : le risque de taux d'intérêt, le risque de change et d'autres risques de prix. Les autres risques de prix peuvent inclure des risques tels que le risque de prix inhérent aux instruments de capitaux propres, le risque de prix des produits de base, le risque de remboursement anticipé (c'est-à-dire le risque qu'une partie à un actif financier subisse une perte financière parce que l'autre partie rembourse plus tôt ou plus tard que prévu) et le risque de valeur résiduelle (par exemple un bailleur de voitures qui émet des garanties de valeur résiduelle est exposé au risque de valeur résiduelle). Les variables de risque qui sont pertinentes pour la présentation du risque de marché comprennent, de manière non exhaustive :

(a) la courbe des rendements des taux d'intérêt du marché. Il peut être nécessaire de considérer à la fois les déplacements parallèles et non parallèles de la courbe des taux ;

(b) les cours de change ;

(c) les prix d'instruments de capitaux propres ;

(d) les prix de marché des produits de base.

IG33. Le paragraphe 47 (a) impose que l'analyse de sensibilité montre l'effet sur le résultat et sur l'actif net/situation nette des changements raisonnablement possibles pouvant affecter la variable de risque pertinente. Par exemple, les variables de risques pertinentes pourraient inclure :

(a) les taux d'intérêt prévalant sur le marché, pour des instruments financiers sensibles aux fluctuations des taux d'intérêt tels que les prêts à taux variable ; ou

(b) les cours de change et les taux d'intérêt, pour des instruments financiers libellés en monnaie étrangère, tels que les obligations en monnaie étrangère.

IG34. Pour le risque de taux d'intérêt, l'analyse de sensibilité pourrait montrer séparément l'effet d'une variation des taux d'intérêt du marché sur :

(a) les produits et les charges d'intérêts ;

(b) d'autres postes intervenant dans la composition du résultat (tels que les profits et pertes sur activités de négociation) ; et

(c) le cas échéant, l'actif net/situation nette.

Une entité pourrait fournir une analyse de sensibilité du risque de taux d'intérêt pour chaque monnaie dans laquelle l'entité a des expositions significatives au risque de taux d'intérêt.

IG35. Puisque les facteurs affectant le risque de marché varient en fonction des circonstances spécifiques de chaque entité, l'intervalle approprié à prendre en considération pour fournir une analyse de sensibilité du risque de marché varie selon les entités et selon le type de risque de marché.

IG36. L'exemple suivant illustre l'application des dispositions en matière d'information à fournir du paragraphe 47 (a) :

Risque de taux d'intérêt

Au 31 décembre 20X2, si les taux d'intérêt à cette date avaient été inférieurs de 10 points de base, toutes les autres variables restant constantes, l'excédent de l'exercice aurait été supérieur de 1,7 millions d'UM (20X1 – 2,4 millions d'UM), principalement sous l'effet de charges d'intérêt plus réduites sur les emprunts à taux variables. Si les taux d'intérêt à cette date avaient été supérieurs de 10 points de base, toutes les autres variables restant constantes, l'excédent de l'exercice aurait été inférieur de 1,5 millions d'UM (20X1 – 2,1 millions UM), principalement sous l'effet de charges d'intérêt plus élevées sur les emprunts à taux variables. L'excédent est plus sensible aux baisses qu'aux hausses de taux d'intérêt du fait des emprunts à taux plafonnés. La sensibilité est plus faible en 20X2 qu'en 20X1 à cause de la réduction de l'encours des emprunts intervenue du fait de l'arrivée à échéance de la dette de l'entité (voir note X). [(a)]

Risque de change

Le 31 décembre 20X2, si l'UM avait baissé de 10 pour cent par rapport au dollar américain, toutes les autres variables restant constantes, l'excédent de l'exercice aurait été inférieur de 2.8 millions d'UM (20X1—6.4 millions d'UM) et les produits auraient été supérieurs de 1.2 millions d'UM (20X1—1.1 millions d'UM). A l'inverse, si l'UM avait progressé de 10 pour cent par rapport au dollar américain, toutes les autres variables restant constantes, l'excédent de l'exercice aurait été supérieur de 2,8 millions d'UM (20X1– 6,4 millions d'UM) et les

produits auraient été inférieurs de 1,2 millions d'UM (20X1-1,1 millions d'UM). La moindre sensibilité de l'excédent aux cours de change en 20X2 par rapport à 20X1 s'explique par une diminution de l'endettement libellé en devises étrangères. Les produits sont plus sensibles en 20X2 qu'en 20X1 en raison de l'utilisation accrue de la couverture des achats de monnaie étrangère, compensée par une diminution de la dette libellée en monnaie étrangère.

