International Public Sector Accounting Standards Board®

Manuel des Normes Comptables Internationales du Secteur Public

Édition 2024

Volume III

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 :

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

MANUEL DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

IPSAS®

TABLE DES MATIERES

VOLUME III

SOMMAIRE

	Pages
IPSAS 44— Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées	2787
IPSAS 45—Immobilisations corporelles	2859
IPSAS 46—Evaluations	3018
IPSAS 47—Produits	3227
IPSAS 48—Charges de transfert	3522
IPSAS 49—Régimes de retraite	3596
Introduction à la norme comptable internationale du secteur public information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse publiée en 2017	3631
Norme comptable internationale du secteur public information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse publiée en 2017	3632
Introduction au guide des pratiques recommandées	3753
RPG 1—Informations sur la soutenabilité à long terme des finances d'une entité	3754
RPG 2—Commentaires et analyses des états financiers	3785
RPG 3—Présentation des informations sur la performance des services publics	3797
Glossaire des définitions des IPSAS 1 à 43	3841
Normes IPSAS publiées au 31 janvier 2022	3888

IPSAS 44 — ACTIFS NON COURANTS DETENUS EN VUE DE LA VENTE ET ACTIVITES ABANDONNEES

Remerciements

Cette norme internationale publique comptable (International Public Sector Accounting Standard - IPSAS) s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IFRS®) 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB®). Des extraits d'IFRS 5 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 44 — Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente* a été publiée en mai 2022.

Depuis cette date, IPSAS 44 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)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 44

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
16	Amendé	IPSAS 45 mai 2023
32	Amendé	IPSAS 45 mai 2023
37	Amendé	IPSAS 45 mai 2023
58A	Nouveau	IPSAS 45 mai 2023
BC7	Amendé	IPSAS 45 mai 2023
Guide de mise en œuvre – Exemple 11	Amendé	IPSAS 47 mai 2023

Mai 2022

ACTIFS NON COURANTS DETENUS EN VUE DE LA VENTE ET ACTIVITES ABANDONNEES

SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectif	1
Champ d'application	2-8
Définitions	9-10
Classement d'actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) comme détenus en vue de la vente ou détenus en vue d'une distribution aux propriétaires	11-21
Actifs non courants devant être abandonnés	20-21
Évaluation d'actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente	22-38
Évaluation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé)	22-27
Comptabilisation des pertes de valeur et des reprises	28-33
Modifications apportées à un plan de vente ou à un plan de distribution aux propriétaires	34-38
Présentation et informations à fournir	39-57
Présentation des activités abandonnées	40-46
Profits ou pertes liés aux activités poursuivies	47
Présentation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente	48-50
Informations complémentaires à fournir	51-57
Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires	58-60
Date d'entrée en vigueur	58-59
Dispositions transitoires	60
Annexe A : Guide d'application	
Annexe B : Modifications d'autres normes IPSAS	
Base des conclusions	
Guide de mise en œuvre	
Comparaison avec IFRS 5	
Comparaison avec les GFS	

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de spécifier la comptabilisation d'actifs détenus en vue de la vente, et la présentation et les informations à fournir sur les activités abandonnées. En particulier, la présente Norme impose :

   (a) que les actifs qui satisfont aux critères de classement comme détenus en vue de la vente soient évalués au plus faible de leur valeur comptable et de leur juste valeur diminuée des coûts de la vente, et que l'amortissement sur de tels actifs cesse ; et

   (b) que les actifs qui satisfont aux critères de classement comme détenus en vue de la vente soient présentés séparément dans l'état de la situation financière et que les résultats des activités abandonnées soient présentés séparément dans l'état de performance financière.

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 actifs non courants détenus en vue de la vente, et la présentation et la fourniture d'informations sur les activités abandonnées.**

3. Les dispositions en matière de classement et de présentation de la présente Norme s'appliquent à tous les actifs non courants[1] comptabilisés et à tous les groupes d'une entité destinés à être cédés. Les dispositions d'évaluation de la présente Norme s'appliquent à tous les actifs non courants et aux groupes destinés à être cédés comptabilisés (comme exposé au paragraphe 5), à l'exception des actifs énumérés au paragraphe 6 qui doivent continuer à être évalués selon la Norme mentionnée.

4. Les actifs classés comme non courants selon IPSAS 1 Présentation des états financiers ne doivent pas être reclassés en tant qu'actifs courants avant de satisfaire aux critères de classement comme détenus en vue de la vente selon la présente Norme. Les actifs d'une catégorie qu'une entité considérerait normalement comme non courants qui sont acquis exclusivement en vue de la revente ne doivent pas être classés comme courants sauf s'ils satisfont aux critères de classement comme détenus en vue de la vente selon la présente Norme.

5. Parfois, une entité cède un groupe d'actifs, peut-être avec quelques passifs directement liés, lors d'une transaction unique. Un tel groupe destiné à être cédé peut-être un groupe d'unités génératrices de trésorerie, une seule unité génératrice de trésorerie, ou une partie d'une unité génératrice de trésorerie[2]. Si un actif non courant dans le périmètre des dispositions de la présente Norme en matière d'évaluation fait partie d'un groupe destiné à être cédé, les dispositions de la présente

---

[1] Concernant les actifs classés selon une présentation par ordre de liquidité, les actifs non courants sont des actifs qui incluent des montants que l'entité s'attend à recouvrer plus de douze mois après la période de présentation de l'information financière. Le paragraphe 4 s'applique au classement de tels actifs.

[2] Toutefois, une fois que l'on s'attend à ce que les flux de trésorerie d'un actif ou d'un groupe d'actifs soient principalement générés par la vente plutôt que par leur utilisation continue, ils deviennent moins dépendants des flux de trésorerie générés par d'autres actifs, et un groupe destiné à être cédé qui faisait partie d'une unité génératrice de trésorerie devient une unité génératrice de trésorerie distincte.

norme en matière d'évaluation s'appliquent au groupe dans son ensemble, de sorte que le groupe est évalué au plus faible de sa valeur comptable et de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. Les dispositions relatives à l'évaluation des actifs et des passifs pris individuellement au sein du groupe destiné à être cédé sont exposées aux paragraphes 26, 27 et 31. Le groupe peut inclure des actifs et des passifs de l'entité, y compris des actifs courants, des passifs courants et des actifs exclus par le paragraphe 6 des dispositions concernant l'évaluation de la présente norme.

6. Les dispositions de la présente Norme[3] en matière d'évaluation ne s'appliquent pas aux actifs suivants, qui sont couverts par les Normes énumérées, soit en tant qu'actifs pris individuellement, soit comme faisant partie d'un groupe destiné à être cédé :

   (a) actifs d'impôt différé dans le champ d'application de la Norme internationale ou nationale pertinente traitant des impôts sur le résultat ;

   (b) actifs générés par des avantages du personnel (voir IPSAS 39 *Avantages du personnel*) ;

   (c) actifs financiers entrant dans le champ d'application d'IPSAS 41 *Instruments financiers* ;

   (d) actifs non courants qui sont comptabilisés selon le modèle de la juste valeur dans IPSAS 16 *Immeubles de placement* ;

   (e) actifs non courants qui sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de la vente selon IPSAS 27 *Agriculture* ;

   (f) groupes de contrats entrant dans le champ d'application de la Norme internationale ou nationale pertinente traitant des contrats d'assurance.

7. Les dispositions de la présente Norme portant sur le classement, la présentation et l'évaluation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) classé comme étant disponible à la vente s'appliquent également à un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) classé comme étant détenu en vue de sa distribution aux propriétaires agissant en cette qualité (détenu en vue d'une distribution aux propriétaires).

8. La présente Norme précise les informations à fournir en ce qui concerne les actifs non courants (ou les groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente ou comme activités abandonnées. Les informations à fournir au titre d'autres normes ne s'appliquent pas à de tels actifs (ou groupes destinés à être cédés) sauf si ces normes exigent :

   (a) la présentation d'informations spécifiques en ce qui concerne les actifs non courants (ou les groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente ou comme activités abandonnées ; ou

[3] À l'exception des paragraphes 26 et 27 qui imposent que les actifs en question soient évalués selon d'autres IFRS applicables.

(b) la présentation d'informations sur l'évaluation des actifs et des passifs compris dans un groupe destiné à être cédé qui n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de cette Norme en matière d'évaluation, et que ces informations ne sont pas fournies dans d'autres notes annexes.

Il peut être nécessaire de fournir des informations supplémentaires sur des actifs non courants (ou des groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente ou comme activités abandonnées pour satisfaire aux exigences générales d'IPSAS 1, en particulier les paragraphes 27 et 140 de cette Norme.

Définitions

9. **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 dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale qui génère des entrées de trésorerie résultant de son utilisation continue largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

Une composante d'une entité comprend des activités et des flux de trésorerie qui peuvent être clairement distingués, sur le plan opérationnel et pour la communication d'informations financières, du reste de l'entité.

Les coûts de la vente sont les coûts marginaux directement attribuables à la cession d'un actif (ou d'un groupe destiné à être cédé), à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

L'entité doit classer un actif en tant qu'actif courant lorsque :

(a) **elle s'attend à réaliser l'actif ou qu'elle entend le vendre ou le consommer dans son cycle d'exploitation normal ;**

(b) **elle détient l'actif principalement aux fins d'être négocié ;**

(c) **elle s'attend à réaliser cet actif dans les douze mois qui suivent la période de présentation de l'information financière ; ou**

(d) **l'actif se compose de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie (tels que définis dans IPSAS 2 *Tableaux des flux de trésorerie*), sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois après la période de présentation de l'information financière.**

Une activité abandonnée est une composante d'une entité dont l'entité s'est séparée ou bien qui est classée comme détenue en vue de la vente et qui :

(a) **représente une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte ;**

(b) **fait partie d'un plan unique et coordonné pour se séparer d'une ligne d'activité ou d'une région géographique principale et distincte ; ou**

(c) **est une filiale acquise exclusivement en vue de la revente.**

Un groupe destiné à être cédé est groupe d'actifs destinés à être cédés, par la vente ou d'une autre manière, ensemble en tant que groupe dans une transaction unique, et les passifs directement liés à ces actifs qui seront transférés lors de la transaction. Le groupe inclut le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises si le groupe est une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été attribué selon les dispositions des paragraphes 90A-90H d'IPSAS 26 *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* ou s'il s'agit d'une activité au sein d'une telle unité génératrice de trésorerie.

Un engagement d'achat ferme est Accord avec une partie non liée, irrévocable pour les deux parties et habituellement juridiquement exécutoire, qui (a) spécifie toutes les conditions importantes, y compris le prix et l'échéancier des transactions, et (b) inclut un élément dissuasif pour inexécution qui est suffisamment important pour rendre l'exécution hautement probable.

Hautement probable signifie beaucoup plus probable qu'improbable.

Un actif non courant est un actif qui ne satisfait pas à la définition d'un actif courant.

Probable signifie plus probable qu'improbable.

La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de sortie et sa valeur 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.

10. **Le terme « juste valeur » est utilisé dans cette Norme avec la même signification que dans IFRS 13, *Juste valeur*.**

Classement d'actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) comme détenus en vue de la vente ou détenus en vue d'une distribution aux propriétaires

11. **Une entité doit classer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente si sa valeur comptable est recouvrée principalement par le biais d'une transaction de vente plutôt que par l'utilisation continue.**

12. Pour que tel soit le cas, l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) doit être disponible en vue de la vente immédiate dans son état actuel sous réserve uniquement des conditions qui sont habituelles et coutumières pour la vente de tels actifs (ou groupes destinés à être cédés) et sa vente doit être hautement probable.

13. Pour que la vente soit hautement probable, la direction, au niveau approprié, doit s'être engagée à l'égard d'un plan de vente de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé), et un programme actif pour trouver un acheteur et mener à bien le plan doit avoir été entrepris. De plus, l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) doit être activement commercialisé en vue de la vente à un prix qui est raisonnable par rapport à sa juste valeur actuelle. Par ailleurs, la vente devrait normalement répondre, dans l'année suivant son classement, aux critères de comptabilisation à titre de vente réalisée, à l'exception de ce qui est permis par le paragraphe 15, et les mesures

requises pour mener le plan à bien doivent indiquer qu'il est improbable que des changements importants soient apportés au plan ou que celui-ci soit retiré. La probabilité de l'obtention de l'approbation des propriétaires[4] (si celle-ci est requise par la législation locale) doit être prise en compte pour évaluer si la vente est hautement probable.

14. Une entité engagée à l'égard d'un plan de vente impliquant la perte de contrôle d'une entité contrôlée doit classer tous les actifs et passifs de cette filiale comme détenus en vue de la vente lorsque les critères établis aux paragraphes 11 à 13 sont remplis, que l'entité conserve ou non une participation ne donnant pas le contrôle dans son ancienne entité contrôlée après la vente.

15. Des événements ou des circonstances peuvent prolonger la période nécessaire pour conclure la vente au-delà d'un an. Une prolongation de la période requise pour conclure une vente n'empêche pas un actif (ou un groupe destiné à être cédé) d'être classé comme détenu en vue de la vente si le retard est causé par des événements ou des circonstances indépendants du contrôle de l'entité et s'il y a suffisamment d'éléments probants que l'entité demeure engagée envers son plan de vendre l'actif (ou le groupe destiné à être cédé). Tel sera le cas lorsqu'il sera satisfait aux critères de l'annexe A.

16. Les transactions de vente comprennent les échanges d'actifs non courants pour d'autres actifs non courants lorsque l'échange a une substance commerciale selon IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*.

17. Lorsqu'une entité acquiert un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) exclusivement en vue de sa cession ultérieure, elle doit classer l'actif non courant (ou le groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente à la date d'acquisition, uniquement s'il a été satisfait à la disposition du paragraphe 8 relative à un an (sauf de la manière autorisée par le paragraphe 15) et s'il est hautement probable que d'autres critères des paragraphes 12 et 13 qui ne sont pas respectés à cette date le seront dans une courte période à la suite de l'acquisition (généralement dans un délai de trois mois).

18. Si les critères des paragraphes 12 et 13 sont respectés après la période de présentation de l'information financière, une entité ne doit pas classer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente dans ces états financiers lorsqu'ils sont publiés. Toutefois, lorsque ces critères sont respectés après la fin de la période de présentation de l'information financière mais avant l'autorisation des états financiers en vue de la publication, l'entité doit fournir dans les notes les informations spécifiées au paragraphe 51(a), (b) et (d).

19. Un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) est classé comme détenu en vue d'une distribution aux propriétaires lorsque l'entité a pris l'engagement de distribuer l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) aux propriétaires. Pour que ce soit le cas, les actifs doivent être disponibles pour distribution immédiate dans leur état actuel, et la distribution doit être hautement probable. Pour que la distribution soit

[4] Dans le secteur public, l'obtention préalable à la cession d'actifs constitue une pratique courante.

hautement probable, les mesures requises pour réaliser la distribution doivent avoir été entreprises et leur achèvement doit être attendu dans l'année suivant la date de classement. Les mesures nécessaires pour mener à bien la distribution devraient indiquer qu'il est improbable que des changements importants soient apportés à la distribution ou que la distribution soit annulée. La probabilité de l'obtention de l'approbation des actionnaires (si celle-ci est requise par la législation locale) doit être prise en compte pour évaluer si la vente est hautement probable.

Actifs non courants devant être abandonnés

20. Une entité ne doit pas classer comme détenu en vue de la vente un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) qui doit être abandonné. Cela tient au fait que sa valeur comptable sera recouvrée principalement par le biais de l'utilisation continue. Toutefois, si le groupe destiné à être cédé, devant être abandonné, satisfait aux critères du paragraphe 41(a) à (c), l'entité doit présenter les résultats et les flux de trésorerie du groupe destiné à être cédé comme des activités abandonnées selon les paragraphes 42 et 43, à la date à laquelle il cesse d'être utilisé. Les actifs non courants (ou les groupes destinés à être cédés) devant être abandonnés comprennent des actifs non courants (ou des groupes destinés à être cédés) qui doivent être utilisés jusqu'à la fin de leur vie économique et des actifs non courants (ou des groupes destinés à être cédés) qui seront fermés au lieu d'être vendus.

21. Une entité ne doit pas comptabiliser un actif non courant qui a été temporairement mis hors service comme s'il avait été abandonné.

Évaluation d'actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente

Évaluation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé)

22. **Une entité doit évaluer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente au plus faible de sa valeur comptable et de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente.**

23. **Une entité doit évaluer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue d'une distribution aux propriétaires au plus faible de sa valeur comptable et de sa juste valeur diminuée des coûts de distribution.[5]**

24. Si un actif (ou un groupe d'actifs) nouvellement acquis satisfait aux critères de classement comme détenu en vue de la vente (voir paragraphe 17), l'application du paragraphe 22 aboutira à l'évaluation de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) lors de la comptabilisation initiale au plus faible de sa valeur comptable s'il n'avait pas été ainsi classé (par exemple, coût) et de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. En conséquence, si l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) est acquis dans le cadre d'une acquisition du secteur public (voir IPSAS 40, Regroupement d'entités du secteur public), il doit être évalué à la juste valeur diminuée des coûts de la vente. Si l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) est acquis dans le cadre d'un

[5] Les coûts de distribution sont les coûts marginaux directement attribuables à la distribution, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

rapprochement du secteur public (voir IPSAS 40), il doit être évalué au plus faible de sa valeur comptable et de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente.

25. Lorsqu'on s'attend à ce que la vente ait lieu dans plus d'un an, l'entité doit évaluer les coûts de la vente à leur valeur actualisée. Toute augmentation de la valeur actualisée des coûts de la vente, générée par le passage du temps, doit être présentée en résultat net en tant que coût de financement.

26. Immédiatement avant le classement initial de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente, les valeurs comptables de l'actif (ou tous les actifs et passifs du groupe) doivent être évaluées selon les IPSAS applicables.

27. Lors de la réévaluation ultérieure d'un groupe destiné à être cédé, les valeurs comptables de tous les actifs et passifs qui n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de la présente Norme en matière d'évaluation, mais qui sont inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente, doivent être réévaluées conformément aux IPSAS applicables avant que la juste valeur diminuée des coûts de la vente du groupe destiné à être cédé ne soit réévaluée.

Comptabilisation des pertes de valeur et des reprises

28. Une entité doit comptabiliser une perte de valeur relative à toute réduction initiale ou ultérieure de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, dans la mesure où elle n'a pas été comptabilisée selon le paragraphe 27.

29. Une entité doit comptabiliser un profit au titre de toute augmentation ultérieure de la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif, mais n'excédant pas le cumul de pertes de valeurs comptabilisées, soit selon la présente Norme, soit précédemment selon IPSAS 21, Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie ou IPSAS 26,

Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie.

30. Une entité doit comptabiliser un profit au titre de toute augmentation ultérieure de la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un groupe destiné à être cédé :

    (a) dans la mesure où il n'a pas été comptabilisé selon le paragraphe 27 ; mais

    (b) sans excéder la perte de valeur cumulée qui a été comptabilisée, soit selon la présente Norme, soit précédemment selon IPSAS 21 ou IPSAS 26, sur les actifs non courants qui entrent dans le champ d'application des dispositions de la présente Norme en matière d'évaluation.

31. La perte de valeur (ou tout profit ultérieur) comptabilisé au titre d'un groupe destiné à être cédé doit réduire (ou augmenter) la valeur comptable des actifs non courants du groupe qui entrent dans le champ d'application des dispositions de la présente Norme en matière d'évaluation, dans l'ordre d'attribution exposé aux paragraphes 91(a) et (b) et 110 d'IPSAS 26.

32. Un profit ou une perte non comptabilisé précédemment à la date de la vente d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) doit être comptabilisé à la date de la décomptabilisation. Les dispositions relatives à la décomptabilisation sont énoncées :

(a) aux paragraphes 62 à 68 d'IPSAS 45, concernant les immobilisations corporelles ; et

(b) aux paragraphes 111 à 116 d'IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles,* en ce qui concerne les immobilisations incorporelles.

33. Une entité ne doit pas amortir un actif non courant lorsqu'il est classé comme détenu en vue de la vente ou lorsqu'il fait partie d'un groupe classé comme détenu en vue de la vente. Il faut continuer à comptabiliser les intérêts et autres charges attribuables aux passifs d'un groupe classé comme détenu en vue de la vente.

Modifications apportées à un plan de vente ou à un plan de distribution aux propriétaires

34. Si une entité a classé un actif (ou un groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente ou comme détenu en vue d'une distribution aux propriétaires, mais qu'il n'est plus satisfait aux critères des paragraphes 12 à 15 (pour le classement comme détenu en vue de la vente) ou du paragraphe 12A (pour le classement comme détenu en vue d'une distribution aux propriétaires), l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) ne doit plus être classé comme détenu en vue de la vente ou comme détenu en vue d'une distribution aux propriétaires (respectivement). En pareil cas, l'entité doit appliquer les indications des paragraphes 36 à 38 pour comptabiliser le changement, sauf lorsque le paragraphe 35 s'applique.

35. Si une entité reclasse directement comme détenu en vue d'une distribution aux propriétaires un actif (ou un groupe destiné à être cédé) qui était classé comme détenu en vue de la vente, ou reclasse directement comme détenu en vue de la vente un actif (ou un groupe destiné à être cédé) qui était classé comme détenu en vue d'une distribution aux propriétaires, alors le changement de classement est considéré comme la poursuite du plan de cession initial. L'entité :

(a) ne doit pas appliquer les indications des paragraphes 36 à 38 pour comptabiliser le changement, mais doit plutôt appliquer les dispositions en matière de classement, de présentation et d'évaluation de la présente Norme qui sont applicables aux nouvelles modalités de cession ;

(b) doit évaluer l'actif non courant (ou le groupe destiné à être cédé) en se conformant aux dispositions du paragraphe 22 (en cas de reclassement comme détenu en vue de la vente) ou du paragraphe 23 (en cas de reclassement comme détenu en vue d'une distribution aux propriétaires) et comptabiliser toute augmentation ou baisse de la juste valeur diminuée des coûts de la vente / coûts de la distribution de l'actif non courant (ou du groupe destiné à être cédé) en se conformant aux dispositions des paragraphes 28 à 33 ;

(c) ne doit pas modifier la date de classement selon les paragraphes 13 et 19, ce qui n'empêche pas une prolongation de la période requise pour conclure la vente ou la distribution aux propriétaires si les conditions du paragraphe 15 sont respectées.

36. L'entité doit évaluer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) qui cesse d'être classé comme détenu en vue de la vente ou comme détenu en vue de la distribution aux propriétaires (ou qui cesse d'être inclus dans un groupe destiné à

être cédé classé comme détenu en vue de la vente ou comme détenu en vue de la distribution aux propriétaires) à la plus faible des deux valeurs suivantes :

(a) sa valeur comptable avant son classement comme détenu en vue de la vente ou comme détenu en vue de la distribution aux propriétaires, ajustée au titre de tout amortissement ou de toute réévaluation qui aurait été comptabilisé si cet actif (ou ce groupe destiné à être cédé) n'avait pas été classé comme détenu en vue de la vente ou comme détenu en vue de la distribution aux propriétaires ; et

(b) sa valeur recouvrable à la date de la décision ultérieure de ne pas le vendre ou le distribuer[6].

37. L'entité doit inclure tout ajustement nécessaire de la valeur comptable d'un actif non courant qui cesse d'être classé comme détenu en vue de la vente ou comme détenu en vue de la distribution aux propriétaires dans le résultat net[7]des activités poursuivies de la période au cours de laquelle il n'est plus satisfait aux critères des paragraphes 12 à 15 ou 19, respectivement. Si le groupe destiné à être cédé ou l'actif non courant qui cesse d'être classé comme détenu en vue de la vente ou comme détenu en vue de la distribution aux propriétaires est une filiale, une entreprise commune, une coentreprise, une entreprise associée, ou une fraction des intérêts détenus dans une coentreprise ou une entreprise associée, les états financiers des périodes postérieures au classement comme détenu en vue de la vente ou comme détenu en vue de la distribution aux propriétaires doivent être modifiés en conséquence. L'entité doit présenter cet ajustement dans la rubrique de l'état du résultat global utilisée pour présenter un profit ou une perte, le cas échéant, comptabilisé selon le paragraphe 47.

38. Si une entité enlève un actif ou un passif pris individuellement d'un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente, les actifs et les passifs restants du groupe destiné à être vendu ne doivent continuer à être évalués en tant que groupe que si ce groupe satisfait aux critères des paragraphes 12 à 15. Si une entité enlève un actif ou un passif pris individuellement d'un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue d'une distribution aux propriétaires, les actifs et les passifs restants du groupe destiné à être distribué ne doivent continuer à être évalués en tant que groupe que si ce groupe satisfait aux critères du paragraphe 19. Dans le cas contraire, les actifs non courants restants du groupe qui, pris individuellement, satisfont aux critères pour être classés comme détenus en vue de la vente (ou comme détenus en vue de la distribution aux propriétaires) doivent être évalués individuellement au plus faible de leurs valeurs comptables et de leurs justes valeurs diminuées des coûts de la vente (ou des coûts de la distribution) à cette date. Tous les actifs non courants qui ne satisfont pas aux critères pour être classés comme détenus en vue de la vente doivent cesser d'être classés comme tels, conformément

---

6 Si l'actif non courant fait partie d'une unité génératrice de trésorerie, sa valeur recouvrable est la valeur comptable qui aurait été comptabilisée après l'attribution de toute perte de valeur générée sur cette unité génératrice de trésorerie selon IPSAS 26.

7 Sauf si l'actif est une immobilisation corporelle ou une immobilisation incorporelle qui a été réévaluée selon IPSAS 45 ou IPSAS 31 avant le classement comme détenue en vue de la vente, auquel cas l'ajustement doit être traité comme une augmentation ou une diminution de réévaluation.

au paragraphe 34. Tous les actifs non courants qui ne satisfont pas aux critères pour être classés comme détenus en vue d'une distribution aux propriétaires doivent cesser d'être classés comme tels, conformément au paragraphe 34.

Présentation et informations à fournir

39. **Une entité doit présenter et fournir des informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les effets financiers des activités abandonnées et des cessions d'actifs non courants (ou de groupes destinés à être cédés).**

Présentation des activités abandonnées

40. Une composante d'une entité comprend des activités et des flux de trésorerie qui peuvent être clairement distingués, sur le plan opérationnel et pour la communication d'informations financières, du reste de l'entité. En d'autres termes, une composante d'une entité aura été une unité génératrice de trésorerie ou un groupe d'unités génératrices de trésorerie lorsqu'elle était détenue en vue de son utilisation.

41. Une activité abandonnée est une composante dont l'entité s'est séparée ou qui est classée comme détenue en vue de la vente, et

(a) qui représente une activité ou une région géographique principale et distincte ;

(b) fait partie d'un plan unique et coordonné pour se séparer d'une activité ou d'une région géographique principale et distincte ; ou

(c) est une entité contrôlée acquise exclusivement en vue de la revente.

42. Une entité doit fournir les informations suivantes :

(a) un seul montant dans l'état de la performance financière comprenant le total :

(i) du résultat net après impôt des activités abandonnées, et

(ii) du profit ou de la perte après impôt comptabilisé résultant de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, ou de la cession des actifs ou du ou des groupes destinés à être cédés constituant l'activité abandonnée.

(b) une analyse du montant unique prévu en (a), selon :

(i) les produits, les charges et le résultat net avant impôt des activités abandonnées ;

(ii) la charge d'impôt sur le résultat associée, en conformité avec la Norme internationale ou nationale pertinente traitant des impôts sur le résultat ;

(iii) le profit ou la perte comptabilisé résultant de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente ou de la cession des actifs ou du ou des groupes destinés à être cédés constituant l'activité abandonnée ; et

(i) la charge d'impôt sur le résultat associée, conformément à la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière d'impôts sur le résultat.

Cette analyse peut être présentée soit dans les notes, soit dans l'état de la performance financière. Si elle est présentée dans l'état de la performance financière, elle doit l'être dans une section identifiée comme se rapportant aux activités abandonnées, c'est-à-dire séparément des activités poursuivies. L'analyse n'est pas nécessaire pour les groupes destinés à être cédés qui sont des entités contrôlées nouvellement acquises, qui satisfont aux critères de classement comme détenues en vue de la vente à l'acquisition (voir paragraphe 17).

(c) les flux de trésorerie nets attribuables aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement des activités abandonnées. Ces informations peuvent être présentées soit dans les notes, soit dans le corps des états financiers. Ces informations ne sont pas nécessaires pour les groupes destinés à être cédés qui sont des entités contrôlées nouvellement acquises, qui satisfont aux critères pour être classées comme détenues en vue de la vente à l'acquisition (voir paragraphe 17).

(d) le montant du résultat des activités poursuivies et des activités abandonnées attribuables aux propriétaires de la société contrôlante. Ces informations peuvent être présentées soit dans les notes, soit dans l'état de la performance financière.

43. Une entité doit continuer de présenter les informations à fournir selon le paragraphe 42 au titre des périodes antérieures présentées dans les états financiers, afin que les informations à fournir correspondent à toutes les activités qui ont été abandonnées à la fin de la période de présentation de l'information financière au titre de la dernière période présentée.

44. Des ajustements, pendant la période en cours, de montants présentés précédemment en activités abandonnées qui sont directement liés à la sortie d'une activité abandonnée au cours d'une période précédente, doivent être classés séparément en activités abandonnées. La nature et le montant de tels ajustements doivent être indiqués. Des exemples de circonstances dans lesquelles ces ajustements peuvent survenir incluent ce qui suit :

(a) la résolution d'incertitudes générées par les conditions de la transaction de cession, telles que la résolution des ajustements du prix d'achat et les questions d'indemnisation avec l'acheteur.

(b) La résolution d'incertitudes générées par et directement liées aux activités de la composante avant sa cession, telles que les obligations liées à l'environnement et celles de garantie liées au produit conservées par le vendeur.

(c) Le règlement des obligations liées au régime d'avantages du personnel, à condition que le règlement soit directement lié à la transaction de cession.

45. Si une entité cesse de classer une composante d'une entité comme détenue en vue de la vente, le résultat des activités de la composante, présenté précédemment en activités abandonnées selon les paragraphes 42 à 44, doit être reclassé et inclus dans les produits des activités poursuivies pour toutes les périodes présentées. Les montants au titre de périodes antérieures doivent être décrits comme ayant été présentés de nouveau.

46. Une entité engagée à l'égard d'un plan de vente impliquant la perte de contrôle d'une entité contrôlée doit indiquer les informations requises par les paragraphes 42 à 45 lorsque la filiale est un groupe destiné à être cédé qui correspond à la définition d'une activité abandonnée conformément au paragraphe 41.

Profits ou pertes liés aux activités poursuivies

47. Tout profit ou perte sur la réévaluation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente qui ne satisfait pas à la définition d'une activité abandonnée doit être inclus dans le résultat net généré par les activités poursuivies.

Présentation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente

48. Une entité doit présenter un actif non courant classé comme détenu en vue de la vente et les actifs d'un groupe destiné à être cédé et classé comme détenu en vue de la vente séparément des autres actifs de l'état de la situation financière. Les passifs d'un groupe destiné à être cédé et classé comme détenu en vue de la vente doivent être présentés séparément des autres passifs de l'état de la situation financière. Ces actifs et ces passifs ne doivent pas être compensés et présentés comme un compte global. Les informations sur les principales catégories d'actifs et de passifs classés comme détenus en vue de la vente, doivent être fournies séparément soit dans l'état de la situation financière, soit dans les notes, à l'exception de ce qui est autorisé par le paragraphe 49. Une entité doit présenter séparément tout cumul de produits ou de charges comptabilisé dans les autres éléments de l'état de variations de l'actif net/situation nette en actif net/situation nette lié à un actif non courant (ou à un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente.

49. Si le groupe destiné à être cédé est une filiale nouvellement acquise qui satisfait aux critères de classement comme détenue en vue de la vente dès l'acquisition (voir paragraphe 17), il n'est pas nécessaire de fournir des informations concernant les principales catégories d'actifs et de passifs.

50. Une entité ne doit pas reclasser ou présenter de nouveau des montants présentés au titre d'actifs non courants ou au titre d'actifs et de passifs de groupes destinés à être cédés classés comme détenus en vue de la vente dans les états de la situation financière relatifs aux périodes antérieures pour refléter le classement dans l'état de la situation financière de la dernière période présentée.

Informations complémentaires à fournir

51. Une entité doit fournir les informations suivantes dans les notes pour la période au cours de laquelle un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) a été, soit classé comme détenu en vue de la vente, soit vendu :

    (a) une description de l'actif non courant (ou du groupe destiné à être cédé) ;

    (b) une description des faits et des circonstances de la vente, ou conduisant à la cession attendue, et les modalités et l'échéancier prévus pour cette cession ;

    (c) le profit ou la perte comptabilisé selon les paragraphes 28 à 30 et, si ce profit ou cette perte n'est pas présenté séparément dans l'état de performance financière, la rubrique de l'état de performance financière qui inclut ce profit ou cette perte ;

    (d) le cas échéant, le secteur dans lequel l'actif non courant (ou le groupe destiné à être cédé) est présenté selon IPSAS 18, Information sectorielle.

52. Une entité doit fournir dans les notes, la juste valeur d'un actif non courant (ou groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente lorsque cet actif non courant (ou groupe destiné à être cédé) est évalué à une valeur comptable significativement plus faible que la juste valeur.

53. Dans le cas où soit le paragraphe 34, soit le paragraphe 38 s'applique, une entité doit fournir, dans la période où la décision a été prise de modifier le plan de vendre l'actif non courant (ou le groupe destiné à être cédé), une description des faits et des circonstances menant à la décision et l'effet de la décision sur les résultats des activités pour la période et pour toutes les périodes antérieures présentées.

Informations à fournir sur la juste valeur

54. Une entité doit fournir des informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer, pour les actifs et passifs évalués à la juste valeur dans l'état de la situation financière après la comptabilisation initiale, les techniques d'évaluation et les données utilisées pour établir ces évaluations.

55. Pour atteindre les objectifs du paragraphe 54, une entité doit prendre en considération tous les éléments suivants :

    (a) le degré de précision nécessaire pour satisfaire aux dispositions relatives aux informations à fournir ;

    (b) le degré d'importance à accorder à chacune des différentes dispositions ;

    (c) le niveau d'agrégation ou de ventilation à appliquer ;

    (d) le besoin d'informations supplémentaires pour les utilisateurs des états financiers afin d'évaluer les informations quantitatives fournies.

    Si les informations fournies conformément à la présente Norme et aux autres Normes IPSAS sont insuffisantes pour atteindre les objectifs du paragraphe 54, une entité doit fournir les informations supplémentaires nécessaires pour atteindre ces objectifs.

56. Afin de remplir les objectifs énoncés au paragraphe 54, une entité doit fournir au minimum les informations suivantes pour chaque catégorie d'actifs et de passifs évalués à la juste valeur (y compris les évaluations basées sur la juste valeur entrant dans le champ d'application d'IPSAS 46) dans l'état de la situation financière après la comptabilisation initiale :

(a) l'évaluation de la juste valeur à la fin de la période de présentation de l'information financière, et les motifs de l'évaluation.

(b) Le niveau auquel chaque juste valeur prise dans son ensemble est classée dans la hiérarchie des justes valeurs (niveau 1, 2 ou 3).

(c) Pour les justes valeurs classées au niveau 2 ou 3 de la hiérarchie des justes valeurs, une description de la ou des techniques d'évaluation et des données utilisées pour l'évaluation. En cas de changement de technique d'évaluation (par exemple, l'abandon d'une approche de marché au profit d'une approche par les revenus ou l'application d'une technique d'évaluation supplémentaire), l'entité doit mentionner ce changement et la ou les raisons qui le sous-tendent. Pour les justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, l'entité doit fournir des informations quantitatives sur les données non observables importantes utilisées aux fins de l'évaluation. L'entité n'est pas tenue de créer des informations quantitatives pour se conformer à cette obligation d'information si elle n'a pas élaboré de données non observables quantitatives pour mesurer la juste valeur (dans le cas, par exemple, où elle utilise les prix de transactions antérieures ou des informations sur des prix émanant de tiers sans opérer d'ajustement). Toutefois, lorsqu'elle fournit ces informations, l'entité ne peut pas négliger les données non observables quantitatives qui sont importantes pour l'évaluation de la juste valeur et qu'elle peut obtenir au prix d'un effort raisonnable.

(d) Pour les justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, une description des processus d'évaluation suivis par l'entité (y compris, par exemple, la façon dont l'entité détermine ses politiques et procédures d'évaluation et analyse les changements intervenus dans les évaluations de la juste valeur d'une période à l'autre).

(e) Pour les justes valeurs, si l'utilisation optimale d'un actif non financier diffère de son utilisation actuelle, la mention de ce fait, avec indication des raisons pour lesquelles l'actif n'est pas utilisé de façon optimale.

57. Pour chaque catégorie d'actifs et de passifs qui ne sont pas évalués à la juste valeur dans l'état de la situation financière, mais dont la juste valeur est néanmoins précisée, l'entité doit fournir les informations exigées aux paragraphes 56(b), 56(c) et 56 (e). Toutefois, dans le cas des justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, l'entité n'est pas tenue de fournir les informations quantitatives sur les données non observables importantes exigées au paragraphe 56(c). Pour ces actifs et passifs, l'entité n'est pas non plus tenue de fournir les autres informations exigées par la présente Norme.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

58. **L'entité doit appliquer la présente Norme aux états financiers annuels ouverts à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer simultanément IPSAS 43 *Contrats de location*.**

58A. **Les paragraphes 16, 32 et 37 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 entité applique ces modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer simultanément IPSAS 45.**

59. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS fondées sur 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.

Dispositions transitoires

60. La présente Norme doit être appliquée de manière prospective aux actifs non courants (ou aux groupes destinés à être cédés) qui satisfont aux critères de classement comme détenus en vue de la vente et aux activités qui satisfont aux critères de classement comme abandonnées après la date d'entrée en vigueur de la présente Norme. Une entité peut appliquer les dispositions de la présente Norme à tous les actifs non courants (ou aux groupes destinés à être cédés) qui satisfont aux critères de classement comme détenus en vue de la vente et aux activités qui satisfont aux critères de classement comme abandonnées après toute date avant la date d'entrée en vigueur de la présente Norme, à condition que les évaluations et autres informations nécessaires pour appliquer la présente Norme aient été obtenues au moment où ces critères étaient initialement respectés.

Annexe A

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante d'IPSAS 44.

Prolongation de la période requise pour conclure une vente (paragraphe 15)

AG1. Comme indiqué au paragraphe **Erreur ! Source du renvoi introuvable.**, une prolongation de la période nécessaire pour conclure une vente n'empêche pas un actif (ou un groupe destiné à être cédé) d'être classé comme détenu en vue de la vente si le retard est causé par des événements ou des circonstances indépendants du contrôle de l'entité et s'il y a suffisamment d'éléments probants que l'entité demeure engagée dans son plan de cession de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé). Il doit par conséquent être fait exception à la condition de durée d'un an énoncée au paragraphe **Erreur ! Source du renvoi introuvable.** dans les situations suivantes où de tels événements ou circonstances surviennent :

(a) à la date à laquelle elle s'engage dans un plan de cession d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé), une entité s'attend de manière raisonnable à ce que des tiers (distincts d'un acheteur) imposent des conditions au transfert de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) qui prolongeront la période requise pour conclure la vente, et :

(i) les actions nécessaires pour satisfaire à ces conditions ne peuvent pas être mises en œuvre avant l'obtention d'un engagement d'achat ferme, et

(ii) un engagement d'achat ferme est hautement probable dans le délai d'une année.

(b) une entité obtient un engagement d'achat ferme à la suite duquel un acheteur ou d'autres tiers imposent de manière inattendue des conditions au transfert d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) classé précédemment comme détenu en vue de la vente qui prolongeront la durée requise pour conclure la vente, et :

(i) les mesures nécessaires pour faire face aux conditions ont été prises avec diligence, et

(ii) on s'attend à une résolution favorable des facteurs de retard.

(c) pendant la période initiale d'une année, des circonstances surviennent qui étaient précédemment considérées comme peu probables et, en conséquence, un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) classé auparavant comme détenu en vue de la vente n'est pas vendu à la fin de cette période, et :

(i) au cours de la période initiale d'une année, l'entité a pris les mesures nécessaires pour faire face au changement de circonstances ;

(ii) l'actif non courant (ou le groupe destiné à être cédé) est activement commercialisé à un prix qui est raisonnable, étant donné le changement de circonstances ; et

(iii) les critères énoncés aux paragraphes 12 et 13 sont respectés.

Annexe B

Modifications d'autres normes IPSAS

Amendements d'IPSAS 1, *Présentation des états financiers*

Les paragraphes 88, 102 et 107 sont modifiés, le paragraphe 153N est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

État de la situation financière

…

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 ;

…

(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 ;**

…

(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.**

…

État de la performance financière

Résultat de la période

…

Information 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 ;**

…

(d) [supprimé]~~**profit ou perte avant impôt comptabilisé sur la cession d'actifs ou le règlement de passifs attribuables à des activités abandonnées ; et**~~

(e) **résultat~~.~~ ; et**

(f) **un montant unique pour le total des activités abandonnées (voir IPSAS 44).**

…

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

...

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 ;

…

(e) les activités ~~abandonnées~~ abandonnées ;

(f) …

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Guide d'application

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

Exemple de présentation des états financiers

…

Entité du secteur public — Énoncé des méthodes comptables (Extrait)

…

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
…		
Total des produits	X	X
Charges		
Services généraux au public	(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 - performance financière de l'année finissant le 31 décembre 20X2

(Illustrant la classification des charges par nature)

(en milliers d'unités monétaires)

	20X2	**20X1**
Produit des activités ordinaires		
Impôts	X	X
…		
Total des produits	X	X
Charges		
Rémunérations, salaires et avantages du personnel	(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:	(X)	X
Détenteurs de l'entité contrôlante	(X)	X
Participation ne donnant pas le contrôle	(X)	X

…

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 ne ~~reprend~~ reprenait pas les modifications apportées à IAS 1 suite à la publication d'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*. En conséquence, toutes les modifications apportées à IAS 1 depuis la publication d'IFRS 5 sont désormais reflétées dans IPSAS 1. Les principales différences entre IPSAS 1 et IAS 1 sont les suivantes :

- La discussion de l'application aux entités du secteur public du principe de continuité d'activité, par exemple, a été intégrée dans IPSAS 1 par comparaison avec IAS 1.

Amendements d'IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*

Le paragraphe 22 est modifié et le paragraphe 63I est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Présentation du tableau des flux de trésorerie

…

Activités opérationnelles

…

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 ;

    …

    (k) entrées ou sorties de trésorerie au titre d'activités abandonnées ; et

    (l) …

…

Date d'entrée en vigueur

…

631. **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.

Amendement d'IPSAS 14, *Événements postérieurs à la date de clôture*

Les paragraphes 16 et 31 sont modifiés et le paragraphe 32G est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Comptabilisation et évaluation

…

Dividendes ou distributions assimilées

…

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.

…

Présentation

…

Communication d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement

…

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;

…

(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 selon IPSAS 44, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées, autres groupes d'actifs, ou expropriation d'actifs significatifs par d'autres entités publiques ;

(f) …

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

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 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.

…

Amendements à la norme IPSAS 16, *Immobilisations de placement*

Les paragraphes 65, 87 et 90 sont modifiés et le paragraphe 101I est ajouté. Le nouveau texte est **souligné**, et le texte supprimé est barré.

…

Évaluation après comptabilisation

…

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) ;**

~~(a)~~(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**

~~(b)~~(c) **conformément aux exigences de la norme IPSAS 17 pour le modèle de coût s'il est détenu par un propriétaire en tant qu'immeuble de placement détenu en propre[8].**

…

Présentation

…

Modèle de la juste valeur

87. **Outre les informations imposées par le paragraphe 86, une entité qui applique le modèle de la juste valeur décrit aux paragraphes 42 à 64 doit également fournir un rapprochement entre la valeur comptable des immeubles de placement à l'ouverture et à la clôture de la période montrant les informations suivantes :**

(a) **les entrées, en indiquant séparément celles qui résultent d'acquisitions et celles qui résultent de dépenses ultérieures comptabilisées dans la valeur comptable d'un actif** ;

…

(c) ~~**Les groupes d'actifs**~~**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) …

…

Modèle du coût

90. **Outre les informations imposées par le paragraphe 86, une entité appliquant le modèle du coût visé au paragraphe 65 doit indiquer :**

(a) **les modes d'amortissement utilisés ;**

…

(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 sorties**~~**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) …

Date d'entrée en vigueur

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.**

…

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'~~a~~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 ~~reflète~~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.

…

Amendements d'IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*

Les paragraphes 6, 71, 83A, 88 et 94 sont modifiés et le paragraphe 107S est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Champ d'application

…

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).

…

Amortissements

…

Montant amortissable et durée d'amortissement

…

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.

…

Décomptabilisation

…

83A. Cependant, une entité qui, dans le cadre de ses activités ordinaires, vend 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 produits de la vente de ces actifs doivent être comptabilisés en produits des activités ordinaires, conformément à IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe. IPSAS 44 ne s'applique pas lorsque des actifs détenus en vue de la vente dans le cours normal des activités sont reclassés en stocks.

…

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 ;**

…

(e) **un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître :**

(i) **les entrées ;**

(ii) ~~les cessions~~**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) …

…

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 ;

…

(c) la valeur comptable des immobilisations corporelles mises hors service et ~~prêtes à être sorties~~ non classées comme détenues en vue de la vente selon IPSAS 44 ; et

(d) …

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

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'~~a~~ 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 ~~reflète~~ 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.

…

Amendements d'IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

Le paragraphe 6 est modifié, le paragraphe 111M est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Champ d'application

…

6. La présente Norme s'applique aux provisions pour restructuration (y compris dans le cadre ~~d'abandon d'~~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*. ~~Une entité doit fournir des informations permettant à l'utilisateur de ses états financiers d'évaluer les conséquences financières d'une restructuration.~~

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

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~~ certaines parties prenantes ~~ont~~ 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 ~~a~~ 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 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 ~~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~~ 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 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~~pouvait conduire certaines entités à suivre les dispositions d'IFRS 5 dans des circonstances ne le permettant 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.

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.

…

Amendements d'IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*

Les paragraphes 2, 8 et 27 (ajout d'une note de bas de page) sont modifiés, le paragraphe 82K est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

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 IPSAS 12, Stocks) ;**

   …

   (d) **les immeubles de placement évalués à l'aide du modèle de la juste valeur (voir IPSAS 16, Immeubles de placement) ; ~~et~~**

   (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.**

…

8. La présente Norme ne s'applique pas ~~ni~~ aux stocks, ~~ni~~ aux actifs résultant des contrats de construction, ou aux actifs classés comme détenus en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé et classé comme détenu en vue de la vente) parce que les Normes IPSAS existantes applicables à ces actifs contiennent des dispositions de comptabilisation et d'évaluation de ces actifs.

…

Identification d'un actif qui a pu perdre de la valeur

…

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 ;**

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[1];**

(e) …

…

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*.

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

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.
- …
- 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 ~~et (e) d'actifs non courants (ou de groupes de sortie) classés comme étant détenus pour la vente selon IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*~~.

…

Amendements d'IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*

Les paragraphes 2, 8 et 25 (ajout d'une note de bas de page) sont modifiés, le paragraphe 126M est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

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*);**

   …

(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.**

…

8. La présente Norme ne s'applique ~~ni~~ pas aux stocks, ~~ni~~ aux actifs générateurs de trésorerie résultant de contrats de construction, 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 vente. IPSAS 27 qui traite des actifs biologiques liés à une activité agricole comprend des dispositions en matière d'évaluation.

…

Identification d'un actif qui a pu se déprécier

…

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) Durant la période, la valeur de marché d'un actif a diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif ;

(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) …

…

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*.

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 26 mais n'en fait pas partie intégrante.

…

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~~ 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~~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 ~~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 ~~craignait~~ avait craint que l'absence de dépréciation de ces actifs pour une période étendue ~~peut~~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 ~~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 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 ~~ne donneront vraisemblablement pas~~ pouvaient 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 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 ~~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.

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.

…

Amendements d'IPSAS 27, *Agriculture*

Les paragraphes 34 et 48 sont modifiés, le paragraphe 56H est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Comptabilisation et Évaluation

…

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 ou les valeurs déterminés par le 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.

…

Informations à fournir

…

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 ;**

…

(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) …

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Base des Conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 27, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

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.

BC15. Lorsqu'IPSAS 27 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~~ avait conclu que la norme IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* ~~n'était~~ pouvait s'avérer 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 ~~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 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 ne ~~donneront~~ pouvaient vraisemblablement 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 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 ~~a~~ 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.

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.

…

Amendements d'IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*

Le paragraphe 6, 96, 116 et 117 sont modifiés et le paragraphe 132L est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Champ d'application

…

1. Si une autre Norme prescrit la comptabilisation d'un type spécifique d'immobilisations incorporelles, l'entité applique cette Norme au lieu de la présente Norme. La présente Norme ne s'applique pas, par exemple, aux :

   (a) actifs incorporels détenus par une entité en vue de leur vente dans le cadre de son activité ordinaire (voir IPSAS 11, Contrats de construction et IPSAS 12, Stocks) ;

   …

   (h) actifs incorporels non courants classés comme détenus en vue de la vente (ou actifs inclus dans des groupes destinés à être cédés qui sont classés comme détenus en vue de la vente) selon IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* ;

…

Immobilisations incorporelles à durée d'utilité déterminée

Durée et mode d'amortissement

96. **Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité déterminée doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité. L'amortissement doit commencer dès que l'actif 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 être exploité de la manière prévue par la direction. L'amortissement doit cesser <u>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 à</u> et à la date à laquelle l'actif est décomptabilisé. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'entité prévoit de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de services liés à l'actif. Si ce rythme ne peut être déterminé de façon fiable, le mode d'amortissement linéaire doit être appliqué. La dotation aux amortissements au titre de chaque période doit être comptabilisée en résultat, sauf si une autre Norme autorise ou impose son incorporation dans la valeur comptable d'un autre actif.**

…

Mises hors service et sorties

…

116. L'amortissement d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité déterminée ne cesse pas lorsqu'elle n'est plus utilisée, sauf si l'actif a été entièrement amorti~~.~~ <u>ou est classé comme détenu en vue de la vente (ou actif inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenue en vue de la vente) selon IPSAS 44.</u>

Informations à fournir

Dispositions générales

117. **Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, une entité doit fournir les informations suivantes en distinguant les immobilisations incorporelles générées en interne des autres immobilisations incorporelles :**

(a) **si les durées d'utilité sont indéterminées ou déterminées et, si elles sont déterminées, quels sont ces durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ;**

(b) **les modes d'amortissement utilisés pour les immobilisations incorporelles à durée d'utilité déterminée ;**

(c) **la valeur brute comptable et tout cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de la période ;**

(d) **le ou les postes de l'état de la performance financière dans lesquels est incluse la dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles ;**

(e) **un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, montrant :**

(i) **les entrées d'immobilisations incorporelles, en indiquant séparément celles générées en interne et celles acquises séparément, et celles acquises dans le cadre d'acquisitions ;**

(ii) ~~**sorties**~~ **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)

…

Date d'entrée en vigueur

…

132L. **Les paragraphes 6, 96, 116 et 117 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.**

…

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne, mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 31.

…

Révision d'IPSAS 31 suite à la publication de la partie II des *Améliorations des IPSAS 2015* : questions soulevées par les parties prenantes.

BC11. Lors de la révision d'IPSAS 31 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 puisse 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 ~~reconnaît~~avait reconnu que les dispositions d'IFRS 5 en matière d'évaluation et d'information en annexe seraient 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~~donneraient vraisemblablement pas des informations pertinentes. Toutefois, l'IPSAS Board ~~reconnaît~~avait reconnu que les dispositions d'IFRS 5 en matière d'information en annexe ~~seront~~pouvaient être 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 ~~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.

BC11A. 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.

…

Amendements d'IPSAS 33, *Première Adoption des Normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice*

Le paragraphes 131A et le titre associé, ainsi que le paragraphe 154K sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Exemptions qui n'affectent pas la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pendant la période transitoire

…

IPSAS 35, *États financiers consolidés*

…

Participations ne donnant pas le contrôle.

131A. Le primo-adoptant doit appliquer les dispositions suivantes d'IPSAS 35 de manière prospective à compter de la date de transition aux IPSAS :

(a) la condition spécifiée au paragraphe 49 selon laquelle le montant total constaté dans l'état de la variation de l'actif net/situation nette est attribué aux propriétaires de l'entité contrôlante et aux détenteurs de participations ne donnant pas le contrôle, même si cela se traduit par un solde déficitaire pour les participations ne donnant pas le contrôle ;

(b) les conditions spécifiées aux paragraphes 48 et 51 pour la comptabilisation des modifications de la participation de l'entité contrôlante dans l'entité contrôlée qui n'entraînent pas la perte du contrôle ; et

(c) les conditions spécifiées aux paragraphes 53 à 55 pour la comptabilisation d'une perte de contrôle d'une entité contrôlée et des exigences afférentes mentionnées au paragraphe 13 d'IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

…

Date d'entrée en vigueur

…

154K. **Le paragraphe 131A et le titre associé ont été ajoutés 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.**

Amendements d'IPSAS 34, *États financiers individuels*

Les paragraphes 12 et 32D sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Préparation des états financiers individuels

…

12. **Lorsqu'une entité prépare des états financiers individuels, elle doit comptabiliser les participations d'une même catégorie d'entités contrôlées, coentreprises et entreprises associées :**

(a) **soit au coût ;**

(b) **soit selon IPSAS 41 ; ou**

(c) **selon la méthode de mise en équivalence selon IPSAS 36.**

L'entité doit appliquer les mêmes principes comptables pour chaque catégorie d'investissements. Les investissements comptabilisés au coût ou selon la méthode de la mise en équivalence doivent être comptabilisés selon la norme IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* lorsqu'ils sont classés comme détenus en vue de la vente ou de la distribution (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé et classé comme détenu en vue de la vente ou de la distribution). L'évaluation des investissements comptabilisés selon IPSAS 41 demeure inchangée dans de telles circonstances.

…

Dispositions transitoires

…

Date d'entrée en vigueur

…

32D. **Le paragraphe 12 a été amendé par IPSAS 44 publiée en mai 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 une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 44.**

…

Amendements d'IPSAS 35, *États financiers consolidés*

Comparaison avec IFRS 10

IPSAS 35, *États financiers consolidés* s'inspire essentiellement de la Norme IFRS 10, *États financiers consolidés* (version publiée en 2011 comprenant les amendements introduits jusqu'au 31 décembre 2014). Au moment de publier la présente Norme, l'IPSASB n'avait pas encore étudié l'applicabilité aux entités du secteur public de certaines Normes IFRS auxquelles il est fait référence dans IFRS 10. Ces Normes comprennent :

- IFRS 5, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées ; et
- IFRS 9, Instruments financiers.

L'IPSAS Board a ultérieurement publié l'IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, en mai 2022.

…

Amendements d'IPSAS 36, *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises*

Le paragraphe 21 est modifié, les paragraphes 25A et 25B et les intitulés afférents, ainsi que le paragraphe 51J sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Méthode de la mise en équivalence

…

21. ~~**Toute participation dans une entreprise associée ou une coentreprise comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence doit être classée en tant qu'actif non courant.**~~ À moins qu'un investissement, ou une partie d'un investissement, dans une entreprise associée ou dans une coentreprise ne soit classé comme détenue en vue de le vente conformément à IPSAS 4, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées, l'investissement, ou tout intérêt conservé dans cet investissement qui n'(est pas classé comme détenu en vue d la vente, doit être classé en tant qu'actif non courant.

…

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

…

Classification as ~~held~~ Held for ~~sale~~ Sale

25A. Une entité applique IPSAS 44 à un investissement, ou à une partie d'investissement, dans une entreprise associée ou une coentreprise qui satisfait aux critères pour être classé comme détenu en vue de la vente. Toute partie conservée d'un investissement dans une entreprise associée ou une coentreprise qui n'a pas été classé comme détenue en vue de la vente est comptabilisée en appliquant la méthode de la mise en équivalence jusqu'à la cession de la partie classée comme détenue en vue de la vente. Après que la cession a eu lieu, une entité comptabilise tout intérêt conservé dans l'entreprise associée ou la coentreprise conformément à IPSAS 41, sauf si l'intérêt conservé continue de constituer une entreprise associée ou une coentreprise, auquel l'entité applique la méthode de la mise en équivalence.

25B. Lorsqu'un investissement, ou une partie d'investissement, dans une entreprise associée ou une coentreprise précédemment classé comme détenu en vue de la vente ne satisfait plus aux critères pour être classé ainsi, il est comptabilisé en appliquant la méthode de la mise en équivalence de manière rétrospective à compter de la date à laquelle il a été classé comme détenu en vue de la vente. Les états financiers relatifs aux périodes depuis cette classification comme détenu en vue de la vente sont ajustés en conséquence.

…

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

…

51J. **La paragraphe 21 a été modifié et les paragraphes 25A et 25B, ainsi que l'intitulé connexe, ont été ajoutés par IPSAS 44 publiée en mai 2022. Une entité doit appliquer ces modifications aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025 ou après cette date. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les modifications pour une période commençant avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer simultanément IPSAS44.**

…

IPSAS 36 — PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES ASSOCIEES ET DES COENTREPRISES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–7
Définitions	8-9
Accord contraignant	9
Influence notable	10–15
Méthode de la mise en équivalence	16–21
Modalités d'application de la méthode de la mise en équivalence	22–48
Exemptions d'application de la méthode de la mise en équivalence	23–25
Classement comme détenu en vue de la vente	25A-25B
Cessation de l'application de la méthode de la mise en équivalence	26–27
Modification du pourcentage de détention des titres de participation	28
Procédures de mise en équivalence	29–42
Pertes de valeur	43–48
Etats financiers individuels	49
Dispositions transitoires	50
Date d'entrée en vigueur	51–52
Retrait et remplacement d'IPSAS 7 (décembre 2006)	53
Base des conclusions	
Comparaison avec IAS 28 (amendée en 2011)	

Amendements d'IPSAS 38, *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités*

Les paragraphes AG12 et AG16 sont modifiés, les paragraphes 3A, 61D et AG16A sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Champ d'application

…

3. **La présente Norme doit être appliquée par toute entité qui détient des intérêts dans l'une ou l'autre des catégories d'entités suivantes :**

   (a) **entités contrôlées ;**

   (b) **partenariats (c'est-à-dire, entreprises communes ou coentreprises) ;**

   (c) **entreprises associées; ou**

   entités structurées non consolidées.

3A Sauf comme décrit au paragraphe AG16A, les dispositions de la présente Norme s'appliquent aux intérêts d'une entité mentionnés au paragraphe 3 qui sont classés (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé) comme détenus en vue de la vente ou comme des activités abandonnées conformément à IPSAS 44, *Actifs non courants détenues en vue de la vente et activités abandonnées*.

…

Date d'entrée en vigueur

…

61D. Les paragraphes AG12 et AG16 ont été modifiés et les paragraphes 3A et AG16A ont été ajoutés par IPSAS 44 publiée en mai 202. Une entité doit appliquer ces modifications aux états financiers couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier205 ou après cette date. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les modifications pour une période commençant avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer simultanément IPSAS 44.

…

Guide d'application

…

AG12. Pour chaque coentreprise ou entreprise associée qui est significative pour l'entité présentant les états financiers, cette dernière doit :

   (a) indiquer les dividendes ou distributions assimilées reçus de la coentreprise ou de l'entreprise associée ;

(b) fournir des informations financières résumées concernant la coentreprise ou l'entreprise associée (voir paragraphes AG14 et AG15) comprenant, entre autres, les éléments suivants :

(i) actifs courants ;

…

(vii) ~~profit ou perte avant impôt attribuable à la cession des actifs ou au règlement des passifs des activités abandonnées ;~~ excédent ou déficit après impôts provenant des activités abandonnées et

(viii) …

…

AG16. L'entité doit indiquer la valeur comptable globale de ses intérêts dans toutes les coentreprises ou entreprises associées qui sont non significatives prises isolément et qui sont comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence. L'entité doit également indiquer séparément le montant global de ses quotes-parts des éléments suivants dans ces coentreprises ou entreprises associées :

(a) produits ;

…

(c) ~~profit ou perte avant impôt attribuable à la cession des actifs ou au règlement des passifs des activités abandonnées~~ excédent ou déficit après impôts provenant des activités abandonnées ;

(d) …

AG16A. Lorsqu'un intérêt détenu par une entité dans une entité contrôlée, une coentreprise ou une entreprise associée (ou lorsqu'une partie de son intérêt dans une coentreprise ou entreprise associée) est classé (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé) comme détenu en vue de la vente conformément à IPSAS 44, *Actifs non courant détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, l'entité n'est pas tenue de fournir des informations financières résumées pour cette entité contrôlée, cette coentreprise ou cette entreprise associée conformément aux paragraphes AG10-AG16.

…

Amendements d'IPSAS 40, *Regroupement d'entités du secteur public*

Le paragraphe 124 est modifié, les paragraphes 84A et les intitulés connexes, ainsi que le paragraphe 126F sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Méthode comptable de l'acquisition

…

Comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'activité acquise

…

Exceptions aux principes de comptabilisation et d'évaluation

…

Exceptions au principe d'évaluation

…

Actifs détenus en vue de la vente

84A. L'acquéreur évalue un actif non courant acquis (ou un groupe destiné à être cédé) qui est classé comme détenu en vue de la vente à la date d'acquisition conformément à IPSAS 44, *Actifs non courant détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, à la juste valeur diminuée des coûts de la vente conformément aux paragraphes 22 à 26 de cette Norme.

…

Informations à fournir

…

124. Pour remplir l'objectif du paragraphe 123, l'acquéreur doit fournir les informations suivantes pour chaque acquisition significative. Pour les acquisitions qui individuellement ne sont pas significatives mais qui prises collectivement le sont, il doit fournir ces informations de façon cumulée :

(a) si la comptabilisation initiale d'une acquisition est inachevée (voir paragraphe 103) pour certains actifs, certains passifs, certaines participations ne donnant pas le contrôle ou pour certains éléments de contrepartie, et que les montants comptabilisés dans les états financiers de l'acquisition n'ont été déterminés qu'à titre provisoire :

(i) les raisons pour lesquelles la comptabilisation initiale de l'acquisition est inachevée ;

(ii) les actifs, les passifs et les droits de propriété quantifiables (ou leur équivalent) ou les éléments de contrepartie pour lesquels la comptabilisation initiale est inachevée ; et

(iii) la nature et le montant des éventuels ajustements de la période d'évaluation comptabilisés au cours de la période de reporting selon le paragraphe 107.

…

(d) un rapprochement entre la valeur comptable du goodwill à l'ouverture et sa valeur à la clôture de la période de reporting, faisant apparaître séparément :

(i) le montant brut et le cumul des pertes de valeur à l'ouverture de la période de reporting.

(ii) le goodwill supplémentaire comptabilisé au cours de la période de reporting considérée, à l'exception du goodwill inclus dans un groupe

destiné à être cédé qui, à la date d'(acquisition, satisfait aux critères pour être classé comme détenu en vue de la vente conformément à IPSAS 44.

(iii) les ajustements résultant de la comptabilisation ultérieure de montants au cours de la période de reporting, selon la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière d'impôt sur le résultat,

(iv) le goodwill inclus dans un groupe destiné à être cédé et classé comme détenu en vue de la vente conformément à IPSAS 44 et ~~le goodwill~~ décomptabilisé au cours de la période de reporting ~~,~~ sans avoir été préalablement inclus dans groupe destiné à être cédé et classé comme détenu en vue de la vente.

(v) …

…

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

…

126F. **Le paragraphe 124 a été modifié et le paragraphe 84A ainsi que l'intitulé associé ont été ajoutés par IPSAS 44 publiée en mai 2022. Une entité doit appliquer ces modifications aux états financiers annuels courant les périodes ouverts à compter du 1er janvier 025 ou après cette date. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les modifications pour une période commençant avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer simultanément IPSAS 44.**

…

Amendements d'IPSAS 43, *Contrats de location*

Le paragraphe 78 est modifié et le paragraphe 103A est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Bailleur

…

Contrats de location-financement

…

Évaluation ultérieure

…

78. Le bailleur qui classe un actif issu d'un contrat de location-financement comme détenu en vue de la vente (ou qui l'inclut dans un groupe classé comme détenu en vue de la vente) en ~~vertu de la norme comptable ou internationale pertinente traitant des actifs non courants détenus en vue de la vente et activités~~

~~abandonnées~~ d'IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* doit comptabiliser cet actif conformément à cette norme.

…

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

…

103A **Le paragraphe 78 a été modifié par IPSAS 44 publiée en mai 2022. Une entité doit appliquer ces modifications aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025 ou après cette date. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les modifications pour une période commençant avant le 1er janvier 205, elle doit l'indiquer et appliquer simultanément IPSAS 44.**

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 44, mais n'en fait pas partie intégrante.

Objectif

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 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*. La présente Norme s'inspire essentiellement d'IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* (y compris ses amendements jusqu'en mars 2017), publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). La Base des conclusions n'aborde que les domaines de divergence entre IPSAS 44 et les dispositions d'IFRS 5.

Contexte

BC2. IFRS 5 a été publiée par l'IASB en mars 2004 et a pour objectif de spécifier la comptabilisation d'actifs non courants détenus en vue de la vente, et la présentation et les informations à fournir sur les activités abandonnées. Avant la publication de la présente Norme, il n'existait pas de dispositions équivalentes dans les normes IPSAS pour la comptabilisation d'actifs non courants détenus en vue de la vente.

BC3. *La Stratégie et le Plan de travail proposés pour 2019–2023* de l'IPSASB ont identifié un projet d'élaboration d'une norme IPSAS convergeant avec IFRS 5 dans le cadre du Thème B – « Poursuivre la convergence avec les IFRS », qui a ensuite donné lieu à l'élaboration de la présente Norme. L'IPSASB a approuvé l'Exposé de projet pour la présente Norme lors de sa réunion de juin 2020.

BC4. L'IPSASB s'est demandé si le titre de la présente Norme devait être différent de celui d'IFRS 5, mais a décidé qu'il n'y avait pas de raison propre au secteur public de le faire.

Champ d'application

BC5. L'IPSASB a examiné si les actifs qui ne sont plus nécessaires par rapport aux besoins opérationnels d'une entité, mais pour lesquels aucune décision concernant leur avenir (vente, transfert ou mise au rebut) n'a été prise, devaient entrer dans le champ d'application de la présente Norme. L'IPSASB a également examiné si les actifs non courants devant être transférés, plutôt que vendus, à une autre entité du secteur public devaient entrer dans le champ d'application.

BC6. L'IPSASB a noté que ce projet est un projet de convergence avec les IFRS. IFRS 5 est prévue pour s'appliquer uniquement aux actifs non courants qui seront vendus. Les actifs non courants doivent remplir des critères spécifiques pour être classés comme détenus en vue de la vente. En raison de la consultation publique et d'autres obligations réglementaires, les cessions d'actifs du secteur public peuvent prendre un temps considérable. L'IPSASB a décidé que, même si ces actifs peuvent ne plus être nécessaires par rapport aux besoins opérationnels pendant cette période prolongée, ils ne satisferaient pas aux critères de classement comme détenus en vue

de la vente tant que la consultation nécessaire et les autres obligations réglementaires n'auront pas été respectées. Jusqu'à ce que les critères soient respectés, ces actifs, et les actifs devant être transférés à une autre entité du secteur public, n'entreraient pas dans le champ d'application de la présente Norme et devraient être comptabilisés selon les dispositions des IPSAS correspondantes.

BC7. À l'occasion de la publication de cette Norme, l'IPSASB avait également examiné si des informations sur la valeur comptable des actifs non courants qui ne sont plus nécessaires ou des actifs non courants qui doivent être transférés à d'autres entités du secteur public auraient dû être ajoutées à IPSAS 17*, Immobilisations corporelles* et à IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*. L'IPSASB avait décidé que, étant donné que ces opérations n'entraient pas dans le champ d'application d'IPSAS 44 (comme indiqué ci-avant au paragraphe BC6) et ne constituent pas des modifications ultérieures résultant de la présente Norme, il n'est pas approprié d'inclure une disposition relative à ces informations dans IPSAS 44. L'IPSASB avait également noté qu'IPSAS 45 encourageait la fourniture d'informations sur les immobilisations corporelles temporairement inutilisées et sur les immobilisations corporelles mises hors service qui n'entrent pas dans le champ d'application d'IPSAS 44. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a relevé que ces principes demeurent applicables.

Définitions

BC8. L'IPSASB a décidé de remplacer la définition d'une « unité génératrice de trésorerie » d'IFRS 5 par la définition énoncée dans IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* à des fins de cohérence terminologique au sein des IPSAS.

Évaluation

BC9. L'IPSASB a examiné s'il y avait une raison propre au secteur public de s'écarter des dispositions en matière d'évaluation d'IFRS 5. Selon ces dispositions, les actifs non courants classés comme détenus en vue de la vente doivent être évalués au plus faible de leur valeur comptable et de leur juste valeur diminuée des coûts de la vente. L'IPSASB s'est demandé si les actifs non courants classés comme détenus en vue de la vente ne devaient être évalués qu'à la juste valeur, car ces actifs sont détenus à des fins de capacité financière. Il a été noté que lorsque des actifs du secteur public non générateurs de trésorerie et détenus pour leur capacité opérationnelle doivent être vendus, la finalité de la détention de ces actifs passe d'une capacité opérationnelle à une capacité financière, et la juste valeur fournit la valeur la plus pertinente.

BC10. Cependant, l'IPSASB a relevé que, dans les cas où les actifs sont évalués à l'aide du modèle du coût historique et que la valeur comptable est inférieure à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, une entité devrait comptabiliser une plus-value soit en produits des activités ordinaires, soit en gains liés à la réévaluation. L'IPSASB a conclu qu'une telle plus-value ne répondait pas aux critères de comptabilisation en produits des activités ordinaires et que la comptabilisation en gains liés à la réévaluation n'était pas appropriée en vertu du modèle du coût historique. Par ailleurs, cette situation ne serait pas spécifique au secteur public et il n'y avait donc

pas de raison de s'écarter des dispositions en matière d'évaluation d'IFRS 5 pour la présente Norme.

BC11. L'IPSASB s'est également interrogé sur l'opportunité d'adapter les dispositions en matière d'évaluation d'IFRS 5 de sorte que les actifs non courants qui doivent être vendus dans le cadre d'un accord négocié à une valeur autre que la juste valeur (pour des raisons de politique) soient évalués au plus faible de leur valeur comptable et de leur prix de vente net. L'IPSASB a noté que les entités du secteur privé vendent également des actifs à des montants autres que la juste valeur, et il n'y a donc pas de raison propre au secteur public de s'écarter des dispositions d'IFRS 5.

BC12. L'IPSASB a relevé qu'IFRS 5 impose d'évaluer les actifs acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises qui satisfont aux critères de classement comme détenus en vue de la vente à leur juste valeur diminuée des coûts de la vente. Cependant, dans le cadre d'un regroupement d'entités du secteur public, les actifs peuvent être acquis par le biais d'une acquisition ou d'un rapprochement. Les actifs acquis par le biais d'une acquisition d'entités du secteur public sont évalués à la juste valeur à l'acquisition ; par conséquent, s'ils satisfont aux critères de classement comme détenus en vue de la vente, ils sont évalués à leur juste valeur diminuée des coûts de la vente. En revanche, les actifs acquis dans le cadre d'un rapprochement d'entités du secteur public sont évalués à leur valeur comptable. En vertu des dispositions d'IFRS 5, si ces actifs satisfaisaient aux critères de classement comme détenus en vue de la vente, ils seraient évalués à leur juste valeur diminuée des coûts de la vente et il pourrait donc y avoir une plus-value. Par conséquent, l'IPSASB a modifié les dispositions applicables aux actifs acquis par le biais d'un rapprochement d'entités du secteur public qui satisfaisaient aux critères de classement comme détenus en vue de la vente : ceux-ci doivent être évalués au plus faible de leur valeur comptable et de leur juste valeur diminuée des coûts de la vente.

Renvoi à IFRS 13, Évaluation de la juste valeur

BC13. L'IPSASB a décidé de se référer à IFRS 13, *Évaluation de la juste valeur* plutôt qu'à la norme comptable nationale ou internationale pertinente qui traite de l'évaluation, le cas échéant. En prenant cette décision, l'IPSASB a tenu compte du fait que ces références seront mises à jour lorsqu'une nouvelle IPSAS relative à l'évaluation sera publiée.

Informations à fournir

BC14. L'IPSASB a décidé que dans le secteur public, la transparence et la responsabilité sont importantes lorsqu'une entité décide de vendre des actifs non courants. Par conséquent, lorsqu'un actif est classé comme détenu en vue de la vente et évalué à une valeur comptable qui est sensiblement inférieure à la juste valeur, la fourniture d'informations sur la juste valeur de l'actif dans les notes aux états financiers donne aux utilisateurs des informations pertinentes pour déterminer la responsabilité de l'entité. L'IPSASB a également noté que cette position était conforme à l'avis des membres du Comité consultatif de l'IPSASB selon lequel les informations qui permettent aux utilisateurs de tenir l'entité responsable des décisions concernant les ventes d'actifs non courants relèvent de l'intérêt public.

Date d'entrée en vigueur

BC15. L'IPSASB a décidé que la date d'entrée en vigueur d'IPSAS 44 pour les états financiers annuels devrait couvrir les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025, ce qui correspond à la date d'entrée en vigueur d'IPSAS 43, *Contrats de location*. Une application anticipée est autorisée, mais IPSAS 43, Contrats de location, devrait être appliquée simultanément.

GUIDE DE MISE EN ŒUVRE

SOMMAIRE

Disponibilité en vue de la vente immédiate (paragraphe 12) ..... Exemples 1–3

Conclusion de la vente attendue dans le délai d'une année (paragraphe 13) ..... Exemple 4

Exceptions au critère selon lequel la vente devrait être conclue en un an (paragraphe 13 et annexe A) ..... Exemples 5 à 7

Déterminer si un actif a été abandonné ..... Exemple 8

Présentation d'une activité abandonnée qui a été abandonnée ..... Exemple 9

Attribution d'une perte de valeur sur un groupe destiné à être cédé ..... Exemple 10

Présentation des activités abandonnées dans l'état de la performance financière ..... Exemple 11

Présentation des actifs non courants ou des groupes destinés à être cédés classés comme détenus en vue de la vente ..... Exemple 12

Évaluation et présentation des entités contrôlées acquises dans une optique de cession et classées comme actifs détenus en vue de la vente ..... Exemple 13

Guide de mise en œuvre

Le présent guide accompagne IPSAS 44, mais n'en fait pas partie intégrante.

Disponibilité en vue de la vente immédiate (paragraphe 12)

Pour répondre aux critères de classement comme détenu en vue de la vente, un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) doit être disponible en vue de la vente immédiate dans son état actuel sous réserve uniquement des conditions qui sont habituelles et coutumières pour la vente de tels actifs (ou groupes destinés à être cédés) (paragraphe 12). Un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) est disponible en vue de la vente immédiate si une entité publique a actuellement l'intention et la capacité de transférer l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) à un acheteur dans son état actuel. Les exemples 1 à 3 illustrent des situations dans lesquelles le critère énoncé au paragraphe 12 serait ou ne serait pas respecté.

Exemple 1

Une entité publique s'est engagée dans un plan de cession de son bâtiment municipal et a entrepris des mesures pour trouver un acheteur.

(a) L'entité publique entend transférer le bâtiment à un acheteur après l'avoir libéré. Le délai nécessaire pour libérer le bâtiment est le délai d'usage et habituel pour la cession de tels actifs. Le critère énoncé au paragraphe 12 serait respecté à la date d'engagement du plan.

(b) L'entité publique continuera d'utiliser le bâtiment jusqu'à ce que la construction d'un nouveau bâtiment municipal soit achevée. L'entité publique n'entend pas transférer le bâtiment existant à un acheteur avant que la construction du nouveau bâtiment ne soit achevée (et qu'elle quitte le bâtiment existant). Le décalage dans le calendrier du transfert du bâtiment existant imposé par l'entité publique (vendeur) montre que le bâtiment n'est pas disponible en vue de la vente immédiate. Le critère énoncé au paragraphe 12 ne serait pas respecté tant que la construction du nouveau bâtiment ne serait pas achevée, même si un engagement d'achat ferme visant le futur transfert du bâtiment existant était obtenu plus tôt.

Exemple 2

Une entité publique s'est engagée dans un plan de cession d'une commande de réparation du réseau routier et a entrepris des mesures pour trouver un acheteur. À la date d'engagement du plan, il existe un carnet de commandes de réparation du réseau routier public non exécutées.

(a) L'entité publique entend céder la commande de réparation du réseau routier avec ses commandes existantes de réparation du réseau routier public. Toute commande de réparation du réseau routier public non exécutée à la date de cession sera transférée à l'acheteur et l'acheteur réparera le réseau routier public sur une base contractuelle. Le transfert à la date de cession des commandes de réparation du réseau routier public non exécutées n'affectera pas le calendrier du transfert de la commande. Le critère énoncé au paragraphe 12 serait respecté à la date d'engagement du plan.

(b) L'entité publique entend céder la commande de réparation du réseau routier, mais sans ses commandes existantes de réparation du réseau routier. L'entité publique n'entend pas transférer la commande à un acheteur avant que les commandes de réparation du réseau routier public non exécutées soient honorées. Le décalage dans le calendrier du transfert de la commande imposé par l'entité publique (vendeur) montre que la commande n'est pas disponible en vue de la vente immédiate. Le critère énoncé au paragraphe 12 ne serait pas respecté tant que les commandes de réparation du réseau routier public ne seraient pas achevées, même si un engagement d'achat ferme visant le futur transfert de la commande était obtenu plus tôt.

Exemple 3

Une entité publique saisit, en raison du non-paiement des impôts par le propriétaire, un bien composé de terrains et d'immeubles qu'elle entend vendre.

(a) L'entité publique n'entend pas transférer le bien à un acheteur avant d'avoir achevé les travaux de rénovation destinés à augmenter la valeur de vente du bien. Le décalage dans le calendrier du transfert du bien imposé par l'entité publique (vendeur) montre que le bien n'est pas disponible en vue de la vente immédiate. Le critère énoncé au paragraphe 12 ne serait pas respecté tant que les travaux de rénovation ne seraient pas achevés.

(b) Une fois les travaux de rénovation achevés et le bien classé comme détenu en vue de la vente, mais avant l'obtention d'un engagement d'achat ferme, l'entité publique prend connaissance de dommages causés à l'environnement nécessitant des mesures correctives. Elle entend toujours vendre le bien. Cependant, elle n'a pas la capacité de transférer le bien à un acheteur avant que les mesures correctives ne soient achevées. Le décalage dans le calendrier du transfert du bien imposé par des tiers avant l'obtention d'un engagement d'achat ferme montre que le bien n'est pas disponible en vue de la vente immédiate. Le critère énoncé au paragraphe 12 ne continuerait pas à être respecté, car le bien n'est plus disponible en vue de la vente immédiate. Le bien serait reclassé comme détenu et utilisé conformément au paragraphe 34.

Conclusion de la vente attendue dans le délai d'une année (paragraphe 13)

Exemple 4

Pour répondre aux critères de classement comme détenu en vue de la vente, la vente d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) doit être hautement probable (paragraphe 12), et le transfert de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) doit normalement répondre, dans le délai d'une année, aux critères de comptabilisation à titre de vente réalisée (paragraphe 13). Ce critère ne serait pas respecté si, par exemple :

(a) une entité publique qui fournit du matériel informatique à des organismes départementaux individuels détient du matériel obsolète et il n'a pas encore été décidé si le matériel sera vendu à des employés, transféré à une autre entité du secteur public sans frais ou donné à une entité à but non lucratif ;

(b) une entité publique s'est engagée dans un plan de « cession » d'un bien qui est en usage dans le cadre d'une opération de cession-bail, mais le transfert ne répond pas aux critères pour être comptabilisé comme une vente conformément au paragraphe 98 d'IPSAS 43, *Contrats de location* et sera comptabilisé conformément au paragraphe 102 d'IPSAS 43.

Exceptions au critère selon lequel la vente devrait être conclue en un an (paragraphes 13 et AG1)

Une exception à la condition de durée d'un an énoncée au paragraphe 13 s'applique dans certaines situations limitées où la période nécessaire pour conclure la vente d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) sera (ou a été) prolongée par des événements ou des circonstances indépendants du contrôle de l'entité et où des conditions particulières sont respectées (paragraphes 15 et AG1). Les exemples 5 à 7 illustrent ces situations.

Exemple 5

Une entité publique du secteur de la production d'électricité s'est engagée dans un plan de cession d'un groupe destiné à être cédé qui représente une part importante de ses activités réglementées. La cession impose aux acheteurs potentiels d'obtenir une approbation réglementaire, ce qui pourrait prolonger la période nécessaire pour conclure la vente au-delà d'un an. Les actions nécessaires pour obtenir cette approbation ne peuvent pas être mises en œuvre avant qu'un acheteur ne soit connu et avant l'obtention d'un engagement d'achat ferme. Cependant, un engagement d'achat ferme est hautement probable dans le délai d'une année. Dans une telle situation, les conditions énoncées au paragraphe AG1(a) pour une exception à la condition de durée d'un an énoncée au paragraphe 13 seraient respectées.

Exemple 6

Une entité publique s'est engagée dans un plan de cession d'une installation publique de production dans son état actuel et classe l'installation comme détenue en vue de la vente à cette date. Après l'obtention d'un engagement d'achat ferme, l'inspection du bien par l'acheteur révèle des dommages causés à l'environnement dont l'existence n'était pas connue auparavant. L'acheteur exige de l'entité publique qu'elle répare les dommages, ce qui prolongera la période nécessaire pour conclure la vente au-delà d'un an. Toutefois, l'entité publique a entrepris des mesures pour réparer les dommages, et une réparation satisfaisante des dommages est hautement probable. Dans une telle situation, les conditions énoncées au paragraphe AG1(b) pour une exception à la condition de durée d'un an énoncée au paragraphe 13 seraient respectées.

Exemple 7

Une entité publique s'est engagée dans un plan de cession d'un actif non courant et classe l'actif comme détenu en vue de la vente à cette date.

(a) Au cours de la période initiale d'une année, les conditions de marché qui existaient à la date à laquelle l'actif a été initialement classé comme détenu en vue de la vente se détériorent et, par conséquent, l'actif n'est pas vendu à la fin de cette période. Pendant cette période, l'entité publique a activement sollicité des offres raisonnables

d'achat de l'actif, sans en recevoir, et a donc diminué le prix. L'actif continue d'être activement commercialisé à un prix qui est raisonnable étant donné l'évolution des conditions du marché et les critères énoncés aux paragraphes 12 et 13sont donc respectés. Dans une telle situation, les conditions énoncées au paragraphe AG1(c) pour une exception à la condition de durée d'un an énoncée au paragraphe 13 seraient respectées. À la fin de la période initiale d'une année, l'actif continuerait d'être classé comme détenu en vue de la vente.

(b) Au cours de la période d'une année suivante, les conditions du marché se détériorent encore et l'actif n'est pas vendu à la fin de cette période. L'entité publique estime que les conditions du marché vont s'améliorer et n'a pas réduit davantage le prix de l'actif. L'actif continue d'être détenu en vue de la vente, mais à un prix supérieur à sa juste valeur actuelle. Dans une telle situation, l'absence de diminution du prix montre que l'actif n'est pas disponible en vue de la vente immédiate, en conformité avec le paragraphe 12. Par ailleurs, le paragraphe 13 impose également qu'un actif soit commercialisé à un prix raisonnable par rapport à sa juste valeur actuelle. Par conséquent, les conditions énoncées au paragraphe AG1(c) pour une exception à la condition de durée d'un an énoncée au paragraphe 13 ne seraient pas respectées. L'actif serait reclassé comme détenu et utilisé conformément au paragraphe 34

Déterminer si un actif a été abandonné (paragraphes 20 et 21)

Les paragraphes 20 et 21 de la présente Norme précisent les dispositions relatives aux cas où des actifs doivent être traités comme abandonnés. L'exemple 8 illustre le cas où un actif n'a pas été abandonné.

Exemple 8

Une entité publique cesse d'utiliser un centre de stockage, car la demande de stockage a reculé. Cependant, le centre de stockage est maintenu en état de fonctionnement, et il est prévu de le remettre en service si la demande se redresse. Le centre de stockage n'est pas considéré comme abandonné.

Présentation d'une activité abandonnée qui a été abandonnée (paragraphe 20)

Le paragraphe 20 de la présente Norme interdit de classer les actifs qui seront abandonnés comme détenus en vue de la vente. Cependant, si les actifs devant être abandonnés représentent une activité ou une région géographique principale, ils sont comptabilisés en activités abandonnées à la date à laquelle ils sont abandonnés. L'exemple 9 en est une illustration.

Exemple 9

En octobre 20X5, une entité publique décide d'abandonner toutes ses installations de fabrication de munitions, constituant une activité majeure. Toutes les activités cessent dans les installations de fabrication de munitions au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X6. Dans les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 20X5, les résultats et les flux de trésorerie des installations de fabrication de munitions sont traités comme des activités poursuivies. Dans les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 20X6, les résultats et

les flux de trésorerie des installations de fabrication de munitions sont traités comme des activités abandonnées et l'entité publique fournit les informations imposées par les paragraphes 42 et 43 de la présente Norme.

Attribution d'une perte de valeur sur un groupe destiné à être cédé (paragraphe 31)

Le paragraphe 31 de la présente Norme impose qu'une perte de valeur (ou tout profit ultérieur) comptabilisé au titre d'un groupe destiné à être cédé réduise (ou augmente) la valeur comptable des actifs non courants du groupe qui entrent dans le champ d'application des dispositions de la présente Norme en matière d'évaluation, dans l'ordre d'attribution exposé aux paragraphes 91 et 110 d'IPSAS 26. L'exemple 10 illustre l'attribution d'une perte de valeur sur un groupe destiné à être cédé.

Exemple 10

Une entité publique envisage de céder un groupe de ses actifs (dans le cadre d'une cession d'actifs). Les actifs constituent un groupe destiné à être cédé et sont évalués comme suit :

	Valeur comptable à la fin de la période de présentation de l'information financière avant classement comme détenu en vue de la vente	**Valeur comptable telle que réévaluée immédiatement avant classement comme détenu en vue de la vente**
	UM[(a)]	**UM**
Goodwill	1 500	1 500
Immobilisations corporelles (comptabilisées à un montant réévalué)	4 600	4 000
Immobilisations corporelles (comptabilisées au coût)	5 700	5 700
Stocks	2 400	2 200
Investissements en instruments de capitaux propres	1 800	1 500
Total	**16 000**	**14 900**

(a) Dans le présent guide, les montants monétaires sont libellés en « unités monétaires (UM) ».

L'entité publique comptabilise la perte de 1 100 UM (16 000 UM – 14 900 UM) immédiatement avant de classer le groupe destiné à être cédé comme détenu en vue de la vente.

L'entité publique évalue la juste valeur diminuée des coûts de la vente du groupe destiné à être cédé à 13 000 UM. Étant donné qu'une entité publique évalue un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente au plus faible de sa valeur comptable et de sa juste

valeur diminuée des coûts de la vente, l'entité publique comptabilise une perte de valeur de 1 900 UM (14 900 UM – 13 000 UM) lorsque le groupe est initialement classé comme détenu en vue de la vente.

La perte de valeur est attribuée aux actifs non courants auxquels s'appliquent les dispositions de la présente Norme en matière d'évaluation. Par conséquent, aucune perte de valeur n'est attribuée aux stocks ni aux investissements en instruments de capitaux propres. La perte est attribuée aux autres actifs dans l'ordre d'attribution exposé aux paragraphes 91 et 110 d'IPSAS 26.

L'attribution peut être illustrée comme suit :

	Valeur comptable telle que réévaluée immédiatement avant classement comme détenu en vue de la vente	**Perte de valeur attribuée**	**Valeur comptable après attribution de la perte de valeur**
	UM	**UM**	**UM**
Goodwill	1 500	(1 500)	0
Immobilisations corporelles (comptabilisées à un montant réévalué)	4 000	(165)	3 835
Immobilisations corporelles (comptabilisées au coût)	5 700	(235)	5 465
Stocks	2 200	–	2 200
Investissements en instruments de capitaux propres	1 500	–	1 500
Total	**14 900**	**(1 900)**	**13 000**

D'abord, la perte de valeur réduit tout montant de goodwill. Ensuite, la perte résiduelle est attribuée aux autres actifs au prorata, sur la base de la valeur comptable de ces actifs.

Présentation des activités abandonnées dans l'état de la performance financière (paragraphe 42)

Le paragraphe 42 de la présente Norme impose à une entité de fournir un montant unique dans l'état de la performance financière pour les activités abandonnées ainsi qu'une analyse dans les notes ou dans une section de l'état de la performance financière distincte des activités poursuivies. L'exemple 11 illustre la manière dont ces dispositions peuvent être respectées.

Exemple 11

ENTITÉ PUBLIQUE XYZ – ÉTAT DE LA PERFORMANCE FINANCIÈRE DE L'EXERCICE CLOS LE 31 DÉCEMBRE 20X2 (illustrant le classement des charges par fonction)

(en milliers d'unités monétaires)	**20X2**	**20X1**
Activités poursuivies		
Produits		
Impôts	X	X
Autres contributions obligatoires et prélèvements	X	X
Transferts sans accord contraignant	X	X
Produits des obligations de conformité dans un accord contraignant	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)
Éducation	(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 financières	(X)	(X)
Total des charges	**(X)**	**(X)**
Part de l'excédent dans les sociétés associées*	X	X

-

Solde de la période provenant des activités poursuivies	X	X
Activités abandonnées		
Excédent de la période provenant des activités abandonnées[(a)]	X	X
Excédent de la période	X	X
Attribuable aux :		
Détenteurs de l'entité contrôlante		
Excédent de la période provenant des activités poursuivies	X	X
Excédent de la période provenant des activités abandonnées	X	X
Excédent de la période attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante	X	X
Participations ne donnant pas le contrôle		
Excédent de la période provenant des activités poursuivies	X	X
Excédent de la période provenant des activités abandonnées	X	X
Excédent de la période attribuable aux participations 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 participations ne donnant pas le contrôle dans les entreprises associées.

(a) L'analyse exigée serait fournie dans les notes.

Présentation des actifs non courants ou des groupes destinés à être cédés classés comme détenus en vue de la vente (paragraphe 48)

Le paragraphe 0 de la présente Norme impose à une entité de présenter un actif non courant classé comme détenu en vue de la vente et les actifs d'un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente séparément des autres actifs de l'état de la situation financière. Les passifs d'un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente sont également présentés séparément des autres passifs de l'état de la situation financière. Ces actifs et ces passifs ne sont pas compensés et présentés comme un compte global. L'exemple 12 illustre ces dispositions.

Exemple 12

Fin 20X5, une entité publique décide de céder une partie de ses actifs (et les passifs directement liés). La cession, qui répond aux critères énoncés aux paragraphes 12 et 13 pour être classée comme détenue en vue de la vente, prend la forme de deux groupes destinés à être cédés, comme suit :

1.	2. **Valeur comptable après classement comme détenu en vue de la vente**	
	3. **Groupe destiné à être cédé I : UM**	4. **Groupe destiné à être cédé II : UM**
Immobilisations corporelles	4 900	1 700
Investissements en instruments de capitaux propres	1 400[(a)]	–
Passifs	(2 400)	(900)
Valeur comptable nette du groupe destiné à être cédé	**3 900**	**800**

La présentation des groupes destinés à être cédés classés comme détenus en vue de la vente dans l'état de la situation financière de l'entité publique peut prendre la forme suivante :

(a) Un montant de 400 UM relatif à ces actifs a été comptabilisé dans l'état des variations de l'actif net/situation nette et accumulé en actif net/situation nette.

	20X5	**20X4**
ACTIF		
Actif non courant		
AAA	X	X
BBB	X	X
CCC	X	X
	X	X
Actif courant		
DDD	X	X
EEE	X	X
	X	X
Actifs non courants classés comme détenus en vue de la vente	8 000	–

	20X5	**20X4**
	X	X
Total actif	X	X
ACTIF NET/SITUATION NETTE ET PASSIF		
Actif net/situation nette attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante		
FFF	X	X
GGG	X	X
Montants comptabilisés dans l'état des variations de l'actif net/situation nette et accumulés en actif net/situation nette relatifs aux actifs non courants détenus en vue de la vente	400	–
	X	X
Participations ne donnant pas le contrôle	X	X
Total actif net/situation nette	X	X
Passif non courant		
HHH	X	X
III	X	X
JJJ	X	X
	X	X
Passif courant		
KKK	X	X
LLL	X	X
MMM	X	X
Passifs directement liés aux actifs non courants classés comme détenus en vue de la vente	3 300	–
	X	X
Total passif	X	X
Total actif net/situation nette et passif	X	X

Les dispositions en matière de présentation relatives aux actifs (ou aux groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente à la fin de la période de présentation de l'information financière ne s'appliquent pas de manière rétrospective. Les états de la situation financière comparatifs d'exercices antérieurs ne sont donc pas présentés une nouvelle fois.

Évaluation et présentation des entités contrôlées acquises en vue de la revente et classées comme détenues en vue de la vente (paragraphe 17)

Une entité contrôlée acquise en vue de la vente n'est pas exemptée de la consolidation conformément à IPSAS 35, *États financiers consolidés*, sauf si l'acquéreur est une entité d'investissement, telle que définie dans IPSAS 35, et est tenu d'évaluer l'investissement dans cette entité contrôlée à la juste valeur par le biais du résultat. Toutefois, si elle répond aux critères énoncés au paragraphe 17**Erreur ! Source du renvoi introuvable.**, elle est présentée comme un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente. L'exemple 13 illustre ces dispositions.

Exemple 13

L'entité publique A acquiert une entité H, qui est une entité contrôlante avec deux entités contrôlées, CE1 et CE2. CE2 est acquise exclusivement en vue de la vente et répond aux critères pour être classée comme détenue en vue de la vente. Conformément au paragraphe 41 (c), CE2 est également une activité abandonnée.

La juste valeur diminuée des coûts de la vente de CE2 est de 135 UM. L'entité publique A comptabilise CE2 comme suit :

- initialement, l'entité publique A évalue les passifs identifiables de CE2 à la juste valeur, par exemple à 40 UM ;
- initialement, l'entité publique A évalue les actifs acquis comme la juste valeur diminuée des coûts de la vente de CE2 (135 UM) plus la juste valeur des passifs identifiables (40 UM), soit à 175 UM ;
- à la fin de la période de présentation de l'information financière, l'entité publique A réévalue le groupe destiné à être cédé au plus faible de son coût et de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente, par exemple à 130 UM. Les passifs sont réévalués conformément aux IPSAS applicables, par exemple à 35 UM. Le total des actifs est évalué à 130 UM + 35 UM, soit à 165 UM ;
- à la fin de la période de présentation de l'information financière, l'entité publique A présente les actifs et passifs séparément des autres actifs et passifs dans ses états financiers consolidés, comme illustré dans l'exemple 12 Présentation des actifs non courants ou des groupes destinés à être cédés classés comme détenus en vue de la vente ; et
- dans l'état de la performance financière, l'entité publique A présente le total du résultat après impôt de CE2 et du profit ou de la perte après impôt comptabilisé lors de la réévaluation ultérieure de CE2, ce qui équivaut à la réévaluation du groupe destiné à être cédé de 135 UM à 130 UM.

Une analyse plus approfondie des actifs et des passifs ou de la variation de la valeur du groupe destiné à être cédé n'est pas nécessaire.

Comparaison avec IFRS 5

IPSAS 44, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées, s'inspire essentiellement d'IFRS 5, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées (publiée en 2004, y compris ses amendements jusqu'en mai 2017).

Les principales différences entre IPSAS 44 et IFRS 5 sont les suivantes :

- IPSAS 44 impose la fourniture d'informations dans les notes sur la juste valeur d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente si la juste valeur est sensiblement différente de la valeur comptable ;
- IPSAS 44 remplace la définition d'une unité génératrice de trésorerie d'IFRS 5 par la définition d'une unité génératrice de trésorerie d'IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* ;
- IPSAS 44 reconnaît que les regroupements d'entités du secteur public diffèrent des regroupements d'entreprises et peuvent constituer soit une acquisition soit un rapprochement. Par conséquent, IPSAS 44 impose d'évaluer les actifs acquis dans le cadre d'un rapprochement d'entités du secteur public qui doivent être immédiatement classés comme détenus en vue de la vente au plus faible de leur valeur comptable et de leur juste valeur diminuée des coûts de la vente ; et
- IPSAS 44 emploie parfois une terminologie différente de celle d'IFRS 5. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « activité », « regroupement d'entités du secteur public », « produit des activités ordinaires », « détenteur », « entité contrôlante » et « entité contrôlée ». Les termes équivalents d'IFRS 5 sont « entreprise », « regroupement d'entreprises », « produit », « actionnaire », « société mère » et « filiale ».

Comparaison avec les GFS

Lors de l'élaboration d'IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, l'IPSASB a revu les directives des statistiques des finances publiques (*Government Finance Statistics*, GFS).

Les principales similitudes et différences avec les GFS sont les suivantes :

- Les GFS utilisent la valeur de marché comme approche d'évaluation générale pour tous les actifs. En vertu d'IPSAS 44, un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente est évalué au plus faible de sa valeur comptable et de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. La valeur de marché peut être utilisée comme technique d'estimation de la juste valeur en vertu des IPSAS.
- En vertu d'IPSAS 44, un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) est classé comme détenu en vue de la vente lorsqu'il est disponible en vue de la vente immédiate dans son état actuel et que sa vente est hautement probable, sous réserve uniquement des conditions qui sont habituelles pour la vente de tels actifs (ou groupes destinés à être cédés). Les GFS n'ont pas ce type de classement.
- IPSAS 44 prévoit des dispositions relatives aux informations à fournir qui n'existent pas dans les GFS.

IPSAS 45 — IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Remerciements

Cette norme internationale publique comptable (International Public Sector Accounting Standard - IPSAS) s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS®) 16 (révisée en 2003), *Immobilisations corporelles* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB®). Des extraits d'IAS 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 E14 4HD, United Kingdom.

Courriel : customerservices@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 45 - Immobilisations corporelles

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* a été publiée en mai 2023.

Depuis cette date, IPSAS 45 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 47, *Produits* (publiée en mai 2023)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 45

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
64	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
67	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
68	Amendé	IPSAS 47 Mai 2023
85A	Nouveau	IPSAS 47 Mai 2023

IPSAS 45 – IMMOBILISATIONS CORPORELLES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–4
Définitions	5
Comptabilisation	6–10
Évaluation lors de la comptabilisation	11–23
Éléments du coût	14–19
Évaluation du coût	20–23
Évaluation après comptabilisation	24–61
Modèle du coût	26
Modèle de la réévaluation	27–40
Amortissements	41–58
Dépréciation	59
Indemnisations liées à la dépréciation	60–61
Décomptabilisation	62–68
Présentation	69–84
Modèle du coût	69–76
Modèle de la réévaluation	77–78
Amortissements	79–84
Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires	85–88
Date d'entrée en vigueur	85–86
Dispositions transitoires	87–88
Retrait de IPSAS 17 (2006)	89
Annexe A : Guide d'application	
Annexe B : Amendements des autres IPSAS	
Base des conclusions	
Guide de mise en œuvre	
Exemples d'illustration	
Comparaison avec IAS 16	
Comparaison avec les GFS	

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 (voir paragraphes AG1 à AG7)

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 lorsqu'un traitement comptable différent a été adopté ou rendu permis par une autre Norme.

3. 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).

   (c) aux immobilisations corporelles détenues en vue de la vente conformément à IPSAS 44, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées ; et

   (d) la comptabilisation et l'évaluation des actifs d'exploration et d'évaluation (voir la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant de l'évaluation des actifs d'exploration et d'évaluation).

Toutefois, la présente Norme s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir les actifs décrits en 3(a), 3(b) et 3(d).

4. 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.

Définitions (voir paragraphes AG8 à AG11)

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

   La <u>valeur comptable</u> (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.

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 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.

Les termes suivants sont définis et sont utilisés dans la présente Norme avec la même signification que dans IPSAS 46, *Évaluation* :

(a) coût historique ;

(b) valeur opérationnelle actuelle ; et

(c) juste valeur.

Le terme montant de service recouvrable est défini dans IPSAS 21, Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie, et est utilisé dans la présente Norme avec la même signification que dans IPSAS 21.

Le terme montant recouvrable est défini dans IPSAS 26, Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie, et est utilisé dans la présente Norme avec la même signification que dans IPSAS 26.

Le terme plante productrice est défini dans IPSAS 27 et est utilisé dans la présente Norme avec la même signification que dans IPSAS 27.

Comptabilisation (voir paragraphes AG12 à AG16)

6. Le coût d'une immobilisation corporelle doit être comptabilisé 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) cet actif peut être évalué de façon fiable[1].

7. Lorsqu'une entité détient des immobilisations corporelles patrimoniales qui satisfont à la définition d'un actif, mais qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation énoncés au paragraphe 6(b), les informations requises au paragraphe 77 doivent être fournies dans les notes aux états financiers. Lorsque des informations relatives au coût ou à la valeur actuelle des immobilisations corporelles patrimoniales deviennent disponibles, l'entité doit, à compter de cette date, comptabiliser ces immobilisations corporelles patrimoniales conformément au paragraphe 6 et appliquer les principes d'évaluation énoncés dans la présente Norme.

   Si une entité détient des immobilisations corporelles historiques qui répondent à la définition d'un actif, mais pas aux critères de comptabilisation énoncés au paragraphe **Erreur ! Source du renvoi introuvable.**, les informations requises par le paragraphe 77doivent être présentées dans les notes aux états financiers. Lorsque des informations sur le coût ou la valeur actuelle des immobilisations corporelles historiques deviennent disponibles, l'entité doit, à compter de cette date, comptabiliser les immobilisations corporelles historiques conformément au paragraphe 6 et appliquer les principes d'évaluation de la présente Norme.

8. La présente Norme ne prescrit pas l'unité d'évaluation pour la comptabilisation, c'est-à-dire ce qui compose une immobilisation corporelle. Ainsi, il est nécessaire de faire preuve de jugement pour appliquer les critères de comptabilisation aux circonstances particulières à l'entité. Il peut être approprié de (a) ventiler des éléments de grande valeur individuelle, tels que des étages d'un immeuble, en unités de comptabilisation distinctes lorsque l'entité détient l'immeuble à des fins de capacité opérationnelle et de capacité financière, ou de (b) 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.

9. 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, construire ou développer 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

[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 *Présentation des états financiers* présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

pour assurer son entretien, tels que la dotation aux amortissements pour les actifs au titre de droits d'utilisation.

10. Des immobilisations corporelles peuvent être nécessaires pour des raisons de sécurité ou pour des raisons liées à l'environnement. L'acquisition, la construction ou le développement 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, construites ou développées. 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, 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 est examinée pour dépréciation selon IPSAS 21 et IPSAS 26.

Évaluation initiale (voir paragraphes AG17 à AG19)

11. Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions de comptabilisation doit être évaluée à son coût, comme décrit aux paragraphes 0 à 0, sauf si elle est acquise par le biais d'une opération sans contrepartie directe.

12. Les immobilisations corporelles acquises par le biais d'une opération sans contrepartie directe doivent être évaluées à leur coût présumé. Une entité doit appliquer IPSAS 46 pour évaluer le coût présumé d'une immobilisation corporelle.

13. Pour les besoins de la présente Norme, la comptabilisation initiale, à son coût présumé en vertu des dispositions du paragraphe 0, d'une immobilisation corporelle acquise à titre gratuit ou pour un coût symbolique ne constitue pas une réévaluation. Dès lors, les dispositions du paragraphe 0 relatives à la réévaluation et du Guide d'application correspondant ne s'appliquent que lorsqu'une entité choisit de réévaluer une immobilisation corporelle au cours des périodes de reporting ultérieures.

Éléments du coût

14. 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 ; et

(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.

15. Exemples de coûts directement attribuables :

(a) les coûts des avantages du personnel (tels que définis dans IPSAS 39, Avantages du personnel) résultant directement de l'acquisition, de la construction ou du développement 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 (c'est-à-dire ce qui permet d'apprécier si le rendement technique et physique de l'immobilisation est tel que celle-ci peut être utilisée dans la production ou la fourniture de biens ou de services, ou en vue d'être donnée en location à des tiers, ou à des fins administratives) ; et

(f) les honoraires de professionnels.

16. 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 comptabilisés selon IPSAS 12 et la présente Norme sont comptabilisées et évaluées selon IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

17. 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.

18. Des éléments peuvent être produits lors du transfert d'une immobilisation corporelle jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction (comme des échantillons produits pendant les tests de fonctionnement de l'actif). Une entité comptabilise le produit de la vente de ces éléments et le coût de ces éléments dans le solde conformément aux normes applicables. L'entité évalue le coût de ces éléments en appliquant les dispositions en matière d'évaluation d'IPSAS 12.

19. 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 nécessaires 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.

Évaluation du coût

20. Le coût d'une immobilisation corporelle est le prix comptant équivalent ou, pour une immobilisation corporelle visée au paragraphe 0, son coût présumé à la date de comptabilisation. Si le règlement est différé et que la valeur temps de l'argent est importante, 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 la valeur comptable de l'immobilisation corporelle selon l'autre traitement autorisé par IPSAS 5, *Coûts d'emprunt*.

21. 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 sa valeur actuelle sauf si l'opération d'échange manque de substance commerciale ou s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable ni la valeur actuelle de l'actif reçu ni celle 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 sa valeur actuelle, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné.

22. 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 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 valeur actuelle des actifs échangés.

Pour déterminer la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération, comme au paragraphe 22(b), l'entité calcule la valeur actuelle des flux de trésorerie (ou des flux de trésorerie après impôt, lorsque des impôts s'appliquent) qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité. Le résultat de ces analyses peut être évident sans qu'une entité ait à effectuer des calculs détaillés.

23. La valeur actuelle d'un actif peut être évaluée de façon fiable si la variabilité de l'intervalle des évaluations raisonnables de la valeur actuelle n'est pas significative pour cet actif ou si les probabilités des différentes estimations dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées lors de l'évaluation de la valeur actuelle. Si une entité est en mesure d'évaluer de manière fiable la valeur actuelle de l'actif reçu ou de l'actif abandonné, la valeur actuelle de l'actif abandonné est alors utilisée pour évaluer le coût de l'actif reçu, sauf si la valeur actuelle de l'actif reçu est plus clairement évidente.

Évaluation ultérieure (voir paragraphes AG20 à AG36)

24. Une entité doit choisir pour méthode comptable soit le modèle du coût historique décrit au paragraphe 0, soit le modèle de la valeur actuelle décrit au paragraphe 0 ; elle doit appliquer cette méthode à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles.

25. Lorsque les dispositions en matière d'évaluation sont appliquées à l'immobilisation corporelle après sa comptabilisation, l'entité doit appliquer IPSAS 46.

Modèle du coût historique

26. Après sa comptabilisation, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût historique diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Modèle de la valeur actuelle (voir paragraphes AG20 à AG23)

27. Après sa comptabilisation, une immobilisation corporelle ou une partie d'une immobilisation corporelle dont la valeur actuelle peut être évaluée de manière fiable doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa valeur opérationnelle actuelle ou sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures. L'objectif principal de la détention d'une immobilisation corporelle ou d'une partie d'une immobilisation corporelle par une entité détermine la base d'évaluation de la valeur actuelle. Une immobilisation corporelle ou une partie d'une immobilisation corporelle détenue principalement pour sa capacité opérationnelle est évaluée à sa valeur opérationnelle actuelle et, lorsqu'elle est détenue principalement pour sa capacité financière, elle est évaluée à sa juste valeur.

28. La base d'évaluation utilisée pour évaluer la valeur actuelle (soit la valeur opérationnelle actuelle, soit la juste valeur) doit être appliquée de manière cohérente à une immobilisation corporelle ou à une partie d'une immobilisation corporelle à chaque date d'évaluation, sauf si l'objectif principal pour lequel l'entité détient une immobilisation corporelle ou une partie d'une immobilisation corporelle a évolué. Dans un tel cas, il peut être approprié de modifier la base d'évaluation de la valeur actuelle, de la valeur opérationnelle actuelle à la juste valeur ou inversement.

29. 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 valeur actuelle à la date de reporting. Les paragraphes 0 à 0 exposent le traitement comptable à appliquer aux réévaluations.