(a) Le paragraphe 46 impose une analyse des passifs par échéance.

Autres informations sur le risque de marché (paragraphe 49)

IG37. Le paragraphe 49 impose de fournir des informations supplémentaires lorsque l'analyse de sensibilité fournie n'est pas représentative d'un risque inhérent à un instrument financier. Ceci peut se produire, par exemple, dans les cas suivants :

(a) un actif financier contenant des caractéristiques et conditions dont les effets ne sont pas apparents à partir de l'analyse de sensibilité, par exemple des options qui restent en dehors de la monnaie (ou dans la monnaie) avec l'hypothèse de fluctuation retenue pour cette variable de risque ;

(b) les actifs financiers sont illiquides (par exemple lorsque le volume de transactions sur des actifs similaires est faible et qu'une entité éprouve des difficultés à trouver une contrepartie) ; ou

(c) une entité détient un encours important sur un actif financier qui, s'il était vendu dans son intégralité, pourrait être vendu moyennant une décote ou une surcote par rapport au prix coté sur un marché pour un encours plus petit.

IG38. Dans la situation du paragraphe IG37(a), les informations complémentaires pourraient inclure :

(a) les caractéristiques et conditions de l'instrument financier (par exemple, les options) ;

(b) l'effet sur le résultat si les caractéristiques et conditions étaient remplies (c'est à-dire si les options étaient exercées) ; et

(c) une description de la manière dont le risque est couvert.

Par exemple, une entité peut acquérir un tunnel de taux d'intérêt (collar) à prime nulle qui comprend une option émise à effet de levier en dehors de la monnaie (par exemple, l'entité paie dix fois le montant de l'écart entre le taux d'intérêt plancher spécifié et le taux d'intérêt actuel sur le marché). L'entité peut considérer le tunnel comme une couverture peu onéreuse contre une hausse pouvant raisonnablement affecter les taux d'intérêt. Toutefois, une baisse forte et inattendue des taux d'intérêt pourrait déclencher des paiements en vertu de l'option émise qui, du fait de l'effet de levier, pourrait être significativement plus importants que l'avantage de taux d'intérêt réduits.

Ni la juste valeur du tunnel, ni une analyse de sensibilité basée sur des changements pouvant raisonnablement affecter les variables du marché n'indiqueraient cette exposition. Dans ce cas, l'entité pourrait fournir les informations supplémentaires décrites ci-dessus.

IG39. Dans la situation décrite au paragraphe IG38 (b), les informations complémentaires pourraient inclure les raisons du manque de liquidité et la manière dont l'entité couvre le risque.

IG40. Dans la situation décrite au paragraphe IG38 (c), les informations complémentaires pourraient inclure :

(a) la nature de la garantie (exemple, le nom de l'entité) ;

(b) l'importance de l'encours (par exemple 15 pour cent des parts émises) ;

(c) l'effet sur le résultat ; et

(d) la manière dont l'entité couvre son risque.

Décomptabilisation (paragraphes 49D et 49E)

IG41. Les exemples suivants illustrent des voies possibles pour satisfaire aux dispositions relatives aux informations quantitatives à fournir selon les paragraphes 49D et 49E.

IG42. Les exemples suivants illustrent la façon dont l'entité ayant adopté IPSAS 41 pourrait satisfaire aux dispositions relatives aux informations quantitatives à fournir des paragraphes 49D et 49E.