30. La fréquence des réévaluations dépend des fluctuations de la valeur actuelle des immobilisations corporelles en cours de réévaluation. Lorsque la valeur actuelle 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 valeur actuelle, nécessitant une réévaluation annuelle. D'aussi fréquentes réévaluations ne sont pas nécessaires pour les immobilisations corporelles qui enregistrent des variations négligeables de leur valeur actuelle. Au contraire, il peut n'être nécessaire de réévaluer l'immobilisation corporelle que tous les trois ou cinq ans.

31. 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) la dépréciation cumulée est déduite de la valeur comptable brute 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 0 et 0.

32. Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif doit être réévaluée.

33. Selon IPSAS 21 et IPSAS 26, 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.

34. 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) machines ;

(d) navires ;

(e) avions ;

(f) systèmes d'armement ;

(g) véhicules à moteur ;

(h) mobilier et agencements ;

(i) matériel de bureau ;

(j) plates-formes de forage pétrolier ;

(k) plantes productrices ;

(l) collections historiques ; et

(m) infrastructures.

Lorsqu'elle regroupe ses immobilisations corporelles en catégories, une entité peut identifier des éléments de nature similaire, mais détenus pour des fonctions différentes, ou inversement. Par exemple, si plusieurs parcelles de terrain peuvent être de nature similaire, certaines peuvent être détenues à des fins agricoles et d'autres à des fins commerciales. L'entité peut ainsi être amenée à identifier deux catégories de terrains et à présenter les informations à l'aide du coût historique pour une catégorie et de la valeur actuelle pour l'autre.

35. 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.

36. Lorsque la valeur comptable d'une catégorie d'actifs augmente par suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement au poste 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.

37. 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.

38. 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.

39. 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 du poste « écart de réévaluation » au poste « soldes cumulés » ne transitent pas par l'excédent ou le déficit (le solde).

40. La Norme comptable nationale ou internationale pertinente traitant des impôts sur le résultat fournit des indications sur les effets, le cas échéant, de l'impôt sur les excédents résultant de la réévaluation des immobilisations corporelles.

Amortissements (voir paragraphes AG24 à AG36)

41. Chaque partie d'une immobilisation corporelle ayant un coût ou une valeur significatif par rapport au coût total ou à la valeur totale de l'élément doit être amortie séparément.

42. 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.

43. 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.

44. 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.

45. 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.

46. 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 (voir paragraphes AG25 à AG27)

47. Le montant amortissable d'un actif doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité.

48. 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*.

49. Un amortissement est comptabilisé même si la valeur actuelle 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/ou l'actif devra

faire l'objet de tests de dépréciation conformément au paragraphe 0, et ajustée en conséquence.

50. 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 indéterminée et ne sont donc pas amortis. Les constructions ont généralement une durée d'utilité déterminée 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.

51. Si la valeur comptable 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 déterminée, auquel cas il est amorti d'une manière reflétant les avantages ou le potentiel de service qui doivent en être retirés.

Durées d'utilité déterminée et indéterminée (voir paragraphes AG28 à AG32)

52. Une entité doit apprécier si la durée d'utilité d'une immobilisation corporelle est déterminée ou indéterminée et, si elle est déterminée, de combien est cette durée d'utilité, en temps, ou en nombre d'unités de production ou d'unités similaires. Les terrains ont généralement une durée d'utilité indéterminée. Il existe une présomption réfutable que les immobilisations corporelles autres que les terrains ont une durée d'utilité déterminée. Une immobilisation corporelle doit être considérée par l'entité comme ayant une durée d'utilité indéterminée lorsque, sur la base d'une analyse de tous les facteurs pertinents, il n'y a pas de limite prévisible à la période au cours de laquelle on s'attend à ce que l'actif fournisse un potentiel de service ou soit utilisé pour générer pour l'entité des entrées nettes de trésorerie.

53. Une immobilisation corporelle ayant une durée d'utilité déterminée est amortie. Une immobilisation corporelle ayant une durée d'utilité indéterminée n'est pas amortie.

54. Le terme « indéterminé » ne signifie pas « infini ». La durée d'utilité des immobilisations corporelles doit refléter les éléments probants relatifs aux facteurs qui pourraient affecter la durée d'utilité au moment de l'estimation de la durée d'utilité de l'actif. Les projections de ces facteurs et la durée d'utilité estimée doivent être réalistes plutôt qu'optimistes ou pessimistes, ce qui signifie qu'elles doivent être étayées par des éléments probants objectifs et générer des évaluations pertinentes et qui représentent fidèlement la valeur et l'amortissement de l'actif, plutôt que des projections optimistes ou pessimistes de ces facteurs. Par exemple, la conclusion que la durée d'utilité d'une immobilisation corporelle est indéterminée ne doit pas dépendre de dépenses futures prévues supérieures à celles qui s'imposent pour maintenir l'actif à son niveau de performance actuel. Une telle conclusion ne doit pas non plus dépendre de mesures de préservation improbables compte tenu des contraintes budgétaires actuelles ou prévues.

55. La durée d'utilité d'une immobilisation corporelle peut être très longue ou même indéterminée. L'incertitude concernant la durée d'utilité d'un actif lorsqu'elle est très longue ne justifie pas de choisir une durée d'utilité dont la brièveté n'est pas réaliste.

Tests de dépréciation annuels des actifs à durée d'utilité indéterminée

56. Une entité est tenue d'examiner chaque année les immobilisations corporelles à durée d'utilité indéterminée afin de détecter tout indice de dépréciation conformément à IPSAS 21 et IPSAS 26.

Mode d'amortissement (voir paragraphes AG33 à AG34)

57. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'entité s'attend à consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service liés à l'actif.

58. 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.

Dépréciation

59. Pour déterminer si une immobilisation corporelle est dépréciée, une entité applique IPSAS 21 ou IPSAS 26, 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

60. 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.

61. Les dépréciations ou pertes d'immobilisations corporelles, les demandes de règlement ou le paiement d'indemnités liées provenant de tiers, et tout achat, construction ou développement ultérieur 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, construites ou développées au titre de remplacement est déterminé selon la présente Norme.

Décomptabilisation

62. 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.

63. 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).

64. 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 immobiisations corporelles est la date à laquelle le bénéficiaire obtient le contrôle de cette immobilisation conformément aux dispositions d'IPSAS 47, *Produits*, et à laquelle toute obligation exécutoire ou obligation de conformité est exécutée. IPSAS 43 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'une cession-bail10F.

65. Si, selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 6, 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, de sa construction ou de son développement.

66. 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.

67. 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 sont comptabilisées conformément aux dispositions d'IPSAS 47 relatives aux modifications de la contrepartie de transaction.

68. 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. Le-montant de la contrepartie provenant de la sortie de ces actifs doivent être comptabilisés en produits des activités ordinaires, conformément à IPSAS 47. IPSAS 44 ne s'applique pas lorsque les actifs détenus en vue de la vente dans le cadre des activités ordinaires sont transférés vers les stocks.

Présentation

Présentation générale des immobilisations corporelles

69. 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 comptable brute ;

(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) à l'ouverture et à al clôture de la 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 conformément à IPSAS 44 et d'autres cessions 12F ;**

(iii) **les acquisitions par voie de regroupements d'entités du secteur public ;**

(iv) **les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations décrites aux paragraphes 0, 0 et 0 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 faisant l'objet d'une reprise 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.**

70. 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 ou de développement ; et

(c) le montant des engagements contractuels pour l'acquisition, la construction ou le développement d'immobilisations corporelles.

71. Les états financiers doivent aussi indiquer les éléments suivants, si ceux-ci ne sont pas présentés séparément dans l'état de la performance financière :

(a) le montant des indemnisations accordées par des tiers relativement à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées qui sont incluses en tant que solde ; et

(b) les montants du produit et du coût inclus en tant que solde conformément au paragraphe 0 qui se rapportent aux éléments produits ne constituant pas des extrants des activités ordinaires de l'entité, et les postes de l'état de performance financière qui incluent ce produit et ce coût.

72. 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.

73. 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.

74. 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) l'écart de réévaluation, en indiquant les variations de la période ainsi que toute restriction sur la distribution de cet écart aux détenteurs ;

(d) la somme de tous les écarts positifs de réévaluation pour des immobilisations corporelles au sein de cette catégorie ; et

(e) la somme de tous les écarts négatifs de réévaluation pour des immobilisations corporelles au sein de cette catégorie.

75. Selon IPSAS 21 et IPSAS 26, une entité fournit une information sur ses immobilisations corporelles dépréciées en plus de l'information imposée par les paragraphes (iv) à (vi).

76. Les utilisateurs des états financiers peuvent également trouver les informations suivantes adaptées à leurs besoins :

(a) la valeur comptable des immobilisations corporelles temporairement inutilisées ;

(b) la valeur comptable brute 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 4416F ; et

(d) lorsque le modèle du coût historique est utilisé, la valeur actuelle (valeur opérationnelle actuelle ou 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.

Présentation des immobilisations corporelles historiques non comptabilisées (voir paragraphes AG37 à AG38)

77. Lorsque des immobilisations corporelles historiques ou une catégorie d'immobilisations corporelles historiques ne sont pas comptabilisées dans les états financiers, car, lors de l'évaluation initiale, leur coût ou leur valeur actuelle ne peut pas être évalué de façon fiable, l'entité doit indiquer :

(a) les difficultés rencontrées pour obtenir une évaluation fiable qui ont empêché la comptabilisation ; et

(b) l'importance des immobilisations corporelles historiques non comptabilisées par rapport à la réalisation des objectifs de l'entité.

78. Lorsque des dépenses ultérieures relatives aux immobilisations corporelles historiques non comptabilisées sont comptabilisées, les dispositions relatives aux informations à fournir énoncées aux paragraphes 69-76 et 79-84 s'appliqueront.

Évaluation de la valeur actuelle

79. Une entité doit fournir des informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les deux éléments suivants :

(a) pour les immobilisations corporelles qui sont évaluées à la valeur opérationnelle actuelle ou à la juste valeur dans l'état de la situation financière après la comptabilisation initiale, les techniques d'évaluation et les données utilisées pour établir ces évaluations.

(b) pour les évaluations de la juste valeur à l'aide de données non observables importantes (niveau 3), ou pour les évaluations de la valeur opérationnelle actuelle estimées à l'aide de données non observables importantes, l'effet des évaluations sur l'excédent ou le déficit ou l'actif net/situation nette de la période.

80. Pour atteindre les objectifs du paragraphe 79, une entité doit prendre en considération tous les éléments suivants :

(a) le degré de précision nécessaire pour satisfaire aux dispositions relatives aux informations à fournir ;

(b) le degré d'importance à accorder à chacune des différentes dispositions ;

(c) le niveau d'agrégation ou de ventilation à appliquer ;

(d) le besoin d'informations supplémentaires pour les utilisateurs des états financiers afin d'évaluer les informations quantitatives fournies.

Si les informations fournies conformément à la présente Norme sont insuffisantes pour atteindre les objectifs du paragraphe 790, une entité doit fournir les informations supplémentaires nécessaires pour atteindre ces objectifs.

81. Afin de remplir les objectifs énoncés au paragraphe 790, une entité doit fournir au minimum les informations suivantes pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles (voir paragraphe 82 pour obtenir des informations sur la détermination des catégories appropriées d'immobilisations corporelles aux fins des informations à fournir sur l'évaluation de la valeur actuelle) évaluée à la valeur opérationnelle actuelle ou à la juste valeur dans l'état de la situation financière après la comptabilisation initiale :

(a) l'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur à la fin de la période de reporting ;

(b) en cas de changement de base d'évaluation (par exemple, de la valeur opérationnelle actuelle à la juste valeur), l'entité doit mentionner ce changement et la ou les raisons qui le sous-tendent ;

(c) pour les évaluations de la valeur opérationnelle actuelle, si elles sont estimées à l'aide de données observables ou non observables. Pour les évaluations de la juste valeur, le niveau auquel chaque juste valeur prise dans son ensemble est classée dans la hiérarchie des justes valeurs (niveau 1, 2 ou 3) ;

(d) pour les évaluations de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur estimées à l'aide de données non observables, une description de la ou des techniques d'évaluation et des données utilisées pour l'évaluation. En cas de changement de technique d'évaluation (par exemple, l'abandon d'une approche de coût au profit d'une approche de marché ou l'application d'une technique d'évaluation supplémentaire), l'entité doit mentionner ce changement et la ou les raisons qui le sous-tendent. Pour les évaluations de la juste valeur classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou pour les évaluations de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur estimées à l'aide de données non observables importantes, une entité doit fournir des informations quantitatives sur les données non observables importantes utilisées dans l'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur. L'entité n'est pas tenue de créer des informations quantitatives pour se conformer à cette obligation d'information si elle n'a pas élaboré de données non observables quantitatives pour mesurer la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur (dans le cas, par exemple, où elle utilise les prix de transactions antérieures ou des informations sur des prix émanant de tiers sans opérer d'ajustement). Toutefois, lorsqu'elle fournit ces informations, l'entité ne peut pas négliger les données non observables quantitatives qui sont importantes pour l'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur et qu'elle peut obtenir au prix d'un effort raisonnable ;

(e) pour les évaluations de la juste valeur classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou pour les évaluations de la valeur opérationnelle actuelle estimées à l'aide de données non observables importantes, un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture, présentant séparément les changements qui se sont produits pendant la période en ce qui concerne respectivement :

    (i) le total des profits et des pertes de la période comptabilisés en résultat, et le ou les postes du résultat dans lesquels ces profits et pertes sont comptabilisés ;

    (ii) le total des profits et des pertes de la période comptabilisés dans l'actif net/situation nette, et le ou les postes de l'actif net/situation nette dans lesquels ces profits et pertes sont comptabilisés ; et

    (iii) les achats et les ventes (chacun de ces types de mouvement étant présenté séparément) ;

(f) pour les évaluations de la juste valeur classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou pour la valeur opérationnelle actuelle estimée à l'aide de données non observables importantes, le montant total des profits et des pertes de la période visés en (i) qui est inclus dans le résultat et imputable à la variation des profits et des pertes latents relatifs aux immobilisations corporelles détenues à la fin de la période de reporting, et le ou les postes du résultat dans lesquels ces profits ou pertes latents sont comptabilisés ;

(g) pour les évaluations de la juste valeur classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou pour les évaluations de la valeur opérationnelle actuelle estimées à l'aide de données non observables importantes, une description des processus d'évaluation

suivis par l'entité (y compris, par exemple, la façon dont l'entité détermine ses politiques et procédures d'évaluation et analyse les changements intervenus dans les évaluations de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur d'une période à l'autre) ; et

(h) pour les évaluations de la juste valeur classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou pour les évaluations de la valeur opérationnelle actuelle estimées à l'aide de données non observables importantes, une description de la sensibilité de l'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur aux variations des données non observables si une variation de ces données entraîne une évaluation nettement supérieure ou inférieure de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur. En cas d'interactions entre ces données et d'autres données non observables utilisées dans l'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur, l'entité doit également fournir une description de ces interactions et de la manière dont elles peuvent amplifier ou atténuer les effets des variations des données non observables sur l'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur. Pour être conforme à cette disposition relative aux informations à fournir, la description de la sensibilité aux variations des données non observables doit inclure au minimum les données non observables présentées pour respecter le paragraphe (d).

82. Aux fins des informations à fournir sur l'évaluation de la valeur actuelle, une entité peut décider qu'une ventilation plus détaillée des catégories d'immobilisations corporelles (voir paragraphe 0) est nécessaire sur la base (a) des bases d'évaluation appliquées, et (b) du niveau de la hiérarchie des justes valeurs dans lequel l'évaluation de la juste valeur est classée, ou de la mesure dans laquelle la valeur opérationnelle actuelle utilise des données observables ou non observables.

Le nombre de catégories peut devoir être plus important pour les évaluations de la juste valeur classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, ou pour des évaluations de la valeur opérationnelle actuelle estimées à l'aide de données non observables importantes, car ces évaluations présentent un plus haut degré d'incertitude et de subjectivité. La détermination des catégories appropriées d'immobilisations corporelles pour lesquelles des informations sur l'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur doivent être fournies nécessite d'exercer un jugement. Une catégorie d'immobilisations corporelles nécessitera souvent une ventilation plus détaillée que les postes présentés dans l'état de la situation financière. Cependant, une entité doit fournir des informations suffisantes pour permettre un rapprochement avec les postes présentés dans l'état de la situation financière.

83. Pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles évaluée sur la base du coût historique dans l'état de la situation financière, mais dont la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur est néanmoins précisée, l'entité doit fournir les informations exigées aux paragraphes 81 (b), (c) et (g). Toutefois, dans le cas des justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs ou des évaluations de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur estimée à l'aide de données non observables importantes, l'entité n'est pas tenue de fournir les

informations quantitatives sur les données non observables importantes exigées au paragraphe 81 (d). Pour ces immobilisations corporelles, l'entité n'est pas non plus tenue de fournir les autres informations relatives à l'évaluation de la valeur actuelle exigées par la présente Norme.

84. L'entité doit présenter les informations quantitatives relatives à l'évaluation de la valeur actuelle visées par la présente Norme sous forme de tableau, sauf si un autre format s'avère plus approprié.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

85. Une entité doit appliquer la présente Norme aux états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée pour les entités qui appliquent IPSAS 43, IPSAS 44 et IPSAS 46 au plus tard à la date d'application initiale de la Norme. Si une entité applique la présente Norme au titre d'une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer.

86. Lorsqu'une entité adopte 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.

Dispositions transitoires

87. Une entité doit appliquer la présente Norme de manière rétrospective selon IPSAS 3, sauf dans les cas suivants :

(a) une entité peut choisir d'évaluer les actifs historiques à leur coût présumé en l'absence d'informations fiables sur le coût de ces actifs à la date d'application de la présente Norme.

(b) si, lors de l'application initiale de la présente Norme, il existe une différence entre la valeur comptable précédente à la juste valeur et la nouvelle valeur comptable à la juste valeur ou à la valeur opérationnelle actuelle, l'entité doit comptabiliser cette différence à titre d'ajustement des résultats cumulés à l'ouverture (ou de toute autre composante de l'actif net/situation nette, selon le cas) sans retraitement des informations comparatives.

87A. Les paragraphes 64, 67 et 68 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.

88. En ce qui concerne les entités ayant appliqué auparavant IPSAS 17 (2006), *Immobilisations corporelles*, les dispositions des paragraphes 21 à 22 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.

Retrait d'IPSAS 17 (2006)

89. La présente Norme annule et remplace IPSAS 17 publiée en 2006. IPSAS 17 reste en vigueur jusqu'au plus tôt de la date d'application et de la date d'entrée en vigueur d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*.

Annexe A

Guide d'application

La présente Annexe fait partie intégrante d'IPSAS 45, Immobilisations corporelles.

Champ d'application (voir paragraphes 2 à 4)

AG1. La présente Norme s'applique à toutes les immobilisations corporelles, y compris :

(a) aux actifs historiques ;

(b) aux infrastructures ;

(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* ; et

(d) aux systèmes d'armement.

Actifs historiques

AG2. Certaines immobilisations corporelles sont décrites comme des actifs historiques en raison de leur rareté et/ou de leur importance par rapport, notamment, à leurs caractéristiques archéologiques, architecturales, agricoles, artistiques, culturelles, environnementales, historiques, naturelles, scientifiques ou technologiques. Les entités entendent généralement conserver les actifs historiques sur de longues périodes et les préserver dans l'intérêt des générations actuelles et futures. Sont à compter parmi les actifs historiques les immeubles historiques, les monuments, les collections de musées et les œuvres d'art.

AG3. Les actifs historiques présentent généralement les caractéristiques distinctives suivantes :

(a) leur utilisation et/ou leur aliénation sont soumises à des restrictions ;

(b) ils sont irremplaçables ; et

(c) leur durée d'utilité est longue et parfois indéterminée.

Actifs d'infrastructure

AG4. Certaines immobilisations corporelles sont décrites comme des actifs d'infrastructure, car elles comprennent un certain nombre d'actifs qui constituent des réseaux ou des systèmes qui desservent la communauté au sens large. En général, les actifs d'infrastructure ont une longue durée de vie, car les différents actifs qui composent ces réseaux ou systèmes font l'objet d'une maintenance, de remplacements et de remises à neuf continus. Si un certain nombre de ces actifs étaient supprimés, le réseau ou le système pourrait ne pas atteindre son objectif de potentiel de service.

AG5. Les actifs d'infrastructure présentent généralement les caractéristiques distinctives suivantes :

(a) ils constituent des réseaux ou des systèmes ; et

(b) leur durée d'utilité est longue.

AG6. S'ils ne sont pas l'apanage d'entités du secteur public, c'est pourtant généralement là qu'on trouve les actifs d'infrastructure importants. Parmi les exemples, citons :

(a) les réseaux de transport d'électricité, qui peuvent comprendre des actifs tels que centrales électriques, sous-stations, postes de transformation, pylônes pour lignes électriques, équipements de réseau de distribution, centres de contrôle de l'énergie, systèmes et équipements de communication, dispositifs d'alimentation de secours, centres d'opérations d'urgence et installations d'entretien et de maintenance ;

(b) les réseaux routiers, qui peuvent comprendre des actifs tels que chaussée, fondations, bordures et caniveaux, trottoirs, ponts, signalisation et éclairage ; et

(c) les réseaux de distribution d'eau, qui peuvent comprendre des actifs tels que barrages, canalisations, tunnels, canaux, réservoirs terminaux, cuves, puits, pompes et usines de traitement.

Systèmes d'armement

AG7. Les systèmes d'armement correspondent généralement à la définition d'immobilisations corporelles ; il y a lieu de les comptabiliser 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.

Définitions (voir paragraphe 5)

Immobilisations corporelles en tant qu'actifs

AG8. Dans le secteur public, il peut être difficile de déterminer si certaines immobilisations corporelles constituent un actif selon la définition d'IPSAS 1, *Présentation des états financiers*. En effet, pour être comptabilisée en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit répondre aux trois critères d'un actif : une ressource, actuellement contrôlée par l'entité et découlant d'une opération passée ou d'un autre événement passé.

AG9. Les éléments qu'une entité présentant les états financiers utilise pour fournir des services au public constitueront des ressources du point de vue de l'entité présentant les états financiers lorsque ces services permettent à l'entité de réaliser ses objectifs de prestation de services et d'autres objectifs. Par exemple, les éléments historiques qui sont utilisés uniquement dans l'intérêt du public peuvent présenter un potentiel de service et constituer des ressources, car l'entité a pour objectif de rendre l'élément historique accessible au public. Lorsque les objectifs d'une entité consistent à fournir des services liés aux actifs historiques, tels que la valorisation et l'étude du patrimoine, l'entité détient les éléments historiques pour atteindre ces objectifs et les éléments historiques ont un potentiel de service et constituent des ressources du point de vue de l'entité. De même, les actifs d'infrastructure qui sont utilisés pour fournir des services publics (par exemple, les réseaux routiers ou les réseaux de distribution d'eau) constitueront des ressources pour une entité qui les détient si ces services permettent à l'entité de réaliser ses objectifs de prestation de services et d'autres objectifs.

AG10. Pour évaluer si elle contrôle actuellement une ressource, une entité évalue si un ou plusieurs des indices de contrôle suivants existent :

(a) la propriété juridique ;

(b) l'accès à la ressource, ou la capacité d'interdire ou de limiter l'accès à la ressource ;

(c) les moyens de s'assurer que la ressource est utilisée pour atteindre ses objectifs ; ou

(d) l'existence d'un droit susceptible d'exécution au potentiel de service ou à la capacité à générer des avantages économiques de la ressource.

Une entité est plus susceptible de démontrer son contrôle si elle satisfait à la plupart de ces indices. Cependant, l'évaluation du contrôle implique d'exercer un jugement, et un contrôle peut exister même si seuls certains de ces indices sont satisfaits. À l'inverse, un contrôle peut ne pas exister même si la plupart de ces indices sont satisfaits.

AG11. Aucun indice n'est plus important qu'un autre. La propriété juridique n'est qu'un indice parmi d'autres du contrôle d'une ressource. Une entité peut démontrer qu'elle contrôle la ressource même en l'absence de propriété juridique, car elle est en mesure de diriger l'utilisation de la ressource et d'obtenir les avantages économiques ou le potentiel de service qui peuvent en découler. Inversement, une entité peut avoir la propriété juridique, mais aucun droit au potentiel de service ou à la capacité à générer des avantages économiques futurs. Dans de tels cas, une entité accorde la prééminence à la substance sur la forme pour déterminer si elle contrôle un actif.

Comptabilisation (voir paragraphes 6 à 10)

Pièces de rechange, stock de pièces de sécurité et matériel d'entretien

AG12. 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 s'ils répondent à la définition d'une immobilisation corporelle. Dans la négative, ils sont comptabilisés en stocks (voir IPSAS 12, *Stocks*).

Coûts ultérieurs

AG13. Selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 6, 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.

AG14. 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. Selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe **Erreur ! Source du renvoi introuvable.**, 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 paragraphes 62 à 68).

AG15. 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, construite ou développée. 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, de la construction ou du développement de l'élément.

Coûts ultérieurs relatifs aux immobilisations corporelles historiques non comptabilisées

AG16. Une entité comptabilise les dépenses ultérieures relatives aux immobilisations corporelles historiques conformément au principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 6. Que l'immobilisation corporelle historique sous-jacente ait été initialement comptabilisée ou non n'affecte pas la comptabilisation de ces dépenses ultérieures en tant qu'actif. Si les dépenses ultérieures se rapportent à des immobilisations corporelles historiques qui n'ont pas été comptabilisées initialement, car leur coût ou leur valeur actuelle n'a pas pu être évalué de manière fiable, elles doivent néanmoins être examinées à la lumière du paragraphe **Erreur ! Source du renvoi introuvable.** pour déterminer si elles répondent ou non au principe de comptabilisation et doivent être comptabilisées en tant qu'actif.

Évaluation initiale (voir paragraphes 11 à 23)

Éléments du coût

AG17. 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 d'acheteurs (y compris les coûts de formation du personnel) ;

(d) les frais administratifs et autres frais généraux ; et

(e) les coûts d'entretien courant ou des réparations et de la maintenance.

AG18. 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.

AG19. 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 ultérieure (voir paragraphes 24 à 61)

Modèle de la valeur actuelle (paragraphes 27 à 40)

AG20. Après sa comptabilisation, une immobilisation corporelle ou une partie d'une immobilisation corporelle dont la valeur actuelle peut être évaluée fidèlement peut être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa :

(a) valeur opérationnelle actuelle ; ou

(b) juste valeur ;

à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures.

Capacité financière et opérationnelle

AG21. L'objectif principal pour lequel une entité détient une immobilisation corporelle ou une partie d'une immobilisation corporelle est une considération importante au moment de déterminer la base d'évaluation de la valeur actuelle. Une immobilisation corporelle ou une partie d'une immobilisation corporelle détenue pour :

(a) sa capacité opérationnelle permet d'assurer les prestations de services des périodes futures par le biais de ressources physiques et autres. Ceci nécessite des informations sur la valeur de l'immobilisation corporelle ou de la partie d'une immobilisation corporelle telle qu'elle est actuellement utilisée par l'entité. Une immobilisation corporelle ou une partie d'une immobilisation corporelle détenue avec pour objectif principal de fournir des services est détenue pour sa capacité opérationnelle et est évaluée à sa valeur opérationnelle actuelle ; et

(b) sa capacité financière fournit à une entité les moyens de financer ses activités. Ceci nécessite des informations sur le montant qui serait reçu lors de la vente de l'actif ou dans les revenus qu'il génère de son utilisation. Une immobilisation corporelle ou une partie d'une immobilisation corporelle détenue avec pour objectif principal de générer un rendement financier est détenue pour sa capacité financière et est évaluée à sa juste valeur.

AG22. Dans certains cas, une immobilisation corporelle ou une partie d'une immobilisation corporelle peut générer un rendement financier, bien qu'elle soit principalement détenue afin d'assurer un service. 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. Dans ce cas, le centre de traitement des déchets serait évalué à sa valeur opérationnelle actuelle.

AG23. Dans certains cas, il ne sera peut-être pas évident de déterminer si l'objectif principal visé de la détention d'une immobilisation corporelle ou d'une partie d'une immobilisation corporelle est sa capacité opérationnelle ou financière. L'exercice d'un jugement est nécessaire. Une entité définit des critères permettant de faire une appréciation cohérente afin de déterminer si une immobilisation corporelle ou une partie d'une immobilisation corporelle est détenue principalement pour sa capacité opérationnelle ou financière. Lorsque l'objectif principal visé de la détention d'une immobilisation corporelle ou d'une partie d'une immobilisation corporelle ne peut pas être déterminé, en raison de la nature de la mission des entités du secteur public, il est présumé qu'une immobilisation corporelle ou une partie d'une immobilisation corporelle est détenue pour sa capacité opérationnelle.

Amortissements (voir paragraphes 41 à 58)

AG24. Une entité ventile le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortit séparément chacune de ces parties. Par exemple, il peut être nécessaire d'amortir séparément la sous-structure et le revêtement d'une route. 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.

Montant amortissable et durée d'amortissement (voir paragraphes 47 à 51)

AG25. 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.

AG26. 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.

AG27. 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 première des dates suivantes : la date à laquelle l'actif est 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) conformément à IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* 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.

Durées d'utilité déterminée et indéterminée (voir paragraphes 52 à 55)

AG28. Les durées d'utilité des immobilisations corporelles, y compris les constructions, sont généralement déterminées. Cependant, dans certaines circonstances, des immobilisations corporelles peuvent avoir une durée d'utilité indéterminée. Par exemple, un tableau ou une sculpture historique conservé dans un milieu protégé soigneusement contrôlé afin de préserver l'actif pourrait être considéré comme ayant une durée d'utilité indéterminée, tant que ces conditions continuent de s'appliquer.

AG29. Compte tenu de la rapidité de l'évolution technologique constatée, la durée d'utilité des ordinateurs et autres immobilisations corporelles sujettes à l'obsolescence technologique sera fréquemment courte. La réduction future attendue du prix de vente d'un article produit au moyen d'une immobilisation corporelle pourrait être une indication de l'obsolescence technologique ou commerciale attendue de l'actif, ce qui pourrait refléter une diminution des avantages économiques futurs ou du potentiel de service qui y sont rattachés.

AG30. Sauf quelques exceptions, telles que des carrières et des sites de décharge, les terrains ont une durée d'utilité indéterminée et ne sont donc pas amortis. Un autre exemple de terrain ayant une durée d'utilité déterminée est celui d'un terrain menacé par l'élévation du niveau de la mer, de sorte que l'entité s'attend à ce que, dans un délai déterminé, le terrain ne soit plus utilisable en raison d'un risque grave et continu d'inondations régulières ou de submersion.

AG31. Une entité qui contrôle un terrain consommé en raison, par exemple, d'activités minières ou d'exploitation de carrières devra tenir compte de la période au cours de laquelle elle s'attend à tirer des avantages économiques ou un potentiel de service de ces activités ainsi que de l'effet de celles-ci sur la valeur du terrain afin de déterminer la durée d'amortissement et le montant amortissable appropriés.

AG32. Lorsque des terrains sont perdus ou déplacés en raison, par exemple, de l'érosion du littoral, l'entité devra appliquer :

(a) les dispositions en matière de décomptabilisation énoncées aux paragraphes 0 à 0 de la présente Norme ; ou

(b) les dispositions en matière de dépréciation d'IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* ou d'IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* selon les circonstances.

En fonction des facteurs associés à la perte ou au déplacement de terrains, une entité peut devoir considérer l'opportunité d'amortir les terrains sur des périodes futures, et doit continuer à évaluer la dépréciation conformément aux dispositions de la présente Norme.

Mode d'amortissement (voir paragraphes 57 à 58)

AG33. 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 du 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.

AG34. 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, modifications 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.

Amortissement – Durée d'utilité d'un actif (voir paragraphes41 à 55)

AG35. Les avantages économiques futurs ou le potentiel de service représentatif d'une immobilisation corporelle sont consommés par l'entité principalement à travers l'utilisation de cet actif. Toutefois, des facteurs économiques, politiques, sociaux et juridiques peuvent également affecter la durée d'utilité. L'obsolescence technique ou commerciale ou encore l'usure d'un actif alors qu'il reste inutilisé peut également conduire à la diminution des avantages économiques ou du potentiel de service qui auraient autrement pu être réalisés grâce à cet actif. La durée d'utilité est la plus courte des périodes identifiées par la prise en compte de ces facteurs. En conséquence, les facteurs suivants sont pris en considération pour déterminer la durée d'utilité d'un actif :

(a) l'usage attendu de l'actif, qui 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) le niveau des dépenses de maintenance à effectuer pour obtenir les avantages économiques futurs attendus ou le potentiel de service de l'actif et la capacité et l'intention de l'entité d'atteindre un tel niveau ;

(d) 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 ;

(e) la durée du contrôle sur l'actif et les limitations juridiques ou autres pour son utilisation telles que les dates d'expiration des contrats de location liés ;

(f) les cycles de vie de produits caractéristiques de l'actif et les informations publiques concernant l'estimation de la durée d'utilité d'actifs de types similaires qui sont utilisés de façon similaire ;

(g) la stabilité du secteur d'activité dans lequel l'actif est utilisé et l'évolution de la demande du marché ou publique et des bénéficiaires des services portant sur les produits ou les services résultant de l'actif ;

(h) les actions attendues des concurrents ou des concurrents potentiels ; et

(i) le fait que la durée d'utilité de l'actif dépend (ou non) de la durée d'utilité d'autres actifs de l'entité.

AG36. 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.

Présentation des immobilisations corporelles historiques non comptabilisées lorsque leur coût ou leur valeur actuelle ne peut pas être évalué de façon fiable (voir paragraphes 77 à 78)

AG37. Les informations présentées identifiées au paragraphe 0 au titre des immobilisations corporelles historiques non comptabilisées doivent garantir que, lorsqu'ils sont lus dans le contexte des informations sur les immobilisations corporelles comptabilisées, les états financiers fournissent des informations utiles et pertinentes sur la détention globale d'immobilisations corporelles par l'entité, et aident ainsi les utilisateurs à évaluer les finances de l'entité, y compris sa situation financière nette, et à comprendre sa capacité à fournir des services.

AG38. Ces informations peuvent être présentées de façon globale pour des groupes ou des catégories d'immobilisations corporelles, à condition qu'un tel regroupement des informations n'obscurcisse pas les informations importantes.

Annexe B

Amendements d'autres Normes IPSAS

Modifications d'IPSAS 1, Présentation des états financiers

Les paragraphes 7, 92, 94, 101, 125C, 134 et 148 sont modifiés. Le paragraphe 153O est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Définitions

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

…

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 17~~ 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).**

Informations à présenter dans l'état de la situation financière

…

92. L'utilisation de ~~bases~~ 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 17~~ IPSAS 45~~, Immobilisations corporelles~~.

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

…

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 17~~ IPSAS 45;

(b) les créances sont ventilées en montants à recevoir des usagers, taxes et autres produits des opérations sans contrepartie directe, créances à recevoir des parties liées, paiements d'avance et autres montants ;

(c) les stocks sont subdivisés, selon IPSAS 12, Stocks, en catégories telles que marchandises, fournitures de production, matières premières, travaux en cours et produits finis ;

(d) les taxes et transferts dus sont subdivisés en remboursements de taxes dus, transferts dus et montants dus aux autres membres de l'entité économique ;

(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.

Résultat de la période

…

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 17~~ 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).

État des variations de l'actif net/situation nette

…

125C. Des ajustements de reclassement ne découlent pas des variations de l'excédent de réévaluation comptabilisé selon ~~IPSAS 17~~ 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 17~~ 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.

Informations à fournir sur les méthodes comptables

…

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 juste valeur 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 17 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.

Sources principales d'incertitude relative aux estimations

…

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 17~~ IPSAS 45 impose de fournir des informations sur les ~~hypothèses importantes~~ techniques d'évaluation et des données d'entrée appliquées ~~lors de l'estimation~~ pour mesurer les valeurs opérationnelles actuelles et les justes valeurs des immobilisations corporelles réévaluées.

Date d'entrée en vigueur

…

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.

Modifications d'IPSAS 2, Tableaux des flux de trésorerie

Le paragraphe 22 est modifié. Le paragraphe 63J est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Activités opérationnelles

…

22. Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles résultent essentiellement des principales activités génératrices de trésorerie de l'entité. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :

(a) entrées de trésorerie provenant d'impôts, de prélèvements et d'amendes ;

(b) entrées de trésorerie provenant de ventes de biens et de services fournis par l'entité ;

(c) entrées de trésorerie provenant de subventions ou de transferts et d'autres autorisations budgétaires approuvées par l'État ou par d'autres entités du secteur public ;

(d) entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions et d'autres produits ;

(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 ~~83A~~68 d'~~IPSAS 17~~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.

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

Modifications d'IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs

Le paragraphe 22, ainsi que IG14, IG15, IG16 et IG17, sont modifiés. Le paragraphe 59E est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Changements de méthodes comptables

…

22. **La première application d'une méthode visant à réévaluer des actifs conformément à ~~IPSAS 17~~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.**

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Guide d'application

…

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 ~~réévaluation~~ 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 ~~justes valeurs~~ valeurs opérationnelles actuelles, 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 ~~réévaluation~~ 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 ~~réévaluation~~ 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.

Modifications d'IPSAS 4, Effets des variations des cours des monnaies étrangères

Les paragraphes 28, 36 et IE4 sont modifiés. Le paragraphe 71G est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Présentation à des dates de reporting ultérieures

…

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 juste valeur ou~~ à leur coût historique selon ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*. Que la valeur comptable soit fondée sur le coût historique ou sur la valeur opérationnelle actuelle ou sur la juste valeur, si ce montant est déterminé en monnaie étrangère, il est ensuite converti dans la monnaie fonctionnelle selon la présente Norme.

Comptabilisation des écarts de change

…

36. D'autres IPSAS imposent que certains gains et pertes soient comptabilisés directement dans les actifs nets/capitaux propres. Par exemple, ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45 impose que certains gains et pertes résultant de la réévaluation d'immobilisations

corporelles soient comptabilisés directement dans les actifs nets/capitaux propres. Lorsqu'un tel actif est évalué dans une monnaie étrangère, le paragraphe 27(c) de la présente Norme impose que le montant réévalué soit converti au cours à la date de détermination de la valeur, ce qui donne lieu à un écart de change lui aussi comptabilisé dans les actifs nets/capitaux propres.

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

Exemples d'application

Transactions en monnaies étrangères et contrepartie anticipée

Exemple 1— Versement unique anticipé pour l'acquisition d'une immobilisation corporelle

…

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 17~~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).

Modifications d'IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe

Le paragraphe 10(c) est modifié. Le paragraphe 41E est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Champ d'application

…

10. La présente Norme ne traite pas des produits provenant :

(c) des profits réalisés sur la cession d'immobilisations corporelles (traités dans ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*),

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

Modifications d'IPSAS 12, Stocks

Les paragraphes 12(d) et 14A sont modifiés. Le paragraphe 51G est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Stocks

…

12. Dans le secteur public, les stocks peuvent comprendre :

…

(d) les pièces détachées destinées aux installations et équipements, à l'exception de celles traitées dans ~~les normes sur~~ IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* ;

(d) des pièces détachées pour des immobilisations corporelles autres que celles traitées dans ~~les normes comptables relatives aux~~ IPSAS 45, *I~~i~~mmobilisations corporelles* ;

…

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 17~~IPSAS45, ~~*Immobilisations corporelles*~~, s'ils respectent les critères de comptabilisations prévus dans cette norme.

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

Modifications d'IPSAS 16, Immeubles de placement

Les paragraphes 6, 10, 13, 19, 33, 39 à 41, 62, 62A, 63, 65, 70 à 73, 79, 86, 89 et 90 sont modifiés. Les intertitres précédant les paragraphes 65, 85 et 90 sont modifiés. Le paragraphe 101J est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Champ d'application

…

6. La présente Norme ne s'applique pas :

   (a) aux actifs biologiques liés à une activité agricole (voir IPSAS 27, *Agriculture* et ~~IPSAS 17~~*IPSAS45, Immobilisations corporelles*) ; ou

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

Classification des biens en tant que biens d'investissement ou biens occupés par leur propriétaire

…

10. Un immeuble de placement est détenu pour en retirer des loyers, pour valoriser le capital ou les deux. Par conséquent, un immeuble de placement génère des flux de trésorerie largement indépendants des autres actifs détenus par l'entité. C'est ce qui différencie les immeubles de placement des autres terrains et bâtiments contrôlés par des entités du secteur public, y compris les biens immobiliers occupés par leur propriétaire. La production ou la fourniture de biens ou de services (ou l'utilisation d'un bien immobilier à des fins administratives) peut également générer des flux de trésorerie. Par exemple, des entités du secteur public peuvent utiliser un bâtiment pour fournir des biens et services à des bénéficiaires en contrepartie du recouvrement partiel ou total des coûts. Toutefois, le bâtiment est détenu pour faciliter la production de biens et services et les flux de trésorerie sont attribuables non seulement au bâtiment, mais aussi à d'autres actifs utilisés dans le processus de production ou d'offre. La Norme comptable internationale du secteur public ~~IPSAS 17~~IPSAS 45~~, *Immobilisations corporelles*~~, 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.

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) un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement pour le compte de tiers. Par exemple, un service public de gestion et de services immobiliers peut choisir de conclure des contrats de construction avec des entités externes aux pouvoirs publics dont il dépend (voir IPSAS 11, *Contrats de construction*) ;

(c) un bien immobilier occupé par son propriétaire (voir ~~IPSAS 17~~IPSAS 45et 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 17~~IPSAS 45;

(g) un bien détenu à des fins stratégiques, qui doit être comptabilisé conformément à ~~IPSAS 17~~IPSAS 45.

19. Dans certains cas, une entité possède un bien immobilier qui est loué à, et occupé par, son entité contrôlante ou une autre entité contrôlée. Dans les états financiers consolidés, le bien immobilier ne remplit pas les conditions d'un immeuble de placement car du point de vue de l'entité économique, il est occupé par son propriétaire. Toutefois, du point de vue de l'entité à laquelle il appartient, le bien immobilier est un immeuble de placement s'il répond à la définition du paragraphe 7. Par conséquent, le bailleur le traite en immeuble de placement dans ses états financiers individuels. Cette situation peut se produire lorsque les pouvoirs publics créent une entité de gestion immobilière pour gérer leurs immeubles de bureaux. Les immeubles sont alors loués à d'autres entités publiques à des conditions de marché.

Dans les états financiers de l'entité de gestion immobilière, l'immeuble doit être comptabilisé en tant qu'immeuble de placement. Toutefois, dans les états financiers consolidés des pouvoirs publics, l'immeuble doit être comptabilisé dans les immobilisations corporelles, conformément à ~~IPSAS 17~~IPSAS 45.

Évaluation lors de la comptabilisation

…

33. Lorsqu'une entité procède à la comptabilisation initiale d'un immeuble de placement à sa juste valeur conformément au paragraphe 27, la juste valeur est le coût de l'immeuble. L'entité peut décider, postérieurement à la comptabilisation initiale, d'adopter le modèle de la juste valeur (paragraphes 42-64) ou le modèle du coût historique (paragraphe 65).

Évaluation après comptabilisation

Méthode comptable

39. À l'exception des mentions aux paragraphes 41A, une entité doit choisir comme méthode comptable soit le modèle de la juste valeur 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 juste valeur pour le modèle du coût historique permette une présentation plus pertinente.

41. La présente Norme prescrit à toutes les entités de déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement dans le but soit de son évaluation (si l'entité utilise le modèle de la juste valeur) soit de la présentation d'informations (si elle utilise le modèle du coût historique). Les entités sont encouragées, mais sans obligation, à déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement sur la base d'une évaluation faite par un évaluateur indépendant possédant une qualification professionnelle pertinente et reconnue et une expérience récente quant à la localisation géographique et la catégorie de l'immeuble de placement objet de l'évaluation.

….

Impossibilité de déterminer la juste valeur de façon fiable

62. Il existe une présomption réfragable selon laquelle une entité peut déterminer de manière fiable la juste valeur d'un immeuble de placement de façon continue. Toutefois, dans des cas exceptionnels, il existe des indications manifestes, lorsqu'une entité acquiert pour la première fois un immeuble de

placement (ou lorsqu'un bien existant devient pour la première fois un immeuble de placement à la suite d'un changement d'utilisation), que la juste valeur de cet immeuble de placement ne peut pas être déterminée de manière fiable de façon continue. Cela ne se produit que lorsque les transactions de marché comparables sont peu fréquentes et qu'aucune autre estimation fiable de la juste valeur (par exemple fondée sur des projections de flux de trésorerie actualisés) n'est disponible. Si une entité conclut que la juste valeur d'un immeuble de placement en cours de construction ne peut pas être déterminée de manière fiable, mais qu'elle s'attend à pouvoir la déterminer de manière fiable une fois la construction achevée, elle doit évaluer cet immeuble de placement en cours de construction au coût jusqu'à la première des deux dates suivantes : celle à laquelle sa juste valeur devient déterminable de manière fiable ou celle à laquelle la construction est achevée. Si une entité conclut que la juste valeur d'un immeuble de placement (autre qu'un immeuble de placement en cours de construction) ne peut pas être déterminée de manière fiable de façon continue, elle doit évaluer cet immeuble de placement en appliquant le modèle du coût historique prévu par ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45 pour les immeubles de placement détenus en pleine propriété, ou conformément à IPSAS 43 pour les immeubles de placement détenus par un preneur sous forme de droit d'utilisation. La valeur résiduelle de l'immeuble de placement est présumée nulle. L'entité doit continuer à appliquer ~~IPSAS 17~~ 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 17~~ 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.

…

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 17~~ 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 juste valeur.

Modèle du coût historique

65. Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle du coût doit évaluer un immeuble de placement :

(a) selon IPSAS 43 s'il est détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du

droit d'utilisation ; et

(b) conformément aux exigences de la norme ~~IPSAS 17~~ 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

…

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 juste valeur pour un immeuble de placement. Lorsqu'une entité utilise le modèle du coût historique, 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 17~~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 17~~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 17~~IPSAS 45 ou IPSAS 43 et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation selon ~~IPSAS 17~~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 17~~IPSAS 45 ou IPSAS 43 et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation selon ~~IPSAS 17~~IPSAS 45. Autrement dit :

…

Sorties

…

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. Dans le modèle de la juste valeur, la juste valeur de l'immeuble de placement peut déjà refléter le fait que la partie qui doit être remplacée a perdu sa valeur. Dans d'autres cas, il peut être difficile de discerner à quel point la juste valeur doit être réduite pour la partie qui est remplacée. Lorsqu'il est impossible de déterminer la juste valeur de la partie remplacée, une solution alternative consiste à inclure le coût du remplacement dans la valeur comptable de l'actif, puis à réestimer la juste valeur, comme ce serait le cas pour des additions d'éléments n'impliquant pas de remplacement.

Présentation

Modèle de la juste valeur et modèle du coût historique

…

86. Une entité doit fournir les informations suivantes :

(a) si elle applique le modèle de la juste valeur ou le modèle du coût ;

(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) les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour déterminer la juste valeur des immeubles de placement, et notamment un état indiquant si la détermination de la juste valeur s'est appuyée sur des indications du marché ou si elle se fonde plus largement sur d'autres facteurs (que l'entité doit indiquer) du fait de la nature du bien immobilier et de l'absence de données de marché comparables ;

(e) dans quelle mesure la juste valeur des immeubles de placement (telle qu'évaluée ou telle qu'indiquée dans les états financiers) repose sur une évaluation par un évaluateur indépendant ayant une qualification professionnelle pertinente et reconnue et ayant acquis une expérience récente quant à la situation géographique et la catégorie de l'immeuble de placement objet de l'évaluation. S'il n'y a pas eu de telles évaluations, ce fait doit être indiqué ;

(f) les montants comptabilisés dans le solde de la période pour :

(i) des produits locatifs des immeubles de placement ;

(ii) des charges opérationnelles directes (y compris les réparations et la maintenance) occasionnées par les immeubles de placement qui ont généré des produits locatifs au cours de la période ; et

(iii) des charges opérationnelles directes (y compris les réparations et la maintenance) occasionnées par les immeubles de placement qui n'ont pas généré de produits locatifs au cours de la période.

(g) l'existence et les montants des restrictions relatifs à la possibilité de réaliser les immeubles de placement ou de récupérer les produits et les recettes de leur cession ; 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 <u>la juste valeur</u>

…

89. Dans les cas exceptionnels visés au paragraphe 62, lorsqu'une entité évalue un immeuble de placement en utilisant le modèle du coût <u>historique</u> de ~~IPSAS 17~~ <u>IPSAS 45</u> 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 :

…

Modèle du coût <u>historique</u>

90. Outre les informations imposées par le paragraphe 86, une entité appliquant le modèle du coût <u>*historique*</u> 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 sorties ;

(iv) amortissements ;

(v) le montant des pertes de valeur comptabilisées et le montant des pertes de valeur reprises au cours de la période selon IPSAS 21, 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 déterminer de façon fiable la juste valeur de l'immeuble de placement, elle doit fournir :

(i) une description de l'immeuble de placement ;

(ii) une explication des raisons pour lesquelles la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable ; et

(iii) si possible, l'intervalle d'estimation à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe.

…

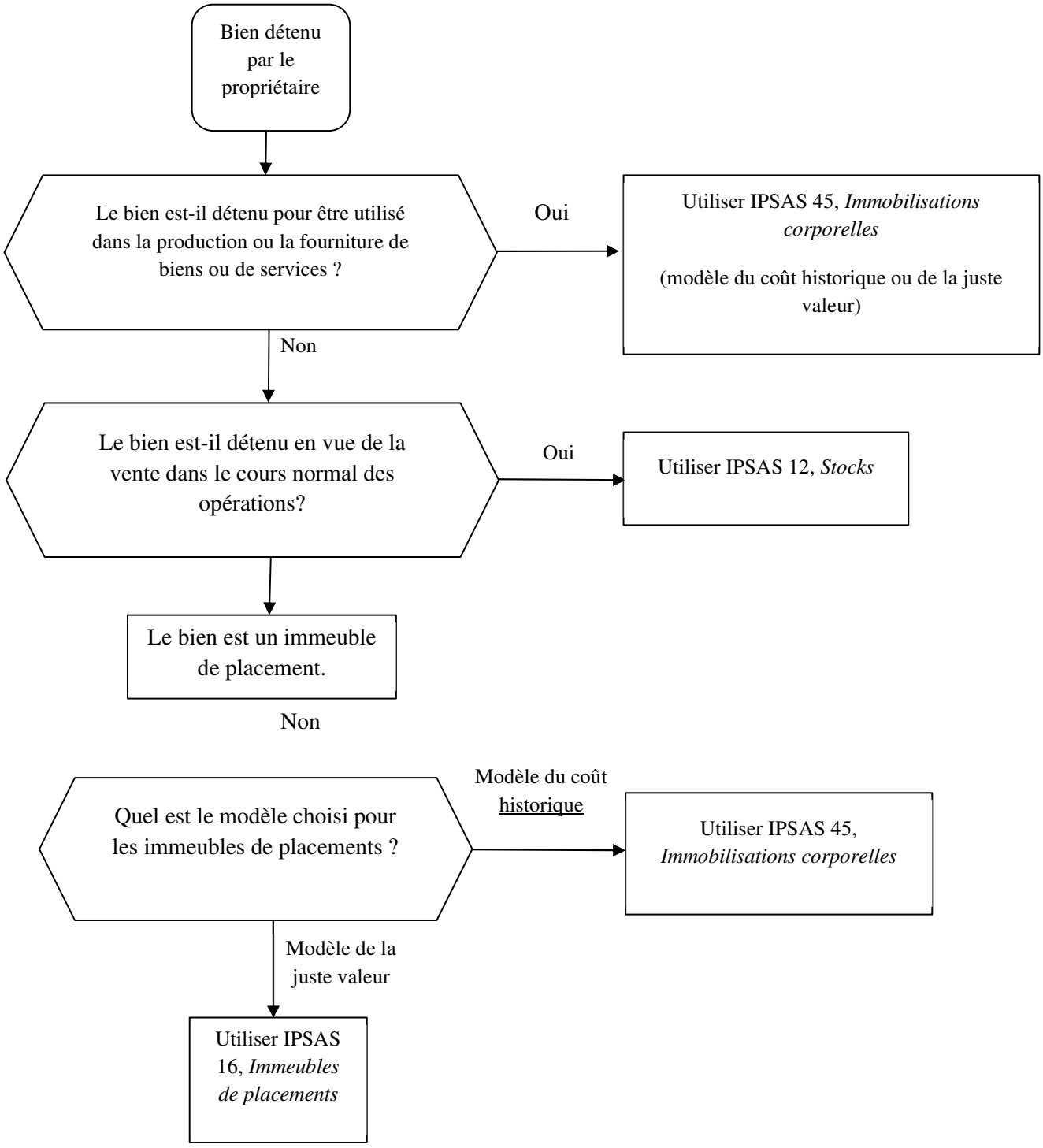
Date d'entrée en vigueur

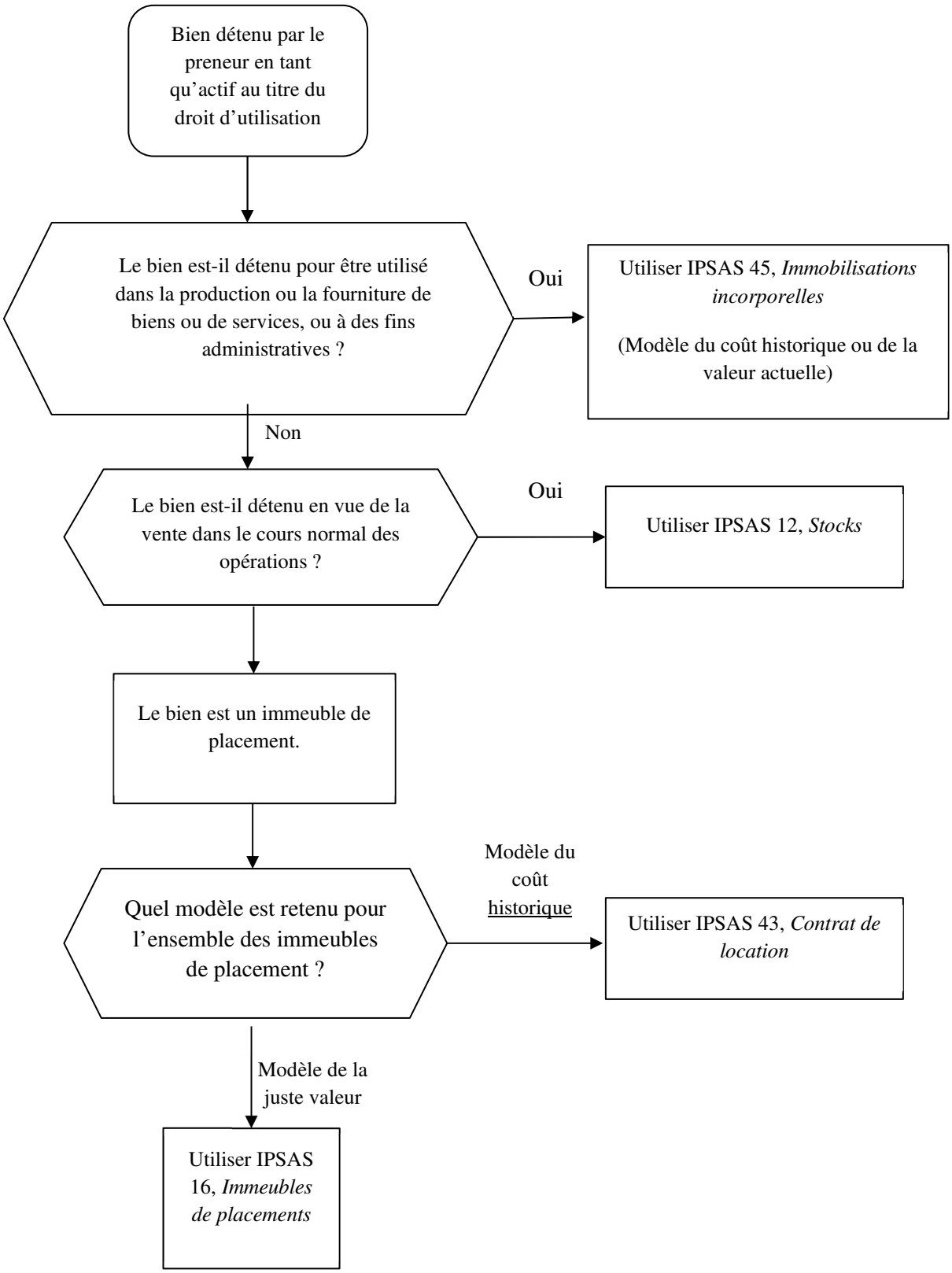
…

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.

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 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, *Contrat de location*
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 la présente Norme, l'IPSASB n'a pas encore étudié l'applicabilité d'IFRS 4, *Contrats d'assurance* et d'IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnée*s, aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 16 ne reflète pas les amendements effectués à IAS 40 suite à la publication de ces Normes internationales d'information financière. Les principales différences entre IPSAS 16 et IAS 40 sont les suivantes :

- IPSAS 16 impose qu'un immeuble de placement soit initialement évalué à son coût et précise que si un actif est acquis pour un coût nul ou symbolique, son coût est sa juste valeur à la date d'acquisition. IAS 40 exige que les immeubles de placement soient initialement évalués à leur coût.
- Des commentaires supplémentaires précisent qu'IPSAS 16 ne s'applique pas aux biens immobiliers détenus pour fournir un service à caractère social qui génère également des entrées de trésorerie. Ces biens immobiliers sont comptabilisés selon ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*.
- ~~IPSAS 16 contient des dispositions transitoires tant pour la première adoption que pour un changement à partir de la version précédente de IPSAS 16. IAS 40 ne contient des dispositions transitoires que pour les entités qui ont déjà appliqué les IFRS. IFRS 1 traite de la première adoption des IFRS. IPSAS 16 contient des dispositions transitoires supplémentaires qui précisent que lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice pour la première fois et comptabilise des immeubles de placement qui n'avaient pas été comptabilisés auparavant, l'ajustement doit être porté dans le solde d'ouverture des soldes cumulés.~~
- 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 ».

Modifications d'IPSAS 18, Information sectorielle

Le paragraphe 37 est modifié. Le paragraphe 76G est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Actifs, passifs, produits et charges 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 ~~réévaluation~~ valeur actuelle énoncé dans ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, les évaluations des actifs sectoriels reflètent ces réévaluations.

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

Modifications d'IPSAS 19, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

Le paragraphe 27 et IG16 sont modifiés. Le paragraphe 111N est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Événement passé

…

27. Seules les obligations qui résultent d'événements passés existant indépendamment d'actions futures de l'entité (c'est-à-dire de la conduite future de ses activités) sont comptabilisées comme des provisions. Des exemples de telles obligations sont notamment les pénalités ou les coûts de décontamination imposés à une entité du secteur public dans le cas de dommages environnementaux illégaux. Ces deux obligations mèneraient à une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service, au titre de règlement, indépendamment

des actions futures de cette entité du secteur public. De même, une entité du secteur public comptabiliserait une provision pour les frais de démantèlement d'une installation de défense ou d'une centrale nucléaire publique dans la mesure où l'entité du secteur public est tenue de rectifier des dommages déjà causés (~~IPSAS 17~~ 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.

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

Indications d'application

La présente indication accompagne IPSAS 19, mais ne fait pas partie de celle-ci.

…

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 17~~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.

…

Modifications d'IPSAS 21, Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie

Les paragraphes 12, 54, 54A, 69, 69A, 75, BC17, BC19, BC20A, BC20B, BC20C, BC20F, BC20H, BC20J, BC25 et BC27 sont modifiés. Le paragraphe 82L est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Champ d'application

…

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 ~~l'autre traitement autorisé~~ le modèle de la valeur actuelle dans ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45, sont traitées selon IPSAS 26.

Comptabilisation et évaluation d'une perte de valeur

…

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 ~~réévaluation~~ valeur actuelle de ~~IPSAS 17~~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 17~~ 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 17~~ IPSAS 45.

Reprise d'une perte de valeur

…

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 ~~réévaluation~~ valeur actuelle de ~~IPSAS 17~~ 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 17~~ 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 17~~ IPSAS 45.

Informations à fournir

…

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 17~~ IPSAS 45.

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

Base des conclusions

…

Immobilisations corporelles et immobilisations incorporelles

BC17. ~~Lors de l'approbation de la présente Norme~~ 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.

…

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 vente et la valeur d'utilité. Selon la présente Norme, une entité détermine la valeur d'utilité d'un actif en déterminant le coût actuel de remplacement du potentiel de service résiduel de l'actif. Le coût actuel de remplacement du potentiel de service résiduel de l'actif est déterminé en utilisant l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ainsi que les approches appelées approche du coût de remise en état et approche des unités de service. Ces approches peuvent également être adoptées pour évaluer la juste valeur selon ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45 et IPSAS 31– et par conséquent, la valeur d'utilité est une évaluation de la juste valeur. IAS 36 définit la valeur recouvrable comme étant la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité. La valeur d'utilité selon IAS 36 est déterminée en utilisant la valeur actuelle des flux de trésorerie attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa sortie finale. IAS 36 établit que la valeur d'utilité peut être différente de la juste valeur de l'actif.

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. ~~L'~~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'~~est~~ 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 ~~prévoit~~ 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.

…

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.

…

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'~~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.

…

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 ~~sont~~ 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 ~~sont~~ des évènements qui touchent des actifs ou des groupes d'actifs, plutôt que le résultat de réévaluations périodiques. Cette différence pratique ~~est~~ 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.

…

Reprise de perte de valeur

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~~'l'IPSASB n'avait pas intégré la réparation d'un actif comme un indice de reprise étant donné que IPSAS 17 ~~impose~~ 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'élaboration

d'IPSAS 45, l'IPSASB a conclu qu'il convenait de conserver la même indication. Cette disposition s'appliquait ~~s'applique~~ également à un immeuble de placement évalué en appliquant le modèle du coût 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 aux Améliorations des IPSAS, 2019

BC27. Lors de la publication de cette Norme, ~~L~~a 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.

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.
- IPSAS 21 ne s'applique pas aux actifs non générateurs de trésorerie qui sont comptabilisés pour les montants réévalués à la date de reporting conformément ~~à l'autre traitement autorisé~~ au modèle de la valeur actuelle dans ~~IPSAS 17~~IPSAS 45. IAS 36 n'exclut pas de son champ les immobilisations corporelles génératrices de trésorerie, réévaluées à la date de reporting.
- La méthode d'évaluation de la valeur d'un actif non générateur de trésorerie utilisée selon IPSAS 21 est différente de celle qui s'applique à un actif générateur de trésorerie selon IAS 36. IPSAS 21 mesure la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie comme étant la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif selon plusieurs approches. IAS 36 détermine la valeur d'utilité d'un actif générateur de trésorerie comme la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs de cet actif.
- IPSAS 21 n'intègre pas un changement de la valeur 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 et (e) d'actifs non courants (ou de groupes de sortie) classés comme étant détenus pour la vente selon IFRS 5, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées.

Modifications apportées à IPSAS 23 – *Produits des transactions sans contrepartie (impôts et transferts)*

Les paragraphes 13, 42, 43, 83, 97, IG23 et IG58 sont modifiés. Les paragraphes 43A et 124H sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Définitions

Produits

…

13. Lorsqu'une entité s'expose à certains coûts en rapport avec les produits générés par une opération sans contrepartie directe, les produits sont les entrées brutes d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service, et toute sortie de ressources est comptabilisée comme un coût de l'opération. Par exemple, si une entité présentant ses états financiers doit payer des frais de livraison et d'installation liés au transfert d'une immobilisation corporelle en provenance d'une autre entité, ces frais sont comptabilisés séparément des produits générés par le transfert de l'immobilisation corporelle. Les frais de livraison et d'installation sont inclus dans le montant comptabilisé à l'actif, conformément à ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*.

Comptabilisation des actifs

Évaluation des actifs lors de leur comptabilisation initiale

…

42. Un actif acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe doit être initialement évalué à sa ~~juste~~ valeur actuelle à la date d'acquisition.

43. En cohérence avec IPSAS 12, *Stocks*, IPSAS 16, *Immeubles de placement*, ~~IPSAS 17, **Immobilisations corporelles**,~~ 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**.

Transferts

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 17~~ 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.

Dons et donations, y compris biens en nature

…

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 ;

~~peuvent être évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition, laquelle peut être vérifiée par référence à un marché actif, ou par évaluation à dire d'expert. L'évaluation de la valeur d'un actif est normalement réalisée par un évaluateur professionnel dont la qualification professionnelle est effective et reconnue. Pour de nombreux actifs, la juste valeur peut être déterminée aisément, par référence aux prix cotés sur un marché actif et liquide. Par exemple, il est généralement possible d'obtenir des prix de marché actuels pour des terrains, des immeubles non spécialisés, des véhicules à moteur et de nombreux types d'installations et d'équipements. .~~ 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**.**

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

Guide d'application

Transfert au profit d'une université du secteur public, assorti de restrictions (paragraphes 19 et 76)

…

IG23. L'université comptabilise le terrain à l'actif dans l'état de la situation financière de la période de reporting au cours de laquelle il obtient le contrôle de ce terrain. Le terrain devrait être comptabilisé à sa juste valeur selon ~~IPSAS 17~~ 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.

…

Interaction entre les exigences d'évaluation d'IPSAS 23 et d'IPSAS 41

…

Analyse

…

IG58. IPSAS 23 prescrit que des actifs acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe doivent être évalués initialement ~~à la juste valeur~~ 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.

Modifications apportées à IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*

Les paragraphes 73, 73A, 108, 108A, 118, BC3, BC4, BC5, BC7, BC7A, BC7B, BC7C, BC7F, BC7H, BC7I, BC7J et BC21 sont modifiés. Le paragraphe 126N est ajouté.

…

Comptabilisation et évaluation d'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 ~~réévaluation~~ valeur actuelle d'~~IPSAS 17~~ IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* 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 17~~ 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 17~~ IPSAS 45.

…

Reprise d'une perte de valeur d'un actif pris individuellement

…

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 ~~réévaluation~~ valeur actuelle de ~~IPSAS 17~~ 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 17~~ 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 17~~ IPSAS 45.

…

Informations à fournir

…

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 17 IPSAS 45.

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

Base des conclusions

Élaboration d'IPSAS 26 sur la base de la version révisée de IAS 36 publiée en 2004

…

Motifs justifiant l'élaboration de la présente Norme

BC3. ~~Lors de l'approbation de la présente norme~~ Lors de la publication de la présente norme, en Février 2008, IPSAS 21 ~~renvoie~~ 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 l'approbation de cette Norme~~ Lors de la publication de la présente Norme, en février 2008, avaient été ~~étaient~~ 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 ~~estimait~~ 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 ~~est~~ 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 avait estimé que les coûts de sortie risquent également d'être négligeables dans le cas d'un actif générateur de trésorerie. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a relevé que ces principes demeurent applicables.

…

BC7. ~~L'~~Lors de la publication de la présente norme, l'IPSASB ~~était~~ 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 avait conclu~~t~~ 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. ~~L'~~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'~~est~~ 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~~étaient toutes les deux comptabilisées de façon similaire. Le paragraphe 51 d'IPSAS 17 ~~prévoit~~prévoyait que si une immobilisation corporelle ~~est~~était réévaluée, alors tous les actifs de la même catégorie ~~doivent~~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.

…

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.

Réponses 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 a vait 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 ~~sont~~ 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 ~~est~~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.

…

Révision d'IPSAS 21 résultant des Améliorations des IPSAS, 2019

BC21. ~~L'~~Lors de la publication de la présente norme, l'IPSASB avait noté que la ~~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.

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.
- IPSAS 21 ne s'applique pas aux actifs non générateurs de trésorerie qui sont comptabilisés pour les montants réévalués à la date de reporting conformément à l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17. IAS 36 n'exclut pas de son champ les immobilisations corporelles génératrices de trésorerie, réévaluées à la date de reporting.
- La méthode d'évaluation de la valeur d'un actif non générateur de trésorerie utilisée selon IPSAS 21 est différente de celle qui s'applique à un actif générateur de trésorerie selon IAS 36. IPSAS 21 mesure la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie comme étant la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif selon plusieurs approches. IAS 36 détermine la valeur d'utilité d'un actif générateur de trésorerie comme la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs de cet actif.
- IPSAS 21 n'intègre pas un changement de la valeur 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* et (e) d'actifs non courants (ou de groupes de sortie) classés comme étant détenus pour la vente selon IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

- IPSAS 21 traite de la dépréciation des actifs considérés individuellement. Il n'existe pas d'équivalent dans IPSAS 21 pour une unité génératrice de trésorerie telle que définie par IAS 36.
- IPSAS 21 traite les « actifs de support » de la même manière que les autres actifs non générateurs de trésorerie tandis que IAS 36 les traite comme faisant partie des unités génératrices de trésorerie correspondantes.
- Dans certains cas, IPSAS 21 utilise une terminologie différente de celle de IAS 36. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « produits », « valeur de service recouvrable », « état de la performance financière » dans IPSAS 21. Les termes équivalents de IAS 36 sont « ressources », « valeur recouvrable », « compte de résultat ».

Modifications apportées à IPSAS 27 – *Agriculture*

Les paragraphes 3, 4, 6, 37 et BC9 sont modifiés. Le paragraphe 56I est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Champ d'application

…

3. La présente Norme ne s'applique pas :

   (a) aux terrains liés à une activité agricole (voir IPSAS 16, Immeubles de placement et ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*) ;

…

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 17~~ IPSAS 45).

…

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

Actifs biologiques	**Produits agricoles**	**Produits qui résultent de la transformation après récolte**
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 17~~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.		

…

Incapacité à mesurer la juste valeur de façon 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 17 IPSAS 45, IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non-générateurs de trésorerie*, et IPSAS 26, *Dépréciation des actifs générateurs de trésorerie*.

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Base des conclusions

…

Actifs biologiques et actifs agricoles acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe

…

BC9. Lors de la publication de la présente norme, e~~E~~n analysant l'approche 3, l'IPSASB a<u>vait</u> pris en considération les dispositions d'IPSAS 23 relatives à l'évaluation d'autres types d'actif. IPSAS 23.13 indique 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 ~~sont~~ <u>étaient</u> inclus dans le montant comptabilisé à l'actif, conformément à IPSAS 17 ». <u>Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a noté que ces indications restent applicables.</u> Ceci implique qu'une entité doit 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.

Modifications apportées à IPSAS 31, Immobilisations incorporelles

Les paragraphes 3, 7, 15, 67, AG5, BC9 et IE22 sont modifiés. Les paragraphes 3(k) et 11 sont supprimés. Les paragraphes 132M, AG12, AG13, AG14 et BC14-BC15 sont ajoutés.

…

Champ d'application

…

3. La présente norme doit être appliquée pour la comptabilisation des actifs incorporels, à l'exception :

   (a) des immobilisations incorporelles entrant dans le champ d'application d'une autre Norme ;

   (b) des actifs financiers, tels que définis dans IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation* ;

   (c) de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs de prospection et d'évaluation (voir la norme internationale ou nationale pertinente traitant de la prospection et de l'évaluation des ressources minérales) ;

   (d) des dépenses relatives à la mise en valeur de gisements et à l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et de ressources similaires non renouvelables ;

   (e) **[**Supprimé**] ;**

   (f) **[**Supprimé**] ;**

   (g) **aux droits et aux pouvoirs résultant d'une législation, constitution ou leur équivalent ;**

(h) **aux actifs d'impôt différé (voir la norme internationale ou nationale pertinente traitant des impôts sur le résultat) ;**

(i) **aux coûts d'acquisition différés et des actifs incorporels résultant des droits contractuels d'un assureur au titre de contrats d'assurance relevant de la norme internationale ou nationale pertinente relative aux contrats d'assurance. Lorsque cette norme ne prévoit pas d'exigences spécifiques d'information à fournir pour ces actifs incorporels, les exigences de la présente norme s'appliquent ;**

(j) **[**Supprimé**] ;**

(k) **[**Supprimé**]** ~~**aux immobilisations incorporelles appartenant au patrimoine nationale. Cependant, les dispositions des paragraphes 115 à 127 en matière d'information à fournir s'appliquent aux immobilisations incorporelles du patrimoine national qui sont comptabilisées.**~~

~~…~~

7. Certaines immobilisations incorporelles peuvent être contenues dans ou un support physique tel qu'un disque compact (dans le cas d'un logiciel), une documentation juridique (dans le cas d'une licence ou d'un brevet) ou un film. Pour déterminer si une immobilisation comportant à la fois des éléments incorporels et corporels doit être comptabilisée selon ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, ou comme une immobilisation incorporelle selon la présente Norme, l'entité doit faire preuve de jugement pour apprécier lequel des éléments est le plus important. Par exemple, le logiciel de navigation d'un avion de chasse fait partie intégrante de l'avion et est traité en tant qu'immobilisation corporelle. Il en va de même pour le système d'exploitation d'un ordinateur. Lorsque le logiciel ne fait pas partie intégrante du matériel, il est traité en tant qu'immobilisation incorporelle.

…

Immobilisations incorporelles du patrimoine national

…

11. [Supprimé] La présente Norme n'impose pas qu'une entité comptabilise les immobilisations incorporelles du patrimoine national susceptibles de répondre à la définition d'immobilisations incorporelles et aux critères de comptabilisation applicables à celles-ci. Une entité qui comptabilise les immobilisations incorporelles du patrimoine national doit fournir les informations imposées par de la présente Norme et peut, sans y être tenue, appliquer ses dispositions en matière d'évaluation.

…

15. Les dispositions figurant aux paragraphes 117 à 124 imposent aux entités de fournir des informations sur les immobilisations incorporelles comptabilisées. Par conséquent, les entités ~~qui comptabilisent les immobilisations incorporelles du patrimoine national~~ doivent fournir des informations sur ces immobilisations, telles que :

(a) à la base d'évaluation retenue ;

(b) le mode d'amortissement, le cas échéant ;

(c) la valeur comptable brute ;

(d) les amortissements cumulés à la clôture, le cas échéant ; et

(e) un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période avec une ventilation présentant certaines de leurs composantes.

…

Comptabilisation d'une charge

…

67**.** Dans certains cas, une dépense est engagée pour assurer à une entité des avantages économiques futurs ou un potentiel de service à une entité, mais aucune immobilisation incorporelle ou aucun autre actif pouvant être comptabilisé n'est acquis ou créé. Dans le cas de la fourniture de biens, l'entité comptabilise une telle dépense en tant que charge lorsqu'elle obtient un droit d'accès à ces biens. Dans le cas de la fourniture de services, l'entité comptabilise la dépense en tant que charge lorsqu'elle reçoit les services en question. Par exemple, les dépenses au titre de la recherche sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées (voir paragraphe 52), sauf lorsqu'elles sont acquises dans le cadre d'une acquisition. D'autres exemples de dépenses comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées incluent :

(a) les dépenses au titre des activités en démarrage (c'est-à-dire coûts de démarrage), à moins que ces dépenses ne soient incluses dans le coût d'une immobilisation corporelle selon ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45. Les coûts de démarrage peuvent représenter des frais d'établissement tels que des frais juridiques et de secrétariat engagés pour la constitution d'une entité juridique, les dépenses au titre de l'ouverture d'une nouvelle installation ou d'une nouvelle exploitation (c'est-à-dire coûts de préouverture) ou les dépenses engagées pour entreprendre de nouvelles activités ou lancer de nouveaux produits ou procédés (c'est-à-dire coûts pré-opérationnels) ;

(b) les dépenses de formation ;

(c) les dépenses de publicité et de promotion (y compris les catalogues de vente par correspondance) et ;

(d) les dépenses de relocalisation ou de réorganisation de tout ou partie d'une entité.

…

Date d'entrée en vigueur

…

132M. **Les paragraphes 3, 7, 15, 67 et AG5 ont été modifiés, les paragraphes 3(k) et 11 ont été supprimés, et les paragraphes AG12, AG13 et AG14 ont été ajoutés par IPSAS 45 publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer ces modifications aux**

<u>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</u>.

…

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante d'IPSAS 31.

Coûts liés à un site Web

…

AG5. Le présent Guide d'application ne s'applique pas aux dépenses d'achat, de développement et d'exploitation du matériel d'exploitation (par exemple les serveurs web, les serveurs relais, les serveurs de production, et les connexions Internet) destiné au site web. Ces dépenses sont comptabilisées conformément à ~~IPSAS 17~~ <u>IPSAS 45</u>, *Immobilisations corporelles*. En outre, lorsqu'une entité engage des dépenses auprès d'un prestataire assurant l'hébergement du site web de l'entité, la dépense est comptabilisée en charges lorsque les services sont reçus.

…

<u>Immobilisations incorporelles du patrimoine national: impossibilité d'évaluer de manière fiable le coût ou la juste valeur</u>

AG12. <u>Lorsque des immobilisations incorporelles du patrimoine national ne sont pas comptabilisés dans les états financiers parce que, lors de leur évaluation initiale, leur coût ou leur juste valeur ne peut être évalué de manière fiable, l'entité doit fournir les informations suivantes</u> :

<u>(a) les difficultés rencontrées pour obtenir une évaluation fiable ayant empêché leur comptabilisation ; et</u>

<u>(b) l'importance des actifs non comptabilisés au regard de la réalisation des objectifs de l'entité.</u>

AG13. <u>Les informations fournies doivent garantir que, lues conjointement avec celles relatives aux immobilisations incorporelles comptabilisés, les états financiers présentent des informations utiles et pertinentes sur l'ensemble des immobilisations incorporelles détenues par l'entité, et permettent ainsi aux utilisateurs d'évaluer la situation financière de l'entité, y compris sa situation financière nette, et de comprendre sa capacité à fournir des services</u>.

AG14. <u>Ces informations peuvent être présentées de manière agrégée pour des groupes ou des catégories d'immobilisations incorporelles, à condition que cette agrégation ne masque pas des informations significatives</u>.

…

Base des conclusions

…

Modèle de la réévaluation

BC9. Le modèle de la réévaluation proposé par IPSAS 31 est proche de celui d'IAS 38 qui impose une comptabilisation de la réévaluation par actif. Lors de la publication de la présente Norme, IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*, imposait une comptabilisation des réévaluations par catégorie et non par actif individuel. L'IPSASB avait examiné cette approche pour les immobilisations incorporelles, mais avait conclu que ce n'était pas justifié parce que les immobilisations incorporelles sont différentes que les immobilisations corporelles dans la mesure où elles sont généralement moins homogènes. Les logiciels générés en interne représentent l'un des principales catégories d'immobilisations incorporelles dans le secteur public pour laquelle une information détaillée existe pour chaque actif individuel. Par conséquent, l'IPSASB avait conclu qu'il était approprié d'imposer la comptabilisation des immobilisations incorporelles réévaluées par actif individuel. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a noté que cette conclusion reste applicable. Il a également relevé que le modèle de réévaluation d'IPSAS 17 est désormais désigné comme le modèle de la valeur actuelle dans IPSAS 45.

…

Révision d'IPSAS 31 à la suite de l'ED 78, *Immobilisations corporelles*

BC14. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a conclu que la nature patrimoniale d'un actif n'empêche pas sa comptabilisation. Partant du principe que les mêmes arguments conceptuels s'appliquent aux actifs incorporels patrimoniaux qu'aux immobilisations corporelles patrimoniales, l'IPSASB a décidé de supprimer l'exclusion relative aux actifs patrimoniaux du champ d'application d'IPSAS 31.

Cette décision permet d'assurer la cohérence du traitement comptable des actifs incorporels patrimoniaux avec celui des immobilisations corporelles patrimoniales. La comptabilisation des actifs incorporels patrimoniaux qui satisfont aux critères de comptabilisation d'IPSAS 31 fournira des informations utiles aux utilisateurs des états financiers à des fins de reddition de comptes et de prise de décision.

BC15. L'IPSASB a examiné si les exigences d'information à fournir prévues dans l'ED 78 pour les immobilisations corporelles patrimoniales non comptabilisées devaient également s'appliquer immobilisations incorporelles du patrimoine national non comptabilisées. Considérant que ces exigences fourniraient des informations utiles pour la reddition de comptes et la prise de décision concernant immobilisations incorporelles du patrimoine national non comptabilisées en raison de l'impossibilité d'évaluer de manière fiable leur coût ou leur juste valeur, l'IPSASB a conclu que ces exigences devaient également s'appliquer immobilisations incorporelles du patrimoine national. L'IPSASB a donc décidé d'ajouter des indications d'application

précisant les informations à fournir concernant les immobilisations incorporelles du patrimoine national non comptabilisés.

…

Exemples d'application

Ces exemples d'application accompagnent IPSAS 31, mais n'en font pas partie intégrante.

…

Exemples illustrant le guide d'application

IE22. L'objectif du tableau est de présenter des exemples illustrant les dépenses qui interviennent à chacune des phases décrites aux paragraphes AG2 à AG3 et d'illustrer l'application des paragraphes AG4 à AG11 et d'en préciser leur signification. Il n'est pas conçu comme une liste exhaustive des dépenses qui pourraient être engagées.

PHASE/NATURE DE LA DEPENSE	**TRAITEMENT COMPTABLE**
Planification	
…	…
Développement des applications et de l'infrastructure	
…	Appliquer les dispositions d'~~IPSAS 17~~IPSAS 45, *Immobilisations corporelles* ….
Création graphique	
…	…

…

Comparaison avec IAS 38

IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles* s'inspire essentiellement d'IAS 38, *Immobilisations incorporelles* (dans sa version du 31 décembre 2008). Les principales différences entre IPSAS 31 et IAS 38 sont les suivantes :

- IPSAS 31 exclut de son champ d'application les droits et les pouvoirs résultant de la législation, de la constitution, ou équivalent.
- IPSAS 31 comprend dans son guide d'application les indications présentées dans SIC 32 du Comité d'interprétation, *Immobilisations incorporelles-coûts liés aux sites web,* pour illustrer les principes comptables pertinents.
- IPSAS 31 n'impose, ni interdit, la comptabilisation des comprend des paragraphes décrivant les immobilisations incorporelles du patrimoine national.et précise qu' Une une entité qui comptabilise les immobilisations incorporelles du patrimoine national doit fournir les informations imposées par la présente Norme et peut, sans y être tenue, appliquer les autres dispositions de cette dernière à ces immobilisations incorporelles. IAS 38 ne comprend pas de telles dispositions.
- IAS 38 donne des indications sur le traitement des immobilisations incorporelles acquises grâce à une subvention publique. Le paragraphe 31 d'IPSAS 31 introduit des modifications en se référant aux immobilisations incorporelles acquises par des transactions sans contrepartie directe. IPSAS 31 stipule que lorsqu'une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe, son coût initial est évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.
- IAS 38 traite des opérations d'échange d'actifs sans substance commerciale. IPSAS 31 ne comprend pas de telles dispositions.
- Les exemples présentés dans IAS 38 ont été adaptés au contexte du secteur public.
- IPSAS 31 emploie dans certains cas une terminologie différente de celle d'IAS 38. Les exemples les plus significatifs dans IPSAS 31 sont l'utilisation des termes « produits» (« revenue ») et « état de la performance financière », « résultat », « avantages économiques futurs ou potentiel de service », « résultats cumulés », « opérationnel/activité », « contrats juridiquement contraignants (comprenant des droits contractuels ou d'autres droits juridiques) », et « actif net/situation nette ». Les termes équivalents dans IAS 38 sont « produits » (« income »), « état du résultat global », « résultat net », « avantages économiques futurs », « résultats non distribués », « activité », « droits contractuels ou autres droits légaux », et « capitaux propres ».

Modifications apportées à IPSAS 32 – Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique

Les paragraphes 12, 13, 33, AG11, AG16, AG17, AG20, AG23, AG24, AG25, AG30, AG33, AG35, AG48, BC49, BC50, IG2, IG4, IE6, IE8, IE15, IE17, IE22, IE30 et IE39 sont modifiés. Le paragraphe 36F est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Comptabilisation et évaluation d'un actif d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public (voir paragraphes AG5 à AG35)

12. Lorsqu'un élément d'actif existant de l'entité publique remplit les conditions énoncées au paragraphe 9 (a) et 9 (b) (ou paragraphe 10 dans le cas d'un « actif exploité sur toute sa durée de vie »), l'entité publique doit reclasser l'actif existant comme actif d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public. L'actif d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public reclassé doit être comptabilisé conformément à ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, *Immobilisation corporelles* ou à IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles,* le cas échéant.

13. Suite à leur comptabilisation initiale ou reclassement, les actifs d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public doivent être comptabilisés selon ~~IPSAS 17~~IPSAS 45ou IPSAS 31, selon le caractère approprié.

…

Présentation et informations à fournir (voir paragraphes AG65 à AG67)

33. Les informations imposées par le paragraphe 32 sont fournies individuellement pour chaque contrat significatif concourant à la réalisation d'un service public ou globalement. pour le regroupement de contrats concourant à la réalisation d'un service public pour une même nature de prestations (par ex., le prélèvement de péages, des services de télécommunications ou de traitement des eaux). Cette présentation vient s'ajouter à celle prescrite par les normes 17 et/ou 31 par classe d'actifs. Les actifs qui se rapportent à des contrats concourant à la réalisation d'un service public de même nature pour lesquelles l'information est globalisée, peuvent être divisés en sous catégories et l'information fournie selon ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 et/ou IPSAS 31 ; ils peuvent également être inclus dans plus d'une catégorie, et l'information fournie selon ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 et/ou IPSAS 31. Par exemple, pour les besoins d'IPSAS 17, un pont à péage peut être regroupé avec d'autres ponts. Aux fins du présent paragraphe, un pont à péage pourra être inclus dans une catégorie de contrats concourant à la réalisation d'un service public pour fournir une information aggrégée sur les routes à péage.

…

Date d'entrée en vigueur

36F. **Les paragraphes 12, 13, 33, AG11, AG16, AG17, AG20, AG23, AG24, AG25, AG30, AG33, AG35 et AG48 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.**

…

Guide d'application

Cette annexe fait partie intégrante d'IPSAS 32.

…

Comptabilisation et évaluation initiale d'un actif d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public (voir paragraphes 9-13)

Comptabilisation d'un actif de contrat concourant à la réalisation d'un service public

AG11. Ensemble, les conditions stipulées aux paragraphes 9 (a) et 9 (b) permettent de déterminer si l'actif, y compris les remplacements éventuellement requis, est contrôlé par l'entité publique pour toute sa durée de vie économique. Par exemple, si l'opérateur tiers doit remplacer une partie d'un élément d'actif pendant la période de l'accord (par exemple le revêtement ou la surface d'une route ou le toit d'un bâtiment), l'actif doit être considéré comme un tout. La condition (b) est alors remplie pour l'ensemble de l'actif, y compris la partie qui est remplacée, si l'entité publique contrôle un intérêt résiduel significatif dans le remplacement final de cette partie.

…

Actifs existants de l'entité publique

…

AG16. En effectuant les tests de dépréciation stipulés aux ~~IPSAS 17~~IPSAS45 ou 31, selon le cas, l'entité publique ne considère pas nécessairement l'octroi à l'opérateur tiers du contrat concourant à la réalisation d'un service public comme une circonstance entraînant une dépréciation, sauf s'il s'est produit un changement d'utilisation de l'actif ayant une incidence sur ses rendements économiques futurs ou sur son potentiel de service. L'entité publique se réfère à la norme IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* ou IPSAS 26, le cas échéant, pour déterminer si l'un des indicateurs de dépréciation a été déclenché dans ces circonstances.

AG17. Si l'actif ne remplit plus les conditions de comptabilisation stipulées au paragraphe 9 (ou 10 pour un « actif exploité sur toute sa durée de vie »), l'entité publique suit les principes de décomptabilisation stipulés par la Norme ~~IPSAS 17~~IPSAS45 ou IPSAS 31, le cas échéant. Par exemple, si l'actif est transféré de manière définitive à l'opérateur tiers, il est décomptabilisé. Si l'actif est transféré de manière temporaire, l'entité publique examine la substance de cette condition du contrat concourant à la réalisation d'un service public pour déterminer s'il y a lieu de décomptabiliser l'actif. Dans ces cas-là, l'entité publique examine également si l'accord est une opération de location ou une transaction de cession bail qui devrait être comptabilisée conformément à IPSAS 43.

…

Actif construit ou aménagé

AG20. Lorsqu'un actif construit ou aménagé remplit les conditions du paragraphe 9 (ou 10 pour un « actif exploité sur toute sa durée de vie »), l'entité publique comptabilise et évalue l'actif conformément à la présente Norme. ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 ou IPSAS 31, le cas échéant, définissent les critères déterminant les cas où un actif d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public doit être comptabilisé. Les deux normes ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 et 31 imposent qu'un actif soit comptabilisé si, et seulement si :

(a) il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'élément bénéficieront à l'entité ;

(b) ~~le coût ou la juste valeur de~~ l'élément peu~~vent~~t être évalué~~s~~ de façon fiable[9].

…

AG23. Le second critère de comptabilisation exige que le coût initial ou la juste valeur de l'actif soit évalués de façon fiable. En conséquence, pour répondre aux critères de comptabilisation stipulés par ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 ou IPSAS 31, le cas échéant, l'entité publique doit avoir des informations fiables sur le coût historique ou la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur de l'actif lors de sa construction ou de son aménagement. Par exemple, si selon les termes du contrat concourant à la réalisation d'un service public l'opérateur tiers est tenu de fournir des rapports d'avancement pendant la construction ou l'aménagement de l'actif, les coûts supportés sont mesurables, et rempliraient la condition de comptabilisation, aux termes d'~~IPSAS 17~~IPSAS 45 relative aux actifs construits, ou d'IPSAS 31 relative aux actifs aménagés. En outre, lorsque l'entité publique n'a que peu ou pas de possibilité d'éviter d'accepter un actif construit ou aménagé pour répondre au cahier des charges du contrat, ou d'un accord juridiquement contraignant équivalent, les coûts sont comptabilisés au fur et à mesure de l'avancement des travaux effectués en vue de l'achèvement de l'actif. Ainsi, l'entité publique comptabilise un actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public et le passif associé.

Évaluation des actifs du contrat concourant à la réalisation d'un service public

AG24. Le paragraphe 11 stipule que les actifs du contrat concourant à la réalisation d'un service public sont comptabilisés conformément au paragraphe 9 (ou 10 dans le cas d'un « actif exploité sur toute sa durée de vie ») et évalués initialement à leur juste valeur. En particulier, c'est la juste valeur qui est utilisée pour déterminer le coût de la construction ou de l'aménagement d'un actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public ou le coût de toute amélioration des actifs existants, dès l'étape

[9] 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.

de la comptabilisation initiale. La disposition du paragraphe 11 ne s'applique pas aux actifs existants de l'entité publique qui sont reclassés comme actifs du contrat concourant à la réalisation d'un service public, conformément au paragraphe 12 de la présente Norme. L'évaluation à la ~~juste valeur~~ sur la base d'évaluation fondée sur la valeur actuelle lors de la comptabilisation initiale ne constitue pas une réévaluation, conformément à ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 ou à IPSAS 31.

AG25. Le type de rémunération échangée entre entité publique et opérateur tiers affecte la façon dont est déterminée la juste valeur de l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public lors de sa comptabilisation initiale. Les paragraphes qui suivent décrivent comment déterminer la juste valeur de l'actif lors de la comptabilisation initiale, en se basant sur le type de rémunération échangée :

(h) lorsque des paiements sont versés par l'entité publique à l'opérateur tiers, la juste valeur lors de la comptabilisation initiale de l'actif représente la partie des paiements versés à l'opérateur tiers en échange de l'actif.

(i) Lorsque l'entité publique ne fait pas de paiements à l'opérateur tiers en rémunération de l'actif, l'actif est comptabilisé comme un échange d'actifs non monétaires, aux termes des ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 et 31.

…

Paiements séparables

…

AG30. ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 et IPSAS 31 imposent l'évaluation initiale d'un actif acquis dans le cadre d'un échange à son coût, qui correspond au prix au comptant de l'actif. Dans le cadre d'échanges, le prix des actifs est présumé être leur juste valeur, sauf indication contraire. Lorsque les composantes actifs et services des paiements sont séparables, le prix comptant équivalent de l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public est la valeur actuelle de la composante actifs du contrat. Toutefois, si la valeur actuelle de la composante actifs des paiements est supérieure à la juste valeur, l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public est initialement évalué à sa juste valeur.

…

Cas où l'opérateur tiers reçoit d'autres formes de rémunération

AG33. Les types de transactions visées au paragraphe 17 (b) sont des opérations d'échange non monétaire. Le paragraphe 38 d'~~IPSAS 17~~IPSAS 45 et le paragraphe 44 d'IPSAS 31, le cas échéant, donnent des indications adaptées à ces situations.

…

Évaluation ultérieure

AG35. Après comptabilisation initiale, l'entité publique applique ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 et IPSAS 31 à l'évaluation ultérieure et à la décomptabilisation d'un actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public. IPSAS 21 et IPSAS 26 sont également appliquées pour déterminer s'il existe des indices qu'un actif du contrat concourant

à la réalisation d'un service public a pu se déprécier. Ces dispositions aux termes de ces Normes sont appliquées à tous les actifs comptabilisés ou classés comme actifs de concessions de services, conformément à la présente Norme.

…

Comptabilisation et évaluation des passifs (voir paragraphes 14-28)

…

Modèle d'octroi d'un droit à l'opérateur tiers (voir paragraphes 24-26)

AG48. Lorsque l'entité publique rémunère l'opérateur tiers pour l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public et pour la prestation de services par la fourniture d'un actif générateur de produits, autre que l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public, les produits sont comptabilisés ; et le passif comptabilisé conformément au paragraphe 24 doit être diminué comme indiqué au paragraphe AG47. Dans de tels cas, l'entité publique suit également les règles de décomptabilisation stipulées dans ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 ou IPSAS 31, le cas échéant.

…

Base des conclusions

…

Révision d'IPSAS 32 suite à la publication des *Améliorations des IPSAS*, parie II : questions soulevées par les parties prenantes

BC49. Lors de la publication de la présente norme, l' ~~L'~~attention de l'IPSAS Board a été attirée sur le risque d'un manque de cohérence entre les dispositions d'IPSAS 32 et celles d'IPSAS 17 et IPSAS 31. Les dispositions d'IPSAS 32 ~~pourraient~~ pouvaient être vues comme une demande de présenter les actifs concourant à un service public comme une classe d'actifs propre, même si leur nature ou leur fonction diffèrent. Comme l'IPSAS Board ne souhaitait pas que des actifs différents soient présentés comme s'ils étaient similaires, l'IPSAS Board ~~a~~ avait proposé de clarifier IPSAS 32 pour traduire ses réelles intentions. L'IPSAS Board ~~s'est~~ s'était demandé si ces changements pourraient conduire à réduire l'information disponible pour les utilisateurs des états financiers. Il ~~a~~ avait conclu que les dispositions relatives aux informations à fournir, en particulier celles prévues par le paragraphe 32, assuraient la qualité des informations relatives aux contrats concourant à la réalisation d'un service public. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a noté que ces principes restent applicables.

BC50. L'IPSAS Board ~~a~~ avait constaté que le reclassement d'actifs concourant à la réalisation d'un service public pouvait conduire, dans certaines entités, à un changement de méthode d'évaluation. Par exemple, certains actifs concourant à la réalisation d'un service public évalués selon le modèle de la réévaluation pouvaient être reclassés dans une catégorie d'actifs mesurés au coût. De la même manière, certains actifs concourant à la réalisation d'un service public évalués selon le modèle du coût pouvaient être reclassés dans une catégorie d'actifs mesurés selon le modèle

de la réévaluation. Dans la mesure où l'affectation des actifs concourant à la réalisation d'un service public et des autres actifs peut varier d'une entité à une autre, l'IPSAS Board ~~a~~ avait accepté d'autoriser les entités à choisir la méthode d'évaluation à appliquer au moment du reclassement. L'IPSAS Board ~~a~~ avait également noté que les informations requises pour une application rétrospective du modèle du coût pouvaient ne pas être disponibles. Par conséquent, l'IPSAS Board ~~a~~ avait décidé d'autoriser les entités à utiliser la valeur comptable déterminée selon le modèle de la réévaluation comme coût présumé à la date de reclassement, lorsqu'une entité ~~décide~~décidait d'évaluer une classe d'actifs en utilisant le modèle du coût. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a noté que ces principes restent applicables. Il a également relevé que le modèle de réévaluation d'IPSAS 17 est désormais désigné comme le modèle de la valeur actuelle, tandis que le modèle du coût est désigné comme le modèle du coût historique dans IPSAS 45.

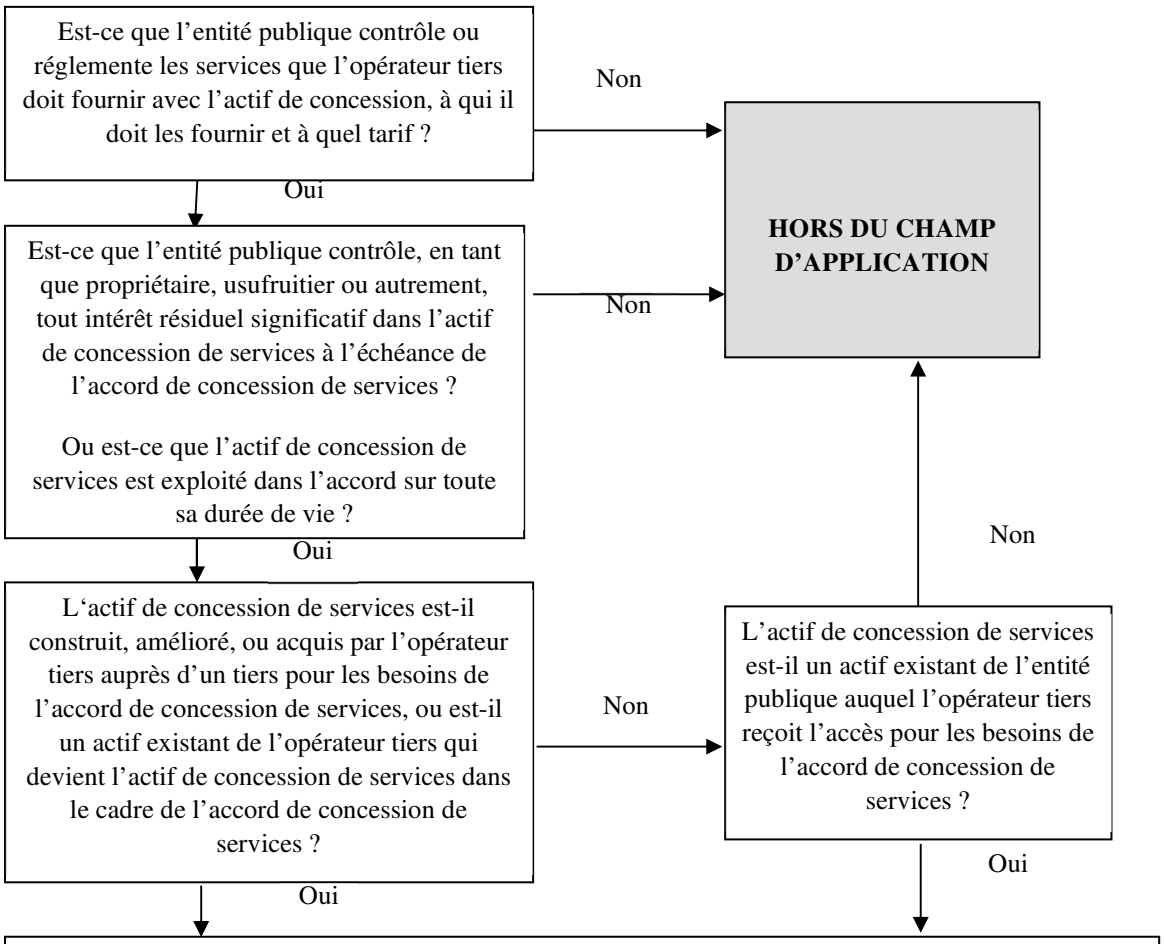
…

Guide de mise en œuvre

…

Cadre comptable pour les contrats concourant à la réalisation d'un service public

IG2. Le diagramme présenté ci-dessous résume les dispositions d'IPSAS 32 pour la comptabilisation des contrats concourant à la réalisation d'un service public.



DANS LE CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME

- L'entité publique comptabilise un actif de concession de services, ou reclasse une immobilisation corporelle ou incorporelle, ou un actif au titre du droit d'utilisation comme actif de concession de services.
- L'entité publique comptabilise l'actif de concession comme immobilisation corporelle ou incorporelle conformément à ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45 ou à IPSAS 31, le cas échéant.
- L'entité publique effectue les tests de dépréciation selon IPSAS 21 et IPSAS 26.
- L'entité publique comptabilise un passif d'un montant équivalent à la valeur de l'actif de concession de services « ACS » (IPSAS 9, IPSAS 28, IPSAS 30 et IPSAS 41).
- L'entité publique comptabilise les produits et charges en rapport avec l'ACS.
- Le concédant suit les exigences de divulgation de la présente norme et les exigences pertinentes des autres normes IPSAS.
- Le concédant comptabilise les garanties conformément à IPSAS 19, ou IPSAS 28, IPSAS 29, et IPSAS 30.

Références aux IPSAS qui s'appliquent aux types d'accords caractéristiques impliquant un actif associé à une prestation de service

…

IG4. Les textes ombrés montrent les accords entrant dans le champ d'application d'IPSAS 32.

Catégorie	Preneur	Prestataire			Propriétaire	
Type d'accord caractéristique	Location (ex., l'opérateur tiers prend l'actif de l'entité publique en location)	Contrat de services et/ou de maintenance (tâches spécifiques ex. recouvrement créances, gestion d'installations)	Réhabilitation-exploitation-transfert	Construction-exploitation-transfert	Construction-possession-exploitation	Désinvestissement à 100% / Privatisation/ Société/
Propriété de l'actif	Entité publique				Opérateur tiers	
Investissement	Entité publique		Opérateur tiers			
Risque lié à la demande	Partagé	Entité publique	Entité publique et/ou opérateur tiers	Opérateur tiers		
Durée typique	8–20 ans	1–5 ans	25–30 ans	Indéfinie (ou peut être limitée par accord juridiquement contraignant ou licence)		
Intérêt résiduel	Entité publique			Opérateur tiers		
IPSAS concernée	IPSAS 43	IPSAS 1	La présente IPSAS/ ~~IPSAS 17~~IPSAS 45/ IPSAS 31	~~IPSAS 17~~IPSAS 45/IPSAS 31 (décomptabilisation) IPSAS 9 (comptabilisation produits)		

Exemples d'application

…

Termes de l'accord (communs aux trois exemples)

…

IE6. On présume que le revêtement d'origine de la route est une composante distincte de l'actif d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public et répond aux critères de comptabilisation spécifiés dans ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, lorsque l'actif d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public est initialement comptabilisé. On suppose en outre qu'il existe suffisamment de certitudes concernant le calendrier et le montant des travaux de réfection du revêtement routier pour que celui-ci soit comptabilisé comme composante distincte, lorsque la réfection du revêtement routier est effectuée[10]. On suppose que le coût prévu de la réfection du revêtement routier peut être retenu pour estimer le coût initial

[26] Si ce n'était pas le cas (par ex., si l'opérateur tiers devait refaire le revêtement à l'avenir, ou devait effectuer des travaux d'entretien supplémentaires au cours de la durée de l'accord de concession de services), il ne serait peut-être pas approprié de comptabiliser une composante.

des couches de revêtement comptabilisées comme composante distincte de l'actif d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public. Le revêtement de la route est donc comptabilisé comme un élément distinct de la juste valeur initiale de l'actif d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public ; il est évalué à la juste valeur présumée de la réfection du revêtement routier et amorti au cours des années 3 à 8. Cette période d'amortissement est plus courte que celle des couches d'assise de la route (infrastructure), et prend en compte le fait que la réfection du revêtement routier est normalement effectuée tous les six ans, plutôt que tous les 25 ans. Pendant la phase de construction, on suppose que seules les couches d'assise de la route seront construites pendant l'année 1, et que la route ne sera prête pour exploitation qu'à la fin de l'année 2.

…

IE8. Au début de l'année 3, la juste valeur totale de la route est de 1 050 UM, composée des 940 UM liées à la construction des couches d'assise et des 110 UM liées à la construction du revêtement. La juste valeur des couches de revêtement est utilisée pour estimer la juste valeur de la réfection du revêtement routier (considéré comme une composante de remplacement conformément à ~~IPSAS 17~~IPSAS 45). La durée de vie estimée des couches de revêtement (six ans) est également retenue pour l'estimation de l'amortissement de la composante réfection au cours des années 9 et 10. La juste valeur initiale totale de la route est inférieure à la valeur actuelle de la série prédéterminée de paiements ayant trait à l'actif, le cas échéant.

…

IE15. La méthode comptable retenue par l'entité publique pour les immobilisations corporelles est la comptabilisation selon le modèle du coût spécifié dans ~~IPSAS 17~~IPSAS 45.

Tableau 1 : Justes valeurs des composantes de l'accord (Unités monétaires)

Composantes de l'accord	Juste valeur
Route – couches d'assise (infrastructure)	940
Route – couches de revêtement d'origine	110
Juste valeur totale de la route	1 050
Composante de service annuelle	12
Taux d'intérêt effectif	6.18%

Exemple 1 : L'entité publique verse une série prédéterminée de paiements à l'opérateur tiers

…

Incidence sur les états financiers

IE17. L'entité publique ~~comptabilise~~ évalue initialement l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public en tant qu'immobilisation corporelle, à sa juste valeur

(1 050 UM au total, composées de 940 UM liées à la construction des couches d'assise et de 110 UM liées à la construction des couches de revêtement d'origine). L'actif est comptabilisé selon l'avancement de la construction (525 UM pendant l'année 1 et 525 UM pendant l'année 2). La dotation aux amortissements est comptabilisée chaque année à partir de l'année 3 (56 UM, composées de 38 UM pour les couches d'assise et de 18 UM pour les couches de revêtement).

…

Synthèse des flux de trésorerie, de l'état de la performance financière et de l'état de la situation financière

IE22. Les flux de trésorerie de l'entité publique, l'état de la performance financière et de l'état de la situation financière sur la durée de l'accord sont présentés dans les exemples d'application figurant aux Tableaux 1.1 à 1.3. En outre, le Tableau 1.4 montre la variation du passif financier.

…

Tableau 1.2 État de la performance financière (Unités monétaires)

Année	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**Total**
Frais de service	–	–	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
Charge financière	–	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
Amortissement – couches d'assise	–	–	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Amortissement – couches de revêtement d'origine	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Amortissement – réfection revêtement	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Total amortissements	–	–	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Excédent annuel/ (déficit annuel)	–	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)

NOTES :

1. L'amortissement au cours des années 3-8 reflète l'amortissement des couches de revêtement d'origine. Elles sont totalement amorties sur cette période. L'amortissement au cours des années 9–10 reflète l'amortissement de la nouvelle composante de l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public (revêtement) comptabilisée en année 8.
2. Bien que la méthode de l'amortissement linéaire soit retenue dans ces exemples d'application, il n'est pas prévu que cette méthode soit utilisée dans tous les cas. Le paragraphe ~~76~~0de la Norme ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 stipule ceci : « 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 ». De même, pour les immobilisations incorporelles, le paragraphe 96 d'IPSAS 31 stipule ceci : « Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité déterminée doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité. »

Tableau 1.3 État de la situation financière (Unités monétaires)

Année	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
Actif du contrat de concession – couches d'assise	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Actif du contrat de concession – couche de revêtement d'origine	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Actif du contrat de concession – réfection revêtement	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Total Actif du contrat de concession	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
Trésorerie	–	–	(200)	(400)	(600)	(800)	(1000)	(1200)	(1400)	(1 600)
Passif financier	(525)	(1082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	–
excédent/déficit cumulé	–	32	167	295	414	525	628	721	811	891

NOTES :

1. Dans cet exemple, la réfection du revêtement routier se produit comme prévu l'année 8, lorsque la couche de revêtement de la route d'origine est entièrement amortie. Si la réfection du revêtement routier avait eu lieu plus tôt, le revêtement d'origine n'aurait pas été entièrement amorti, et aurait eu besoin d'être décomptabilisé conformément à la norme ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, avant la comptabilisation de la nouvelle composante de l'actif contrat concourant à la réalisation d'un service public liée à la réfection du revêtement.
2. La nouvelle composante de l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public liée à la réfection du revêtement est comptabilisée en année 8. Les années 9-10 reflètent l'amortissement de cette composante supplémentaire (Tableau 1.2).
3. Le passif financier est augmenté en année 8 pour tenir compte de la comptabilisation de la nouvelle composante de l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public.