Actifs financiers transférés qui ne sont pas intégralement décomptabilisés

Illustration de la mise en application du paragraphe 49D(d) et (e)

	Actifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat		Actifs financiers au coût amorti		Actifs financiers à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette
	Millions d'UM		Millions d'UM		Millions d'UM
	Actifs détenus à des fins de transaction	Dérivés	Prêts hypothécaires	Prêts à la consommation	Placements en titres de capitaux
Valeur comptable des actifs	X	X	X	X	X
Valeur comptable des passifs correspondants	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Pour les passifs ayant recours uniquement aux actifs transférés :					
Juste valeur des actifs	X	X	X	X	X
Juste valeur des passifs correspondants	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

	Actifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat		Actifs financiers au coût amorti		Actifs financiers à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette
Situation nette	X	X	X	X	X

Actifs financiers transférés intégralement décomptabilisés

Illustration de la mise en application du paragraphe 49E(a) ***à*** (d)

	Flux de trésorerie sortants pour racheter des actifs transférés (décomptabilisés)	Valeur comptable de l'implication continue dans l'état de la situation financière			Juste valeur de l'implication continue		Exposition maximale aux pertes
	Millions d'UM	Millions d'UM			Millions d'UM		Millions d'UM
Type d'implication continue		Actifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat	Actifs financiers à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette	Passifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat	Actifs	Passifs	
Options de vente vendues	(X)			(X)		(X)	X
Options d'achat achetées	(X)	X			X		X
Prêts de titres	(X)			(X)	X	(X)	X
Total		X		(X)	X	(X)	X

Illustration de la mise en application du paragraphe 49E(e)

Flux de trésorerie non actualisés pour racheter des actifs transférés								
	Échéance de l'implication continue Millions d'UM							
Type d'implication continue	Total	à moins d'1 mois	1 à 3 mois	3 à 6 mois	6 mois à 1 an	1 à 3 ans	3 à 5 ans	à plus de 5 ans
Options de vente vendues	X		X	X	X	X		
Options d'achat achetées	X			X	X	X		X
Prêts de titres	X	X	X					

IG43. Les exemples suivants illustrent la façon dont l'entité qui n'a pas adopté IPSAS 41 pourrait satisfaire aux dispositions relatives aux informations quantitatives à fournir des paragraphes 49D et 49E.

Actifs financiers transférés qui ne sont pas intégralement décomptabilisés

Illustration de l'application du paragraphe 49D(d) et (e)

	Actifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat		**Prêts et créances**		**Actifs financiers disponibles à la vente**
	Millions d'UM		Millions d'UM		Millions d'UM
	Titres détenus à des fins de transaction	Dérivés	Prêts hypothécaires	Prêts à la consommation	Placements en titres de capitaux
Valeur comptable des actifs	X	X	X	X	X
Valeur comptable des passifs correspondants	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Pour les passifs ayant recours uniquement aux actifs transférés :					
Juste valeur des actifs	X	X	X	X	X
Juste valeur des passifs correspondants	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

	Actifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat		**Prêts et créances**		**Actifs financiers disponibles à la vente**
Situation nette	X	X	X	X	X

Actifs financiers transférés qui ne sont pas intégralement décomptabilisés

Illustration de la mise en application du paragraphe 49E(a) à (d)

	Flux de trésorerie sortants pour racheter des actifs transférés (décomptabilisés)	**Valeur comptable de l'implication continue dans l'état de la situation financière**			**Juste valeur de l'implication continue**		**Exposition maximale aux pertes**
	Millions d'UM	**Millions d'UM**			**Millions d'UM**		**Millions d'UM**
Type d'implication continue		**Placements étenus à des fins de transaction**	**Actifs financiers disponibles à la vente**	**Passifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat**	**Actifs**	**Passifs**	
Options de vente vendues	(X)			(X)		(X)	X
Options d'achat achetées	(X)	X			X		X
Prêts de titres	(X)		X	(X)	X	(X)	X
Total		X	X	(X)	X	(X)	X

Illustration de la mise en application du paragraphe 49E(e)

Flux de trésorerie non actualisés pour racheter des actifs transférés								
Échéance de l'implication continue Millions d'UM								
Type d'implication continue	Total	à moins d'1 mois	1 à 3 mois	3 à 6 mois	6 mois à 1 an	1 à 3 ans	3 à 5 ans	à plus de 5 ans
Options de vente vendues	X		X	X	X	X		
Options d'achat achetées	X			X	X	X		X
Prêts de titres	X	X	X					

Informations à fournir (paragraphes 17A à 17F et AG42 à 55)

IG44. Les exemples suivants illustrent des façons pour l'entité de fournir les informations quantitatives requises par le paragraphe 17C. Ces illustrations ne traitent cependant pas de toutes les façons possibles d'appliquer les dispositions en matière d'informations à fournir telles des paragraphes 17B à 17E.

Contexte

Une entité a conclu des opérations soumises à un accord de compensation globale exécutoire ou un autre accord similaire avec les contreparties suivantes. L'entité détient les actifs financiers et les passifs financiers comptabilisés suivants résultant de ces opérations qui entrent dans le champ d'application des obligations d'informations à fournir du paragraphe 17A.

Contrepartie A :

L'entité a un actif dérivé (juste valeur de 100 millions d'UM) et un passif dérivé (juste valeur de 80 millions d'UM) avec la contrepartie A qui remplissent les conditions de compensation du paragraphe 47 d'IPSAS 28. Par conséquent, la valeur brute du passif dérivé est compensée avec la valeur brute de l'actif dérivé, d'où la présentation d'une valeur nette de l'actif dérivé de 20 millions d'UM dans l'état de la situation financière de l'entité. Une garantie sous forme de numéraire a également été reçue de la Contrepartie A au titre d'une partie de l'actif dérivé net (10 millions d'UM). La garantie en numéraire de 10 millions d'UM ne remplit pas les conditions de compensation du paragraphe 47 d'IPSAS 28, mais elle peut être compensée par rapport au montant net de l'actif dérivé et du passif dérivé en cas de défaillance, d'insolvabilité ou de faillite, conformément à un accord de garantie associé.

Contrepartie B :

L'entité a un actif dérivé (juste valeur de 100 millions d'UM) et un passif dérivé (juste valeur de 80 millions d'UM) avec la contrepartie B qui ne remplissent pas les conditions de compensation du paragraphe 47 d'IPSAS 28, mais que l'entité a le droit de compenser en cas de défaillance, d'insolvabilité ou de faillite. Par conséquent, la valeur brute de l'actif dérivé (100 millions d'UM) et la valeur brute du passif dérivé (80 millions d'UM) sont présentés séparément dans l'état de la situation financière de l'entité. Une garantie sous forme numéraire a également été reçue de la part de la contrepartie B au titre du montant net de l'actif dérivé et du passif dérivé (20 millions d'UM). La garantie en numéraire de 20 millions d'UM ne remplit pas les conditions de compensation du paragraphe 47 d'IPSAS 28, mais elle peut être compensée par rapport au montant net de l'actif dérivé et du passif dérivé en cas de défaillance, d'insolvabilité ou de

faillite, conformément à un accord de garantie associé.

Contrepartie C :

L'entité a conclu un contrat de pension de titres avec la contrepartie C qui est comptabilisé comme un emprunt garanti. La valeur comptable des actifs financiers (obligations) utilisés en garantie et indiqués par l'entité au titre de l'opération est de 79 millions d'UM et leur juste valeur est égale à 85 millions d'UM. La valeur comptable de l'emprunt garanti (contrat de pension de titres ou repo. à payer) est de 80 millions d'UM.

L'entité a également conclu un contrat de prise en pension (reverse repo.) avec la contrepartie C qui est comptabilisé comme un prêt garanti. La juste valeur des actifs financiers (obligations) reçus en garantie (et non comptabilisés dans l'état de la situation financière de l'entité) est de 105 millions d'UM. La valeur comptable des prêts garantis (reverse repo. à recevoir) est de 90 millions d'UM.

Les opérations font l'objet d'un accord de rachat global assorti d'un droit de compensation uniquement en cas de défaillance, d'insolvabilité ou de faillite et ne remplissent donc pas les conditions de compensation du paragraphe 47 d'IPSAS 28. Par conséquent, le repo à payer et le repo à recevoir associés sont présentés séparément dans l'état de la situation financière de l'entité.