…

Exemple 2 : L'entité publique accorde à l'opérateur tiers le droit de faire payer les usagers d'une route à péage

Synthèse des flux de trésorerie, de l'état de la performance financière et de l'état de la situation financière

…

Tableau 2.1 Flux de trésorerie (Unités monétaires)

IE30. Il n'y a pas d'incidence sur les flux de trésorerie dans cet exemple parce que l'opérateur tiers ne reçoit pas de paiements.

…

Tableau 2.2 État de la situation financière (Unités monétaires)

Année	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
Actif du contrat de concession – couches d'assise	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Actif du contrat de concession – couches de revêtement d'origine	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Actif du contrat de concession – réfection revêtement	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Total Actif du contrat de concession	525	1 050	994	937	881	825	768	822	766	709
Trésorerie	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Passif	(525)	(1 050)	(905)	(760)	(615)	(470)	(325)	(290)	(145)	–
excédent/déficit cumulé	–	–	(89)	(177)	(266)	(355)	(443)	(532)	(621)	(709)

NOTES :

1. Dans cet exemple, la réfection du revêtement routier se produit comme prévu l'année 8, lorsque la couche de revêtement de la route d'origine est entièrement amortie. Si la réfection du revêtement routier avait eu lieu plus tôt, le revêtement d'origine n'aurait pas été entièrement amorti, et aurait eu besoin d'être décomptabilisé conformément à la norme ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, avant la comptabilisation de la nouvelle composante de l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public liée à la réfection du revêtement.
2. La nouvelle composante de l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public liée à la réfection du revêtement est comptabilisée en année 8. Les années 9-10 reflètent l'amortissement de cette composante supplémentaire (Tableau 1.2).

   Le passif financier est augmenté en année 8 pour tenir compte de la comptabilisation de la nouvelle composante de l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public.

…

Exemple 3 : L'entité publique verse une série prédéterminée de paiements à l'opérateur tiers et accorde aussi à l'opérateur tiers le droit de faire payer les usagers d'une route à péage

…

Synthèse des flux de trésorerie, de l'état de la performance financière et de l'état de la situation financière

…

IE39. Les flux de trésorerie de l'entité publique, l'état de la performance financière et de l'état de la situation financière sur la durée de l'accord sont présentés dans les exemples d'application figurant aux Tableaux 3.1 à 3.3. En outre, le Tableau 3.4 montre la variation du passif financier.

Tableau 3.3 État de la situation financière (Unités monétaires)

Année	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
Actif du contrat concourant à la réalisation du service – couches d'assise	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Actif du contrat concourant à la réalisation du service – couches de revêtement	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Actif du contrat concourant à la réalisation du service – réfection revêtement	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Total Actif du contrat concourant à la réalisation du service	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
Trésorerie	–	–	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
Passif	(262)	(525)	(452)	(380)	(307)	(235)	(162)	(145)	(72)	–
Passif financier	(263)	(541)	(480)	(416)	(348)	(276)	(199)	(172)	(89)	–
Excédent/déficit cumulé	–	16	38	59	74	86	93	95	95	91

NOTES :

1. Dans cet exemple, la réfection du revêtement routier se produit comme prévu l'année 8, lorsque la couche de revêtement de la route d'origine est entièrement amortie. Si la réfection du revêtement routier avait eu lieu plus tôt, le revêtement d'origine n'aurait pas été entièrement amorti, et aurait eu besoin d'être décomptabilisé conformément à la norme ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, avant la comptabilisation de la nouvelle composante de l'actif du contrat concourant à la réalisation du service public liée à la réfection du revêtement.
2. La nouvelle composante de l'actif du contrat concourant à la réalisation du service public liée à la réfection du revêtement est comptabilisée en année 8. Les années 9-10 reflètent l'amortissement de cette composante supplémentaire (Tableau 3.2).
3. Le passif est augmenté en année 8 pour tenir compte de la comptabilisation de 50% du montant de la nouvelle composante de l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public.
4. Le passif financier est augmenté en année 8 pour tenir compte de la comptabilisation de 50% du montant de la nouvelle composante de l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public.

Modifications apportées à IPSAS 33 – Première adoption des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) en base d'exercice

Les paragraphes 36, 48, 49, 64, 66, 67, 68, 69, 129, BC43, BC57, BC58, BC80, BC82, BC92, BC93, IG14, IG22, IG23, IG53, IG54, IG55, IG56, IG57, IG58 et IG91 sont modifiés. L'intitulé précédant le paragraphe IG53 est modifié. Le paragraphe 154L est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Exemptions qui affectent la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pendant la période transitoire

…

Exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation d'actifs et/ou de passifs

Comptabilisation et/ou évaluation d'actifs et/ou de passifs

36. Lorsqu'en application de son référentiel comptable antérieur, un primo-adoptant n'a pas comptabilisé certains actifs et/ou passifs, il n'est pas tenu de comptabiliser et/ou évaluer les actifs et/ou passifs suivants pour les exercices ouverts pendant les trois années consécutives à la date d'adoption des IPSAS :

(a) **Stocks (voir IPSAS 12, *Stocks*) ;**

(b) **Immeubles de placement (voir IPSAS 16, *Immeubles de placement*) ;**

(c) **Immobilisations corporelles (voir ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*) ;**

(d) **Régimes à prestations définies et autres avantages à long terme (voir IPSAS 39, *Avantages du personnel*) ;**

(e) **Actifs biologiques et produits agricoles (voir IPSAS 27, *Agriculture*) ;**

(f) **Immobilisations incorporelles (voir IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*) ;**

(fa) **Actifs au titre du droit d'utilisation et obligations locatives associées (voir IPSAS 43, *Contrats de location*) ;**

(g) **Actifs de contrats concourant à la réalisation d'un service public et les passifs liés, soit selon le modèle du passif financier soit selon le modèle de l'octroi d'un droit à l'opérateur tiers (voir IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique*) ;**

(h) **Instruments financiers (voir IPSAS 41, *Instruments financiers*) ; et**

(i) **Prestations sociales (voir IPSAS 42, *Prestations sociales*).**

…

Autres exemptions

…

IPSAS 19, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

48. **Lorsqu'un primo-adoptant applique l'exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation d'immobilisations corporelles prévue au paragraphe 36, il n'est tenu de comptabiliser et/ou évaluer le passif correspondant à 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 qu'au plus tôt de la date d'expiration de l'exemption d'~~IPSAS 17~~IPSAS 45 et/ou de la date à laquelle l'actif concerné est comptabilisé et/ou évalué selon ~~IPSAS 17~~IPSAS 45.**

49. La présente Norme permet à un primo-adoptant de surseoir à la comptabilisation et à l'évaluation des immobilisations corporelles pendant une période pouvant aller jusqu'à trois ans à compter de la date d'adoption des IPSAS. ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 impose à l'entité d'incorporer au coût d'une immobilisation corporelle 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. Lorsqu'un primo-adoptant applique l'exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation des immobilisations corporelles, il n'est tenu d'appliquer les dispositions relatives à 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, qu'au plus tôt de la date d'expiration de l'exemption qui est la source de l'aménagement et/ou de la date à laquelle l'actif concerné est comptabilisé et/ou évalué ~~les IPSAS applicables~~ selon IPSAS 45. Le passif doit être évalué à la date d'adoption des IPSAS, ou lorsque le primo-adoptant applique l'exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et /ou l'évaluation d'un actif, à la date d'expiration de l'exemption qui est la source de l'aménagement et/ou de la date à laquelle l'actif concerné est comptabilisé et/ou évalué les IPSAS applicables.

…

Exemptions qui n'affectent pas la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pendant la période transitoire

…

L'évaluation d'actifs et/ou de passifs au coût présumé

64. Un primo-adoptant peut choisir d'évaluer les actifs et/ou passifs suivants à leur juste valeur lorsqu'aucune information fiable sur leur coût n'est disponible et d'utiliser la juste valeur comme coût présumé pour :

(a) **les stocks (voir IPSAS 12) ;**

(b) **les immeubles de placement, si le primo-adoptant opte pour le modèle du coût visé par IPSAS 16 ;**

(ba) **les actifs au titre du droit d'utilisation (voir IPSAS 43) ;**

(c) **les immobilisations corporelles (voir ~~IPSAS 17~~IPSAS 45) ;**

(d) **les immobilisations incorporelles, autres que celles générées en interne (voir IPSAS 31) qui répondent aux :**

(i) **critères de comptabilisation stipulés dans IPSAS 31 (à l'exclusion du critère de la fiabilité de l'évaluation) ; et**

(ii) **critères de réévaluation stipulés dans IPSAS 31 (dont l'existence d'un marché actif) ;**

(e) **les instruments financiers (voir IPSAS 41) ; ou**

(f) **les actifs de contrats concourant à la réalisation d'un service public (voir IPSAS 32).**

…

66. L'utilisation du coût présumé n'est pas considérée comme une réévaluation ou l'application du modèle de la ~~juste~~ valeur courante pour les besoins de l'évaluation ultérieure conformément aux autres IPSAS.

67. **Un primo-adoptant peut décider d'utiliser une réévaluation d'une immobilisation corporelle établie selon le référentiel comptable antérieur comme coût présumé à la date de la réévaluation si, à cette date, la réévaluation était globalement comparable :**

    (a) **à la valeur opérationnelle actuelle ou à la juste valeur ; ou**

    (b) **au coût ou au coût amorti selon les IPSAS, ajusté, par exemple, en fonction des variations d'un indice des prix général ou spécifique.**

68. Un primo-adoptant peut avoir établi un coût présumé selon le référentiel comptable antérieur pour ses immobilisations corporelles en les évaluant à leur valeur opérationnelle actuelle ou à leur juste valeur à une date donnée à l'issue d'un événement particulier :

    (a) Si l'évaluation s'effectue à la date d'adoption des IPSAS ou à une date antérieure, un primo-adoptant peut utiliser l'évaluation à la valeur opérationnelle actuelle ou à la juste valeur résultant de tels évènements comme coût présumé pour les IPSAS à la date de cette évaluation.

    (b) Si l'évaluation s'effectue après la date d'adoption des IPSAS, mais pendant la période transitoire où le primo-adoptant applique l'exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation d'actifs, l'évaluation à la valeur opérationnelle actuelle ou à la juste valeur résultant de tels évènements peut être utilisée comme coût présumé à la date de survenance de l'évènement. Un primo-adoptant doit comptabiliser les ajustements qui en découlent directement en résultats cumulés lors de la comptabilisation et/ou l'évaluation de l'actif.

69. Afin de déterminer la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur de l'actif concerné conformément au paragraphe 67, le primo-adoptant doit se référer à la définition et aux dispositions des autres IPSAS applicables. La valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur doit refléter les conditions qui existaient à la date à laquelle elle a été déterminée.

IPSAS 34, États financiers individuels, IPSAS 35, États financiers consolidés et IPSAS 36, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises

129. Une entité contrôlée qui devient un primo-adoptant après son entité contrôlante, sauf si celle-ci est une entité d'investissement, doit évaluer, dans ses états financiers individuels, ses actifs et passifs soit :

    (a) **aux valeurs comptables déterminées conformément à la présente Norme qu'il conviendrait d'intégrer aux états financiers consolidés de l'entité contrôlante, compte tenu de la date d'adoption des IPSAS par celle-ci, en**

l'absence d'ajustements liés aux procédures de consolidation et aux incidences du regroupement d'entités du secteur public au cours duquel l'entité contrôlante a acquis l'entité contrôlée ; soit

(b) **aux valeurs comptables requises par le reste de la présente Norme, compte tenu de la date d'adoption des IPSAS par l'entité contrôlée. Ces valeurs comptables pourraient être différentes de celles décrites au paragraphe** (a) **:**

(i) **lorsque les exemptions prévues par la présente Norme donnent lieu à des évaluations qui varient selon la date d'adoption des IPSAS ;**

(ii) **lorsque les méthodes comptables utilisées dans les états financiers de l'entité contrôlée diffèrent de celles utilisées dans les états financiers consolidés. Par exemple, l'entité contrôlée peut utiliser comme méthode comptable le modèle du coût historique selon ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, alors que l'entité économique peut utiliser le modèle de la ~~réévaluation~~valeur opérationnelle actuelle**.

…

Date d'entrée en vigueur

…

154L. **Les paragraphes 36, 48, 49, 64, 66, 67, 68, 69 et 129 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.**

…

Base des conclusions

Exemptions qui affectent la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice

Exemptions transitoires relatives à la comptabilisation, l'évaluation et au classement des actifs non financiers

…

BC43. Dans le cadre de ses réflexions sur l'exemption qu'il convient d'accorder au primo-adoptant pour la comptabilisation de ses actifs au moment de la publication de la Norme, l'IPSASB avait pris en considération la période d'exemption de cinq ans prévue dans IPSAS 17. Afin d'inciter les entités à préparer l'adoption des IPSAS en amont de la préparation de leurs états financiers de transition aux IPSAS ou de leurs premiers états financiers IPSAS, l'IPSASB avait convenu d'accorder une période de grâce ne dépassant pas trois ans. Dans la mesure où les entités doivent préparer longtemps à l'avance leur transition aux IPSAS fondées sur la comptabilité

d'exercice sans compter exclusivement sur la période d'exemption prévue dans la présente Norme, l'IPSASB ~~est~~ était d'avis qu'une période de transition de trois ans ~~est~~ était plus facile à gérer, et pouvait ~~réduit~~réduire la période pendant laquelle les entités ne peuvent pas faire de déclaration de conformité aux IPSAS.

…

Exemptions transitoires relatives à la comptabilisation des passifs

Interaction entre les Normes sur les actifs et les autres IPSAS

…

BC57. Au moment de la publication de la cette Norme, IPSAS 17 ~~impose~~ imposait à l'entité d'incorporer au coût d'une immobilisation corporelle 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. IPSAS 17 ~~impose~~ imposait que l'obligation ainsi déterminée soit comptabilisée et évaluée selon IPSAS 19.

BC58. L'IPSASB avait reconnu l'impossibilité de comptabiliser et/ou d'évaluer la provision pour 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~~ était située tant que cette immobilisation corporelle n'est pas comptabilisée et/ou évaluée conformément à IPSAS 17. Par conséquent, pour tenir compte du décalage, une période d'exemption transitoire a été accordée pour la comptabilisation et/ou l'évaluation de la provision. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a noté que ces principes demeurent applicables.

…

Exemptions qui n'affectent pas la juste présentation et la conformité aux IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice

Coût présumé

Coût présumé des actifs et/ou passifs

BC80. L'évaluation selon les IPSAS est dans certains cas fondée sur l'accumulation de coûts passés ou d'autres données transactionnelles. Si auparavant, le primo-adoptant n'a pas collecté les données nécessaires, la collecte de ces données ou leur estimation peut s'avérer coûteuse et/ou difficilement réalisable. Afin d'éviter des coûts excessifs, la présente Norme permet au primo-adoptant d'utiliser la juste valeur à la date d'adoption des IPSAS comme substitut du coût initial des stocks, immeubles de placement dans le cas où le primo-adoptant choisit d'utiliser le modèle du coût historique selon IPSAS 16, immobilisations corporelles, instruments financiers, et des actifs de contrats concourant à la réalisation d'un service public. Lorsque le primo-adoptant se prévaut de l'exemption de trois ans pour la comptabilisation et/ou

l'évaluation de certains actifs, la juste valeur correspond au coût présumé à la date à laquelle l'actif est comptabilisé et/ou évalué pendant la période transitoire.

…

BC82. Au moment de la publication de cette Norme, s~~S~~elon le modèle de la réévaluation prévu dans IPSAS 17, la réévaluation d'un actif ~~entraîne~~ entraînait l'obligation de réévaluer l'ensemble des actifs de la même catégorie. Cette contrainte avait pour but d'éviter une réévaluation sélective des actifs qui permettrait d'obtenir un résultat déterminé. L'IPSASB s'~~est~~ était interrogé sur le besoin d'imposer une telle contrainte pour la détermination du coût présumé. IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* et IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* ~~imposent~~ imposaient un test de dépréciation s'il ~~existe~~ existait un quelconque indice qu'un actif peut avoir subi une perte de valeur. Par conséquent, le primo-adoptant qui ~~utilise~~ utilisait la juste valeur comme coût présumé d'actifs dont la juste valeur ~~est~~ était susceptible d'être supérieure à leur valeur comptable ne ~~peut~~ pouvait pas ignorer les indices que la valeur recouvrable ou la valeur de service recouvrable d'autres actifs a pu tomber en-dessous de leur valeur comptable. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a noté que ces principes restent applicables lorsque la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur est utilisée comme coût présumé. Pour parvenir à cette conclusion, l'IPSASB a relevé que le modèle de réévaluation d'IPSAS 17 est désigné comme le modèle de la valeur actuelle dans IPSAS 45.

…

Bases d'évaluation autres que la juste valeur utilisée pour la détermination du coût présumé

BC92. Au moment de la publication de cette norme, ~~L~~ l'IPSASB avait examiné si certaines réévaluations effectuées selon le référentiel comptable antérieur du primo-adoptant pouvaient être plus pertinentes pour les utilisateurs que le coût initial. En effet, il ~~ne serait~~ n'aurait pas été raisonnable d'imposer une estimation longue et coûteuse du coût si les réévaluations antérieures ~~sont~~ étaient déjà conformes aux IPSAS. Par conséquent, la présente Norme permettait au premier utilisateur de retenir comme coût présumé une réévaluation des immobilisations corporelles effectuée selon le référentiel comptable antérieur, à la date d'adoption ou avant la date d'adoption des IPSAS. Cette approche ~~peut~~ pouvait être retenue si la réévaluation était, à la date de réévaluation, globalement comparable :

(a) à la juste valeur ; ou

(b) au coût ou au coût amorti selon les IPSAS, ajusté, par exemple, pour tenir compte de l'évolution d'un indice général ou spécifique des prix.

BC93. Pour la détermination de la juste valeur, il ~~convient~~ convenait de se reporter aux indications éventuellement fournies dans chaque IPSAS. Selon IPSAS 17, la juste valeur ~~est~~ était normalement déterminée par référence aux données du marché, souvent par voie d'estimation. En l'absence de données du marché, IPSAS 17 permettait d'estimer la juste valeur d'éléments d'immobilisations corporelles par

référence au coût de remplacement, de reproduction ou selon l'approche des unités de service. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a noté que ces principes ont été transférés dans IPSAS 46, *Évaluation*. Pour parvenir à cette conclusion, l'IPSASB a relevé qu'IPSAS 45 emploie le terme coût historique plutôt que coût et utilise la valeur opérationnelle actuelle plutôt que la juste valeur.

…

Guide de mise en œuvre

Le présent guide accompagne IPSAS 33, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

IG14. Si le primo-adoptant ne se prévaut pas des exemptions prévues dans IPSAS 33, qui affectent la juste présentation et la possibilité pour lui de faire une déclaration de conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice, ses premiers états financiers établis selon la méthode de la comptabilité d'exercice seront également ses premiers états financiers IPSAS.

À titre d'exemple :

Calendrier – première adoption des IPSAS (par hypothèse, l'entité choisit d'appliquer l'exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation de certains actifs)

Au 1er janvier 20X0, une entité adopte les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice et applique IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.*

Le primo-adoptant choisit d'appliquer l'exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation des immobilisations corporelles. Supposons qu'il n'adopte pas d'autres périodes d'exemption. Il choisit également de ne pas présenter d'information comparative.

Le primo-adoptant comptabilise toutes ses immobilisations corporelles avant le 31 décembre 20X0.

Année 1 (clos le 31 décembre 20X0) – Premiers états financiers de transition aux IPSAS
Déclaration de conformité aux IPSAS impossible

Les états suivants sont à présenter :
***état de la situation financière d'ouverture au 01/01/20X0**
*** état de la situation financière au 31/12/20X0**
*** état de la performance financière au 31/12/20X0**
***état des variations de l'actif net au 31/12/20X0**
***tableau des flux de trésorerie au 31/12/20X0**
***état comparatif du budget et des réalisations au 31/12/20X0**
(Selon la présentation retenue, le premier adoptant peut insérer une colonne supplémentaire dans les états financiers)

A présenter dans les notes :
***rapprochement présentant les variations par rapport au référentiel comptable antérieur (tenant compte des ajustements relatifs à l'adoption de toutes les IPSAS à l'exception d'IPSAS 17)**

Nota : Si le premier adoptant a choisi de présenter des informations comparatives, il aura dû présenter également les états suivants :
*** état de la situation financière d'ouverture au 01/01/19X0**
*** état de la situation financière au 31/12/19X0 et au 31/12/20X0**
*** état de la performance financière au 31/12/10X0 et au 31/12/20X0**
*** état des variations de l'actif net au 31/12/19X0 et au 31/12/20X0**
*** tableau des flux de trésorerie au 31/12/19X0 et au 31/12/20X0**
*** état comparatif du budget et des réalisations au 31/12/19X0 et au 31/12/20X0**

Année 2 (clos le 31 décembre 20X1) – Etats financiers de transition aux IPSAS
Déclaration de conformité aux IPSAS impossible

Les états suivants sont à présenter à la fois pour 31/12/20X1 et 20X0:
*** état de la situation financière**
*** état de la performance financière**
*** état des variations de l'actif net**
*** tableau des flux de trésorerie**

Présenter état comparatif du budget et des réalisations au 31/12/20X1 seulement
(Selon la présentation retenue, le premier adoptant peut insérer une colonne supplémentaire dans les états financiers annuels)

Année 3 (clos le 31 décembre 20X3) – Premiers états financiers IPSAS
Déclaration de conformité aux IPSAS possible

Les états suivants sont à présenter à la fois pour 31/12/20X2 et 20X1:
*** état de la situation financière**
*** état de la performance financière**
*** état des variations de l'actif net**
*** tableau des flux de trésorerie**

Présenter état comparatif du budget et des réalisations au 31/12/20X2 seulement
(Selon la présentation retenue, le premier adoptant peut insérer une colonne supplémentaire dans les états financiers annuels)

A présenter dans les notes :
*** rapprochement présentant les ajustements effectués pour comptabiliser les immobilisations corporelles**

Exemptions transitoires de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation d'actifs et de passifs

…

Comptabilisation des provisions incluses dans le coût initial d'une immobilisation corporelle

…

IG22. ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, reconnaît que, du fait de la construction ou de la mise en service d'une immobilisation corporelle, une entité peut encourir dans certains cas une obligation de démantèlement et d'enlèvement de l'immobilisation et de remise en état du site sur lequel elle est située. L'entité est tenue d'appliquer IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* pour la comptabilisation et l'évaluation de la provision correspondante à inclure dans le coût initial de l'immobilisation corporelle.

IG23. IPSAS 33 prévoit une exemption de comptabilisation pour ce passif. Le primo-adoptant est dispensé de comptabiliser et/ou d'évaluer 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, jusqu'au plus tôt de l'expiration de l'exemption à ~~IPSAS 17~~IPSAS 45et/ou de la comptabilisation et/ou l'évaluation de l'actif concerné et/ou la présentation de l'information pertinente dans les états financiers conformément à ~~IPSAS 17~~IPSAS 45.

…

~~IPSAS 17~~ IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*

IG53. Si les modes et taux d'amortissement utilisés sous son référentiel comptable antérieur sont compatibles avec les IPSAS, le primo-adoptant comptabilise prospectivement toute modification de durée de vie utile ou du rythme d'amortissement à compter de la date de cette modification (voir paragraphes 22 et 26 d'IPSAS 33 et le paragraphe ~~76~~0 ~~IPSAS 17~~IPSAS 45). Toutefois, dans certains cas, les modes et taux d'amortissement utilisés par le primo-adoptant sous son référentiel comptable antérieur ne seront pas compatibles avec les IPSAS (par exemple, si ceux-ci ne reflètent pas une estimation raisonnable de la durée de vie utile de l'actif). Si ces différences ont un impact significatif sur les états financiers, l'entité ajuste rétrospectivement l'amortissement cumulé dans son état de la situation financière d'ouverture de manière à se conformer aux IPSAS.

IG54. Le primo-adoptant peut choisir de retenir l'un des montants suivants en tant que coût présumé des immobilisations corporelles :

(a) la valeur opérationnelle actuelle ou l~~L~~a juste valeur à la date d'adoption des IPSAS (paragraphe 67 d'IPSAS 33), dans quel cas le primo-adoptant doit fournir les informations imposées par le paragraphe 148 d'IPSAS 33 ; ou

(b) une réévaluation établie selon son référentiel comptable antérieur qui répond aux critères du paragraphe 67 d'IPSAS 33.

IG55. Le point de départ de l'amortissement ultérieur, basé sur ce coût présumé, est la date à laquelle le primo-adoptant a déterminé le coût présumé ou, lorsqu'il se prévaut de l'exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation de certains actifs, la date d'expiration des exemptions, ou la date de comptabilisation de l'actif conformément à ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, si cette date est antérieure.

IG56. Si le primo-adoptant choisit comme méthode comptable le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle prévu dans ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, pour toutes ou certaines catégories d'immobilisations corporelles, il présente l'excédent de réévaluation cumulé en tant que composante distincte de l'actif net/situation nette. L'excédent de réévaluation à la date d'adoption des IPSAS est déterminé par comparaison entre la valeur comptable et le coût ou coût présumé de l'actif à cette date. Si la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur a été retenue comme coût présumé à la date d'adoption des IPSAS, ou lorsque le primo-adoptant se prévaut de l'exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation de certains actifs, à la date d'expiration des exemptions, ou à la date de comptabilisation et/ou d'évaluation de l'actif conformément à ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, si cette date est antérieure, le primo-adoptant fournit l'information imposée par le paragraphe 148 d'IPSAS 33.

IG57. Si les réévaluations effectuées sous le référentiel comptable antérieur du primo-adoptant ne répondent pas aux critères stipulés aux paragraphes 67 ou 69 d'IPSAS 33, le primo-adoptant retient l'une des bases d'évaluation suivantes pour mesurer les actifs réévalués dans l'état de la situation financière d'ouverture :

(a) le coût historique (ou coût présumé) diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur établi selon le modèle du coût présenté dans ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 ;

(b) le coût présumé, à savoir la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur ou une autre méthode d'évaluation en l'absence d'indications de marché sur la juste valeur, à la date d'adoption des IPSAS, ou lorsque le primo-adoptant se prévaut de l'exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation de certains actifs, à la date de comptabilisation et/ou d'évaluation de l'actif pendant la période transitoire, ou à la date d'expiration des exemptions transitoires, si cette date est antérieure ; ou

(c) un montant réévalué, si l'entité retient le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle prévu dans ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 pour tous les éléments d'une même catégorie d'immobilisations corporelles, dans la mesure où sa méthode comptable est compatible avec les IPSAS.

IG58. Selon ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, chaque partie d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément doit être amortie séparément. Toutefois, ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 ne prescrit pas l'unité d'évaluation pour la comptabilisation d'un actif, c'est-à-dire ce qui compose une immobilisation corporelle. Ainsi, il est nécessaire de faire preuve de jugement pour appliquer les critères de comptabilisation aux circonstances particulières à l'entité (paragraphes 18 et 59).

…

Synthèse des exemptions et dispositions transitoires prévues dans IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice*

IG91. Le tableau présenté ci-après est une synthèse des exemptions et dispositions transitoires prévues dans d'autres IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice

…

IPSAS	**Exemption transitoire prévue**							
	NON	**OUI**						
		Coût présumé	**Exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation**	**Exemption transitoire de trois ans pour l'évaluation**	**Exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation**	**Exemption transitoire de trois ans pour les informations à fournir**	**Élimination des transactions, soldes, produits et charges**	**Autres**
…	…	…	…	…	…	…	…	…
~~IPSAS 17~~IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*		√	√ Immobilisations corporelles non comptabilisées sous référentiel comptable antérieur	√ Immobilisations corporelles comptabilisées sous référentiel comptable antérieur				

Annexe A

Distinction entre les exemptions et dispositions transitoires obligatoires pour le primo-adoptant et celles qui sont facultatives ou optionnelles lors de l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice

…

Exemption ou disposition transitoire	**Exemption ou disposition transitoire obligatoire**	**Exemption ou disposition transitoire facultative ou optionnelle**	
	N'affectent pas la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice	N'affectent pas la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice	Affectent la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice
…	…	…	…
~~IPSAS 17~~IPSAS 45, Immobilisations corporelles • Exemption de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation des actifs et le changement de méthode d'évaluation des actifs			√
…	…	…	…

…

Modifications apportées à IPSAS 36 – Participations dans des entreprises associées et des coentreprises

Le paragraphe 33 est modifié. Le paragraphe 51K est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

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

…

Procédures de mise en équivalence

…

33. Les profits ou les pertes découlant de l'apport d'actifs non monétaires qui ne constituent pas une activité, selon la définition visée dans IPSAS 40, à une entreprise associée ou à une coentreprise en contrepartie de titres de capitaux propres de cette entreprise associée ou coentreprise doivent être comptabilisés conformément au paragraphe 31, sauf lorsque l'apport est dépourvu de substance commerciale, au sens donné à ce terme dans ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, Immobilisations corporelles. Si l'apport est dépourvu de substance commerciale, le profit ou la perte est considéré comme

latent et n'est pas comptabilisé à moins que le paragraphe 34 ne s'applique également. Ces profits et ces pertes latents doivent être éliminés en contrepartie de la participation comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence et ne doivent pas être présentés comme des profits ou des pertes différés dans l'état consolidé de la situation financière de l'entité ou dans l'état de la situation financière de l'entité dans lequel la participation est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence.

…

Date d'entrée en vigueur

…

51K. **Le paragraphe 33 a été modifié par IPSAS 45 publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cette modification aux 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 indiquer ce fait et appliquer IPSAS 45 en même temps.**

…

Modifications apportées à IPSAS 39, Avantages du personnel

Les paragraphes 11, 53 et 123 sont modifiés. Le paragraphe 176C est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Avantages à court terme

…

Comptabilisation et évaluation

Tous les avantages à court terme

11. Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à l'entité au cours d'une période, l'entité doit comptabiliser le montant non actualisé des avantages à court terme qu'elle s'attend à lui payer en contrepartie :

(a) **au passif (charge à payer), après déduction du montant déjà payé. Si le montant déjà payé excède la valeur non actualisée des prestations, l'entité doit comptabiliser l'excédent à l'actif (charge payée d'avance) dans la mesure où le paiement d'avance conduira, par exemple, à une réduction des paiements futurs ou à un remboursement en trésorerie ;**

(b) **en charges, à moins qu'une autre Norme n'impose ou n'autorise l'incorporation des avantages dans le coût d'un actif (voir, par exemple, IPSAS 12, *Stocks*, et ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*).**

…

Avantages postérieurs à l'emploi - régimes à cotisations définies

…

Comptabilisation et évaluation

53. **Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à l'entité au cours d'une période, l'entité doit comptabiliser la cotisation à payer à un régime à cotisations définies en échange de ces services :**

(a) **au passif (charge à payer) après déduction des cotisations déjà payées. Si le montant des cotisations déjà payées est supérieur au montant des cotisations dues pour les services rendus avant la date de clôture, l'entité doit comptabiliser cet excédent à l'actif (charge payée d'avance) dans la mesure où le paiement d'avance aboutit, par exemple, à une diminution des paiements futurs ou à un remboursement en trésorerie ; et**

(b) **en charges, à moins qu'une autre Norme n'impose ou n'autorise l'incorporation de ces cotisations dans le coût d'un actif (voir par exemple IPSAS 12 et ~~IPSAS 17~~IPSAS 45).**

…

Composantes du coût des prestations définies

…

123. D'autres normes imposent d'incorporer certains coûts relatifs aux avantages du personnel dans le coût d'actifs tels que les stocks ou les immobilisations (voir IPSAS 12 et ~~IPSAS 17~~IPSAS 45). Les coûts relatifs aux avantages postérieurs à l'emploi incorporés dans le coût de ces actifs englobent le prorata approprié des composantes énoncées au paragraphe 122.

…

Date d'entrée en vigueur

…

176C. **Les paragraphes 11, 53 et 123 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.**

Modifications apportées à IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*

Les paragraphes BC82, IE167, IE168, IE169, IE170, IE171, IE180, IE185 et IE192 sont modifiés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Base des conclusions

…

Comptabilisation des fusions (paragraphes 15 à 57)

…

Période d'évaluation

…

BC82. Au moment de la publication de cette Norme, l~~L~~'IPSASB avait étudié si ce délai était nécessaire dans le cas de la comptabilisation d'un rapprochement. En effet, la nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts n'impose pas de retraiter les actifs et les passifs à la juste valeur à la date de rapprochement. L'IPSASB a toutefois noté que les activités se regroupant peuvent avoir des méthodes comptables différentes, ce qui pourrait conduire à la nécessité de retraiter certains actifs et passifs afin de se conformer aux méthodes comptables de l'entité issue du rapprochement. Par exemple, l'entité issue du regroupement peut adopter une méthode comptable consistant à réévaluer certains actifs comme les immobilisations corporelles. Si une ou plusieurs activités se regroupant avaient préalablement adopté une méthode d'évaluation de ces actifs au coût, en pratique, l'effet de la détermination de la valeur comptable de ces actifs selon le modèle de la réévaluation pourrait revenir à la détermination de leur juste valeur. Pour cette raison, l'IPSASB a convenu qu'il était approprié d'accorder du temps à l'entité issue d'un rapprochement pour obtenir les informations nécessaires au retraitement des actifs et des passifs dans une démarche de conformité à ses propres méthodes comptables. L'IPSASB a convenu qu'un délai d'un an est, à cet égard, approprié. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles***,** l'IPSASB a noté que ces principes restent applicables. À cet égard, l'IPSASB a relevé que le modèle de réévaluation d'IPSAS 17 est désormais désigné comme le modèle de la valeur actuelle dans IPSAS 45, et que IPSAS 17 faisait référence au coût et à la juste valeur, tandis qu'IPSAS 45 fait référence au coût historique, à la valeur opérationnelle actuelle et à la juste valeur.

…

Guide de mise en œuvre

…

Ajustement de la valeur comptable des actifs et des passifs identifiables des activités regroupées pour se conformer aux méthodes comptables de l'entité issue du regroupement, lors d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application des paragraphes 26, 27 et 36 d'IPSAS 40.

…

IE167. En octobre 20X5, l'Entité issue du Rapprochement (ER) est constituée par le rapprochement de deux ministères, l'ARA et l'ARB. L'ARA avait adopté une méthode comptable d'évaluation des immobilisations corporelles en utilisant le modèle du coût historique présenté dans ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, *Immobilisations*

corporelles. L'ARB avait, quant à elle, adopté une méthode comptable d'évaluation des immobilisations corporelles en utilisant le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle présenté dans ~~IPSAS 17~~IPSAS 45.

IE168. L'ER adopte une méthode comptable d'évaluation des immobilisations corporelles en utilisant le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle. L'ER a recours à une valorisation indépendante des immobilisations corporelles précédemment contrôlées par l'ARA.

IE169. À la réception de la valorisation indépendante des immobilisations corporelles précédemment contrôlées par l'ARA, l'ER ajuste la valeur comptable de ces immobilisations en inscrivant le montant de l'ajustement apporté aux composantes de l'actif net/situation nette, comme suit :

…

IE170. L'ER réexamine la valeur comptable des immobilisations corporelles précédemment contrôlées par l'ARB afin de s'assurer que les montants sont à jour au 1er octobre 20X5. Le réexamen permet de confirmer que ces montants sont à jour et qu'aucun ajustement n'est nécessaire.

IE171. L'ER comptabilise les immobilisations corporelles précédemment contrôlées par l'ARB à leur valeur comptable. Suivant les indications du paragraphe ~~67~~0 d'~~IPSAS 17~~IPSAS 45, l'ER réexamine la valeur résiduelle et la durée d'utilité des immobilisations corporelles précédemment contrôlées par l'ARA et l'ARB, au moins à chaque date de reporting annuelle. Si les prévisions diffèrent des estimations précédentes, l'ER comptabilisera ces changements comme un changement d'estimation comptable selon IPSAS 3*, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

…

Comptabilisation et évaluation des composantes de l'actif net/situation nette à l'issue d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application des paragraphes 37 à 39 d'IPSAS 40

…

IE180. L'ARA utilisait la méthode comptable du modèle du coût historique pour évaluer les immobilisations corporelles. L'ARB utilisait, pour sa part, la méthode comptable du modèle de ~~réévaluation~~ la valeur actuelle. L'ER a adopté la méthode comptable du modèle de ~~réévaluation~~ la valeur actuelle pour évaluer les immobilisations corporelles. L'ER obtient une valorisation indépendante des immobilisations corporelles antérieurement contrôlées par l'ARA. En conséquence, la valeur comptable de ces immobilisations corporelles augmente de 5 750 UM. L'ER apporte alors les ajustements correspondants aux composantes de l'actif net/situation nette.

…

Période d'évaluation lors d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application des paragraphes 37 à 39 d'IPSAS 40

…

IE185. Supposons que l'ER ait été issue du rapprochement de l'ARA et de l'ARB (deux municipalités qui n'étaient pas sous contrôle commun avant le rapprochement), le 30 novembre 20X3. Avant le rapprochement, l'ARA appliquait la méthode comptable du modèle de ~~réévaluation~~ la valeur actuelle pour évaluer terrains et constructions, alors que l'ARB appliquait modèle du coût historique. Pour évaluer les terrains et les constructions, l'ER adopte, comme méthode comptable, le modèle de ~~réévaluation~~ la valeur actuelle et sollicite une valorisation indépendante des terrains et des constructions contrôlés par l'ARB. Cette évaluation n'était pas achevée au moment où l'ER avait autorisé la publication de ses états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 20X3. Dans ses états financiers annuels 20X3, l'ER avait comptabilisé, pour les terrains et les constructions, des montants provisoires de 150 000 UM et de 275 000 UM respectivement. À la date de rapprochement, les constructions avaient une durée d'utilité résiduelle de quinze ans, les terrains une durée de vie indéterminée. Quatre mois après la date de rapprochement, l'ER reçoit le résultat de la valorisation indépendante, qui estimait la valeur des terrains à 160 000 UM et la valeur des constructions à 365 000 UM, à la date de rapprochement.

…

Informations à fournir dans le cadre d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application des paragraphes 53 à 57 d'IPSAS 40

…

IE192. L'exemple suivant illustre quelques aspects des informations à fournir dans le cadre d'un rapprochement, en référence à IPSAS 40. L'exemple repose sur une transaction hypothétique. Dans cet exemple, on suppose que l'ER est une municipalité nouvellement créée, issue du rapprochement des anciennes municipalités l'ARA et l'ARB. Dans cet exemple, les informations présentées sous forme de tableau correspondent aux informations à fournir spécifiques à l'exemple présenté. Une grande part des informations à fournir peut également être présentée sous forme textuelle dans une note de bas de page.

…

		Montant initial	Ajustement	Nouveau montant
		UM	UM	UM
54(e)(i)	Retraitement des actifs financiers comptabilisés par l'ARA pour éliminer des transactions conclues avec l'ARB	822	(25)	797
54(e)(i)	Retraitement des passifs financiers comptabilisés par l'ARB pour éliminer des transactions conclues avec l'ARA	(1093)	25	(1068)
54(e)(ii)	Retraitement des immobilisations corporelles comptabilisées par l'ARA pour évaluer les éléments en utilisant le modèle de ~~réévaluation~~ la valeur actuelle	12 116	17 954	30 070

…

Modifications apportées à IPSAS 41, *Instruments financiers*

Le paragraphe BC11 est modifié et le paragraphe BC11A est ajouté. Le nouveau texte est souligné.

…

Base des conclusions

…

Évaluation initiale

…

BC11. 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 financiers 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.

BC11A. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, et d'IPSAS 46, *Évaluation*, l'exigence d'IPSAS 23 relative à l'évaluation initiale des actifs financiers reçus dans le cadre d'une transaction sans contrepartie a été clarifiée afin de préciser qu'ils sont évalués à la juste valeur.

Modifications apportées à IPSAS 43, Contrats de location

Les paragraphes 5, 31, 32, 36, 60, 84, 94 et AG45 sont modifiés. Le paragraphe 103B est ajouté. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Définitions

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

…

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 durée d'utilité est utilisé dans la présente norme avec la même signification que dans la norme ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*.

…

Preneur à bail

…

Évaluation ultérieure

…

Modèle du coût historique

31. Pour appliquer le modèle du coût, le preneur doit évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation au coût :

    (a) diminué du montant cumulé des amortissements et du montant cumulé des pertes de valeur ; et

    (b) ajusté pour tenir compte, le cas échéant, des réévaluations du passif locatif spécifiées au paragraphe 37, point c).

32. Le preneur doit, sous réserve des dispositions du paragraphe 33, appliquer les dispositions relatives à l'amortis-sement énoncées dans ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 pour amortir l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation.

…

Autres modèles d'évaluation

…

36. Si le preneur applique le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle décrit dans ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 à une catégorie d'immobilisations corporelles, il peut choisir d'appliquer ce modèle à tous les actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation se rattachant à des immobilisations corporelles de cette catégorie.

…

Informations à fournir

…

60. Si le preneur évalue des actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation selon le modèle de la réévaluation décrit dans ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, il doit fournir les informations exigées au paragraphe ~~92~~0 d'~~IPSAS 17~~IPSAS 45pour ces actifs.

Bailleur

Contrats de location simple

Comptabilisation et évaluation

…

84. La méthode d'amortissement retenue pour les actifs sous-jacents aux contrats de location simple doit être cohérente avec la méthode d'amortissement que le bailleur applique normalement à des actifs similaires. Le bailleur doit calculer la dotation aux amortissements selon ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 et IPSAS 31.

…

Informations à fournir

Contrats de location-financement

94. Le bailleur doit respecter les dispositions applicables en matière d'informations à communiquer, tel que prévu par ~~IPSAS 17~~IPSAS 45, pour les immobilisations corporelles faisant l'objet d'un contrat de location simple. Aux fins de l'appli-cation des dispositions en matière d'informations à communiquer d'~~IPSAS 17~~IPSAS 45, le bailleur doit décomposer chaque catégorie d'immobilisations corporelles en actifs faisant l'objet de contrats de location simple et en actifs ne faisant pas l'objet de contrats de location simple. Dès lors, le bailleur doit communiquer les informations requises par ~~IPSAS 17~~IPSAS 45pour les actifs faisant l'objet d'un contrat de location simple (par catégorie d'actifs sous-jacents) séparément des informations relatives aux actifs détenus en propre et utilisés par lui.

…

Date d'entrée en vigueur

…

103B. Les paragraphes 5, 31, 32, 36, 60, 84, 94 et AG45 ont été modifiés par IPSAS 45 publiée en mai 2023.Une entité doit appliquer ces modifications pour les

exercices ouverts à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période antérieure au 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 45 en même temps.

…

Guide d'application

…

Liens entre le preneur et l'actif sous-jacent avant la date de prise d'effet

Coûts pris en charge par le preneur pour la construction ou la conception de l'actif sous-jacent

…

AG45. Si le preneur prend en charge les coûts relatifs à la construction ou à la conception de l'actif sous-jacent, il doit comptabiliser ces coûts suivant les autres normes applicables, par exemple ~~IPSAS 17~~IPSAS 45. Les coûts relatifs à la construction ou à la conception de l'actif sous-jacent ne comprennent pas les paiements effectués par le preneur relativement au droit d'utiliser l'actif sous-jacent, lesquels constituent des paiements de loyers, indépendamment du moment auquel ils sont effectués.

…

Modifications apportées à IPSAS 44, Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées

Les paragraphes 16, 32, 37 et BC7 sont modifiés. Le paragraphe 58A est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Classement d'actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) comme détenus en vue de la vente ou détenus en vue d'une distribution aux propriétaires

…

16. Les transactions de vente comprennent les échanges d'actifs non courants pour d'autres actifs non courants lorsque l'échange a une substance commerciale selon ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*.

…

Comptabilisation des pertes de valeur et des reprises

…

32. Un profit ou une perte non comptabilisé précédemment à la date de la vente d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) doit être comptabilisé à la date de la décomptabilisation. Les dispositions relatives à la décomptabilisation sont énoncées :

(d) aux paragraphes ~~82 à 87~~62 à 68 d'~~IPSAS 17~~IPSAS 45, concernant les immobilisations corporelles ; et

(e) aux paragraphes 111 à 116 d'IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles,* en ce qui concerne les immobilisations incorporelles.

(f) …

37. L'entité doit inclure tout ajustement nécessaire de la valeur comptable d'un actif non courant qui cesse d'être classé comme détenu en vue de la vente ou comme détenu en vue de la distribution aux propriétaires dans le résultat net[7]des activités poursuivies de la période au cours de laquelle il n'est plus satisfait aux critères des paragraphes 12 à 15 ou 19, respectivement. Si le groupe destiné à être cédé ou l'actif non courant qui cesse d'être classé comme détenu en vue de la vente ou comme détenu en vue de la distribution aux propriétaires est une filiale, une entreprise commune, une coentreprise, une entreprise associée, ou une fraction des intérêts détenus dans une coentreprise ou une entreprise associée, les états financiers des périodes postérieures au classement comme détenu en vue de la vente ou comme détenu en vue de la distribution aux propriétaires doivent être modifiés en conséquence. L'entité doit présenter cet ajustement dans la rubrique de l'état du résultat global utilisée pour présenter un profit ou une perte, le cas échéant, comptabilisé selon le paragraphe 47.

Note 7 : Sauf si l'actif est une immobilisation corporelle ou une immobilisation incorporelle qui a été réévaluée selon ~~IPSAS 17~~IPSAS 45 ou IPSAS 31 avant le classement comme détenue en vue de la vente, auquel cas l'ajustement doit être traité comme une augmentation ou une diminution de réévaluation.

Date d'entrée en vigueur

…

58A. **Les paragraphes 16, 32 et 37 ont été modifiés par IPSAS 45 publiée en mai 2023.Une entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces modifications pour une période antérieure au 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 45 en même temps.**

…

Base des conclusions

…

Champ d'application

…

BC7. À l'occasion de la publication de cette Norme, l~~I~~'IPSASB avait également examiné si des informations sur la valeur comptable des actifs non courants qui ne sont plus nécessaires ou des actifs non courants qui doivent être transférés à d'autres entités

du secteur public ~~devaient~~ auraient dû être ajoutées à IPSAS 17*, Immobilisations corporelles* et à IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*. L'IPSASB a<u>vait</u> décidé que, étant donné que ces opérations n'~~entrent~~ <u>entraient</u> pas dans le champ d'application d'IPSAS 44 (comme indiqué ci-avant au paragraphe BC6) et ne ~~constituent~~ <u>constituaient</u> pas des modifications ultérieures résultant de la présente Norme, il n'~~est~~ <u>était</u> pas approprié d'inclure une disposition relative à ces informations dans IPSAS 44. L'IPSASB a~~vait~~ également noté qu'IPSAS ~~17~~<u>45</u> encourage<u>ait</u> la fourniture d'informations sur les immobilisations corporelles temporairement inutilisées et sur les immobilisations corporelles mises hors service qui n'entrent pas dans le champ d'application d'IPSAS 44. <u>Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a relevé que ces principes demeurent applicables.</u>

…

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 45, Immobilisations corporelles, mais n'en fait pas partie intégrante.

Introduction

BC1. IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*, s'inspirait essentiellement de la norme comptable internationale IAS 16 (révisée en 2003), *Immobilisations corporelles*. L'IPSASB a examiné les améliorations des IFRS publiées par l'IASB et les amendements à portée spécifique d'IAS 16 (jusqu'en mai 2020) 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 BC24. L'IPSASB a révisé IPSAS 17 afin de refléter ces améliorations et ces amendements, le cas échéant.

BC2. Après avoir examiné les réponses au document de consultation, *Financial Reporting for Heritage in the Public Sector (Informations financières à publier sur le patrimoine dans le secteur public)*, et les commentaires en retour de ses membres sur les actifs d'infrastructure, l'IPSASB a conclu que :

(a) IPSAS 17 devait s'appliquer pleinement aux actifs historiques qui constituent des immobilisations corporelles ; et

(b) des indications supplémentaires faisant autorité et ne faisant pas autorité devaient être incluses dans IPSAS 45 afin de clarifier son application aux actifs historiques et d'infrastructure.

L'Exposé-sondage 78, *Immobilisations corporelles,* qui propose le remplacement d'IPSAS 17, a ainsi été élaboré.

Contexte

Élaboration de l'Exposé-sondage 78, Immobilisations corporelles

BC3. En mars 2020, l'IPSASB avait décidé que les actifs historiques devaient être comptabilisés en immobilisations corporelles lorsqu'ils répondent à la définition et aux critères de comptabilisation d'IPSAS 17 (voir paragraphe 6). En effet, les actifs historiques sont des sous-ensembles d'immobilisations corporelles et doivent être traités conformément aux principes d'IPSAS 17.

BC4. L'IPSASB a élaboré l'Exposé-sondage 78 pour mettre à jour ses indications relatives aux immobilisations corporelles existant dans IPSAS 17 afin d'aider les parties prenantes à appliquer les principes aux actifs historiques et d'infrastructure. Des indications supplémentaires faisant autorité et ne faisant pas autorité ont été publiées à cet effet. L'IPSASB fait remarquer que ces indications s'appliquent à l'ensemble des immobilisations corporelles.

Actifs historiques : indications supplémentaires

BC5. Lors de l'élaboration de l'Exposé-sondage 78, l'IPSASB avait examiné si IPSAS 45 devait inclure des indications supplémentaires faisant autorité pour accompagner la mise en œuvre et l'application des principes de la présente Norme aux actifs historiques. Étant donné qu'il n'existait aucun principe pour traiter de ces questions, l'IPSASB a décidé d'ajouter des indications faisant autorité sur :

(a) les caractéristiques des actifs historiques (voir paragraphes AG2 à AG3) ;

(b) les actifs historiques en tant que ressource et l'évaluation du contrôle (voir paragraphes AG9 à AG11) ;

(c) l'amortissement (voir paragraphes 52 à 55 et AG28) ; et

(d) les informations à fournir sur les actifs historiques non comptabilisés (voir paragraphes 77 à 78 et paragraphes AG37 à AG38).

BC6. Lors de l'élaboration de l'Exposé-sondage 78, l'IPSASB avait examiné si IPSAS 45 devait inclure des indications supplémentaires ne faisant pas autorité afin de renforcer la cohérence de la mise en œuvre et de l'application par les entités d'IPSAS 45 aux actifs historiques. Sur cette base, l'IPSASB a décidé d'ajouter des indications ne faisant pas autorité sur :

(a) le contrôle (voir paragraphes IG6 à IG8) ;

(b) la comptabilisation liée aux dépenses ultérieures relatives aux actifs historiques non comptabilisés (voir paragraphe IG9) ;

(c) les seuils d'incorporation dans le coût d'un actif (voir paragraphes IG10 à IG14) ;

(d) l'évaluation à la valeur actuelle (voir paragraphes IG18 à IG21) ; et

(e) l'amortissement lié aux durées d'utilité (voir paragraphes IG30 à IG33).

BC7. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a décidé d'inclure des indications supplémentaires ne faisant pas autorité, comme indiqué dans la présente Base des conclusions :

(a) l'évaluation des actifs historiques (voir l'arbre de décision dans le Guide de mise en œuvre) ; et

(b) l'évaluation à la valeur actuelle (voir paragraphes IG15 à IG17).

Actifs d'infrastructure : indications supplémentaires

BC8. Lors de l'élaboration de l'Exposé-sondage 78, l'IPSASB avait examiné si IPSAS 45 devait inclure des indications supplémentaires afin de renforcer la cohérence de la mise en œuvre et de l'application par les entités d'IPSAS 45 aux actifs d'infrastructure. L'IPSASB a décidé d'ajouter des indications faisant autorité sur :

(a) les caractéristiques et des exemples d'actifs d'infrastructure (voir paragraphes AG4 à AG6) ;

(b) l'évaluation du contrôle (voir paragraphes AG10 à AG11) ; et

(c) l'identification des parties des actifs d'infrastructure (voir paragraphe AG24).

BC9. Lors de l'élaboration de l'Exposé-sondage 78, l'IPSASB avait examiné si IPSAS 45 devait inclure des indications ne faisant pas autorité afin de renforcer la cohérence de la mise en œuvre et de l'application d'IPSAS 45 par les entités. Sur cette base, l'IPSASB a décidé d'ajouter des indications ne faisant pas autorité sur :

(a) le contrôle des terrains situés en dessous ou au-dessus d'actifs d'infrastructure (voir paragraphes IG1 à IG5 et IE1 à IE5) ;

(b) les seuils d'incorporation dans le coût d'un actif (voir paragraphes IG10 à IG14) ;

(c) l'évaluation des terrains situés en dessous ou au-dessus d'actifs d'infrastructure (voir paragraphes IG23 à IG25) ;

(d) l'identification des parties des actifs d'infrastructure (voir paragraphes IG34 à IG38) ;

(e) l'utilisation des informations des plans de gestion des actifs aux fins de l'information financière (voir paragraphes IG39 à IG40) ; et

(f) la sous-maintenance des actifs (voir paragraphes IG41 à IG44).

Indications supplémentaires non nécessaires

BC10. Lors de l'élaboration de l'Exposé-sondage 78, partant du principe que des indications suffisantes existaient, l'IPSASB avait conclu qu'aucune indication supplémentaire n'était nécessaire dans IPSAS 45 en vue de traiter les éléments suivants :

(a) une définition distincte des actifs d'infrastructure étant donné qu'il s'agit d'immobilisations corporelles ;

(b) les pièces de rechange des actifs d'infrastructure ;

(c) les coûts relatifs au démantèlement des actifs d'infrastructure ;

(d) la comptabilisation distincte des terrains situés en dessous ou au-dessus d'actifs d'infrastructure ;

(e) la comptabilisation des renouvellements ;

(f) la dépréciation ; et

(g) la décomptabilisation.

L'IPSASB a inclus les raisons pour lesquelles il n'a pas ajouté d'indications en vue de traiter ces questions dans la Base des conclusions afin de faire savoir aux parties prenantes qu'il avait examiné ces questions.