Illustration de la mise en application du paragraphe 17C(a) à e) par type d'instrument financier

Actifs financiers faisant l'objet d'une compensation, d'accords généraux de compensation exécutoires et d'accords similaires

Millions d'UM

Au 31 décembre 20XX	(a)	(b)	(c)=(a)-(b)	(d)		(e)=(c)-(d)
				Montants associés non compensés dans l'état de la situation financière		
	Montants bruts d'actifs financiers comptabilisés	Montants bruts de passifs financiers comptabilisés compensés dans l'état de la situation financière	Montants nets d'actifs financiers présentés dans l'état de la situation financière	(d)(i), (d)(ii) Instruments financiers	(d)(ii) Garantie en numéraire reçue	Montant net
Description						
Dérivés	200	(80)	120	(80)	(30)	10
Contrats de prises en pension,	90	–	90	(90)	–	–

emprunts de titres et accords similaires						
Autres instruments financiers	–	–	–	–	–	–
Total	290	(80)	210	(170)	(30)	10

Passifs financiers faisant l'objet d'une compensation, d'accords généraux de compensation exécutoires et d'accords similaires.

Millions d'UM						
Au 31 décembre 20XX	**(a)**	**(b)**	**(c)=(a)-(b)**	**(d)**		**(e)=(c)-(d)**
				Montants associés non compensés dans l'état de la situation financière		
	Montants bruts de passifs financiers comptabilisés	**Montants bruts d'actifs financiers comptabilisés compensés dans l'état de la situation financière**	**Montants nets de passifs financiers présentés dans l'état de la situation financière**	**(d)(i), (d)(ii) Instruments financiers**	**(d)(ii) Garantie en numéraire donnée en nantissement**	**Montant net**
Description						
Dérivés	160	(80)	80	(80)	–	–
Contrats de pension de titres, prêts de titres et accords similaires	80	–	80	(80)	–	–
Autres instruments financiers	–	–	–	–	–	–

Total	240	(80)	160	(160)	–	–

Illustration de l'application du paragraphe 17C(a) à (c) par type d'instrument financier et du paragraphe 17C(c) à (e) par contrepartie

Actifs financiers faisant l'objet d'une compensation, d'accords généraux de compensation exécutoires et d'accords similaires

Millions d'UM

Au 31 décembre 20XX	(a)	(b)	(c)=(a)-(b)
	Montants bruts d'actifs financiers comptabilisés	Montants bruts de passifs financiers comptabilisés compensés dans l'état de la situation financière	Montants nets d'actifs financiers présentés dans l'état de la situation financière
Description			
Dérivés	200	(80)	120
Contrats de prises en pension, emprunts de titres et accords similaires	90	–	90
Autres instruments financiers	–	–	–
Total	290	(80)	210

Actifs financiers faisant l'objet d'une compensation, d'accords généraux de compensation exécutoires et d'accords similaires, par contrepartie

Millions d'UM				
Au 31 décembre 20XX	(c)	(d)		(e)=(c)-(d)
		Montants associés non compensés dans l'état de la situation financière		
	Montants nets d'actifs financiers présentés dans l'état de la situation financière	(d)(i), (d)(ii) Instruments financiers	(d)(ii) Garantie en numéraire reçue	Montant net
Contrepartie A	20	–	(10)	10
Contrepartie B	100	(80)	(20)	–
Contrepartie C	90	(90)	–	–
Autres	–	–	–	–
Total	210	(170)	(30)	10

Passifs financiers faisant l'objet d'une compensation, d'accords généraux de compensation exécutoires et d'accords similaires

Millions d'UM			
Au 31 décembre, 20XX	(a)	(b)	(c)=(a)-(b)
	Montants bruts de passifs financiers comptabilisés	Montants bruts d'actifs financiers comptabilisés compensés dans l'état de la situation financière	Montants nets de passifs financiers présentés dans l'état de la situation financière
Description			
Dérivés	160	(80)	80
Contrats de prise en pension, emprunts de titres et accords similaires	80	–	80
Autres instruments financiers	–	–	–
Total	240	(80)	160

Passifs financiers faisant l'objet d'une compensation, d'accords généraux de compensation exécutoires et d'accords similaires, par contrepartie

Millions d'UM

Au 31 décembre, 20XX	(c)	(d)		(e)=(c)-(d)
		Montants associés non compensés dans l'état de la situation financière		
	Montants nets de passifs financiers présentés dans l'état de la situation financière	(d)(i), (d)(ii) Instruments financiers	(d)(ii) Garantie en numéraire donnée en nantissement	Montant net
Contrepartie A	–	–	–	–
Contrepartie B	80	(80)	–	–
Contrepartie C	80	(80)	–	–
Autres	–	–	–	–
Total	160	(160)	–	–

Transition pour passer d'IPSAS 29 à IPSAS 41 (paragraphes 49K à 49O)

IG45. L'illustration suivante est un exemple d'une façon possible de satisfaire aux dispositions en matière d'informations quantitatives à fournir des paragraphes 49K à 49O d'IPSAS 30 à la date de première application d'IPSAS 41. Cette illustration ne traite cependant pas de toutes les façons possibles d'appliquer les obligations d'informations de la présente Norme.

Rapprochement des soldes de l'état de la situation financière d'IPSAS 29 à IPSAS 41 au 1er janvier 2022

Actifs financiers	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	(v) = (iii)
	Valeur comptable selon IPSAS 29 au 31 décembre 2021 (1)	Reclassements	Réévaluations	Valeur comptable selon IPSAS 41 au 1er janvier 2022	Effet cumulé sur le résultat au 1er janvier 2022 (2), (3)
Juste valeur par le biais du résultat					
Ajouts :					
De disponibles à la vente (IPSAS 29)		(a)			(c)
Du coût amorti (IPSAS 29) – reclassement requis		(b)			
Du coût amorti (IPSAS 29) – option de la juste valeur choisie au 1er janvier 2022					
Soustractions :					
Au coût amorti (IPSAS 41)					
À la juste valeur par le biais de l'actif					

Rapprochement des soldes de l'état de la situation financière d'IPSAS 29 à IPSAS 41 au 1er janvier 2022

Actifs financiers	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	(v) = (iii)
	Valeur comptable selon IPSAS 29 au 31 décembre 2021 (1)	Reclassements	Réévaluations	Valeur comptable selon IPSAS 41 au 1er janvier 2022	Effet cumulé sur le résultat au 1er janvier 2022 (2), (3)
net/situation financière – instruments de dette (IPSAS 41)					
À la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette – instruments de capitaux propres (IPSAS 41)					
Total variation de la juste valeur par le bais du résultat					
Juste valeur par le bais de l'actif net/situation nette					
Ajouts – instruments de dette :					
De disponibles à la vente (IPSAS 29)					(g)
Du coût amorti (IPSAS 29)					(h)
De la juste valeur par le biais du résultat (IPSAS 29) – reclassement requis en fonction des conditions					(i)

Rapprochement des soldes de l'état de la situation financière d'IPSAS 29 à IPSAS 41 au 1er janvier 2022

Actifs financiers	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	(v) = (iii)
	Valeur comptable selon IPSAS 29 au 31 décembre 2021 (1)	Reclassements	Réévaluations	Valeur comptable selon IPSAS 41 au 1er janvier 2022	Effet cumulé sur le résultat au 1er janvier 2022 (2), (3)
de classement					
De la juste valeur par le biais du résultat (option de la juste valeur selon IPSAS 29) – conditions pour l'option de la juste valeur non remplies au 1er janvier 2022					(j)
De la juste valeur par le biais du résultat (IPSAS 29) – option de la juste valeur révoquée au 1er janvier 2022 par choix					(k)
Ajouts – instruments de capitaux propres :					
De disponibles à la vente (IPSAS 29)					
De la juste valeur par le biais du résultat (option de la juste valeur selon IPSAS 29) – choix de la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette au 1er janvier 2022					
Du coût (IPSAS 29)					

Rapprochement des soldes de l'état de la situation financière d'IPSAS 29 à IPSAS 41 au 1er janvier 2022