IPSAS 45, Immobilisations corporelles

BC11. La présente Norme remplace IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* et s'inspire essentiellement d'IAS 16, *Immobilisations corporelles*. Conformément aux pratiques en vigueur, la présente Base des conclusions n'aborde que les domaines dans lesquels IPSAS 45 diverge des principales dispositions d'IAS 16[1], ou les cas dans lesquels l'IPSASB a considéré que des indications supplémentaires étaient nécessaires pour renforcer la cohérence de l'application des principes afin de répondre à un problème fréquent spécifique au secteur public.

BC12. Lors de l'élaboration de la présente Norme, l'IPSASB a décidé de déplacer les indications d'IPSAS 17 qui étayent les principes de base vers le guide d'application, les indications génériques en matière d'évaluation vers IPSAS 46, *Évaluation*, et d'ajouter des indications relatives à la comptabilisation des actifs historiques et des actifs d'infrastructure dans le champ d'application de la Norme. Les réponses reçues à l'Exposé-sondage 78 n'ont pas mis en évidence d'informations que l'IPSASB n'avait pas déjà prises en compte ni de problèmes ou d'enjeux spécifiques au secteur public lors de l'application de la structure ou des principes d'IPSAS 45.

Champ d'application

Suppression des paragraphes relatifs à l'exclusion du champ d'application de la nature historique

BC13. L'IPSASB a conclu que les principes énoncés dans IPSAS 45 devaient s'appliquer pleinement aux actifs historiques et a décidé de supprimer l'exclusion du champ d'application des actifs historiques, pour les motifs suivants :

(a) la comptabilisation des actifs historiques renforcera la transparence de l'information financière liée aux actifs historiques de sorte que les utilisateurs seront mieux en mesure de tenir les entités responsables de leurs décisions liées aux actifs historiques, en particulier celles qui soutiennent la préservation de ces actifs historiques ;

(b) leur nature historique n'empêche pas les éléments historiques de constituer des actifs aux fins de l'information financière ;

(c) de nombreux éléments historiques constituent des actifs et doivent être comptabilisés dans l'état de la situation financière lorsqu'ils répondent aux critères de comptabilisation d'un actif d'IPSAS 1, *Présentation des états financiers* ;

(d) étant donné que la nature historique d'un élément ne justifie pas, en soi, des obligations particulières en matière d'information financière, une IPSAS distincte axée sur les actifs historiques n'est pas nécessaire ; et

[1] 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.

(e) lorsque des éléments historiques entrent dans le champ d'application d'une autre IPSAS, cette norme doit s'appliquer (par exemple, IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*, doit s'appliquer aux actifs historiques qui sont de nature incorporelle).

Déplacement de la liste des immobilisations corporelles vers le Guide d'application

BC14. L'IPSASB a noté que la liste des différents types d'immobilisations corporelles inclus dans le champ d'application d'IPSAS 17 relevait davantage du guide d'application que des principes devant être inclus dans le corps du texte. Sur cette base, l'IPSASB avait décidé que la liste et les descriptions correspondantes devaient être déplacées vers le Guide d'application.

Définition des immobilisations corporelles

Définition des immobilisations corporelles

BC15. L'IPSASB avait relevé que la définition des immobilisations corporelles dans IPSAS 17 faisait référence à des « *tangible items* » (« actifs corporels ») plutôt qu'à des « *tangible assets* » (« actifs corporels ») et qu'une application stricte de cette définition pouvait amener à comptabiliser un élément qui ne répondait pas à la définition d'un « *asset* » (actif) énoncée dans IPSAS 1 *ou* dans le *Cadre conceptuel*[2]. L'absence de référence au terme « *asset* » (« actif ») a porté à confusion dans la pratique, car il existe des cas où il est difficile de déterminer si un élément est une ressource ou s'il est contrôlé par l'entité. Pour remédier à cette incertitude, l'IPSASB avait décidé de :

(a) remplacer les termes « *tangible items* » (« actifs corporels ») par « *tangible assets* » (« actifs corporels ») dans la définition des immobilisations corporelles (voir paragraphe 5) ;

(b) ajouter des indications faisant autorité sur les ressources et le contrôle (voir paragraphes AG9 et AG10 à AG11 respectivement) ; et

(c) ajouter des indications de mise en œuvre ne faisant pas autorité et des exemples d'illustrations sur le contrôle (voir paragraphes IG1 à IG8 et IE1 à IE5 respectivement).

BC16. L'une des réponses reçues à propos de l'Exposé-sondage 78 indiquait que les paragraphes AG8 à AG15 de l'Exposé-sondage 78 étaient redondants avec le contenu du *Cadre conceptuel* et suggérait de supprimer le contenu et de faire plutôt un renvoi au *Cadre conceptuel*. L'IPSASB a exposé que ces indications faisant autorité ont été ajoutées à l'Exposé-sondage 78 afin d'assurer la cohérence de l'application des principes, en particulier pour aider une entité à déterminer si un élément répond aux trois critères de la définition d'un actif, et plus précisément à deux des trois critères d'un actif, à savoir ressource et contrôle. Plutôt que de

[2] Un « *asset* » (actif) est défini dans le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* (le Cadre conceptuel) et dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers* et comprend trois composantes communes : ressource(s), contrôle et événement passé.

supprimer les indications et d'ajouter un renvoi au *Cadre conceptuel*, l'IPSASB a décidé de conserver les indications relatives aux deux aspects clés (à savoir, si un élément historique est une ressource et l'évaluation du contrôle pour les éléments historiques et d'infrastructure).

Caractéristiques des actifs historiques et d'infrastructure

BC17. L'IPSASB avait décidé que ni les actifs historiques ni les actifs d'infrastructure n'avaient besoin d'être définis, car ils constituent des sous-ensembles des immobilisations corporelles et, par conséquent, les principes de la présente Norme s'appliquent aux actifs historiques et aux actifs d'infrastructure.

BC18. S'appuyant sur les réponses au document de consultation sur les actifs historiques et sur les commentaires de ses membres relatifs aux infrastructures, l'IPSASB avait conclu que l'Exposé-sondage 78 devait inclure un guide d'application, comprenant les caractéristiques spécifiques des actifs historiques et d'infrastructure, afin d'aider les entités à distinguer leurs actifs historiques (voir paragraphes AG2 à AG3) et leurs actifs d'infrastructure (voir paragraphes AG4 à AG6) des autres immobilisations corporelles. L'IPSASB avait décidé de n'inclure que les caractéristiques qui distinguent les actifs historiques et d'infrastructure des autres immobilisations corporelles, et qui présentent des complexités au niveau de l'application et de la mise en œuvre des principes énoncés dans l'Exposé-sondage 78 plutôt que d'inclure une liste exhaustive des caractéristiques des actifs historiques et d'infrastructure.

BC19. Quelques réponses à l'Exposé-sondage 78 ont recommandé à l'IPSASB d'élargir le paragraphe (a) afin de refléter également les restrictions s'appliquant à la cession des actifs historiques, d'où des complexités au niveau de l'application et de la mise en œuvre des principes de l'Exposé-sondage 78, en particulier pour l'évaluation des actifs historiques. L'IPSASB a convenu que les restrictions s'appliquant à la cession des actifs historiques, à l'instar des restrictions s'appliquant à leur utilisation, présentent des complexités au niveau de l'application et de la mise en œuvre des principes d'IPSAS 45, bien qu'il ne s'agisse pas d'une caractéristique propre aux actifs historiques.

BC20. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a décidé d'élargir les caractéristiques des actifs historiques et de conserver les caractéristiques des actifs d'infrastructure émanant de l'Exposé-sondage 78 dans IPSAS 45. Sauf indication contraire au paragraphe BC19, les réponses à l'Exposé-sondage 78 sur les caractéristiques des actifs historiques et d'infrastructure n'ont pas mis en évidence d'informations que l'IPSASB n'avait pas déjà prises en compte ni de problèmes ou d'enjeux spécifiques au secteur public lors de l'application des principes d'IPSAS 45.

Comptabilisation

Coût présumé des opérations sans contrepartie directe

BC21. Lors de l'élaboration de l'Exposé-sondage 78, l'IPSASB a décidé de remplacer les termes « juste valeur » concernant l'évaluation initiale d'une opération sans

contrepartie directe d'une immobilisation corporelle par « coût présumé ». Cette modification a été proposée afin de s'aligner sur les principes d'évaluation initiale énoncés dans IPSAS 46.

BC22. Une réponse à l'Exposé-sondage 78 suggérait d'inclure une définition de « coût présumé » dans IPSAS 45. L'IPSASB a indiqué que le coût présumé des actifs acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe est la juste valeur, conformément à IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice*. L'IPSASB a noté que la proposition de l'Exposé-sondage 78 ajoutait une complexité non souhaitée, car elle imposait désormais à une entité d'examiner IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* afin de comprendre la base d'évaluation à appliquer pour le coût présumé d'une opération sans contrepartie directe lors de la comptabilisation. Cependant, la proposition ne visait pas à modifier l'évaluation initiale des immobilisations corporelles acquises dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe.

BC23. Suite à l'établissement de la notion de valeur opérationnelle actuelle dans IPSAS 46, l'IPSASB s'est interrogé sur la manière d'évaluer le « coût présumé » et a conclu que la juste valeur et la valeur opérationnelle actuelle sont appropriées. L'IPSASB a en outre décidé que les indications relatives au coût présumé seraient incluses dans IPSAS 46.

Systèmes d'armement

BC24. Lors de la révision d'IPSAS 17 suite à la publication de la partie III des *Améliorations des IPSAS 2015*, l'IPSASB avait considéré que les recommandations applicables aux informations liées aux statistiques de finances publiques utilisaient les termes de « systèmes d'armement » 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'IPSASB avait alors conclu que le remplacement des termes des IPSAS « équipement militaire spécialisé » par les termes des statistiques de finances publiques « systèmes d'armement » et l'adjonction d'une description permettraient de clarifier le périmètre d'application d'IPSAS 17, tout en améliorant la convergence avec les recommandations en matière de statistiques de finances publiques. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a conclu que les mêmes principes devaient s'appliquer et a continué d'utiliser les termes « systèmes d'armement » accompagnés d'une description (voir paragraphe AG7).

Actifs historiques : distinction entre opérationnels/non opérationnels

BC25. L'IPSASB avait examiné si seuls les actifs historiques utilisés à des fins non historiques, appelés actifs historiques « opérationnels », devaient être comptabilisés. Les actifs historiques opérationnels comprennent, par exemple, un pont historique qui sert de pont ou une gare ferroviaire historique qui sert de gare ferroviaire.

Certaines juridictions nationales utilisent le terme « non opérationnel » pour décrire des actifs historiques utilisés uniquement à des fins patrimoniales. Par exemple, les collections de musées détenues pour être admirées par le public sont des actifs historiques non opérationnels. Certaines parties prenantes ont avancé que les actifs historiques non opérationnels ne devraient pas être comptabilisés.

BC26. Cependant, l'IPSASB avait conclu que les éléments historiques opérationnels comme non opérationnels pouvaient constituer des actifs, car ils peuvent tous répondre à la définition d'un actif selon IPSAS 1 (ressource, contrôle, événement passé). Sur cette base, l'IPSASB avait décidé que la distinction n'était pas pertinente afin de décider de comptabiliser ou non un élément historique en tant qu'actif.

Pièces de rechange des actifs d'infrastructure

BC27. L'IPSASB a examiné si l'exposé-sondage 78 fournissait des indications suffisantes sur le traitement comptable des pièces de rechange des actifs d'infrastructure. L'IPSASB avait conclu que la comptabilisation des pièces de rechange était un problème générique et qu'il existait des indications faisant autorité suffisantes dans l'Exposé-sondage 78 pour les pièces de rechange des actifs d'infrastructure qui répondent à la définition d'une immobilisation corporelle et dans IPSAS 12, *Stocks* pour les pièces de rechange qui répondent à la définition de stocks.

Seuils d'incorporation dans le coût d'un actif

BC28. L'IPSASB a examiné les questions identifiées par les parties prenantes concernant la fixation de seuils d'incorporation dans le coût d'un actif des coûts liés aux actifs d'infrastructure. L'IPSASB avait conclu que cette question s'appliquait de manière large aux immobilisations corporelles, et que toute indication devait également s'appliquer de manière large, et ne pas s'appliquer uniquement aux actifs d'infrastructure.

BC29. L'IPSASB avait relevé que cette question était généralement considérée comme une question pratique qui incombait davantage à la direction. La direction des entités tient compte de leurs actifs spécifiques et respecte la nécessité de répondre aux besoins d'information des utilisateurs, l'importance relative et le rapport coûts-avantages. Cependant, l'IPSASB a conclu qu'il est possible de donner des indications sur les facteurs à prendre en compte lorsque les entités fixent leurs seuils d'incorporation dans le coût d'un actif. Sur cette base, l'IPSASB a décidé d'ajouter un guide de mise en œuvre (voir paragraphes IG10 à IG14) sur les facteurs à prendre en compte lors de la fixation des seuils d'incorporation dans le coût d'un actif des immobilisations corporelles.

Informations à fournir relatives aux immobilisations corporelles historiques non comptabilisées

BC30. Lors de l'élaboration de l'Exposé-sondage 78, l'IPSASB avait examiné les questions identifiées par les parties prenantes concernant les informations à fournir relatives

aux actifs historiques non comptabilisés. La capacité à évaluer un actif 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 est nécessaire pour comptabiliser un actif dans les états financiers. L'Exposé-sondage 78 mentionnait, au paragraphe 6, que les immobilisations corporelles doivent être évaluées de manière fiable pour être comptabilisées. L'IPSASB avait convenu avec les parties prenantes que les actifs historiques pouvaient présenter des difficultés d'évaluation qui empêchaient leur comptabilisation, mais que des informations sur ces actifs pouvaient être importantes pour répondre aux besoins des utilisateurs.

BC31. En examinant la nécessité de fournir des informations supplémentaires lorsque des immobilisations corporelles historiques ne sont pas comptabilisées, l'IPSASB avait noté que, comme indiqué dans le *Cadre conceptuel*, les informations fournies dans les notes aux états financiers :

(a) pouvaient fournir des renseignements sur des éléments qui ne peuvent pas être évalués d'une manière suffisamment conforme aux caractéristiques qualitatives pour remplir les objectifs de l'information financière ;

(b) étaient appropriées lorsque l'on estime qu'il est utile de connaître le poste pour évaluer la situation financière nette de l'entité et ainsi réaliser les objectifs de l'information financière ; et

(c) pouvaient inclure des éléments qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation, mais qui sont importants pour comprendre les finances de l'entité et sa capacité à fournir des services.

BC32. L'IPSASB avait noté que, dans certains cas, le coût ou la valeur actuelle des immobilisations corporelles historiques ne pouvait pas être évalué de manière fiable et que, par conséquent, les actifs ne pouvaient pas être comptabilisés. Des informations sur la contribution de ces actifs à la réalisation des objectifs de l'entité seraient néanmoins utiles aux utilisateurs des états financiers.

BC33. L'IPSASB avait décidé d'inclure une disposition relative aux informations supplémentaires à fournir sur les immobilisations corporelles historiques qui ne sont pas comptabilisées, car elles ne peuvent pas être évaluées de manière fiable, sur la base que ces informations contribuent à :

(a) la réalisation des objectifs de l'information financière ; et

(b) la compréhension par les utilisateurs des finances de l'entité et de sa capacité à fournir des services à des fins de reddition de comptes et de prise de décision.

Par conséquent, l'Exposé-sondage 78 comprenait le paragraphe 0, qui établissait que des informations supplémentaires étaient nécessaires, et le guide d'application relatif à ces informations à fournir a été ajouté aux paragraphes AG37 à AG38.

BC34. Des réponses à l'Exposé-sondage 78 demandaient l'élargissement de la disposition relative aux informations à fournir aux actifs d'infrastructure ou à l'ensemble des immobilisations corporelles qui ne sont pas comptabilisées, car elles ne peuvent pas

être évaluées de manière fiable. L'IPSASB a relevé que les difficultés d'évaluation, qui empêchent la comptabilisation d'un actif corporel, étaient spécifiques aux actifs historiques.

BC35. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a décidé de conserver dans IPSAS 45 la proposition de l'Exposé-sondage 78, car les réponses reçues à l'Exposé-sondage 78 n'ont pas mis en évidence d'informations que l'IPSASB n'avait pas déjà prises en compte ni de problèmes ou d'enjeux spécifiques au secteur public lors de l'application des principes d'IPSAS 45.

Traitement des dépenses ultérieures relatives aux actifs historiques non comptabilisés

BC36. L'IPSASB a examiné les avis des parties prenantes concernant des indications supplémentaires sur les décisions d'inscrire à l'actif ou de comptabiliser en charges les dépenses ultérieures relatives aux actifs historiques non comptabilisés. L'IPSASB a conclu qu'il existe suffisamment d'indications faisant autorité traitant des préoccupations liées aux actifs historiques. Compte tenu de la décision de l'IPSASB de ne pas exclure du champ d'application la nature historique dans l'Exposé-sondage 78, les indications faisant autorité de la Norme s'appliquent pleinement aux actifs historiques. Par conséquent, les actifs historiques qui répondent aux critères de comptabilisation doivent être comptabilisés. Cependant, compte tenu des difficultés d'évaluation associées aux actifs historiques, l'IPSASB a reconnu que certains actifs historiques pourraient ne pas pouvoir être comptabilisés. L'IPSASB a décidé qu'un guide d'application devait être ajouté (voir paragraphe AG20) afin d'établir que les principes énoncés au paragraphe 6 s'appliquent à la comptabilisation des dépenses ultérieures relatives aux actifs historiques non comptabilisés. L'IPSASB a en outre décidé d'inclure un guide de mise en œuvre supplémentaire (voir paragraphe IG9), visant à aider à décider dans quels cas inscrire à l'actif ou comptabiliser en charges les dépenses ultérieures relatives aux immobilisations corporelles historiques non comptabilisées.

Évaluation

Évaluation des actifs historiques

BC37. L'IPSASB a reçu des demandes d'indications supplémentaires ne faisant pas autorité pour la comptabilisation et l'évaluation des actifs historiques. L'IPSASB a décidé d'ajouter au paragraphe 6 un guide de mise en œuvre, qui oriente les entités à travers les critères de comptabilisation et inclut des considérations sur l'évaluation initiale afin de les aider à comptabiliser et évaluer les actifs historiques.

Évaluation initiale

BC38. Une réponse à l'Exposé-sondage 78 a fait ressortir un renvoi à l'Exposé-sondage 77, *Évaluation* concernant l'évaluation initiale, qui indique qu'une entité doit appliquer l'Exposé-sondage 77 lors de l'évaluation d'une immobilisation corporelle. La

personne consultée a demandé à l'IPSASB de clarifier le champ d'application de chaque norme et les différences de terminologie relative à l'évaluation initiale entre l'Exposé-sondage 78 et l'Exposé-sondage 77, respectivement « au coût » et « au prix de transaction ».

BC39. L'IPSASB a indiqué que la terminologie d'IPSAS 45 a été reprise d'IPSAS 17 afin de garantir la cohérence avec la terminologie d'IAS 16 et que ce principe de base d'IPSAS 17 reste inchangé. Par ailleurs, l'IPSASB a noté que l'Exposé-sondage 78 contient des indications spécifiques sur l'évaluation initiale (voir paragraphe 0) et que les indications figurant dans l'Exposé-sondage 77 sont génériques et n'ont donc pas vocation à remplacer les indications détaillées existantes de toute IPSAS particulière.

BC40. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a décidé de :

(a) conserver la terminologie « au coût historique » d'IPSAS 17 pour l'évaluation initiale ;

(b) supprimer le renvoi d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles,* à IPSAS 46 sur l'évaluation initiale des immobilisations corporelles afin d'éliminer le lien entre ces normes ; et

(c) réviser le paragraphe 5 d'IPSAS 46 afin d'intégrer que lorsque des indications spécifiques concernant l'évaluation initiale et ultérieure sont incluses dans une IPSAS particulière, ces indications doivent être appliquées.

Éléments du coût

Coûts relatifs au démantèlement des actifs d'infrastructure

BC41. L'IPSASB a examiné s'il existait des indications suffisantes pour comptabiliser les coûts relatifs au démantèlement des actifs d'infrastructure lorsqu'il est nécessaire de mettre en évidence l'impact des coûts environnementaux ou de démantèlement futurs sur la valeur des immobilisations corporelles acquises, y compris les actifs d'infrastructure.

BC42. L'IPSASB a décidé que cette question n'était pas spécifique aux actifs d'infrastructure et qu'aucune indication supplémentaire n'était nécessaire, car il existe suffisamment d'indications faisant autorité dans :

(a) l'Exposé-sondage 78 qui indique que le coût d'une immobilisation corporelle comprend 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 ; et

(b) IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* qui impose à une entité du secteur public de comptabiliser une provision pour coûts de démantèlement dans la mesure où elle est tenue de remédier aux dommages déjà causés.

Évaluation ultérieure

Choix de la méthode comptable

BC43. L'IPSASB a examiné si des indications supplémentaires étaient nécessaires pour aider à choisir la méthode comptable à adopter pour l'évaluation ultérieure des catégories d'immobilisations corporelles selon le modèle du coût historique ou selon celui de la valeur actuelle.

BC44. L'IPSASB a conclu qu'aucune indication supplémentaire n'était nécessaire. La direction doit continuer à faire usage de jugement pour choisir une méthode comptable qui permette d'obtenir des informations qui :

(a) sont pertinentes pour les besoins des utilisateurs ayant des comptes à rendre et des décisions à prendre ;

(b) présentent une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité ;

(c) respectent les caractéristiques qualitatives d'intelligibilité, de diffusion en temps opportun, de comparabilité et de vérifiabilité ; et

(d) tiennent compte des contraintes pesant sur l'information incluse dans les états financiers à usage général comme de l'équilibre entre les caractéristiques qualitatives.

Modèle de la valeur actuelle

Conventions d'évaluation

BC45. Durant l'élaboration d'IPSAS 46, l'IPSASB avait examiné les préoccupations exprimées par les répondants concernant l'application de la juste valeur dans le secteur public. Si certains répondants ont convenu du caractère applicable de la juste valeur dans certaines circonstances, ils ont exprimé des préoccupations quant à son applicabilité aux actifs du secteur public détenus pour leur capacité opérationnelle. Les répondants ont suggéré qu'il était inapproprié d'appliquer la juste valeur à ces actifs, car les concepts suivants ne sont pas applicables :

(a) l'utilisation optimale ; et

(b) l'optimisation de l'utilisation des données des intervenants du marché.

BC46. L'IPSASB avait décidé de répondre aux préoccupations des répondants en élaborant une base d'évaluation spécifique au secteur public : la valeur opérationnelle actuelle. Cette base d'évaluation traitait de l'évaluation des actifs détenus pour leur capacité opérationnelle.

BC47. Lors de l'élaboration de l'Exposé-sondage 78, l'IPSASB avait proposé que lorsqu'une entité choisit le modèle de la valeur actuelle comme méthode comptable pour une catégorie d'immobilisations corporelles, elle devait avoir la possibilité d'évaluer cette catégorie d'actifs soit à la valeur opérationnelle actuelle, soit à la juste valeur.

BC48. Certaines réponses à l'Exposé-sondage 78 ont soulevé des préoccupations quant au fait de fonder la base d'évaluation sur l'intention de la direction, notamment car cela réduira la comparabilité des états financiers et la cohérence de l'application des principes. Ces répondants étaient d'avis que le choix entre les bases d'évaluation devait être motivé par des faits et des circonstances, tels que la raison pour laquelle l'actif est détenu, et qu'un changement de base d'évaluation n'était approprié qu'en cas de changement de l'objectif principal pour lequel l'entité détient l'actif.

BC49. D'autres réponses à l'Exposé-sondage 78 demandaient des indications supplémentaires ne faisant pas autorité sur les cas dans lesquels un changement entre les bases d'évaluation de la valeur actuelle est approprié et sur la manière de choisir entre les bases d'évaluation, car il peut être difficile de déterminer si un actif est détenu pour sa capacité opérationnelle ou financière (par exemple, un immeuble de bureaux à usage mixte) si les bases d'évaluation sont appliquées à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles.

BC50. L'IPSASB a reconnu que la valeur opérationnelle actuelle a été élaborée pour répondre au besoin, propre au secteur public, d'une base d'évaluation plus représentative de la valeur actuelle des actifs détenus pour leur capacité opérationnelle dans le secteur public. L'IPSASB a en outre exposé, comme indiqué aux paragraphes (a) et (b), qu'il était inapproprié d'appliquer les concepts d'« utilisation optimale » et d'« optimisation de l'utilisation des données des intervenants du marché » de la juste valeur pour des actifs détenus pour leur capacité opérationnelle.

BC51. L'IPSASB a convenu qu'il semblerait contradictoire que le choix de la base d'évaluation dans le modèle de la valeur actuelle soit libre, compte tenu des indications figurant aux paragraphes 29 et AG26 à AG27 de l'Exposé-sondage 78 et de la raison motivant l'élaboration de la valeur opérationnelle actuelle comme base d'évaluation des actifs du secteur public détenus pour leur capacité opérationnelle.

BC52. L'IPSASB s'est également demandé si les bases d'évaluation devaient s'appliquer à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles ou au niveau d'une immobilisation corporelle ou d'une partie d'une immobilisation corporelle, compte tenu des actifs à usage mixte (BC49). Par ailleurs, l'IPSASB a examiné s'il était nécessaire d'intégrer un renvoi d'IPSAS 45 à IPSAS 46 afin d'aider les entités à choisir les bases d'évaluation de la valeur actuelle.

BC53. L'IPSASB a conclu

(a) qu'une immobilisation corporelle ou une partie d'une immobilisation corporelle détenue pour sa capacité opérationnelle doit être évaluée à sa valeur opérationnelle actuelle et, lorsqu'elle est détenue pour sa capacité financière, elle doit être évaluée à sa juste valeur (voir paragraphe 27) ;

(b) que le coût présumé pourrait être évalué à l'aide de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur ;

(c) que si les modèles d'évaluation doivent s'appliquer à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles, les bases d'évaluation doivent s'appliquer à une immobilisation corporelle ou à une partie d'une immobilisation corporelle (voir paragraphes 27 à 28, AG20 à AG23 et IG15) ;

(d) d'inclure un guide de mise en œuvre supplémentaire sur les cas dans lesquels un changement entre les bases d'évaluation de la valeur actuelle est approprié (voir paragraphes IG16 à IG17) ; et

(e) qu'un renvoi d'IPSAS 45 à IPSAS 46 n'est pas nécessaire, car un guide d'application indiquant si les immobilisations corporelles sont détenues pour leur capacité opérationnelle ou financière est inclus dans la présente Norme (voir paragraphes AG20 à AG23).

Évaluation de la valeur actuelle des actifs historiques

BC54. L'IPSASB a examiné les avis des parties prenantes sur la nécessité de fournir des indications sur l'application du modèle de la valeur actuelle aux actifs historiques. L'IPSASB a décidé qu'un guide de mise en œuvre supplémentaire est nécessaire concernant l'évaluation à la valeur actuelle lorsque des actifs historiques sont considérés comme irremplaçables et que leur utilisation est soumise à des restrictions afin d'assurer une application et une mise en œuvre cohérentes des principes de la présente Norme (voir paragraphes IG19 à IG22).

Évaluation des terrains situés en dessous ou au-dessus d'actifs d'infrastructure

BC55. L'IPSASB a examiné si les indications existantes d'IPSAS 17 traitaient de l'approche de l'évaluation des terrains situés en dessous ou au-dessus d'actifs d'infrastructure, tels que les terrains situés sous des routes et des voies ferrées.

BC56. L'IPSASB a décidé d'ajouter des indications de mise en œuvre ne faisant pas autorité à la présente Norme afin de clarifier les principes existants relatifs à l'évaluation des terrains situés en dessous ou au-dessus d'actifs d'infrastructure (voir paragraphes IG23 à IG25).

Amortissements

Durées d'utilité déterminée et indéterminée

BC57. Lors de l'élaboration de la présente Norme, l'IPSASB a noté que généralement, les terrains ont une durée d'utilité indéterminée et ne sont donc pas amortis. Parmi les exceptions, dans lesquelles les terrains doivent être amortis, figurent :

(a) les terrains consommés en raison de leur appauvrissement (comme les mines et les carrières ou les sites de décharge) ; ou

(b) les terrains perdus ou déplacés en raison de phénomènes naturels tels que le changement climatique (par exemple, érosion des roches ou des sols ou désertification).

BC58. L'IPSASB a décidé que l'analyse portant sur les durées d'utilité dans IPSAS 17 devait être révisée afin de mieux tenir compte des situations dans lesquelles les terrains ont une durée d'utilité déterminée et doivent être amortis (voir paragraphes 52 à 55). Lors de l'examen de cette question et de celles soulevées par les durées d'utilité des actifs historiques, l'IPSASB a décidé que la terminologie de durée d'utilité déterminée et durée d'utilité indéterminée, telle qu'utilisée dans IPSAS 31, devait être utilisée dans l'Exposé-sondage 78. Cela a permis d'harmoniser la terminologie dans les IPSAS pour l'examen des durées d'utilité aux fins de l'amortissement des actifs.

BC59. L'IPSASB a en outre décidé que le corps du texte révisé et le guide d'application correspondant devaient également fournir des indications pour traiter les situations dans lesquelles des immobilisations corporelles (par exemple, des actifs historiques, abordés plus en détail ci-après) pourraient avoir une durée d'utilité indéterminée et ne devraient donc pas être amorties.

BC60. L'IPSASB a considéré que la plupart des immobilisations corporelles autres que les terrains ont une durée d'utilité déterminée. Sur cette base, l'IPSASB a décidé d'inclure une présomption réfutable selon laquelle les immobilisations corporelles autres que les terrains ont une durée d'utilité déterminée, de sorte qu'une entité doit disposer d'éléments probants pour réfuter cette présomption avant de pouvoir traiter des immobilisations corporelles autres que les terrains comme ayant une durée d'utilité indéterminée (voir paragraphe 52).

Amortissement des actifs historiques

BC61. Lors de l'élaboration de l'Exposé-sondage 78, l'IPSASB avait conclu, sur la base des réponses au document de consultation, *Financial Reporting for Heritage in the Public Sector (Informations financières à publier sur le patrimoine dans le secteur public)*, que les mêmes dispositions en matière d'amortissement appliquées aux autres types d'immobilisations corporelles devaient s'appliquer aux actifs historiques. Parmi les répondants en désaccord avec cette approche, certains s'opposaient à l'amortissement, tandis que d'autres précisaient que des indications étaient nécessaires sur la manière d'estimer la durée d'utilité des actifs historiques et de déterminer les actifs historiques pour lesquels il n'y a pas de charge d'amortissement. Partant du principe que de nombreux actifs historiques sont consommés au fil du temps, à mesure qu'ils génèrent des services et/ou des avantages économiques, l'IPSASB avait conclu que les actifs historiques pouvaient être des actifs amortissables.

BC62. Cependant, l'IPSASB avait par ailleurs conclu que les actifs historiques pouvaient avoir une durée d'utilité très longue, voire indéterminée, en raison de facteurs tels que leur nature et/ou les circonstances dans lesquelles ils sont détenus. Sur cette base, l'IPSASB avait décidé que les durées d'utilité devaient être clarifiées afin de s'appliquer aux situations dans lesquelles des immobilisations corporelles ont une durée d'utilité indéterminée.

BC63. Afin d'aider les entités à évaluer si un actif historique a une durée d'utilité déterminée ou indéterminée, l'IPSASB avait décidé d'ajouter des indications de mise en œuvre ne faisant pas autorité (voir paragraphes IG30 à IG33).

Identification des parties d'actifs d'infrastructure devant être amorties séparément

BC64. L'IPSASB a examiné s'il était difficile de déterminer l'unité de comptabilisation appropriée lors de l'identification des parties significatives d'actifs d'infrastructure qui doivent être amorties séparément.

BC65. L'IPSASB a noté que les principes existants indiquent clairement qu'un actif peut avoir des unités de comptabilisation différentes pour l'amortissement, car les parties d'une immobilisation corporelle dont le coût est important par rapport au coût total de l'immobilisation doivent être amorties séparément. Ce principe s'applique aux actifs d'infrastructure, mais un jugement doit être exercé pour déterminer ou identifier les unités de comptabilisation, qui peuvent constituer des actifs distincts en soi (voir paragraphe 8).

BC66. L'IPSASB a décidé de réviser l'exemple du paragraphe AG6 qui énumère un certain nombre d'actifs (tels que les bordures et les caniveaux, la chaussée et les ponts) qui composent le système routier en tant qu'unités de comptabilisation ou parties devant être identifiées aux fins d'une comptabilisation et d'un amortissement distincts afin d'illustrer le principe d'amortissement séparé des parties des immobilisations corporelles au niveau approprié.

BC67. L'IPSASB a reconnu que les unités de comptabilisation distinctes décrites dans l'exemple peuvent être pertinentes dans certaines juridictions, mais a considéré que les juridictions feront preuve de jugement pour déterminer les unités de comptabilisation appropriées à leur situation.

BC68. L'IPSASB a décidé d'ajouter un guide de mise en œuvre (voir paragraphes IG34 à IG38).

Tests annuels de dépréciation des immobilisations corporelles à durée d'utilité indéterminée

BC69. L'IPSASB avait décidé que lorsqu'une entité a estimé que des immobilisations corporelles ont une durée d'utilité indéterminée, il est important que ces actifs soient examinés régulièrement afin de détecter tout indice de perte de valeur. Sur cette base, l'IPSASB a décidé d'insérer dans l'Exposé-sondage 78 une disposition relative aux examens annuels visant à détecter des indices de perte de valeur applicables à ces actifs (voir paragraphe 56).

Comptabilisation distincte des terrains et des actifs d'infrastructure

BC70. L'IPSASB a examiné la question de savoir si les terrains et les actifs d'infrastructure constituent des actifs distincts qui doivent être comptabilisés séparément.

BC71. L'IPSASB a décidé qu'aucune indication supplémentaire faisant autorité ne devait être incluse dans l'Exposé-sondage 78, car les indications précisent clairement que :

(a) les terrains et les constructions constituent des actifs distincts, traités séparément en comptabilité (par exemple, comptabilisation et évaluation séparées) même lorsqu'ils sont acquis ensemble (voir paragraphe 50) ; et

(b) les terrains, les constructions, les routes et les réseaux de transport d'électricité sont des exemples de catégories distinctes d'immobilisations corporelles qui doivent être présentées séparément (voir paragraphes 34 et 69).

Comptabilisation des renouvellements

BC72. L'IPSASB a examiné si la « comptabilisation des renouvellements » (« *renewals accounting* ») était une technique appropriée pour estimer l'amortissement des immobilisations corporelles lorsque celles-ci sont gérées conformément à un plan de gestion des actifs détaillé.

BC73. L'IPSASB a conclu qu'il n'existe pas de méthode définitive de « comptabilisation des renouvellements » et que cette technique ne doit pas être utilisée dans sa documentation pour estimer l'amortissement des immobilisations corporelles compte tenu des nombreuses interprétations qui en sont faites dans différentes juridictions.

Utilisation des informations des plans de gestion des actifs aux fins de l'information financière

BC74. Lors de l'élaboration de la présente Norme, l'IPSASB avait constaté que de nombreuses entités du secteur public disposaient de plans de gestion des actifs qui facilitent la gestion d'une immobilisation corporelle tout au long de son cycle de vie. Ces plans de gestion des actifs sont généralement élaborés par des experts qualifiés et se concentrent sur les aspects opérationnels des immobilisations corporelles.

BC75. L'IPSASB a relevé que, lorsque ces plans de gestion des actifs sont tenus à jour par des experts qualifiés et que les informations sont fiables, ils peuvent fournir des informations détaillées pertinentes pour la comptabilisation des immobilisations corporelles.

BC76. L'IPSASB a décidé d'ajouter un guide de mise en œuvre afin de clarifier les cas dans lesquels des plans de gestion des actifs peuvent fournir des informations utiles aux fins de l'information financière lors de la comptabilisation des immobilisations corporelles (voir paragraphes IG39 à IG40).

Dépréciation

Passifs au titre de la préservation / de l'entretien futur des actifs historiques et d'infrastructure

BC77. Lors de l'élaboration de la présente Norme, l'IPSASB a examiné si l'intention d'une entité de préserver et/ou d'entretenir des actifs historiques et d'infrastructure peut donner lieu à des passifs. Pour qu'un passif existe, l'entité doit avoir une obligation actuelle inévitable (c'est-à-dire peu ou pas d'alternative réaliste pour l'éviter) d'engager des dépenses futures auprès d'une partie externe.

BC78. Tout en reconnaissant que les entités qui détiennent des actifs historiques et d'infrastructure ont souvent l'intention de les préserver et/ou de les entretenir et qu'il peut y avoir des attentes à ce qu'elles le fassent, l'IPSASB a conclu que ni les intentions ni les attentes ne suffisent à établir une obligation actuelle.

BC79. L'IPSASB a conclu qu'aucun passif ne découle du projet et/ou de l'intention d'une entité de préserver et/ou d'entretenir des actifs historiques et d'infrastructure, sauf si des accords en place créent une obligation envers une partie externe pour l'entité.

Dépréciation des actifs historiques et d'infrastructure

BC80. L'IPSASB a examiné s'il existe suffisamment d'indications pour déterminer si un actif d'infrastructure est déprécié lorsqu'une partie du réseau ou du système est endommagée ou inutilisable. L'IPSASB s'est également demandé si des indications supplémentaires sont nécessaires pour traiter la dépréciation des actifs historiques.

BC81. L'IPSASB a décidé qu'aucune indication supplémentaire n'est nécessaire, car les indications faisant autorité en matière de dépréciation figurant dans IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* et IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*, sont suffisantes pour traiter de manière adéquate la dépréciation des actifs historiques et des actifs d'infrastructure, notamment les indications destinées aux entités pour déterminer quand une partie du réseau ou du système est dépréciée.

Sous-maintenance des actifs

BC82. L'IPSASB a examiné la question de savoir si les indications précisaient clairement si la « maintenance en attente » ou la « maintenance différée » devait être comptabilisée dans les états financiers.

BC83. L'IPSASB avait décidé de ne pas utiliser les termes « maintenance en attente » ou « maintenance différée », car ils peuvent présenter plusieurs interprétations et applications selon les juridictions. L'IPSASB a précisé que la question soulevée par les parties prenantes se rapportait à une « sous-maintenance des actifs ».

BC84. Même si les principes d'IPSAS 17 sont clairs concernant la comptabilisation des actifs « sous-entretenus », l'IPSASB a décidé d'ajouter un guide de mise en œuvre afin de clarifier la comptabilisation de la « sous-maintenance des actifs » dans l'Exposé-sondage 78 (voir paragraphes IG41 à IG44).

Valeur recouvrable

BC85. IAS 16 définit la valeur recouvrable comme « la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de sortie et sa valeur d'utilité ». IPSAS 17 fait référence à la définition d'IPSAS 26 qui définit la valeur recouvrable comme « la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité ». La définition énoncée dans IPSAS 17 est la même que celle d'IPSAS 26, mais diffère légèrement de la définition figurant dans IAS 16. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a noté

que cet écart par rapport à IAS 16 sur la définition de la valeur recouvrable reste applicable dans IPSAS 45.

Décomptabilisation

Décomptabilisation des actifs d'infrastructure

BC86. Lors de l'élaboration de la présente Norme, l'IPSASB avait examiné s'il existait des indications de décomptabilisation suffisantes concernant la comptabilisation des actifs d'infrastructure. L'IPSASB avait noté que la question de la décomptabilisation se posait, car certaines parties d'actifs d'infrastructure sont sans cesse remplacées et que des registres comptables détaillés peuvent faire défaut dans l'optique de justifier la décomptabilisation des valeurs comptables des parties remplacées.

BC87. L'IPSASB a décidé de ne pas ajouter d'indications supplémentaires sur la décomptabilisation dans la présente Norme, car il existe des indications faisant autorité suffisantes en la matière et que les difficultés soulevées par les parties prenantes lors de la décomptabilisation de parties d'actifs d'infrastructure semblent être d'ordre administratif et liées à la tenue des registres.

Présentation—Informations présentées à titre principal et informations présentées à titre explicatif

Actifs historiques : focus sur les informations figurant dans les états financiers

BC88. Lors de l'élaboration de la présente Norme, l'IPSASB a noté que certaines juridictions fournissent des informations supplémentaires sur les actifs historiques comme substitut de la comptabilisation des actifs historiques dans les états financiers. Les informations supplémentaires peuvent comprendre des informations qualitatives qui ne figurent généralement pas dans les états financiers. Ce type d'informations peut être utile à des fins plus vastes de reddition de comptes, telles que la présentation de rapports sur la performance des services liés aux actifs historiques d'une entité.

BC89. L'IPSASB a conclu qu'il se concentrerait sur des indications relatives aux états financiers, étant donné que les *Guides des pratiques recommandées* (RPG) fournissent des indications suffisantes pour la présentation d'informations supplémentaires sur les actifs historiques en dehors des états financiers. Les RPG permettent aux entités d'aligner les informations supplémentaires liées aux actifs historiques sur les besoins d'informations spécifiques découlant de leurs actifs historiques, de leurs objectifs liés aux actifs historiques et du contexte national ou local.

Disposition transitoire

BC90. Lors de l'élaboration de l'Exposé-sondage 78, l'IPSASB avait décidé qu'IPSAS 45 devait être appliquée rétrospectivement conformément à IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, sauf si une entité choisit d'évaluer les actifs historiques à leur valeur actuelle lorsque des informations fiables sur le coût de ces actifs ne sont pas disponibles. Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, l'IPSASB a reconnu qu'une disposition transitoire supplémentaire est nécessaire pour l'application initiale des bases d'évaluation de la valeur actuelle d'IPSAS 45. L'IPSASB a décidé d'inclure des indications supplémentaires faisant autorité précisant que, plutôt que de retraiter les périodes comparatives, une entité doit comptabiliser l'effet de l'application initiale de la valeur opérationnelle actuelle et de la juste valeur du modèle de la valeur actuelle à titre d'ajustement des résultats cumulés à l'ouverture à la date de l'application initiale d'IPSAS 45 (voir paragraphe (b)).

Guide de mise en œuvre

Le présent guide accompagne IPSAS 45, Immobilisations corporelles, mais n'en fait pas partie intégrante.

Définition des immobilisations corporelles

Évaluation du contrôle

IG1. Détermination du contrôle : une entité contrôle une ressource si elle a la capacité d'utiliser la ressource, de diriger son utilisation par d'autres parties ou d'empêcher d'autres parties de l'utiliser 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. Le paragraphe AG10 définit les indices de contrôle comme suit :

(a) la propriété juridique ;

(b) l'accès à la ressource, ou la capacité d'interdire ou de limiter l'accès à la ressource ;

(c) les moyens de s'assurer que la ressource est utilisée pour atteindre ses objectifs ; ou

(d) l'existence d'un droit susceptible d'exécution au potentiel de service ou à la capacité à générer des avantages économiques de la ressource.

IG2. **Contrôle des actifs corporels** : le présent guide de mise en œuvre met l'accent sur le contrôle des immobilisations corporelles dont la ressource est représentée par un actif corporel. Les immobilisations incorporelles générées par un prêt, un contrat de location ou un autre type de « droit d'utilisation » ne sont pas traitées dans le présent guide de mise en œuvre, car elles n'entrent pas dans le champ d'application d'IPSAS 45.

IG3. **Exercice de jugement** : l'entité exerce son jugement sur les faits de chaque situation pour :

(a) évaluer l'existence d'indices de contrôle ; et

(b) se prononcer sur l'existence ou non d'un contrôle.

Contrôle des terrains situés en dessous ou au-dessus d'immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles peuvent être construites sur un terrain qui est essentiel à l'exploitation de l'élément, mais qui appartient à une autre entité. Par exemple, un État ou une municipalité peut construire des réseaux routiers sur des terrains appartenant à une administration d'un autre niveau. L'entité qui contrôle les immobilisations corporelles doit-elle également comptabiliser le terrain ?

IG4. Lorsqu'une immobilisation corporelle est construite sur un terrain appartenant à une administration d'un autre niveau, la propriété juridique de ce terrain ne sera pas détenue par l'entité qui construit l'immobilisation corporelle. Cependant, la propriété

juridique n'est qu'un indice parmi d'autres du contrôle d'une ressource. Une entité peut démontrer qu'elle contrôle la ressource même en l'absence de propriété juridique, car elle a la capacité de diriger l'utilisation de la ressource et d'obtenir les avantages économiques ou le potentiel de service qui peuvent en découler.

IG5. Pour évaluer si un terrain, appartenant à une administration d'un autre niveau, situé sous une immobilisation corporelle est contrôlé par l'entité, celle-ci tient compte des droits qu'elle détient de continuer à exploiter l'immobilisation corporelle. Si l'exploitation continue de l'immobilisation corporelle dépend du fait que l'administration d'un autre niveau continue d'accorder à l'entité l'accès au terrain, il est peu probable que l'entité contrôle le terrain.

Contrôle des éléments d'une collection historique

Une entité contrôle-t-elle les éléments de sa collection historique, lorsqu'elle n'a le droit de détenir les éléments que temporairement, pendant une durée déterminée en vertu d'un accord (ou d'accords) avec une autre entité (ou d'autres entités) ou un individu (ou un groupe d'individus) ?

IG6. Non. L'entité ne contrôle pas ces éléments de sa collection historique. Si l'on applique le guide d'application d'IPSAS 45 et l'on se fonde sur les faits, l'entité ne contrôle pas la ressource représentée par les éléments. Ceci est indiqué par le fait que l'entité ne détient l'élément que temporairement, pendant une durée déterminée. L'entité n'a pas la capacité d'utiliser les éléments, de diriger leur utilisation par d'autres parties ou d'empêcher d'autres parties de les utiliser de manière à utiliser leur potentiel de service ou leurs avantages économiques pour mener à bien ses activités de prestation de services ou atteindre d'autres objectifs. Cependant, une autre norme pourrait s'appliquer, par exemple une norme relative aux contrats de location ou à des accords similaires, qui inclut dans son champ d'application les droits incorporels d'utiliser une ressource corporelle.

Une entité contrôle-t-elle les éléments de sa collection historique, lorsqu'elle n'en a pas la propriété juridique, mais a le droit de les conserver pendant une durée indéterminée en vertu d'un accord que les deux parties à l'accord considèrent comme étant illimité ?

IG7. Oui. L'entité contrôle ces éléments de sa collection historique. En effet, elle a la capacité d'utiliser les éléments, de diriger leur utilisation par d'autres parties ou d'empêcher d'autres parties de les utiliser de manière à utiliser leur potentiel de service ou leurs avantages économiques pour mener à bien ses activités de prestation de services ou atteindre d'autres objectifs.

Une entité conserve-t-elle le contrôle des éléments de sa collection historique si elle les entrepose plutôt que de les exposer au public ?

IG8. Oui. L'entité contrôle toujours les éléments de sa collection historique lorsqu'elle les entrepose (par exemple, dans un dépôt ou un laboratoire de recherche) au lieu de les exposer au public. La décision de l'entité d'entreposer les éléments n'affecte pas son contrôle sur la ressource représentée par les éléments. En effet, elle a la capacité d'utiliser les éléments, de diriger leur utilisation par d'autres parties ou d'empêcher

d'autres parties de les utiliser de manière à utiliser leur potentiel de service ou leurs avantages économiques pour mener à bien ses activités de prestation de services ou atteindre d'autres objectifs.

Comptabilisation

Traitement des dépenses ultérieures relatives aux actifs historiques non comptabilisés

Une entité doit-elle inscrire à l'actif les dépenses ultérieures relatives à un actif historique non comptabilisé lorsque les dépenses répondent au principe de comptabilisation d'IPSAS 45 ?

IG9. Oui. Une entité présentant les états financiers doit inscrire à l'actif les dépenses ultérieures qu'elle engage sur un actif historique non comptabilisé lorsque ces dépenses répondent au principe de comptabilisation d'IPSAS 45 énoncé au paragraphe 6.

Seuil d'incorporation dans le coût d'un actif des coûts

Quels facteurs faut-il prendre en compte lors du choix d'un seuil d'incorporation dans le coût d'un actif ?

IG10. Le paragraphe **Erreur ! Source du renvoi introuvable.** d'IPSAS 45 établit le principe de comptabilisation permettant de déterminer si les coûts doivent être comptabilisés en tant qu'actif, c'est-à-dire « inscrits à l'actif », et indique que 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) le coût ou la valeur actuelle de cet actif peut être évalué de façon fiable.

IG11. Dans la pratique, les entités comptabilisent en charges certains coûts qui répondent à ce principe de comptabilisation, car ils tombent en dessous d'un « seuil d'incorporation dans le coût d'un actif » fixé par la direction. Les seuils d'incorporation dans le coût d'un actif supposent l'application du principe de l'importance relative. Ainsi, toutes les immobilisations corporelles dont la durée d'utilité dépasse une seule période de reporting ne seront pas inscrites à l'actif. Beaucoup peuvent être comptabilisées en charges sans avoir d'impact important sur les informations présentées dans les états financiers. Les seuils d'incorporation dans le coût d'un actif indiquent aux entités si les coûts doivent être inscrits à l'actif et inclus dans l'état de la situation financière ou comptabilisés en charges et inclus dans l'état de la performance financière.

IG12. Les facteurs à prendre en considération lors de la fixation des seuils d'incorporation dans le coût d'un actif sont les suivants :

(a) **réponse aux besoins d'information des utilisateurs** : les seuils d'incorporation dans le coût d'un actif doivent fournir des informations qui

répondent aux besoins des utilisateurs externes des états financiers. Les seuils d'incorporation dans le coût d'un actif doivent fournir des montants relatifs aux actifs comptabilisés qui répondent aux caractéristiques qualitatives, notamment la pertinence et la fidélité de l'image donnée.

(b) **importance relative** : les seuils d'incorporation dans le coût d'un actif doivent permettre de garantir que les valeurs des actifs importants sont prises en compte. Des seuils d'incorporation dans le coût d'un actif appropriés guident les entités pour inscrire à l'actif les éléments qui auraient un impact important sur les informations relatives aux actifs et aux charges dans les états financiers, et comptabiliser en charges les éléments qui n'auraient pas d'impact important sur ces informations.

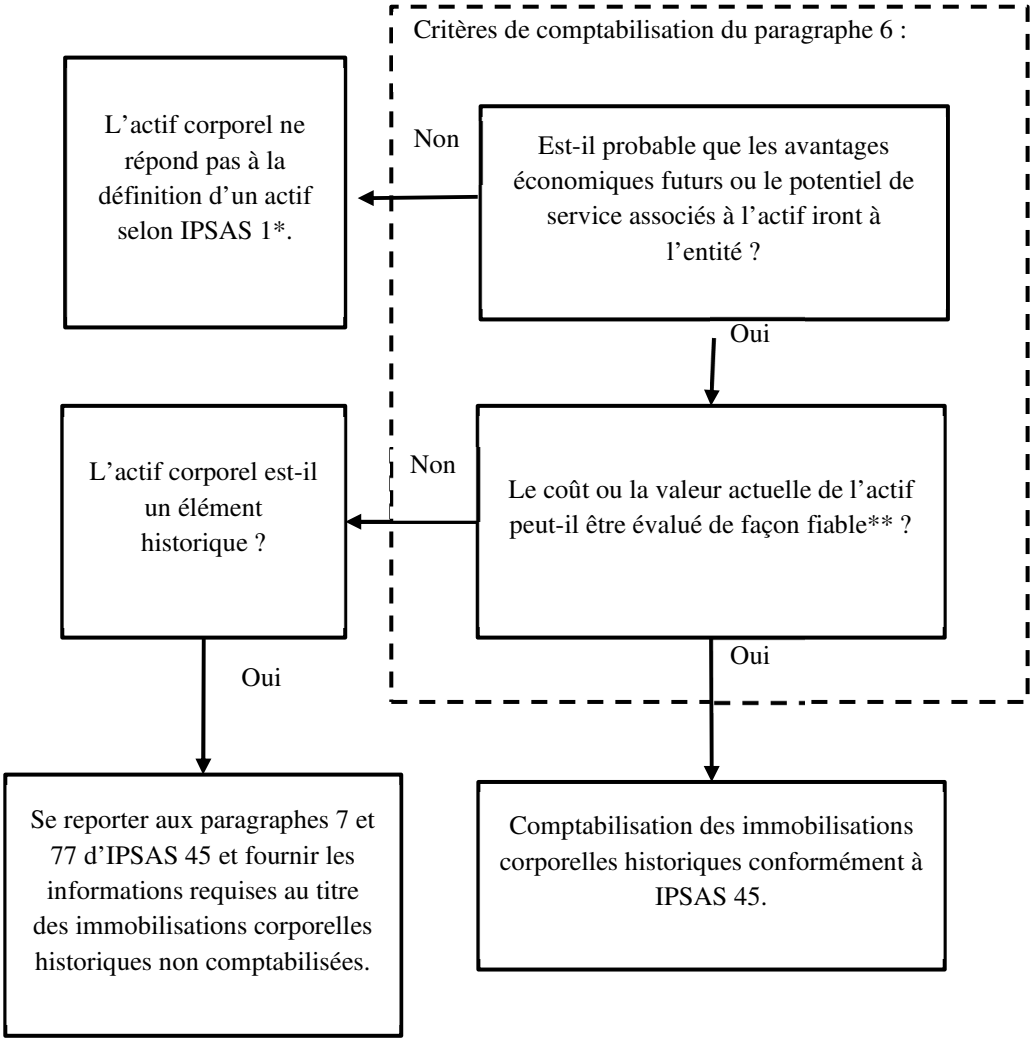
(c) **rapport coûts-avantages** : lorsque les seuils d'incorporation dans le coût d'un actif sont fixés à des niveaux appropriés, ils réduisent les coûts du suivi d'un grand nombre d'éléments de faible valeur, tout en conservant les avantages de répondre aux besoins des utilisateurs et de prendre en compte les valeurs importantes. Un seuil d'incorporation dans le coût d'un actif fixé trop bas pourrait engendrer des coûts supplémentaires importants (sous la forme de travail supplémentaire pour le personnel), sans aucun avantage.

IG13. Une entité doit déterminer si des catégories d'immobilisations corporelles différentes nécessitent des seuils d'incorporation dans le coût d'un actif différents.

IG14. Les seuils d'incorporation dans le coût d'un actif sont souvent appliqués à des éléments individuels plutôt qu'à des groupes d'éléments similaires. Cependant, l'effet cumulé sur un groupe d'actifs similaires doit être pris en compte le cas échéant. Cela peut être le cas lorsqu'un groupe d'actifs est acquis en même temps dans le cadre d'un projet unique, par exemple des actifs acquis pour un vaste programme de construction.

Arbre de décision – Élément historique

Le présent arbre de décision accompagne IPSAS 45, mais n'en fait pas partie intégrante.



* 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.

**** Considérations relatives à l'évaluation :**

- le coût tel que décrit aux paragraphes 14 à 19.
- la valeur actuelle :
  - valeur opérationnelle actuelle : le montant que l'entité paierait pour le potentiel de service restant d'un actif à la date d'évaluation.
  - juste valeur : le prix qui serait reçu pour vendre un actif dans le cadre d'une transaction normale entre les participants du marché à la date d'évaluation.
- des informations fiables : des informations exemptes d'erreurs et de biais significatifs et auxquelles les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elles sont censées représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à les voir représenter.

Évaluation ultérieure

Modèle de la valeur actuelle

Conventions d'évaluation

Une catégorie d'immobilisations corporelles évaluée à l'aide du modèle de la valeur actuelle peut-elle combiner les bases d'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle et de la juste valeur ?

IG15. Oui. Le modèle d'évaluation, à savoir le modèle du coût historique ou le modèle de la valeur actuelle, doit être appliqué uniformément à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles. Tant que le modèle d'évaluation est appliqué à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles, différentes bases d'évaluation peuvent être utilisées au sein de la catégorie. Ce cas de figure peut se présenter lorsqu'une catégorie d'immobilisations corporelles est évaluée à l'aide du modèle de la valeur actuelle. Les différentes immobilisations au sein de cette catégorie d'immobilisations corporelles peuvent être évaluées à la valeur opérationnelle actuelle ou à la juste valeur en fonction de l'objectif principal pour lequel une entité détient une immobilisation corporelle ou une partie d'une immobilisation corporelle. (Voir paragraphe 27).

Un changement de base d'évaluation de la valeur actuelle, de la valeur opérationnelle actuelle au profit de la juste valeur, est-il considéré comme un changement de méthode comptable conformément à IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ?

IG16. Non. La base d'évaluation de la valeur actuelle peut évoluer en raison d'un changement de l'objectif pour lequel une entité détient une immobilisation corporelle ou une partie d'une immobilisation corporelle.

IG17. Par exemple, un hôpital public comprend dix services, dont neuf consacrés aux patients payants sur une base commerciale, tandis que le dixième est consacré aux patients non payants. L'entité décide de réaffecter le dixième service aux patients payants sur une base commerciale, modifiant ainsi l'objectif pour lequel l'entité détient le dixième service, qui passe d'un objectif de capacité opérationnelle à un objectif de capacité financière. Par conséquent, l'entité commence à évaluer le dixième service à la juste valeur.

Évaluation de la valeur actuelle des actifs historiques

Les restrictions sur l'utilisation des actifs historiques affectent-elles la capacité d'une entité à calculer leur valeur actuelle soit lors de la comptabilisation initiale (si, par exemple, l'actif est obtenu à titre gratuit), soit ultérieurement (lorsque l'entité réévalue ultérieurement ses actifs historiques) ?

IG18. Non. Les restrictions sur l'utilisation des actifs historiques n'affectent pas la capacité d'une entité à calculer leur valeur actuelle. Cependant, les restrictions devront être prises en compte lors du calcul d'une valeur actuelle.

Lorsqu'un actif historique est considéré comme irremplaçable, la capacité d'une entité à calculer sa valeur actuelle en est-elle affectée ?

IG19. Non. Le fait qu'un actif historique soit considéré comme irremplaçable n'affecte pas la capacité d'une entité à calculer sa valeur actuelle.

IG20. De nombreux actifs historiques sont considérés comme irremplaçables d'un point de vue historique. Du point de vue de l'information financière, la capacité à calculer une valeur actuelle implique la capacité à déterminer la valeur d'actifs équivalents. Des « actifs équivalents » ne doivent pas nécessairement être des actifs identiques dans l'optique de calculer une valeur actuelle. Lorsqu'une entité a besoin d'estimer la valeur actuelle d'un actif historique, elle devra tenir compte des informations disponibles sur les valeurs actuelles, même si, au vu de sa nature historique, l'actif est irremplaçable. Il peut être complexe et difficile d'obtenir la valeur actuelle d'actifs historiques. Ceci peut nécessiter l'exercice d'un jugement pour parvenir à une estimation dérivée d'une fourchette de valeurs possibles. Ces difficultés d'évaluation font partie intégrante de l'information financière et ne sont pas propres à l'évaluation des actifs historiques. La nécessité d'un jugement professionnel, d'un avis d'experts en matière d'évaluation et/ou de l'utilisation d'estimations pour calculer une valeur actuelle n'est pas une base suffisante pour conclure qu'une valeur actuelle ne peut pas être calculée.

IG21. La prise en compte des facteurs suivants permettra à une entité d'évaluer si elle peut calculer la valeur actuelle d'un actif historique :

(a) remplacement du potentiel de service : une valeur actuelle est susceptible d'être calculée, si le potentiel de service de l'actif historique peut être remplacé, si nécessaire, par :

i. l'achat d'un actif similaire ; ou

ii. la reproduction ou la reconstruction de l'actif, la reproduction s'appliquant soit à l'ensemble de l'actif, soit à certaines parties de celui-ci, « selon les besoins » ou selon un cycle de remplacement de l'actif.

(d) en revanche, la valeur actuelle d'un actif historique peut ne pas être calculable, si son potentiel de service ne peut être remplacé par l'achat d'un autre actif similaire ou par sa reproduction.

IG22. Importance de l'actif historique : une valeur actuelle est susceptible d'être calculable, si le potentiel de service de l'actif historique se rapporte principalement à sa capacité à représenter une époque ou un style, de sorte qu'un autre actif historique de la même époque ou du même style pourrait être tout aussi représentatif.

En revanche, la valeur actuelle d'un actif historique peut ne pas être calculable, si son potentiel de service est indépendant de sa capacité à représenter une époque ou un style et dépend plutôt d'une caractéristique unique et spécifique à cet actif historique.

Évaluation des terrains situés en dessous ou au-dessus d'actifs d'infrastructure

Comment les terrains situés en dessous ou au-dessus d'actifs d'infrastructure, tels que les terrains situés en dessous de routes ou de voies ferrées, doivent-ils être évalués, étant donné que les actifs d'infrastructure correspondants situés au-dessus des terrains sont spécialisés et détenus pour leur capacité opérationnelle ?

IG23. IPSAS 45 indique clairement que :

(a) les terrains doivent être comptabilisés séparément. Cette disposition s'applique à tous les terrains, y compris ceux situés en dessous ou au-dessus d'actifs d'infrastructure ; et

(b) les terrains situés en dessous ou au-dessus d'actifs d'infrastructure comptabilisés selon le modèle de la valeur actuelle doivent être évalués à la valeur opérationnelle actuelle ou à la juste valeur. L'actif d'infrastructure étant lui-même un actif spécialisé, l'approche de marché sera souvent difficile à appliquer, et il sera plus facile d'évaluer l'actif à l'aide de l'approche de coût.

IG24. IPSAS 46, *Évaluation*, définit l'approche de coût comme une technique d'évaluation qui reflète le montant actuellement nécessaire pour remplacer la capacité de service d'un actif (souvent appelé coût de remplacement actuel).

IG25. Le coût de remplacement du terrain est basé sur la valeur actuelle du terrain en fonction du site existant. Par exemple, si la route traverse des terres agricoles, la valeur actuelle des terrains situés sous ce tronçon de la route sera agricole et si la route traverse une zone industrielle, la valeur actuelle attribuée aux terrains situés sous ce tronçon de la route sera industrielle.

Fréquence de la réévaluation des immobilisations corporelles

À quelle fréquence les immobilisations corporelles doivent-elles être réévaluées ?

IG26. Le paragraphe 30 d'IPSAS 45 spécifie que la fréquence des réévaluations dépend des fluctuations de la valeur actuelle des immobilisations corporelles en cours de réévaluation. Lorsque la valeur actuelle 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 choisissent le modèle de la valeur actuelle à déterminer si les valeurs comptables diffèrent significativement de la valeur actuelle à la date de reporting.

IG27. 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 valeur actuelle de l'actif et le réévalue à hauteur de cette valeur.

IG28. 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, si les valeurs de marché sont différentes de leurs valeurs comptables ;

(c) pendant la période, si un indice des prix applicable à l'actif a subi une variation significative ;

Sources d'informations internes

(d) il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif ;

(e) des changements importants, défavorables ou favorables, affectant l'entité, sont survenus au cours de la période ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Les changements défavorables incluent la mise hors service de l'actif ou les plans de sortie d'un actif avant la date antérieurement prévue, et la réestimation de la durée d'utilité d'un actif comme déterminée plutôt qu'indéterminée. Les changements favorables comprennent les dépenses d'investissement engagées au cours de la période pour améliorer ou rehausser un actif au-delà de sa norme de performance évaluée immédiatement avant que la dépense ne soit effectuée ; et

(f) un élément probant disponible en provenance du système d'information interne montre que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne ou meilleure que celle attendue.

IG29. La liste du paragraphe IG28 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 valeur actuelle à la date de reporting.

Amortissements

Durée d'utilité des actifs historiques

Quels sont les principaux facteurs à prendre en compte pour évaluer si un actif historique a une durée d'utilité indéterminée ?

IG30. Le paragraphe 52 indique qu'il existe une présomption réfutable que les immobilisations corporelles autres que les terrains ont une durée d'utilité déterminée. Pour qu'un actif historique ait une durée d'utilité indéterminée, une analyse des facteurs pertinents doit montrer qu'il est raisonnable pour l'entité de considérer qu'il n'y a pas de limite prévisible à la période au cours de laquelle on s'attend à ce qu'il génère un potentiel de service ou qu'il soit utilisé de manière opérationnelle pour

générer des entrées nettes de trésorerie pour l'entité. Le paragraphe 54 prévoit que les estimations de la durée d'utilité, au moment où l'estimation est faite, doivent refléter des projections des facteurs pertinents réalistes plutôt qu'optimistes ou pessimistes.

IG31. Le paragraphe AG28 indique qu'un tableau ou une sculpture historique conservé dans un milieu protégé soigneusement contrôlé afin de préserver l'actif est un exemple d'actif susceptible d'avoir une durée d'utilité indéterminée.

IG32. Les principaux facteurs à prendre en compte pour évaluer si un actif historique a une durée d'utilité indéterminée sont les suivants :

(a) **la période de génération d'un potentiel de service** : l'entité doit s'attendre à ce que, à sa connaissance, la période au cours de laquelle l'actif historique continuera à générer un potentiel de service et/ou des avantages économiques futurs se poursuive indéfiniment. La valeur historique des actifs pour les générations futures doit être démontrable, de sorte qu'il est raisonnable de s'attendre à ce que leur valeur historique se maintienne indéfiniment.

(b) **l'usage** : l'usage de l'actif historique ne doit pas entraîner d'usure physique de cet actif historique.

(c) **la préservation** : l'entité doit être en mesure de décrire les mesures qu'elle a prises dans le passé et qu'elle prévoit de continuer à prendre pour préserver l'actif historique, y compris, le cas échéant, une protection adéquate des actifs historiques contre les éléments naturels. Les plans de préservation doivent comprendre des informations sur la disponibilité probable du personnel et des ressources financières pour mener à bien les activités de préservation de l'entité.

IG33. Les entités exercent un jugement afin d'estimer la durée d'utilité d'un actif en se référant à l'expérience acquise avec des actifs similaires. Si la situation évolue, l'entité devra déterminer si l'actif historique a toujours une durée d'utilité indéterminée. Si l'actif historique est considéré comme ayant une durée d'utilité déterminée, l'entité le traitera alors comme un actif amortissable et le comptabilisera en conséquence.

Identification des parties d'actifs d'infrastructure devant être amorties séparément

Que faut-il prendre en considération lors de l'identification des parties de réseaux ou de systèmes d'actifs d'infrastructure à des fins d'information financière ?

IG34. Une entité ventile le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortit séparément chaque partie qui aura un impact ou un effet important sur la détermination de la charge d'amortissement annuelle.

IG35. Les immobilisations corporelles, y compris les actifs d'infrastructure, ne nécessitent pas de comptabilisation distincte au-delà du niveau requis aux fins de l'information financière. Conformément à IPSAS 45 :

(a) les éléments ayant un coût ou une valeur significatif par rapport au coût total de l'immobilisation doivent être amortis séparément ; et

(b) les parties significatives d'immobilisations corporelles doivent être regroupées avec d'autres parties significatives qui présentent une durée d'utilité et/ou un mode d'amortissement similaires pour déterminer la charge d'amortissement.

IG36. L'une des caractéristiques des actifs d'infrastructure est qu'ils constituent des réseaux ou des systèmes composés d'un certain nombre d'actifs. Chacun de ces actifs ou de ces groupes d'actifs similaires peut constituer une unité de comptabilisation distincte et comprendre plusieurs parties.

IG37. Il convient de faire preuve de jugement pour déterminer si les parties des actifs ou groupes d'actifs similaires qui composent les réseaux ou systèmes d'actifs d'infrastructure sont importantes par rapport au réseau ou au système d'actifs d'infrastructure dans son ensemble afin de déterminer s'il convient ou non de les traiter séparément. À des fins d'information financière, les indices suivants peuvent être utiles pour identifier les parties significatives d'une immobilisation corporelle :

(a) les parties doivent être identifiables et évaluables séparément ;

(b) les parties doivent représenter une valeur importante par rapport à l'actif ; et

(c) les parties doivent avoir des durées d'utilité estimées différentes.

IG38. L'entité doit prendre en compte les faits et circonstances de l'opération dans son ensemble, ainsi que l'importance relative afin de déterminer les parties significatives aux fins du calcul de l'amortissement.

Utilisation des informations des plans de gestion des actifs aux fins de l'information financière

Les plans de gestion des actifs peuvent-ils fournir des informations utiles pour la comptabilisation des immobilisations corporelles ?

IG39. Oui. Les informations figurant dans les plans de gestion des actifs peuvent être utilisées pour comptabiliser les immobilisations corporelles lorsque celles-ci sont gérées conformément à un plan de gestion des actifs suffisamment détaillé, soumis à des contrôles internes efficaces et disposant d'informations fiables et à jour.

IG40. Les informations des plans de gestion des actifs peuvent être une source utile d'informations pour :

(a) calculer l'amortissement. Les paragraphes 47, 57, AG33 et AG35 indiquent que l'amortissement reflète la consommation des avantages économiques futurs ou du potentiel de service de l'actif en répartissant systématiquement le montant amortissable sur sa durée d'utilité. Les plans de gestion des actifs peuvent comprendre des informations sur :

(i) la durée d'utilité prévue de l'actif - Les plans de gestion des actifs peuvent inclure des informations sur la durée d'utilité prévue en fonction de sa conception/fonction/utilisation prévue ; et

(ii) les modèles prévus de consommation des actifs - Les plans de gestion des actifs peuvent inclure des informations sur l'état et l'historique de maintenance ;

(b) déterminer les parties significatives des immobilisations corporelles. Les paragraphes 59 et AG24 indiquent qu'une entité ventile le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortit séparément chaque partie. Les plans de gestion des actifs peuvent comprendre des informations utiles pour déterminer ou identifier ces parties significatives des immobilisations corporelles qui pourraient à leur tour être utiles pour calculer l'amortissement, la dépréciation et/ou faciliter la décomptabilisation des immobilisations corporelles ;

(c) calculer les coûts estimés d'entretien, de réparation et de remise à neuf des actifs ; et

(d) déterminer s'il existe un indice de dépréciation des immobilisations corporelles. Les indications pertinentes en matière de dépréciation sont disponibles au paragraphe 59 de la présente Norme et dans IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* ou IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*.

Dépréciation

Sous-maintenance des actifs

Qu'est-ce que la sous-maintenance des actifs ?

IG41. On parle de sous-maintenance des actifs lorsque le niveau de maintenance d'un actif est insuffisant pour maintenir son potentiel de service ou sa durée d'utilité.

La sous-maintenance pourrait-elle avoir un impact sur l'évaluation des immobilisations corporelles qui nécessitent une maintenance constante, telles que les actifs d'infrastructure ?

IG42. Oui. La sous-maintenance peut affecter l'évaluation des immobilisations corporelles. Elle peut constituer un indicateur de dépréciation et également avoir une incidence sur la valeur résiduelle et la durée d'utilité des immobilisations corporelles.

IG43. Les indications pertinentes en matière de dépréciation sont disponibles au paragraphe 59 de la présente Norme et dans IPSAS 21 ou IPSAS 26. Les indications pertinentes en matière d'évaluation de la valeur résiduelle et de la durée d'utilité des immobilisations corporelles sont disponibles aux paragraphes 48 et 49 de la présente Norme.

IG44. Aucun passif ne doit être comptabilisé lorsque des immobilisations corporelles ne sont pas correctement entretenues, car IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, indique clairement qu'il n'existe aucune obligation actuelle de comptabiliser des dépenses de maintenance qui seront engagées à l'avenir.

Exemples d'illustrations

Les présents exemples accompagnent IPSAS 45, Immobilisations corporelles, mais n'en font pas partie intégrante.

Définition des immobilisations corporelles

Évaluation du contrôle

Contrôle des terrains situés en dessous ou au-dessus d'immobilisations corporelles

L'exemple 1 - cas A (voir paragraphes IE1 à IE3) illustre le principe permettant d'identifier l'entité présentant les états financiers qui contrôle les terrains situés sous un réseau routier lorsqu'une entité a la propriété juridique du terrain et le droit d'y accéder directement et d'en restreindre ou refuser l'accès à des tiers.

IE1. Un gouvernement régional conclut un accord juridiquement contraignant à long terme avec le gouvernement national pour construire une route qui traverse un parc national. Les terrains appartiennent juridiquement au gouvernement national, qui en détient les titres de propriété. Le gouvernement régional construit une route d'une centaine de kilomètres qui relie deux de ses plus grandes villes, Ville X et Ville Y. Des bus, des voitures et des véhicules de transport de marchandises empruntent cette route, qui a permis de raccourcir considérablement le temps de trajet entre ces villes.

IE2. Le gouvernement régional conclut que le gouvernement national contrôle les terrains, car le gouvernement national :

(a) a la propriété juridique des terrains ;

(b) conserve tous les droits sur les terrains, dans la mesure où il peut annuler l'accord contraignant à tout moment ; et

(c) conserve la capacité à générer les avantages économiques découlant de la vente des terrains. Le gouvernement national a le droit de vendre les terrains à tout moment et peut décider à qui les terrains peuvent être vendus et à quel prix.

IE3. Bien que le gouvernement régional ait la capacité de garantir que les terrains situés immédiatement sous la route sont utilisés pour atteindre ses objectifs, c'est-à-dire que le gouvernement national ne reçoit aucun potentiel de service ou avantage économique des terrains pendant l'utilisation de la route, l'entité conclut que cela ne suffit pas pour confirmer qu'elle contrôle les terrains. D'autres indices confirment que le contrôle est conservé par le gouvernement national.

L'exemple 1 - cas B (voir paragraphes IE4 à IE5) illustre le principe permettant d'identifier l'entité présentant les états financiers qui contrôle les terrains situés sous un réseau routier lorsqu'une entité utilise de manière illimitée et sans restriction des terrains.

IE4. Les faits et circonstances restent les mêmes, sauf que les terrains sont transférés au gouvernement régional, et que ce dernier utilise de manière illimitée et sans restriction les terrains et n'a pas la propriété juridique de ces terrains.

IE5. Même si le gouvernement régional n'a pas la propriété juridique des terrains, il conclut qu'il contrôle les terrains, car il :

(a) a le droit d'accéder directement aux terrains et d'en restreindre ou refuser l'accès à des tiers, car il utilise de manière illimitée et sans restriction les terrains. Le gouvernement régional peut décider de la manière dont les terrains seront utilisés ;

(b) a la capacité à générer des avantages sous la forme d'avantages économiques ou de potentiel de service de l'utilisation des terrains ; et

(c) garantit que les terrains sont utilisés pour atteindre l'objectif de potentiel de service du gouvernement régional, à savoir permettre au gouvernement régional de construire une route qui acheminera des véhicules et des marchandises entre les deux villes.

Informations

L'exemple 2 (voir paragraphe IE6) illustre les principes de présentation générale énoncés aux paragraphes 69 à 76.

IE6. 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 cents 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 (d))	750	500	250	250	–	–	–	–
Somme des écarts de réévaluation négatifs (paragraphe (e))	25	25	380	350	–	–	–	–
Valeur comptable brute	2 500	2 250	2 500	2 430	1 500	1 440	250	250
Amortissements cumulés	–	–	500	340	500	355	100	50
Valeur comptable nette	2 500	2 250	2 000	2 090	1 000	1 085	150	200

Comparaison avec IAS 16

IPSAS 45, *Immobilisations corporelles,* s'inspire essentiellement d'IAS 16 (publiée en décembre 2003, y compris ses amendements jusqu'en mars 2018)*, Immobilisations corporelles*. Les principales différences entre IPSAS 45 et IAS 16 sont les suivantes :

- IPSAS 45 fait référence à la fois aux « avantages économiques » et au « potentiel de service », selon le cas, dans la section relative à la comptabilisation d'une immobilisation corporelle, tandis qu'IAS 16 fait référence aux « avantages économiques ».
- IPSAS 45 impose lors de l'évaluation initiale qu'une immobilisation corporelle acquise par le biais d'une opération sans contrepartie directe soit évaluée à son coût présumé. IAS 16 ne prévoit pas une telle obligation.
- Les modèles d'évaluation ultérieure indiqués dans IPSAS 45 sont les modèles du coût historique et de la valeur actuelle, tandis que dans IAS 16, les modèles sont le coût et la réévaluation.
- IPSAS 45, pour l'évaluation ultérieure, prévoit deux bases d'évaluation dans le modèle de la valeur actuelle : la valeur opérationnelle actuelle et la juste valeur. Le modèle de réévaluation d'IAS 16 ne comprend qu'une seule base d'évaluation : la juste valeur.
- Selon IPSAS 45, les écarts positifs et négatifs de réévaluation sont compensés au niveau d'une catégorie d'actifs, tandis que selon IAS 16, ils sont compensés au niveau d'un actif.
- IPSAS 45 comprend des dispositions relatives aux informations à fournir au titre des actifs historiques non comptabilisés, tandis qu'IAS 16 ne prévoit pas une telle disposition.
- IPSAS 45 n'impose pas d'indiquer le coût historique équivalent lorsqu'une entité adopte le modèle de la valeur actuelle et comptabilise les immobilisations corporelles à un montant réévalué, contrairement à IAS 16.
- IPSAS 45 impose de fournir des informations sur la somme des réévaluations, excédents et déficits pour les différentes immobilisations corporelles au sein de cette catégorie. IAS 16 ne prévoit pas une telle obligation d'information.

Comparaison avec les GFS

Lors de l'élaboration d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, l'IPSASB a revu les directives des statistiques des finances publiques (*Government Finance Statistics*, GFS). Les principales similitudes et différences avec les GFS sont les suivantes :

- Les similitudes et différences entre la comptabilisation selon IPSAS 45 et selon les GFS dépendront des faits et circonstances des immobilisations corporelles.
- IPSAS 45 et les GFS imposent à une entité de comptabiliser les immobilisations corporelles. Cependant, IPSAS 45 utilise une terminologie comptable tandis que les GFS emploient une terminologie économique, qui peut avoir une signification similaire.
- Lors de la comptabilisation initiale, IPSAS 45 impose une évaluation au coût ou au coût présumé, selon le cas. Étant donné que les GFS imposent l'utilisation des prix du marché, il peut en résulter la même évaluation.
- Lors de l'évaluation ultérieure, IPSAS 45 permet d'utiliser les bases d'évaluation du coût historique, de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur. Dans les GFS, les actifs doivent être évalués aux valeurs de marché ; il peut en résulter la même évaluation si l'approche de marché est utilisée comme technique d'évaluation.
- Dans IPSAS 45, les augmentations ou les diminutions de la valeur comptable selon le modèle de la valeur actuelle sont comptabilisées en actif net/situation nette ou en résultat, selon le cas. Dans les GFS, les variations de la valeur de marché sont comptabilisées en tant qu'autres flux économiques.
- IPSAS 45 et les GFS imposent l'incorporation dans le coût d'un actif des coûts de transaction. Les coûts de transaction dans IPSAS 45 et dans les GFS sont présentés avec les immobilisations corporelles, bien que les coûts de transfert de propriété des terrains dans les GFS soient présentés dans les améliorations foncières.
- Dans IPSAS 45, l'amortissement peut être basé sur le coût historique ou sur la valeur actuelle, tandis que la consommation de capital fixe dans les GFS est toujours basée sur la valeur actuelle.
- IPSAS 45 prévoit des dispositions relatives aux informations à fournir qui n'existent pas dans les GFS.

IPSAS 46 — EVALUATION

Remerciements

Cette norme internationale publique comptable (International Public Sector Accounting Standard - IPSAS) s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IFRS®) 13, *Évaluation* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB®). Des extraits d'IFRS 13 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 E14 4HD, United Kingdom.

Courriel : customerservices@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 46 — Évaluation

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 46, *Évaluation* a été publiée en mai 2023.

Mai 2023

IPSAS 46, ÉVALUATION

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–5
Définitions	6
Évaluation	7–53
Évaluation initiale	7–16
Évaluation ultérieure	17–53
Informations à fournir	54–55
Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires	56–58
Date d'entrée en vigueur	56–57
Dispositions transitoires	58

Annexe A : Coût historique

Annexe B : Valeur opérationnelle actuelle

Annexe C : Coût de remplacement

Annexe D : Juste valeur

Annexe E : Modifications d'autres normes IPSAS

Base des conclusions

Guide de mise en œuvre

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de définir des bases d'évaluation permettant de donner une image fidèle du coût des services, de la capacité opérationnelle et de la capacité financière des actifs et des passifs. La Norme recense les approches conformes à ces bases d'évaluation à appliquer en vertu des IPSAS individuelles pour atteindre les objectifs de l'information financière.

Champ d'application

2. Une entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer IPSAS 46, Évaluation, pour la comptabilisation des actifs et des passifs.

3. Hormis dans les cas précisés au paragraphe 4, la présente Norme s'applique lorsqu'une autre IPSAS impose ou autorise :

   (a) une ou plusieurs des bases d'évaluation définies dans la présente Norme ; et

   (b) des évaluations basées sur une ou plusieurs des bases d'évaluation (par exemple, juste valeur moins coûts de sortie).

4. Les exigences de la présente Norme en matière d'évaluation ne s'appliquent pas :

   (a) aux opérations de location comptabilisées conformément à IPSAS 43, Contrats de location[1] ;

   (b) aux opérations comptabilisées conformément à IPSAS 32, Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique ; et

   (c) aux évaluations qui présentent des similitudes avec les bases d'évaluation exposées dans la présente Norme mais en diffèrent, telles que la valeur nette de réalisation dans IPSAS 12, Stocks, ou la valeur d'utilité dans IPSAS 21, Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie (toutefois, la présente Norme est appliquée pour estimer la juste valeur conformément aux exigences d'IPSAS 21 et 26).

5. Sauf indications spécifiques figurant dans une autre IPSAS, les exigences en matière d'évaluation exposées dans la présente Norme s'appliquent à l'évaluation initiale et aux évaluations ultérieures.

Définitions

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

   <u>Un marché actif</u> est un marché sur lequel ont lieu des transactions sur l'actif ou le passif selon une fréquence et un volume suffisant pour fournir de façon continue de l'information sur le prix.

[1] Si la présente Norme est appliquée avant IPSAS 43, *Contrats de location*, ses exigences relatives à l'évaluation ne s'appliquent pas à IPSAS 13, *Contrats de location.*

L'approche par les coûts est une technique d'évaluation qui reflète le montant (souvent appelé coût de remplacement) qui serait requis actuellement pour remplacer la capacité de service d'un actif.

Le coût d'exécution d'une obligation est défini comme les coûts minimaux que l'entité doit supporter pour exécuter les obligations représentées par le passif.

La valeur opérationnelle actuelle est la somme qu'une entité paierait pour le potentiel de service résiduel d'un actif à la date d'évaluation.

Le coût présumé est un montant utilisé comme substitut du coût de la transaction à la date d'évaluation.

La valeur d'entrée est le prix payé pour acquérir un actif ou reçu pour assumer un passif lors d'une opération d'échange.

La valeur de sortie est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif.

Les flux de trésorerie attendus correspondent à l'espérance mathématique (moyenne de la distribution) des flux de trésorerie futurs possibles.

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

L'utilisation optimale est l'utilisation d'un actif non financier, par les intervenants du marché, qui maximiserait sa valeur ou celle du groupe d'actifs et de passifs (par exemple une entreprise) dont il fait partie.

Le coût historique est la contrepartie versée pour acquérir, construire ou développer un actif, augmentée des coûts de transaction, ou la contrepartie reçue pour assumer un passif, diminuée des coûts de transaction, à la date à laquelle l'actif est acquis, construit ou développé ou le passif contracté.

L'approche par le résultat est une technique d'évaluation consistant à convertir des montants futurs (comme des flux de trésorerie ou des produits et des charges) en un montant unique (actualisé).

Les données d'entrée correspondent aux hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour fixer le prix d'un actif ou d'un passif, y compris les hypothèses sur les risques, dont les suivants :

(a) le risque inhérent à une technique d'évaluation particulière utilisée pour déterminer la juste valeur (par exemple un modèle d'évaluation) ;

(b) le risque inhérent aux données d'entrée de la technique d'évaluation.

Les données d'entrée peuvent être observables ou non observables.

Les données d'entrée de niveau 1 correspondent au cours du marché (non ajustés) sur des marchés actifs, pour des actifs ou des passifs identiques, auxquels l'entité peut avoir accès à la date d'évaluation.

Les données d'entrée de niveau 2 sont les données d'entrée concernant l'actif ou le passif, autres que les cours du marché inclus dans les données d'entrée de niveau 1, qui sont observables directement ou indirectement.

Les données d'entrée de niveau 3 sont les données d'entrée non observables concernant l'actif ou le passif.

L'approche par le marché est la technique d'évaluation qui se fonde sur les prix et d'autres informations pertinentes générées par des transactions de marché sur des actifs, des passifs ou un groupe d'actifs et de passifs (par exemple une entreprise) identiques ou comparables (c'est-à-dire similaires).

Les intervenants du marché sont les acquéreurs et vendeurs sur le marché principal (ou le marché le plus avantageux) pour l'actif ou le passif, qui réunissent toutes les caractéristiques ci-dessous :

(a) ils sont indépendants les uns des autres, c'est-à-dire qu'ils ne sont pas des parties liées au sens d'IAS 24 ; le prix convenu lors d'une transaction entre parties liées peut toutefois servir de donnée d'entrée pour une évaluation de la juste valeur, si l'entité dispose d'éléments probants indiquant que la transaction a été conclue à des conditions de marché ;

(b) ils sont bien informés, en ce qu'ils possèdent une compréhension raisonnable de l'actif ou du passif et de la transaction, fondée sur toutes les informations disponibles, y compris celles pouvant être obtenues au moyen des procédures habituelles et coutumières de contrôle diligent ;

(c) ils sont capables de conclure une transaction sur l'actif ou le passif ;

(d) ils sont disposés à conclure une transaction sur l'actif ou le passif, c'est-à-dire qu'ils ont un motif de le faire, sans toutefois y être forcés ou obligés de quelque autre façon.

Les données d'entrée corroborées par le marché sont les données d'entrée obtenues principalement à partir de données de marché observables ou corroborées au moyen de telles données, par corrélation ou autrement.

Le marché le plus avantageux est le marché qui maximise le montant qui serait reçu pour la vente de l'actif ou qui minimise le montant qui serait payé pour le transfert du passif, après prise en compte des coûts de transaction et des frais de transport.

Le risque de non-exécution est le risque qu'une entité n'exécute pas une obligation. Le risque de non-exécution comprend notamment le risque de crédit propre à l'entité.

Les données d'entrée observables sont les données d'entrée qui sont élaborées à l'aide des données de marché, par exemple les informations publiées sur des événements ou des transactions réels, et qui reflètent les hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour fixer le prix de l'actif ou du passif.

La transaction normale est une transaction qui suppose l'exposition de l'actif ou du passif sur le marché pendant une certaine période avant la date d'évaluation, de manière à permettre les activités de marketing habituelles et coutumières pour les transactions sur de tels actifs ou passifs ; il ne s'agit pas d'une transaction forcée (par exemple, une liquidation involontaire ou une vente en catastrophe).

Le marché principal est le marché sur lequel on observe le volume et le niveau d'activité les plus élevés pour l'actif ou le passif.

La prime de risque est la compensation que cherchent à obtenir les intervenants du marché qui ont une aversion au risque pour supporter l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie liés à un actif ou un passif. Aussi appelée « ajustement au titre des risques ».

Les coûts de transaction sont les coûts marginaux directement imputables à l'acquisition, à la construction, au développement ou à la sortie d'un actif ou à l'engagement d'un passif qui n'auraient pas été supportés si l'entité n'avait pas acquis, construit, développé ou sorti l'actif ou contracté le passif.

Le prix de transaction est la contrepartie versée pour acquérir, construire ou développer un actif ou reçue pour assumer un passif.

Les frais de transport sont les frais qui seraient engagés pour transporter un actif de l'endroit où il se trouve jusqu'au marché principal (ou jusqu'au marché le plus avantageux).

L'unité de comptabilisation est le niveau auquel un actif ou un passif est regroupé ou ventilé selon une IFRS aux fins de la comptabilisation.

Les données d'entrée non observables sont les données d'entrée pour lesquelles il n'existe pas de données de marché observables et qui sont élaborées à l'aide de la meilleure information disponible quant aux hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour fixer le prix de l'actif ou du passif.

Les termes définis dans d'autres IPSAS sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que dans ces Normes et sont reproduits dans le Glossaire des définitions publié séparément.

Évaluation

Évaluation initiale

7. **À la date à laquelle un élément remplit les conditions requises pour être comptabilisé, il doit être initialement évalué à son prix de transaction, augmenté des coûts de transaction pour les actifs ou diminué des coûts de transaction pour les passifs, sauf :**

   (a) **si ce prix de transaction, augmenté ou diminué des coûts de transaction, ne présente pas objectivement les informations p8.ertinentes de l'entité de manière à permettre de lui demander des comptes et aux fins de la prise de décision (voir paragraphes 10-13) ; ou**

(b) **si une autre évaluation est exigée ou autorisée par une autre IPSAS.**

Lors de la première application des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice, l'évaluation initiale dans un état de la situation financière d'ouverture à la date d'adoption des IPSAS doit être effectuée conformément à IPSAS 33, Première adoption des normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice.

Transactions sur un marché ordonné

8. Lorsqu'un actif est acquis, construit ou développé ou un passif est contracté sur un marché ordonné, le prix de transaction, augmenté ou diminué des coûts de transaction, représente la valeur initiale de l'actif ou du passif négociée entre les intervenants du marché à la date d'évaluation dans les conditions actuelles de marché.

9. Lorsqu'il existe un prix de transaction, celui-ci est présumé présenter des informations pertinentes à la date à laquelle la transaction est intervenue. Lorsqu'elle détermine si le prix de transaction présente des informations pertinentes sur l'actif ou le passif, une entité doit tenir compte des facteurs propres à la transaction et à l'actif ou au passif.

Transactions non réalisées sur un marché ordonné

10. Lorsqu'un actif est acquis, construit ou développé ou un passif est contracté par suite d'un événement qui n'est pas une transaction sur un marché ordonné :

(a) il peut être impossible d'observer un prix de transaction ;

(b) le prix de transaction ne présente peut-être pas objectivement les informations pertinentes relatives à l'actif ou au passif ; ou

(c) le prix de transaction peut être nul.

Dans ces cas, le coût présumé est utilisé pour estimer la valeur initiale de l'actif ou du passif. Le coût présumé de l'actif ou du passif est estimé sur la base de la valeur actuelle lors de l'évaluation initiale. Les bases d'évaluation à la valeur actuelle sont décrites aux paragraphes 23-31.

11. Toute différence entre le coût présumé et la contrepartie versée ou reçue serait comptabilisée en produits ou en charges, sauf s'il s'agit d'un apport des contributeurs ou si une IPSAS applicable impose un autre traitement.

12. Les circonstances dans lesquelles un prix de transaction peut ne pas être observable ou ne pas présenter objectivement les informations pertinentes sont les suivantes :

(a) prix de transaction comportant un élément concessionnel ;

(b) actifs transférés gratuitement à l'entité par un État ou donnés à l'entité par une autre partie ;

(c) passifs imposés par la législation ou la réglementation ;

(d) passifs correspondant au paiement d'une réparation ou d'une pénalité découlant d'un acte répréhensible ou de la violation d'un contrat ;

(e) prix de transaction affectés par les relations entre les parties ou par des difficultés financières ou d'autres contraintes d'une des parties ; et

(f) prix de transaction non disponibles à la date d'adoption des IPSAS telle que définie dans IPSAS 33.

13. Lorsque des actifs sont acquis, construits ou développés ou que des passifs sont assumés par suite d'un événement qui n'est pas une transaction sur un marché ordonné, tous les aspects pertinents de la transaction ou de l'autre événement doivent être identifiés et examinés. Par exemple, il peut être nécessaire de comptabiliser d'autres actifs, d'autres passifs, les apports des contributeurs ou les distributions aux contributeurs pour représenter fidèlement la nature de l'effet de la transaction ou de l'autre événement sur la situation financière de l'entité et de tout effet associé sur la performance financière de l'entité.

Coûts de transaction lors de l'évaluation initiale

14. Les coûts de transaction liés à l'acquisition, à la construction, au développement d'un actif ou à l'engagement d'un passif sont une caractéristique de la transaction dans le cadre de laquelle l'actif a été acquis, construit ou développé ou le passif a été contracté. L'évaluation initiale de l'actif ou du passif reflète ces coûts de transaction car l'entité n'aurait pas pu acquérir, construire ou développer l'actif ou assumer le passif sans supporter ces coûts. En revanche, les coûts de transaction qui pourraient être supportés dans le cadre de la vente ou de la sortie de l'actif ou du règlement ou du transfert d'un passif sont une caractéristique d'une possible transaction future. Sauf obligation explicite, ces possibles coûts de transaction ne sont pas inclus parce que l'évaluation initiale reflète les coûts d'acquisition de l'actif ou d'engagement du passif.

Transaction par étapes

15. L'acquisition d'un actif peut être réalisée par étapes ou être suivie de nouvelles dépenses pour adapter l'actif à l'utilisation que l'entité compte en faire. Toutes les dépenses engagées pour amener l'actif à l'état où il est prêt à être utilisé seront incluses dans la contrepartie identifiée dans le cadre de l'évaluation initiale de l'actif.

Paiements différés

16. Lorsque la valeur temps de l'argent est importante – par exemple, lorsqu'un délai significatif s'écoule avant la date d'exigibilité du règlement – le montant des flux de trésorerie futurs est actualisé de manière que, lors de la première comptabilisation d'un actif ou d'un passif, il représente la valeur du montant reçu ou payé. Par exemple, la différence entre le montant des futurs flux de trésorerie et la valeur actuelle de l'actif ou du passif est amortie sur la durée de vie de l'actif ou du passif, de sorte que l'actif ou le passif est comptabilisé au montant à recevoir ou au montant du paiement requis lorsque celui-ci est exigible.

Évaluation ultérieure

17. Après l'évaluation initiale, sauf disposition contraire de l'IPSAS applicable, un actif ou un passif est évalué soit sur la base du coût historique, soit sur celle de la valeur actuelle. Ce choix de méthode comptable se reflète dans la sélection du modèle d'évaluation.

Modèles d'évaluation

18. Les actifs et les passifs comptabilisés dans les états financiers sont quantifiés à la valeur historique ou à la valeur actuelle, ce qui impose de sélectionner un modèle d'évaluation au coût historique ou à la valeur actuelle. Lorsqu'elle sélectionne un modèle d'évaluation, l'entité doit tenir compte des caractéristiques de l'élément, de l'objectif de l'évaluation et des informations monétaires qui sont présentées.

Bases d'évaluation

19. Une base d'évaluation fournit des informations conformes aux caractéristiques qualitatives décrites dans le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* (le Cadre conceptuel) et garantit que le modèle d'évaluation sélectionné tient compte des contraintes énoncées en la matière dans les rapports financiers à usage général. L'application d'une base d'évaluation à un actif ou à un passif produit une évaluation pour cet actif ou ce passif et pour les produits et les charges associés. La sélection d'une base d'évaluation dépend du modèle d'évaluation appliqué (voir le diagramme après le paragraphe 36).

20. **Lorsqu'une autre IPSAS établit des exigences en matière d'évaluation par référence à une ou plusieurs des bases d'évaluation ci-dessous, une entité doit appliquer la base d'évaluation conformément aux exigences et aux annexes correspondantes de la présente Norme :**

    (a) **base du coût historique (Annexe A : Coût historique) ;**

    (b) **base de la valeur opérationnelle actuelle (Annexe B : Valeur opérationnelle actuelle) ;**

    (c) **base du coût d'exécution (Annexe C : Coût d'exécution) ; et**

    (d) **base de la juste valeur (Annexe D : Juste valeur).**

Base du coût historique

21. Le coût historique est une valeur d'entrée propre à l'entité. Il donne des informations monétaires sur les actifs, les passifs et les produits et les charges associés en utilisant des informations dérivées au moins en partie du prix de la transaction ou de l'événement dont ils découlent.

22. Après l'évaluation initiale, la valeur d'un actif ou d'un passif n'est pas réévaluée pour refléter les conditions actuelles ou les augmentations de valeur de l'actif ou les diminutions de valeur du passif.

Base de la valeur opérationnelle actuelle

23. La valeur opérationnelle actuelle donne des informations monétaires sur les actifs, et leur amortissement correspondant, en utilisant des informations actualisées pour refléter les conditions à la date d'évaluation. La valeur opérationnelle actuelle reflète donc l'évolution de la valeur des actifs depuis la précédente date d'évaluation. Comme la juste valeur et le coût d'exécution, la valeur opérationnelle actuelle est totalement indépendante de la transaction ou de l'événement qui a généré l'actif.

24. Dans certains cas, la valeur opérationnelle actuelle peut être déterminée directement en observant les prix sur un marché actif. Dans d'autres cas, elle est déterminée indirectement. Par exemple, si des prix sont disponibles pour un actif similaire, il sera peut-être nécessaire d'estimer la valeur opérationnelle actuelle de l'actif de l'entité en ajustant le prix actuel de l'actif similaire pour tenir compte des aspects propres à l'actif de l'entité dans son utilisation et son état existants.

25. La valeur opérationnelle actuelle diffère de la juste valeur pour les raisons suivantes :

(a) c'est explicitement un prix d'entrée qui inclut tous les coûts qui seraient nécessairement supportés pour le potentiel de service résiduel d'un actif ;

(b) elle reflète la valeur d'un actif dans son utilisation existante plutôt que l'utilisation optimale (par exemple, un immeuble utilisé comme un hôpital est évalué comme un hôpital) ; et

(c) elle est spécifique à l'entité et reflète par conséquent la situation économique de l'entité.

Base du coût d'exécution

26. Le coût d'exécution est le coût de sortie minimal, spécifique à l'entité, que celle-ci supportera pour exécuter les obligations représentées par le passif. C'est la valeur actuelle de la trésorerie ou des autres ressources économiques que l'entité s'attend à devoir transférer. Ces montants de trésorerie ou ces autres ressources économiques incluent non seulement les sommes à transférer explicitement, mais aussi celles que l'entité s'attend à devoir transférer à d'autres parties pour pouvoir exécuter l'obligation.

27. Le coût d'exécution n'est pas directement observable ; il est déterminé au moyen de techniques d'évaluation basées sur les flux de trésorerie et reflète les hypothèses propres à l'entité plutôt que les hypothèses utilisées par les intervenants du marché. En pratique, la différence entre les hypothèses qu'utiliserait un intervenant du marché et celles de l'entité peut être très faible.

28. Le coût d'exécution reflète les mêmes facteurs que l'évaluation à la juste valeur, mais du point de vue de l'entité plutôt que du point de vue d'un intervenant du marché.

Base de la juste valeur

29. L'évaluation à la juste valeur est une évaluation de sortie, basée sur le marché, qui donne des informations monétaires sur les actifs, les passifs et les produits et charges associés, en utilisant des informations actualisées pour tenir compte des conditions à

la date d'évaluation. La juste valeur reflète donc l'évolution de la valeur des actifs et des passifs depuis la précédente date d'évaluation. La juste valeur d'un actif ou d'un passif est totalement indépendante de la transaction ou de l'événement qui a généré l'actif ou le passif.

30. La juste valeur reflète le point de vue des intervenants du marché. L'actif ou le passif est évalué en retenant les hypothèses qu'ils utiliseraient pour fixer le prix de l'actif ou du passif s'ils agissaient au mieux de leurs intérêts économiques.

31. Dans certains cas, la juste valeur peut être déterminée directement en observant les prix sur un marché actif. Dans d'autres cas, elle est déterminée indirectement.

Caractéristiques de l'actif ou du passif

32. La base d'évaluation porte sur un actif ou un passif spécifique. Par conséquent, lorsqu'elle applique la base d'évaluation, l'entité doit prendre en compte les caractéristiques de l'actif ou du passif si c'est ce que feraient les intervenants du marché pour fixer le prix de l'actif ou du passif à la date d'évaluation. Ces caractéristiques comprennent notamment :

(a) l'état de l'actif, son utilisation et l'endroit où il se trouve ;

(b) les restrictions, le cas échéant, sur la vente ou l'utilisation de l'actif.

33. L'incidence d'une caractéristique particulière sur l'évaluation varie selon la façon dont cette caractéristique serait prise en compte par l'entité, dans le cas des évaluations spécifiques à l'entité, et dont les intervenants du marché prendraient cette caractéristique en compte, dans le cas des évaluations fondées sur le marché.

34. L'actif ou le passif évalué à la juste valeur peut être :

(a) soit un élément (un actif ou un passif) autonome (par exemple un instrument financier ou un actif non financier) ;

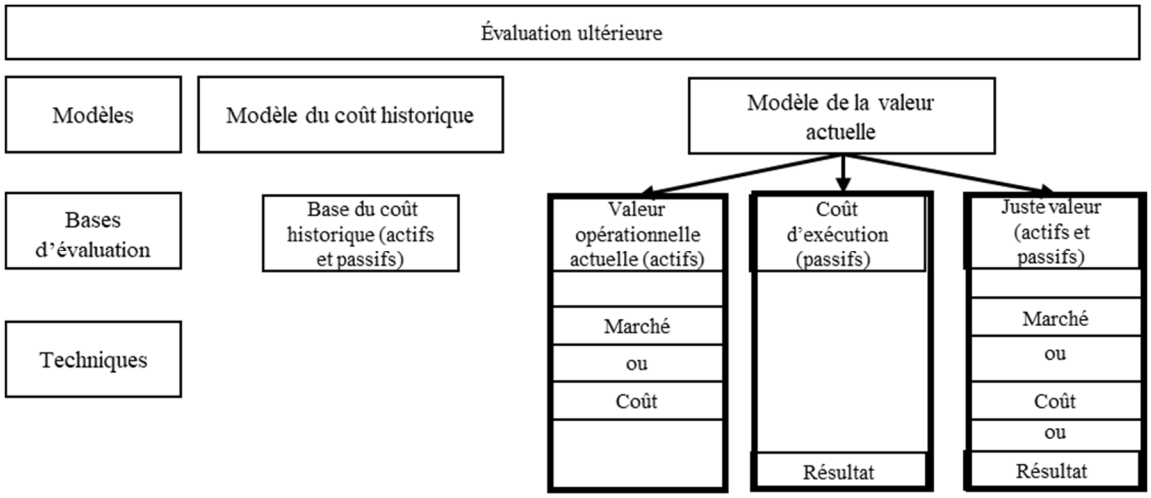
(b) soit un groupe d'actifs, un groupe de passifs ou un groupe d'actifs et de passifs (par exemple une unité génératrice de trésorerie ou une entreprise).

35. Le fait qu'un actif ou un passif soit un élément autonome, un groupe d'actifs, un groupe de passifs ou un groupe d'actifs et de passifs dépend de son *unité de comptabilisation*. L'unité de comptabilisation de l'actif ou du passif doit être déterminée conformément à l'IPSAS qui impose ou autorise l'application d'une ou de plusieurs bases d'évaluation identifiées dans la présente Norme, sauf disposition contraire de la présente Norme.

Techniques d'évaluation

36. Une entité doit utiliser des techniques d'évaluation qui sont appropriées aux circonstances et pour lesquelles des données suffisantes sont disponibles pour estimer la base d'évaluation ou déterminer le coût présumé.

Le diagramme suivant présente le cadre applicable aux évaluations ultérieures, basé sur le *Cadre conceptuel : Chapitre 7 : Évaluation des actifs et des passifs dans les états financiers*. Il illustre les trois niveaux d'évaluation et leurs relations.



37. Une technique d'évaluation est appliquée pour estimer le montant auquel un actif ou un passif est comptabilisé conformément à la base d'évaluation sélectionnée ou lors de la détermination du coût présumé (voir paragraphe 0). Une technique d'évaluation n'est pas une base d'évaluation. La technique d'évaluation utilisée doit refléter les attributs applicables à la base d'évaluation sélectionnée. Par exemple, si la base d'évaluation est la juste valeur, les attributs applicables sont ceux qui sont décrits aux paragraphes 29-31.

38. L'approche par le marché, l'*approche par les coûts* et l'approche par le résultat sont trois techniques d'évaluation largement répandues. Les principales caractéristiques de ces approches sont résumées aux paragraphes 42 à 45. L'entité doit utiliser des techniques d'évaluation cohérentes avec une ou plusieurs de ces approches pour évaluer l'actif ou le passif selon la base d'évaluation retenue.

39. Dans certains cas, il sera approprié d'utiliser une seule technique d'évaluation (par exemple pour évaluer un actif ou un passif à l'aide des cours sur un marché actif pour des actifs ou des passifs identiques). Dans d'autres cas, il sera approprié d'en utiliser plusieurs (ce pourrait être le cas par exemple pour évaluer une unité génératrice de trésorerie). Si plusieurs techniques d'évaluation sont utilisées pour évaluer l'actif ou le passif selon la base d'évaluation retenue, les résultats doivent être évalués en tenant compte du fait que l'intervalle de valeurs qu'indiquent ces résultats est raisonnable ou non.

40. Les techniques d'évaluation utilisées doivent être appliquées de façon systématique. Toutefois, il est approprié de modifier une technique d'évaluation ou ses modalités d'application (par exemple, modifier sa pondération lorsque plusieurs techniques d'évaluation sont utilisées ou modifier un ajustement apporté à la technique) lorsque la modification permet d'obtenir une évaluation au moins aussi représentative de la base d'évaluation dans les circonstances. Ce peut être le cas lorsque, par exemple, l'un des événements ci-dessous se produit :

(a) de nouveaux marchés se développent ;

(b) de nouvelles informations deviennent disponibles ;

(c) des informations utilisées antérieurement ne sont plus disponibles ;

(d) les techniques d'évaluation s'améliorent ;

(e) les conditions du marché changent.

41. Les révisions entraînées par la modification d'une technique d'évaluation ou de ses modalités d'application doivent être comptabilisées comme un changement d'estimation comptable selon IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. Toutefois, les informations à fournir sur un changement d'estimation comptable selon IPSAS 3 ne sont pas requises en ce qui concerne les révisions résultant de la modification d'une technique d'évaluation ou de ses modalités d'application.

Approche par le marché

42. L'approche par le marché utilise les prix et autres informations pertinentes générés par des transactions de marché portant sur des actifs, des passifs ou des groupes d'actifs et de passifs identiques ou comparables (c'est-à-dire similaires).

Approche par le coût

43. L'approche par le coût reflète le montant qui serait actuellement requis pour remplacer le potentiel de service fourni par un actif (souvent appelé coût de remplacement actuel) au moyen de l'acquisition, de la construction ou du développement d'un actif de substitution présentant une utilité comparable, ajusté pour tenir compte de l'obsolescence. L'obsolescence comprend la détérioration physique, l'obsolescence fonctionnelle (technologique) et l'obsolescence économique (externe), et a une portée plus large que l'amortissement aux fins de l'information financière.

44. Le coût d'un actif de substitution présentant une utilité comparable est calculé comme le coût d'un actif équivalent moderne, c'est-à-dire un actif fournissant un service équivalent à celui de l'actif existant.

Approche par le résultat

45. L'approche par le résultat convertit des montants futurs (par exemple, des flux de trésorerie ou des produits et charges) en un montant unique actuel (c'est-à-dire actualisé). Lorsque l'approche par le résultat est utilisée, l'estimation de la base d'évaluation reflète les attentes actuelles concernant ces montants futurs.

Amortissement, dépréciation et autres ajustements

46. Les amortissements et dépréciations sont applicables aux bases d'évaluation dans le modèle du coût historique et dans le modèle de la valeur actuelle. Les amortissements et les dépréciations ne sont ni des bases d'évaluation, ni des techniques d'évaluation. Ce sont des méthodes permettant de rendre compte de la consommation de l'actif ou de la perte des avantages économiques futurs ou du potentiel de service de l'actif.

47. Dans le modèle du coût historique comme dans celui de la valeur actuelle, un actif est actualisé au fil du temps pour rendre compte :

(a) de la consommation de tout ou partie de la ressource constitutive de l'actif (amortissement) ;

(b) des paiements reçus qui éteignent tout ou partie de l'actif ;

(c) de l'effet d'événements qui font qu'une partie ou la totalité de la valeur de l'actif n'est plus recouvrable (dépréciation) ; et

(d) des intérêts courus pour refléter toute composante de financement de l'actif.

48. Dans le modèle du coût historique comme dans celui de la valeur actuelle, un passif est actualisé au fil du temps pour rendre compte :

(a) de l'apurement de tout ou partie du passif, par exemple, par des paiements qui éteignent tout ou partie du passif ou par l'exécution d'une obligation de livraison de biens ou de services ;

(b) de l'effet d'événements qui augmentent la valeur de l'obligation de transférer les ressources nécessaires pour régler le passif au point que le contrat dont il résulte devient déficitaire. Un passif résulte d'un contrat déficitaire si la valeur comptable n'est plus suffisante pour représenter l'obligation de régler le passif.

(c) des intérêts courus pour refléter toute composante de financement du passif.