Actifs financiers	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	(v) = (iii)
	Valeur comptable selon IPSAS 29 au 31 décembre 2021 (1)	Reclassements	Réévaluations	Valeur comptable selon IPSAS 41 au 1er janvier 2022	Effet cumulé sur le résultat au 1er janvier 2022 (2), (3)
Soustractions – instruments de dette et de capitaux propres :					
De disponibles à la vente (IPSAS 29) à la juste valeur par le biais du résultat (IPSAS 41) – reclassement requis en fonction des conditions de classement					(d)
De disponibles à la vente (IPSAS 29) à la juste valeur par le biais du résultat (IPSAS 41) – choix de l'option de la juste valeur au 1er janvier 2022					
De disponibles à la vente (IPSAS 29) au coût amorti (IPSAS 41)					(e)
Total variation suite passage à la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette					
Coût amorti					

Rapprochement des soldes de l'état de la situation financière d'IPSAS 29 à IPSAS 41 au 1er janvier 2022

Actifs financiers	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	(v) = (iii)
	Valeur comptable selon IPSAS 29 au 31 décembre 2021 (1)	Reclassements	Réévaluations	Valeur comptable selon IPSAS 41 au 1er janvier 2022	Effet cumulé sur le résultat au 1er janvier 2022 (2), (3)
Ajouts :					
De disponibles à la vente (IPSAS 29)					(f)
De la juste valeur par le biais du résultat (IPSAS 29) – reclassement requis					
De la juste valeur par le biais du résultat (option de la juste valeur selon IPSAS 29) – conditions pour opter pour la juste valeur non remplies au 1er janvier 2022					
De la juste valeur par le biais du résultat (IPSAS 29) – option de la juste valeur révoquée au 1er janvier 2022 par choix					
Soustractions :					
À la juste valeur par le biais de l'actif net/situation nette (IPSAS 41)					(l)

Rapprochement des soldes de l'état de la situation financière d'IPSAS 29 à IPSAS 41 au 1er janvier 2022

Actifs financiers	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	(v) = (iii)
	Valeur comptable selon IPSAS 29 au 31 décembre 2021 (1)	Reclassements	Réévaluations	Valeur comptable selon IPSAS 41 au 1er janvier 2022	Effet cumulé sur le résultat au 1er janvier 2022 (2), (3)
À la juste valeur par le biais du résultat (IPSAS 41) – reclassement requis en fonction des conditions de classement					
A la juste valeur par le biais du résultat (IPSAS 41)– choix de l'option de la juste valeur au 1er janvier 2022					
Total variation par rapport au coût amorti					
Total soldes actifs financiers, reclassements et réévaluations au 1er janvier 2022	(i)	Total (ii) = 0	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	

1 Dont effet du reclassement des instruments hybrides qui avaient été bifurqués au titre d'IPSAS 29 avec les composantes d'un contrat hôte (a), qui comportaient des dérivés incorporés associés avec une juste valeur de X au 31 décembre 2021 et (b), qui comportaient des dérivés incorporés associés avec une juste valeur de Y au 31 décembre 2021.

2 Dont (c), (d), (e) et (f), qui correspondent à des montants reclassés de l'actif net/situation nette en résultat cumulé à la date de première application.

3 Dont (g), (h), (i), (j), (k) et (l), qui correspondent à des montants reclassés du résultat cumulé en actif net/situation nette à la date de première application.

COMPARAISON AVEC IFRS 7

IPSAS 30, *Instruments financiers : informations à fournir* s'inspire essentiellement d'IFRS 7, *Instruments financiers : informations à fournir* (publiée initialement en 2005, incorporant les amendements introduits jusqu'au mois d'avril 2009). Les principales différences entre IPSAS 30 et IFRS 7 sont les suivantes :

- IPSAS 30 comprend des dispositions relatives aux prêts assortis de conditions avantageuses. IFRS 7 ne comprend pas de dispositions relatives aux prêts assortis de conditions avantageuses.
- Dans certains cas, IPSAS 30 emploie une terminologie différente de celle d'IFRS 7. Les exemples les plus significatifs de la terminologie employée dans IPSAS 30 sont produits (revenue), état de la performance financière et actif net/situation nette. Les termes équivalents dans IFRS 7 sont produits (income), « état du résultat global et capitaux propres.

IPSAS®



International Federation of Accountants®

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-494-4