Coûts de transaction lors des évaluations ultérieures

49. Les coûts de transaction sont des coûts marginaux que l'entité n'aurait pas supportés si elle n'avait pas acquis, construit, développé ou sorti l'actif ou contracté, transféré ou réglé le passif.

50. Les coûts marginaux résultent directement de la transaction. Les coûts de transaction sont une caractéristique essentielle de la transaction et ils n'auraient pas été supportés si celle-ci n'avait pas eu lieu. Par exemple, les coûts d'exploitation d'un actif après son acquisition sont des coûts marginaux car ils ne seraient pas supportés si l'entité n'avait pas acquis l'actif, mais ce ne sont pas des coûts de transaction car ils ne résultent pas directement de la transaction.

51. Les coûts imputables à l'acquisition, à la construction ou au développement d'un actif ont trait spécifiquement aux coûts de transfert du contrôle. Les coûts supportés avant le transfert (par exemple, les coûts de négociation de la transaction) ou après celui-ci (par exemple, les coûts d'emprunt) sont exclus de la définition des coûts de transaction.

52. L'inclusion des coûts de transaction dans l'évaluation d'un actif ou d'un passif dépend de l'objectif de l'évaluation. La base d'évaluation, prix d'entrée ou prix de sortie, sur laquelle l'entité comptabilise un actif ou un passif détermine si ces coûts de transaction sont inclus ou exclus dans l'évaluation de l'élément.

53. Des coûts de transaction peuvent être occasionnés lorsqu'un actif est acquis, construit ou développé ou un passif est assumé et lorsqu'un actif est sorti ou un passif est réglé ou transféré. Les coûts de transaction supportés lors de l'acquisition, de la construction ou du développement d'un actif ou de la reprise d'un passif étant une caractéristique de la transaction dans le cadre de laquelle l'actif a été acquis, construit ou développé ou le passif assumé, ils sont inclus dans les bases d'évaluation fondées sur le prix d'entrée. Les coûts de transaction qui seraient supportés lors de la sortie d'un actif ou du règlement ou du transfert d'un passif sont une transaction future ou une possible transaction future. À ce titre, ils sont inclus dans les bases d'évaluation fondées sur le prix de sortie lorsque la base d'évaluation est spécifique à l'entité.

Informations à fournir

54. Une entité doit fournir des informations qui aident les utilisateurs de ses états financiers à apprécier la base d'évaluation, les techniques d'évaluation et les données d'entrée utilisées pour établir ces évaluations.

55. Pour satisfaire aux objectifs énoncés au paragraphe 41, une entité doit appliquer les dispositions relatives aux informations à fournir en matière d'évaluation de l'IPSAS à laquelle s'applique l'évaluation de l'actif ou du passif.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

56. Une entité doit appliquer la présente Norme aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2025. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique la présente Norme de manière anticipée, elle doit l'indiquer.

57 Lorsqu'une entité adopte les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice, telles que définies dans l'IPSAS 33, aux fins de l'information financière 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 la date d'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

Dispositions transitoires

58. La présente Norme doit être appliquée de manière prospective à compter du début de la période annuelle au cours de laquelle elle est appliquée pour la première fois.

Annexe A

Coût historique

Cette annexe fait partie intégrante d'IPSAS 46.

Évaluation

A1. L'objectif de l'évaluation sur la base du coût historique est de donner des informations monétaires sur les actifs, les passifs et les produits et les charges associés en utilisant des informations dérivées, au moins en partie, du prix de la transaction (ou du coût présumé le cas échéant) ou d'un autre événement qui en est à l'origine.

A2. La base du coût historique est :

(a) la contrepartie versée pour acquérir, construire ou développer un actif augmentée des coûts de transaction ;

(b) la contrepartie reçue pour assumer un passif, diminuée des coûts de transaction ; ou

(c) le coût présumé de l'actif ou du passif ou de l'autre événement qui en est à l'origine.

La contrepartie est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie ou la valeur de l'autre contrepartie donnée ou reçue à la date ou sur la période au cours de laquelle l'actif est acquis, construit ou développé ou le passif est assumé.

Évaluation initiale

A3. L'évaluation initiale est déterminée conformément aux paragraphes 7-16 de la présente Norme.

Évaluation ultérieure

A4. Après l'évaluation initiale, la valeur comptable brute d'un actif ou d'un passif évalué sur la base du coût historique n'est pas affectée par les changements intervenant dans les conditions de marché actuelles sous-jacentes à moins que ces changements entraînent une dépréciation. Par exemple, la valeur d'une immobilisation comptabilisée n'est pas actualisée pour refléter une augmentation du prix de marché actuel de l'immobilisation après son acquisition, sa construction ou son développement.

A5. Cependant, comme pour les évaluations à la valeur actuelle, la valeur comptable d'un actif ou d'un passif évalué sur la base du coût historique est actualisée pour tenir compte de l'évolution de l'actif ou du passif comme indiqué aux paragraphes 47-48.

Coût amorti

A6. La base du coût historique est appliquée aux instruments financiers en évaluant les instruments au coût amorti. Le coût amorti reflète les estimations des flux de trésorerie futurs, actualisés à un taux déterminé au moment de l'évaluation initiale. Le coût amorti d'un actif ou d'un passif financier est actualisé au fil du temps pour rendre compte des variations ultérieures telles que les intérêts courus, la dépréciation d'un actif financier ou les paiements.

Annexe B

Valeur opérationnelle actuelle

Cette annexe fait partie intégrante d'IPSAS 46.

Évaluation

B1. L'objectif d'une évaluation à la valeur opérationnelle actuelle est d'estimer le montant qu'une entité paierait pour un actif non financier à la date d'évaluation. Une évaluation à la valeur opérationnelle actuelle exige que l'entité détermine tous les éléments suivants :

(a) Le montant qu'elle paierait, ce qui suppose d'évaluer le prix qui serait payé sur un marché actif, ou le coût minimal qu'elle supporterait pour l'actif.

(b) Le potentiel de service résiduel de l'actif. Celui-ci tient compte de l'état actuel de l'actif.

(c) L'actif (conformément à son unité de comptabilisation), ce qui suppose d'évaluer son utilisation actuelle et l'endroit où il se trouve.

(d) La ou les techniques d'évaluation appropriées pour estimer les points (a) à (c) compte tenu de la disponibilité de données représentant fidèlement les hypothèses spécifiques à l'entité.

B2. La valeur opérationnelle actuelle est une évaluation spécifique à l'entité d'un actif détenu pour sa capacité opérationnelle dans son utilisation actuelle, à l'endroit où il se trouve et dans son état actuel.

(a) Dans l'état de la situation financière, la valeur opérationnelle actuelle reflète le montant qu'une entité paierait à la date d'évaluation pour le potentiel de service résiduel de son actif existant.

(b) Dans l'état de la performance financière, la valeur opérationnelle actuelle reflète la consommation de l'actif liée à la fourniture du service sur la base des conditions présentes à la date d'évaluation. Cette base diffère de la base du coût historique, qui reflète la consommation de l'actif sur la base du prix auquel l'actif a été acquis, construit ou développé et initialement comptabilisé.

Le montant qu'une entité paierait

B3. La valeur opérationnelle actuelle est le montant minimal qu'une entité paierait pour le potentiel de service résiduel d'un actif aux conditions présentes à la date d'évaluation, que le prix soit ou non directement observable.

B4. Le montant qu'une entité paierait est :

(a) le prix d'acquisition d'un actif identique ou similaire sur un marché actif ; ou

(b) les coûts qui seraient supportés pour développer ou produire un actif identique ou similaire.

B5. Lorsqu'il existe un marché actif pour un actif identique ou similaire, la valeur opérationnelle actuelle utilise ce prix comme le montant qu'une entité paierait pour l'actif.

B6. En l'absence de marché actif, il n'existe généralement pas de prix d'acquisition fiable pour un actif identique ou similaire. La valeur opérationnelle actuelle devra donc être estimée sur la base des coûts de développement ou de production de l'actif en utilisant les informations sur les prix disponibles. Par exemple, de nombreux actifs militaires, tels que les avions, n'ont pas de marché actif. Le plus souvent, ces actifs ne peuvent pas être acquis sous forme de produit fini identique ou similaire à l'avion que l'on évalue. Pour estimer la valeur opérationnelle actuelle de l'avion, il sera généralement nécessaire d'évaluer le coût de chaque composant de l'actif, comme le fuselage, le moteur, l'électronique, etc., et le coût d'assemblage de ces composants pour produire le même avion ou un avion similaire, après correction de l'âge, des fonctionnalités et de l'état de l'appareil.

Prix d'entrée

B7. La valeur opérationnelle actuelle d'un actif représente un prix d'entrée. Elle comprend les coûts de transaction qui seraient supportés pour obtenir l'actif.

Valeur spécifique à l'entité

B8. La valeur opérationnelle actuelle d'un actif doit être évaluée sur la base d'hypothèses émises du point de vue de l'entité, en fonction de l'utilisation qu'elle fait de l'actif. Ces hypothèses doivent refléter les contraintes, économiques, juridiques ou autres, pesant sur les utilisations possibles de l'actif. Par exemple, lorsqu'une entité utilise un actif dans un but particulier, elle considérera le montant qu'elle paierait pour ce type d'actif en fonction de son utilisation actuelle et elle ne tiendra pas compte de la valeur pour d'autres utilisations de cet actif.

Montant minimal

B9. L'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle suppose que le montant qu'une entité paierait pour le potentiel de service résiduel d'un actif à la date d'évaluation est le montant minimal de l'actif.

B10. L'entité n'est pas tenue d'entreprendre une recherche exhaustive de toutes les méthodes d'acquisition pour déterminer le montant minimal, mais elle doit tenir compte de toutes les informations qu'elle serait raisonnablement censée obtenir et prendre en compte.

B11. La valeur opérationnelle actuelle ne reflète pas les coûts qui pourraient être supportés en cas de nécessité urgente de remplacer le potentiel de service résiduel d'un actif du fait d'un événement imprévisible.

Données d'entrée observables

B12. Pour certains actifs, des transactions de marché observables ou des informations de marché pourraient être disponibles. Pour d'autres actifs, il est possible que des transactions de marché observables et des informations de marché ne soient pas disponibles. Cependant, l'objectif d'une valeur opérationnelle actuelle est identique dans les deux cas — estimer le montant que l'entité paierait pour le potentiel de service résiduel de l'actif sur la base des conditions présentes à la date d'évaluation (c'est-à-dire, un *prix d'entrée* à la date d'évaluation du point de vue de l'entité qui détient l'actif).

B13. Lorsqu'aucun prix n'est observable pour un actif identique ou similaire, une entité évalue la valeur opérationnelle actuelle au moyen d'une autre technique d'évaluation en utilisant des données observables lorsque c'est possible, par exemple lorsque des ressources externes sont disponibles et peuvent être utilisées.

B14. La valeur opérationnelle actuelle étant spécifique à l'entité, elle est évaluée sur la base d'hypothèses établies du point de vue de l'entité. Ces hypothèses spécifiques à l'entité peuvent résulter d'informations qui ne sont pas accessibles au public. Par exemple, le coût de construction d'un actif peut comprendre les coûts de main-d'œuvre des salariés de l'entité, plutôt que des coûts de sous-traitance. De ce fait, les intentions d'une entité quant à la manière dont les coûts sont supportés pour construire un actif sont pertinentes pour l'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle.

B15. En pratique, la différence entre les hypothèses qu'utiliserait un intervenant du marché et celles de l'entité peut être très faible. Par exemple, lorsque le montant qui serait payé pour un actif non spécialisé est généralement le même quel que soit son utilisation actuelle, les hypothèses qui seraient utilisées par un intervenant du marché concorderaient avec celles d'une évaluation spécifique à l'entité.

Potentiel de service résiduel

B16. La valeur opérationnelle actuelle est le montant qu'une entité paierait pour le potentiel de service résiduel d'un actif. Le potentiel de service résiduel de l'actif tient compte de l'âge, des fonctionnalités et de l'état actuels de l'actif détenu par l'entité.

B17. Pour refléter l'âge, les fonctionnalités et l'état actuels, les facteurs suivants sont pris en compte :

(a) L'obsolescence physique a trait à la perte de potentiel de service due à la détérioration physique de l'actif ou de ses composants résultant de son âge et de son utilisation.

(b) L'obsolescence fonctionnelle a trait à la perte de potentiel de service résultant d'inefficacités de l'actif qui est évalué par rapport à son équivalent moderne.

(c) L'obsolescence économique a trait à la perte d'utilité causée par des facteurs, économiques et autres, échappant au contrôle de l'entité.

L'actif

B18. La valeur opérationnelle actuelle est le montant qu'une entité paierait pour le potentiel de service résiduel d'un actif. Les aspects suivants ont une incidence sur l'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle d'un actif :

(a) l'actif existant ;

(b) l'utilisation actuelle de l'actif ; et

(c) l'endroit où se trouve l'actif actuellement.

Actif existant

B19. La valeur opérationnelle actuelle suppose que l'entité continuera de livrer des biens et/ou de fournir des services en utilisant un actif identique ou similaire.

B20. L'actif identique ou similaire fournit des produits et/ou des services de la même manière que l'actif qui est évalué. Par exemple, une compagnie d'électricité évalue le montant qu'elle paierait pour le potentiel de service résiduel de ses installations de production sur la base de la nature de ses installations existantes. Si les installations de production sont des parcs solaires, le montant que l'entité paierait pour le potentiel de service résiduel de l'actif est basé sur un parc solaire et non sur un autre actif, tel qu'un parc éolien, qui pourrait aussi rendre le même service.

Utilisation actuelle de l'actif

B21. La valeur opérationnelle actuelle est le montant qu'une entité paierait pour le potentiel de service résiduel d'un actif sur la base de son utilisation actuelle. L'« utilisation actuelle » est la manière dont un actif ou un groupe d'actifs est utilisé ; elle reflète généralement les objectifs politiques de l'entité qui exploite l'actif. Par exemple, un ministère de la Santé est responsable du bien-être des citoyens. Les actifs tels que les immeubles sont utilisés comme hôpitaux pour fournir des services de soins de santé plutôt que dans des buts commerciaux.

B22. L'évaluation de l'utilisation actuelle d'un actif écarte les autres utilisations possibles ainsi que toute autre caractéristique de l'actif qui pourrait maximiser sa valeur de marché. Par exemple, l'utilisation actuelle d'un bâtiment abritant une école est la fourniture de services éducatifs. Les autres utilisations, telles que l'exploitation du bâtiment pour des bureaux à louer aux prix de marché, ne sont pas étudiées. L'utilisation actuelle peut être l'utilisation optimale, mais ce n'est pas toujours le cas.

B23. Toute partie inutilisée de l'actif dans son utilisation actuelle est évaluée pour déterminer si elle est détenue dans un but opérationnel spécifique associé à l'actif. Ce peut être le cas lorsqu'un actif présente des exigences en matière de sécurité, des restrictions, légales ou autres, et/ou des limites fonctionnelles. Les parties inutilisées dans le cadre de l'utilisation actuelle de l'actif qui sont détenues dans un but opérationnel spécifique associé à l'actif et seraient remplacées sont incluses dans l'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle de l'actif.

B24. Lorsqu'une partie inutilisée d'un actif n'a aucun but opérationnel spécifique, l'entité détermine si elle a une autre utilisation. Lorsqu'une autre utilisation existe

actuellement, la partie de l'actif est évaluée comme un actif séparé en choisissant une base d'évaluation adaptée. Lorsque la partie inutilisée d'un actif n'a pas d'autre utilisation, elle est incluse dans la valeur opérationnelle actuelle, mais elle n'a pas de valeur.

Endroit où se trouve l'actif actuellement

B25. La valeur opérationnelle actuelle suppose que l'entité continuera de fournir des biens et/ou des services à l'endroit où l'actif est actuellement situé ou utilisé.

B26. La valeur opérationnelle actuelle d'un actif qui ne peut être physiquement déplacé reflète la valeur de l'actif à l'endroit où il se trouve actuellement. Par exemple, un hôpital de centre-ville qui pourrait être situé en banlieue en raison de la migration de la population est évalué sur la base du montant qu'une entité paierait pour l'hôpital à l'endroit où il se trouve actuellement (par exemple, le montant requis pour un bâtiment comprend les coûts de construction, les permis de construire, la réglementation, etc. sur la base des coûts qui seraient payés à l'endroit actuel).

B27. La valeur opérationnelle actuelle d'un actif qui peut être déplacé reflète l'endroit où l'entité utilise l'actif et/ou le marché auquel elle a accès. Par exemple, le mobilier et l'équipement d'un hôpital de centre-ville sont évalués sur la base du montant qu'une entité paierait pour le mobilier et l'équipement pour l'hôpital dans le centre-ville où il se trouve.

Techniques d'évaluation

B28. L'objectif de l'application d'une technique d'évaluation est d'estimer le montant qu'une entité paierait pour le potentiel de service résiduel d'un actif dans les conditions présentes à la date d'évaluation. Les techniques d'évaluation les plus courantes sont l'approche par le marché et l'approche par les coûts. Leurs principaux aspects sont résumés aux paragraphes B32-B36. Une entité doit utiliser des techniques d'évaluation conformes à l'une ou l'autre de ces approches pour évaluer la valeur opérationnelle actuelle.

B29. Une entité utilise des techniques d'évaluation qui sont appropriées aux circonstances et pour lesquelles des données suffisantes sont disponibles pour estimer la valeur opérationnelle actuelle, en utilisant des données d'entrée observables lorsque c'est possible.

B30. Dans certains cas, la valeur opérationnelle actuelle ne peut pas être déterminée directement par l'observation des prix sur un marché actif ; elle doit alors être déterminée par d'autres moyens. Par exemple, si des prix sont disponibles seulement pour des actifs neufs, il sera peut-être nécessaire d'estimer la valeur opérationnelle actuelle de l'actif en ajustant le prix actuel d'un actif neuf pour tenir compte de l'âge, des fonctionnalités et de l'état de l'actif détenu par l'entité.

B31. Si plusieurs techniques d'évaluation sont employées pour estimer la valeur opérationnelle actuelle, les résultats doivent être évalués en tenant compte du caractère raisonnable de la fourchette de valeurs indiquée par ces résultats. L'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle est le point à l'intérieur de cette

fourchette qui correspond à la valeur la plus représentative du potentiel de service résiduel de l'actif dans les circonstances.

Approche par le marché

B32. L'application de l'approche par le marché pour estimer la valeur opérationnelle actuelle d'un actif suppose qu'il existe un marché actif sur lequel des transactions sont opérées concernant des actifs identiques ou similaires.

B33. L'approche par le marché utilise un prix d'actif tiré d'une transaction normale sur le marché principal (ou sur le marché qui minimise le montant qui serait payé pour acheter l'actif) pour l'entité à la date d'évaluation.

B34. Les actifs identiques ou similaires présentent les mêmes caractéristiques que l'actif qui est évalué. Lorsqu'on évalue la valeur opérationnelle actuelle d'un actif selon l'approche par le marché, il faut identifier un actif dont la durée d'utilité, le potentiel de service, etc. résiduels sont identiques ou similaires.

Approche par les coûts

B35. La valeur opérationnelle actuelle d'un actif doit être établie selon l'approche par les coûts lorsqu'il n'existe pas de marché actif d'actifs identiques ou similaires. Plus l'actif est spécialisé, moins il est probable qu'il existe un marché actif et plus il est probable que l'approche par les coûts devra être appliquée.

B36. En l'absence de transaction de marché concernant des actifs identiques ou similaires, la valeur opérationnelle actuelle est le coût de développement ou de production d'un actif identique ou similaire.

Actif équivalent moderne

B37. Lorsqu'aucune information sur les coûts n'est disponible pour un actif identique ou similaire ou lorsque l'actif existant ne serait pas remplacé par un actif identique, une entité peut estimer la valeur opérationnelle actuelle en calculant le coût d'un actif équivalent moderne, puis en opérant des déductions pour obsolescence et optimisation. Par conséquent, il peut être nécessaire d'estimer la valeur opérationnelle actuelle d'un actif à partir du prix actuel d'un actif équivalent moderne qui fournit un service équivalent à celui de l'actif existant dans son utilisation actuelle, corrigé de l'âge, de l'état et des fonctionnalités actuels de l'actif détenu par l'entité.

B38. L'application de l'approche par les coûts signifie que la valeur opérationnelle actuelle ne peut pas être déterminée en observant les prix sur un marché actif. Cependant, l'estimation de la valeur opérationnelle actuelle selon l'approche par les coûts continue d'exiger l'utilisation de données d'entrée observables pertinentes pour les parties de l'actif que l'entité achèterait sur le marché.

Annexe C

Coût d'exécution

Cette annexe fait partie intégrante d'IPSAS 46.

Évaluation

C1. L'objectif de l'évaluation au coût d'exécution est d'estimer la valeur d'un passif en supposant que l'entité exécutera les obligations représentées par le passif au coût minimal. Une évaluation au coût d'exécution exige qu'une entité détermine tous les éléments suivants :

(a) le passif qui est évalué (conformément à son unité de comptabilisation) ;

(b) le mode de règlement du passif.

Coût minimal

C2. Le coût d'exécution suppose que le passif est réglé par l'entité au coût minimal.

C3. Le coût d'exécution représente le montant que l'entité est obligée de supporter pour régler le passif. Ce passif représente le montant minimal qu'une entité supportera en supposant qu'elle règle complètement le passif. Par exemple, une entité peut avoir l'obligation de remettre en état une parcelle de terrain lorsqu'une route temporaire n'est plus utilisée. Même lorsque l'entité a l'intention de mettre en valeur la parcelle de terrain, le coût des opérations de valorisation n'entre pas dans le coût minimal d'exécution de l'obligation de remise en état du terrain ; il n'est donc pas représentatif du coût d'exécution de l'obligation. Lorsqu'une entité a l'intention d'exécuter l'obligation au-delà de son engagement, les indications d'IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, doivent être suivies pour la comptabilisation d'un montant supérieur au coût d'exécution.

C4. L'entité doit avoir la capacité d'accéder à la méthode d'exécution qui aboutit au règlement du passif au coût minimal à la date d'exécution attendue. Étant donné que des entités différentes (et des entreprises en leur sein) exerçant des activités différentes peuvent avoir accès à des méthodes d'exécution différentes, le coût minimal pour le même passif pourrait être différent pour les différentes entités (et les différentes entreprises en leur sein). Par conséquent, le coût minimal doit être envisagé du point de vue de l'entité, ce qui permet des différences entre des entités exerçant des activités différentes dans des circonstances différentes.

C5. L'entité n'est pas tenue d'entreprendre une recherche exhaustive de toutes les méthodes d'exécution pour identifier le coût minimal d'exécution, mais elle doit tenir compte de toutes les informations raisonnablement disponibles. Sauf preuve du contraire, il est présumé que le coût minimal d'exécution est la méthode que l'entité a actuellement sélectionnée pour se libérer du passif. Par exemple, si une entité choisit d'exécuter son obligation de démantèlement en recourant à ses propres salariés, on présume que c'est la méthode d'exécution la moins coûteuse, indépendamment de la capacité de l'entité à confier le démantèlement à des tiers.

C6. Lorsque l'exécution de l'obligation requiert des travaux – par exemple, lorsque l'obligation est de remédier à des dommages à l'environnement – les coûts sont ceux que l'entité supportera. Ces coûts peuvent être les coûts supportés par l'entité pour effectuer elle-même les travaux de remédiation ou pour confier les travaux à un tiers. Cependant, les coûts de sous-traitance à un tiers ne sont pertinents que lorsque la sous-traitance est le mode d'exécution de l'obligation le moins coûteux et que l'entité a la capacité d'accéder à ce mode d'exécution (voir paragraphe C4).

C7. Lorsque les travaux sont effectués par l'entité elle-même, le coût d'exécution n'inclut aucune marge au-delà des coûts, parce qu'une telle marge ne représente pas une utilisation des ressources de l'entité. Lorsque le montant du coût d'exécution se fonde sur le coût du recours à un sous-traitant, il inclut implicitement le bénéfice requis par le sous-traitant, car le montant total facturé par celui-ci constituera une créance sur les ressources de l'entité.

Valeur spécifique à l'entité

C8. Le coût d'exécution est une valeur spécifique à l'entité. Le coût d'exécution d'une obligation doit être évalué sur la base d'hypothèses établies du point de vue de l'entité, en supposant qu'elle agit conformément à ses objectifs.

C9. Lors de l'établissement de ces hypothèses spécifiques à l'entité, les caractéristiques spécifiques à l'entité et au passif doivent être déterminées, en tenant compte des facteurs spécifiques à tous les éléments suivants :

(a) le passif ;

(b) les anticipations de l'entité concernant le montant et le moment des futures sorties de ressources ; et

(c) la valeur temps de l'argent.

L'inclusion éventuelle d'une prime de risque dans le calcul dépendra des indications données dans l'IPSAS applicable[2].

C10. Lors de l'estimation des hypothèses, telles que la valeur temps de l'argent, la différence entre les hypothèses qu'appliquerait un intervenant du marché et celles qu'une entité utilise elle-même peut être très faible.

Le coût que l'entité supportera

C11. Le coût d'exécution estime le coût en supposant que l'entité règle le passif.

C12. Une évaluation au coût d'exécution, aussi bien initiale qu'ultérieure, ne devrait incorporer que les futures sorties de ressources que l'entité anticipe pour solder le passif. Ces futures sorties de ressources comprennent les montants :

(a) à transférer à la contrepartie du passif ; et

---

[2] Lorsqu'elle inclut une prime de risque dans l'évaluation du coût d'exécution, une entité devrait procéder à l'évaluation du point de vue de l'entité qui détient le passif et non du point de vue de l'intervenant de marché, comme indiqué au paragraphe D8.

(b) que l'entité s'attend à devoir transférer à d'autres parties pour régler le passif.

C13. Le prix utilisé pour évaluer le coût d'exécution du passif ne doit pas être corrigé des coûts de transaction supportés pour conclure la transaction. Les coûts de transaction basés sur le prix d'entrée n'ont pas d'incidence sur les futures sorties de ressources anticipées par l'entité. En revanche, les coûts de transaction que l'entité prévoit de supporter pour régler le passif, c'est-à-dire les coûts basés sur les prix de sortie, sont une future sortie de ressources qui est pertinente pour évaluer le coût de règlement du passif et sont inclus dans l'évaluation du coût d'exécution.

C14. Lorsque le coût d'exécution dépend d'événements futurs incertains, il tient compte de toutes les éventualités pour les refléter de manière objective.

C15. Lorsqu'un long délai s'écoulera avant l'exécution de l'obligation, les flux de trésorerie doivent être actualisés pour refléter la valeur du passif à la date d'évaluation selon l'approche par le résultat. En pratique, il n'est pas nécessaire qu'une entité actualise la valeur de la future sortie de ressources si elle s'attend à régler le passif dans un délai d'un an.

Régler le passif

C16. Le coût d'exécution est le coût que l'entité s'attend à supporter pour régler son passif dans le cadre de son activité normale.

C17. Lorsqu'elle estime le coût de règlement de son passif dans le cadre de son activité normale, l'entité suppose que l'obligation sera exécutée conformément aux stipulations existantes de l'accord et que le passif ne sera pas transféré à un tiers.

C18. Lorsqu'elle estime le coût d'exécution, l'entité tient compte de toutes les informations aisément accessibles à la date d'évaluation dans les conditions de marché actuelles pour estimer l'obligation de règlement du passif à la date attendue.

C19. Le coût d'exécution n'inclut pas le risque d'inexécution de l'obligation par l'entité. L'évaluation du coût d'exécution est une évaluation de la valeur d'un passif qui suppose que l'entité exécutera ses obligations. Sachant que le risque d'inexécution tient compte de l'effet, sur la valeur d'un passif, de la possibilité que l'entité n'exécute pas ses obligations, il n'est pas cohérent d'inclure dans l'évaluation d'un passif la possibilité que l'entité n'exécute pas ses obligations alors que l'évaluation au coût d'exécution suppose que l'obligation sera exécutée dans le cadre normal de l'activité.

Technique d'évaluation

C20. Le coût d'exécution n'est pas directement observable sur un marché actif. Il est déterminé en appliquant l'approche par le résultat.

C21. Une entité doit utiliser l'approche par le résultat. Le coût d'exécution reflète les hypothèses spécifiques à l'entité plutôt que les hypothèses utilisées par les intervenants du marché. En pratique, la différence entre les hypothèses qu'appliquerait un intervenant du marché et celles de l'entité peut être très faible.

C22. L'objectif de l'approche par le résultat est d'estimer le coût que l'entité supportera pour exécuter les obligations représentées par le passif à la date d'évaluation dans les conditions actuelles de marché. Les principaux aspects de cette approche concernant le coût d'exécution sont résumés aux paragraphes C23-C48.

Approche par le résultat

C23. L'application de l'approche par le résultat pour estimer le coût d'exécution doit tenir compte des attributs de la base d'évaluation au coût d'exécution. Ces attributs sont les suivants :

(a) futurs flux de trésorerie estimés ;

(b) variations possibles du montant ou du moment estimés des futurs flux de trésorerie pour le passif évalué, causées par l'incertitude intrinsèque aux flux de trésorerie ;

(c) valeur temps de l'argent ;

(d) autres facteurs ayant une incidence sur la valeur du passif.

C24. Les paragraphes C25-C48 décrivent l'utilisation des techniques d'actualisation pour évaluer le coût d'exécution. Ces paragraphes ne prescrivent pas l'utilisation d'une seule technique d'actualisation spécifique et ne limitent pas non plus l'utilisation des techniques d'actualisation pour évaluer le coût d'exécution aux techniques analysées. La technique d'actualisation utilisée pour évaluer le coût d'exécution dépendra des faits et des circonstances spécifiques au passif évalué et de la disponibilité de données suffisantes.

Futures sorties de ressources

C25. Les estimations des sorties de ressources utilisées pour évaluer le coût d'exécution doivent inclure toutes les entrées et sorties de ressources directement liées à l'exécution du passif. Ces estimations doivent :

(a) être explicites (c'est-à-dire que l'entité doit estimer ces sorties de ressources séparément des taux d'actualisation qui ajustent ces futures sorties de ressources en fonction de la valeur temps de l'argent et de l'ajustement au risque qui corrige ces futures sorties de ressources des effets de l'incertitude relative au montant et au moment de ces futures sorties de ressources) ;

(b) refléter le point de vue de l'entité, sous réserve que les estimations des variables de marché pertinentes ne soient pas en contradiction avec les prix de marché observables de ces variables (voir paragraphes C30-C34) ;

(c) incorporer, de manière objective, toutes les informations disponibles sur le montant, le moment et l'incertitude de toutes les entrées et sorties de ressources qui sont anticipées lorsque l'entité exécute l'obligation (voir paragraphe C35) ;

(d) être actuelles (c'est-à-dire que les estimations doivent refléter toutes les informations disponibles à la date d'évaluation) (voir paragraphes C36-C40).

Incertitude et approche par la valeur attendue

C26. La technique de la valeur actuelle attendue prend pour point de départ un ensemble de sorties de ressources qui représente la moyenne de toutes les futures sorties de ressources possibles pondérée par leur probabilité (c'est-à-dire les sorties de ressources attendues). L'estimation qui en résulte est identique à la valeur attendue, laquelle, en termes statistiques, est la moyenne pondérée des valeurs possibles d'une variable aléatoire discrète, dont les probabilités respectives sont utilisées comme facteurs de pondération. Comme toutes les sorties de ressources possibles sont pondérées par leur probabilité d'occurrence, les sorties de ressources attendues résultantes ne sont pas tributaires de la survenance d'un événement spécifié (contrairement aux sorties de ressources utilisées dans la technique d'ajustement du taux d'actualisation).

C27. Pour déterminer les sorties de ressources attendues, une entité doit :

(a) identifier chaque résultat possible ;

(b) effectuer une estimation objective du montant et du moment des futures sorties de ressources pour chaque résultat ; et

(c) effectuer une estimation objective de la probabilité de chaque résultat.

C28. Le paragraphe C27 exige que l'estimation des valeurs attendues reflète un montant objectif et pondéré par les probabilités, qui est déterminé en évaluant un ensemble de résultats possibles. Dans la pratique, cette analyse n'est pas nécessairement complexe. Dans certains cas, une modélisation relativement simple peut être suffisante, sans requérir un grand nombre de simulations détaillées de scénarios. Par exemple, il sera probablement nécessaire d'identifier les scénarios qui spécifient le montant et le moment des sorties de ressources pour des résultats particuliers et la probabilité estimée de ces résultats. Dans ces situations, les sorties de ressources attendues doivent refléter au moins deux résultats.

C29. Pour l'identification de l'ensemble de sorties de ressources qui représente la moyenne pondérée par les probabilités de toutes les futures sorties de ressources possibles, le paragraphe C2 suppose que le passif est réglé par l'entité au coût minimal. Chaque sortie de trésorerie représente un scénario possible dans lequel le passif est réglé au coût minimal.

Variables de marché et variables autres que de marché (paragraphe C25(b))

C30. Cette annexe distingue deux types de variables :

(a) variables de marché : variables qui peuvent être observées sur les marchés ou en être directement dérivées (par exemple, les taux d'intérêt) ; et

(b) variables autres que de marché : toutes les autres variables (par exemple, la fréquence ou la gravité des catastrophes naturelles ayant des conséquences sur le démantèlement des passifs).

Variables de marché

C31. Les estimations des variables de marché doivent être cohérentes avec les prix de marché observables à la date d'évaluation. Une entité ne doit pas substituer ses propres estimations aux prix de marché observables sauf conformément au paragraphe D29. En application de l'annexe D, si les variables de marché doivent être estimées (par exemple, parce qu'il n'existe pas de variable de marché observable), elles doivent être aussi cohérentes que possible avec les variables de marché observées.

Variables autres que de marché

C32. Les estimations de variables autres que de marché doivent refléter tous les éléments disponibles, aussi bien internes qu'externes.

C33. En fonction des circonstances, les données externes autres que de marché (par exemple, les statistiques nationales relatives au démantèlement d'une centrale nucléaire) peuvent être plus ou moins pertinentes que les données internes (par exemple, les statistiques élaborées en interne concernant le démantèlement d'une centrale nucléaire).

C34. Les probabilités estimées pour les variables autres que de marché ne doivent pas être en contradiction avec les variables de marché observables. Par exemple, les probabilités estimées pour les scénarios relatifs au taux d'inflation futur doivent être aussi cohérentes que possible avec les probabilités qui ressortent des taux d'intérêt de marché.

Estimation des probabilités des paiements futurs (paragraphe C25(c))

C35. Une entité estime les probabilités associées aux paiements futurs sur la base :

(a) des informations relatives aux caractéristiques connues ou estimées du passif ; et

(b) des données historiques résultant de l'expérience propre de l'entité, complétées si nécessaire par des données historiques émanant d'autres sources. Les donnes historiques sont corrigées si, par exemple :

(i) les caractéristiques du passif diffèrent (ou différeront, par exemple en raison de la sélection adverse) de celles de la population qui a servi de base aux données historiques ;

(ii) des données montrent que les tendances historiques ne se poursuivront pas, que de nouvelles tendances apparaîtront ou que d'autres changements pourront affecter la sortie de ressources découlant du passif existant ; ou

(iii) l'entité a apporté des modifications à ses pratiques et procédures qui peuvent avoir une incidence sur la pertinence des données historiques pour le passif.

Selon des estimations actuelles (paragraphe C25(d))

C36. Lorsqu'elle estime la probabilité de chaque scénario de sortie de ressources, une entité doit utiliser toutes les informations actuelles disponibles à la date d'évaluation. L'entité doit revoir les probabilités estimées à la fin de la précédente date d'évaluation et les actualiser en fonction des changements éventuellement intervenus. Ce faisant, elle doit examiner si :

(a) les estimations actualisées représentent fidèlement les conditions présentes à la fin de la date d'évaluation ;

(b) les modifications des estimations représentent fidèlement les changements intervenus dans les conditions au cours de la période. Par exemple, supposons que les estimations étaient à une extrémité d'une fourchette raisonnable au début de la période. Si les conditions n'ont pas changé, de nouvelles estimations situées à l'autre extrémité de la fourchette à la fin de la période ne représenteraient pas fidèlement ce qui s'est produit au cours de la période. Lorsque les estimations les plus récentes diffèrent des estimations précédentes mais que les conditions n'ont pas changé, l'entité doit déterminer si les nouvelles probabilités attribuées à chaque scénario sont justifiées. Lorsqu'elle actualise les estimations de ces probabilités, elle doit examiner à la fois les éléments sur lesquels ses estimations précédentes étaient fondées et tous les nouveaux éléments disponibles, en attribuant plus de poids aux éléments les plus convaincants.

C37. La probabilité attribuée à chaque scénario doit refléter les conditions présentes à la date d'évaluation. Par conséquent, conformément à IPSAS 14, *Événements postérieurs à la date de clôture*, un événement survenant après la clôture de la période comptable qui résout une condition qui existait à la date de clôture ne fournit pas d'éléments attestant une condition qui existait à la clôture de la période comptable. Par exemple, il peut exister, à la clôture de la période comptable, une probabilité de 20 % de survenance d'une tempête majeure avant le démantèlement d'une installation qui augmenterait le coût de ce démantèlement. Une tempête survient entre la clôture de la période comptable et la date d'autorisation de publication des états financiers. La sortie de ressources en vertu de ce contrat ne reflétera pas la tempête dont on sait a posteriori qu'elle est survenue. À la place, la sortie de ressources qui était envisagée dans l'évaluation est multipliée par la probabilité de 20 % qui était apparente à la clôture de la période comptable (avec des informations appropriées, conformément à IPSAS 14, relatives à la survenance, après la clôture de la période comptable, d'un événement ne donnant pas lieu à des ajustements).

Événements futurs (paragraphe C25(d))

C38. Les estimations des variables autres que de marché doivent tenir compte des informations actuelles relatives aux passifs, mais aussi des informations relatives aux tendances. Par exemple, les technologies s'améliorent régulièrement sur longue période, ce qui diminue les coûts de démantèlement. La détermination de la sortie de

ressources reflète les probabilités qui seraient attribuées à chaque scénario de tendance possible au vu de l'ensemble des indications disponibles.

C39. De même, si la sortie de ressources associée à l'exécution de l'obligation est sensible à l'inflation, son évaluation doit refléter tous les taux d'inflation futurs possibles. Puisqu'il est probable que les taux d'inflation sont corrélés aux taux d'intérêt, l'évaluation de la sortie de ressources reflète les probabilités de chaque scénario d'inflation de façon cohérente avec les probabilités qui ressortent des taux d'intérêt de marché.

C40. Lorsqu'elle estime la sortie de ressources associée au règlement du passif, une entité doit tenir compte des événements futurs qui pourraient affecter cette sortie de ressources. L'entité doit établir des scénarios qui reflètent ces événements futurs ainsi que des estimations du poids des probabilités pour chaque scénario. Cependant, elle ne doit pas tenir compte des événements futurs, tels qu'un changement de législation, qui déchargeraient de l'obligation actuelle ou la modifieraient ou qui créeraient de nouvelles obligations au titre du passif existant.

Valeur temps de l'argent

C41. Les entités ne sont pas indifférentes au moment auquel intervient une sortie de ressources. En conséquence, le moment des futures sorties de ressources est une caractéristique d'un passif et doit être inclus dans toute évaluation de la valeur actuelle d'un passif. Si la valeur temps de l'argent n'était pas prise en compte, l'évaluation résultante ne serait pas une représentation fidèle de la charge économique que représente le passif.

C42. Une entité doit déterminer les sorties de ressources estimées en ajustant les estimations des futures sorties de ressources de la valeur temps de l'argent, avec des taux d'actualisation qui reflètent les caractéristiques du passif. Ces taux doivent :

(a) être cohérents avec les prix de marché actuels observables pour des instruments avec sorties de ressources dont les caractéristiques sont conformes à celles des sorties de ressources du passif, du point de vue, par exemple, du moment, de la monnaie et de la liquidité ;

(b) exclure l'effet des facteurs qui influencent les prix de marché observables, mais qui ne sont pas pertinents pour les sorties de ressources du passif.

C43. Lorsque l'entité utilise un taux sans risque, les sources logiques des taux de référence sont les obligations de qualité, par exemple, les obligations émises par un État dont la situation financière est saine. Ces instruments doivent présenter un risque de défaut nul ou insignifiant. La fourchette de leurs échéances ou durations doit également correspondre à la durée des passifs. Lorsque des obligations à échéance longue ne sont pas disponibles pour des passifs de longue durée, tels certains passifs de démantèlement, les taux devront être estimés par des techniques d'extrapolation.

C44. Il ne sera pas nécessaire d'ajuster les taux des obligations souveraines de qualité du risque de défaut pour déterminer le taux d'actualisation sans risque, mais il faudra peut-être les ajuster du risque de liquidité. En effet, certaines obligations souveraines sont échangées sur des marchés liquides et profonds, ce qui permet à leurs détenteurs de les vendre rapidement à un coût minimal. Le taux à payer sur ces obligations est plus faible que le taux d'une obligation équivalente illiquide. En conséquence, il pourrait être nécessaire d'inclure une « prime d'illiquidité » dans le taux observé pour les obligations souveraines qui ne sont pas négociées sur des marchés liquides et profonds.

Données d'entrée pour l'approche par le résultat

Principes généraux

C45. L'approche par le résultat utilisée pour évaluer le coût d'exécution reflète les hypothèses spécifiques à l'entité et non les hypothèses utilisées par les intervenants du marché.

C46. L'évaluation au coût d'exécution est une évaluation spécifique à l'entité. Lorsque l'approche par le résultat est utilisée, l'entité doit sélectionner des données d'entrée qui sont cohérentes avec les caractéristiques du passif (voir paragraphe C10). La technique doit maximiser l'utilisation des données observables dont dispose un intervenant du marché qui effectue la même évaluation que l'entité, du point de vue de l'entité. Par exemple, lors de l'évaluation du coût d'exécution d'une obligation de démantèlement où les paiements sont dus dans 50 ans, le taux des obligations souveraines applicable à l'entité est une donnée de marché observable pour l'actualisation de la sortie de ressources.

C47. Dans certains cas, les caractéristiques d'un passif peuvent conduire à opérer un ajustement (par exemple, il n'existe pas de taux obligataire correspondant pour actualiser une sortie de ressources due dans 3,5 ans). Cependant, une évaluation au coût d'exécution ne doit pas incorporer d'ajustement non cohérent avec l'unité de comptabilisation dans l'IPSAS qui exige ou autorise l'évaluation au coût d'exécution.

C48. Lorsqu'un passif sera réglé à une date future, les hypothèses appliquées pour élaborer et identifier les données d'entrée se fondent sur les conditions actuelles de marché. Par exemple, on peut anticiper qu'un passif de démantèlement sera réglé dans 50 ans. Le paiement dû à l'exécution et le taux d'actualisation associé sont tous deux basés sur les informations disponibles à la date d'évaluation.

Annexe D

Juste valeur

Cette annexe fait partie intégrante d'IPSAS 46.

Évaluation

D1. L'objectif d'une évaluation à la juste valeur est d'estimer le prix auquel une transaction normale de vente de l'actif ou de transfert du passif interviendrait entre des intervenants du marché à la date d'évaluation dans les conditions actuelles de marché. Une évaluation à la juste valeur exige qu'une entité détermine tous les éléments suivants :

(a) l'actif ou le passif qui est évalué (conformément à son unité de comptabilisation) ;

(b) pour un actif non financier, la base sur laquelle il convient de l'évaluer (conformément à son utilisation optimale) ;

(c) le marché principal (ou le plus avantageux) pour cet actif ou ce passif ; et

(d) la ou les techniques d'évaluation appropriées compte tenu de la disponibilité de données permettant d'élaborer des données d'entrée qui représentent les hypothèses qui seraient utilisées par les intervenants du marché pour fixer le prix de l'actif ou du passif, et du niveau de ces données d'entrée dans la hiérarchie des justes valeurs.

La transaction

D2. Une évaluation à la juste valeur suppose que l'actif ou le passif est échangé dans le cadre d'une transaction normale conclue entre des intervenants du marché aux fins de la vente de l'actif ou du transfert du passif à la date d'évaluation dans les conditions actuelles de marché.

D3. L'évaluation à la juste valeur suppose que la vente ou le transfert du passif a lieu :

(a) soit sur le marché principal pour l'actif ou le passif ;

(b) soit, en l'absence de marché principal, sur le marché le plus avantageux pour l'actif ou le passif.

D4. L'entité n'est pas tenue d'effectuer une recherche exhaustive de tous les marchés possibles pour identifier le marché principal ou, à défaut de marché principal, le marché le plus avantageux, mais elle doit tenir compte de toutes les informations raisonnablement disponibles. En l'absence d'indication contraire, on présume que le marché sur lequel l'entité conclurait normalement une transaction de vente de l'actif ou de transfert du passif est le marché principal ou, à défaut de marché principal, le marché le plus avantageux.

D5. S'il existe un marché principal pour l'actif ou le passif, l'évaluation à la juste valeur doit représenter le prix sur ce marché (que ce prix soit directement observable ou qu'il soit estimé selon une autre technique d'évaluation), même si le prix pratiqué sur un autre marché peut être plus avantageux à la date d'évaluation.

D6. L'entité doit avoir accès au marché principal (ou au marché le plus avantageux) à la date d'évaluation. Étant donné que des entités différentes (et les différentes entreprises en leur sein) exerçant des activités différentes peuvent avoir accès à des marchés différents, il est possible que le marché principal (ou le plus avantageux) pour un actif ou un passif donné ne soit pas le même pour ces différentes entités (ou pour les différentes entreprises en leur sein). Par conséquent, c'est du point de vue de l'entité qu'il faut considérer le marché principal (ou le plus avantageux) (et donc les intervenants du marché), et il peut donc exister des différences entre des entités exerçant des activités différentes.

D7. Bien qu'une entité doive avoir accès au marché, il n'est pas nécessaire qu'elle soit en mesure de vendre l'actif concerné ou de transférer le passif concerné à la date d'évaluation pour pouvoir évaluer la juste valeur sur la base du prix pratiqué sur ce marché.

D8. Même en l'absence de marché observable pouvant donner des informations sur le prix de vente d'un actif ou sur le prix de transfert d'un passif à la date d'évaluation, l'évaluation à la juste valeur doit supposer qu'une transaction a lieu à cette date, envisagée du point de vue d'un intervenant du marché qui détient l'actif ou qui doit le passif. Cette transaction hypothétique établit une base pour l'estimation du prix de vente de l'actif ou du prix de transfert du passif.

Intervenants du marché

D9. L'entité doit évaluer la juste valeur d'un actif ou d'un passif à l'aide des hypothèses qu'utiliseraient les intervenants du marché pour fixer le prix de l'actif ou du passif, en supposant qu'ils agissent au mieux de leurs intérêts économiques.

D10. Lorsqu'elle établit ces hypothèses, l'entité n'est pas tenue d'identifier des intervenants de marché spécifiques. Elle doit plutôt identifier les caractéristiques qui distinguent de manière générale les intervenants du marché, en considérant les facteurs spécifiques à l'ensemble des éléments suivants :

(a) l'actif ou le passif ;

(b) le marché principal (ou le plus avantageux) pour cet actif ou ce passif ; et

(c) les intervenants du marché avec lesquels l'entité conclurait une transaction sur ce marché.

Le prix

D11. La juste valeur est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction conclue dans des conditions normales sur le marché principal (ou le marché le plus avantageux) à la date d'évaluation selon les conditions actuelles du marché (c'est-à-dire un prix de sortie), que ce prix soit directement observable ou estimé au moyen d'une autre technique d'évaluation.

D12. Le prix sur le marché principal (ou sur le marché le plus avantageux) utilisé pour déterminer la juste valeur de l'actif ou du passif ne doit pas être ajusté des coûts de transaction. Les coûts de transaction doivent être comptabilisés selon d'autres IFRS. En effet, ils ne constituent pas une caractéristique d'un actif ou d'un passif ; ils sont propres à la transaction et diffèrent selon les modalités de la transaction sur l'actif ou le passif conclue par l'entité.

D13. Les frais de transport n'entrent pas dans les coûts de transaction. Si l'endroit où se trouve l'actif est une caractéristique de celui-ci (comme ce pourrait être le cas pour une marchandise), le prix sur le marché principal (ou sur le marché le plus avantageux) doit être ajusté des coûts qui seraient supportés pour transporter l'actif de l'endroit où il se trouve jusqu'à ce marché.

Application aux actifs non financiers

Utilisation optimale des actifs non financiers

D14. L'évaluation à la juste valeur d'un actif non financier tient compte de la capacité d'un intervenant du marché de tirer des avantages économiques d'une utilisation optimale de l'actif ou de sa vente à un autre intervenant du marché qui en ferait une utilisation optimale.

D15. L'utilisation optimale d'un actif non financier est déterminée en tenant compte de l'utilisation physiquement possible, légalement admissible et financièrement faisable, comme suit :

(a) une utilisation physiquement possible tient compte des caractéristiques physiques de l'actif que les intervenants du marché prendraient en considération pour en fixer le prix (par exemple l'endroit où se trouve un bien immobilier ou sa taille) ;

(b) une utilisation légalement admissible tient compte de toute restriction juridique pesant sur l'utilisation de l'actif que les intervenants du marché prendraient en considération pour en fixer le prix (par exemple les règlements de zonage applicables à un bien immobilier) ;

(c) une utilisation financièrement faisable tient compte de l'adéquation ou de l'inadéquation des revenus ou des flux de trésorerie générés par l'utilisation physiquement possible et légalement admissible d'un actif (compte tenu des coûts nécessaires pour convertir l'actif à cette utilisation) pour produire le rendement que les intervenants du marché exigeraient d'un investissement dans cet actif utilisé de cette façon.

D16. L'utilisation optimale est déterminée du point de vue des intervenants du marché, même si l'entité prévoit une utilisation différente. Cependant, l'utilisation actuelle que l'entité fait d'un actif non financier est présumée optimale, à moins que le marché ou d'autres facteurs donnent à penser que des intervenants du marché pourraient maximiser la valeur de l'actif en l'utilisant différemment.

D17. Il se peut que, pour protéger l'intérêt général ou pour d'autres raisons, l'entité ait l'intention de ne pas utiliser activement ou de façon optimale un actif non financier acquis. Ce pourrait être le cas, par exemple, d'une immobilisation incorporelle acquise, comme un brevet de médicament, que l'entité prévoit d'utiliser pour fabriquer des vaccins pour ses citoyens. L'entité doit néanmoins évaluer la juste valeur d'un actif non financier en supposant son utilisation optimale par les intervenants du marché

Principe à la base de l'évaluation des actifs non financiers

D18. L'utilisation optimale d'un actif non financier est la base sur laquelle évaluer sa juste valeur :

(a) L'utilisation optimale d'un actif non financier pourrait procurer une valeur maximale aux intervenants du marché s'il est utilisé en combinaison avec d'autres actifs en tant que groupe (après installation ou configuration pour en permettre l'utilisation) ou en combinaison avec d'autres actifs et des passifs (par exemple une entreprise).

(i) Si l'utilisation optimale de l'actif est une utilisation combinée avec d'autres actifs ou avec d'autres actifs et des passifs, la juste valeur de l'actif est le prix qui serait reçu s'il était vendu actuellement, en supposant qu'il serait utilisé avec d'autres actifs ou avec d'autres actifs et des passifs et que les intervenants du marché pourraient disposer de ces actifs et passifs (c'est-à-dire les actifs complémentaires et les passifs associés).

(ii) Les passifs associés à l'actif et aux actifs complémentaires comprennent ceux qui financent le fonds de roulement, mais pas ceux qui servent à financer des actifs étrangers au groupe d'actifs.

(iii) Les hypothèses relatives à l'utilisation optimale d'un actif non financier doivent être cohérentes pour tous les actifs (pour lesquels l'utilisation optimale est pertinente) du groupe d'actifs ou du groupe d'actifs et de passifs au sein duquel il serait utilisé.

(b) L'utilisation optimale d'un actif non financier pourrait procurer une valeur maximale aux intervenants du marché lors qu'il est utilisé seul. Si l'utilisation optimale de l'actif consiste à l'utiliser seul, sa juste valeur est le prix qui serait reçu dans une transaction normale de vente de l'actif à des intervenants de marché qui l'utiliseraient seul.

D19. L'évaluation à la juste valeur d'un actif non financier suppose que l'actif est vendu conformément à l'unité de compte spécifiée dans d'autres IPSAS (qui peut être un actif individuel). Il en est ainsi même lorsque cette évaluation à la juste valeur suppose que l'utilisation optimale de l'actif consiste à l'utiliser en combinaison avec d'autres actifs ou avec d'autres actifs et passifs, car une évaluation à la juste valeur présume que le participant du marché détient déjà les actifs complémentaires ainsi que les passifs associés.

D20. Lorsqu'elle évalue la juste valeur d'un actif non financier utilisé en combinaison avec d'autres actifs en tant que groupe (tel qu'installé ou autrement configuré pour être utilisé) ou en combinaison avec d'autres actifs et passifs (par exemple, une activité), l'incidence de l'hypothèse d'évaluation dépend des circonstances. Par exemple :

(a) La juste valeur de l'actif peut être identique, que l'actif soit utilisé de manière autonome ou en combinaison avec d'autres actifs ou avec d'autres actifs et passifs. Cela peut être le cas si l'actif correspond à une activité que les participants du marché continueraient à exploiter. Dans ce cas, la transaction impliquerait l'évaluation de l'activité dans son ensemble. L'utilisation des actifs en tant que groupe dans le cadre d'une activité poursuivie générerait des synergies dont pourraient bénéficier les participants du marché (c'est-à-dire des synergies propres aux participants du marché qui, par conséquent, devraient influer sur la juste valeur de l'actif, qu'il soit utilisé de manière autonome ou en combinaison avec d'autres actifs ou avec d'autres actifs et passifs).

(b) L'utilisation d'un actif en combinaison avec d'autres actifs ou avec d'autres actifs et passifs peut être prise en compte dans l'évaluation de la juste valeur au moyen d'ajustements apportés à la valeur de l'actif utilisé de manière autonome. Cela peut être le cas si l'actif est une machine et que l'évaluation à la juste valeur est déterminée à partir d'un prix observé pour une machine similaire (non installée ou autrement configurée pour être utilisée), ajusté des coûts de transport et d'installation afin que l'évaluation à la juste valeur reflète l'état et l'emplacement actuels de la machine (installée et configurée pour être utilisée).

(c) L'utilisation d'un actif en combinaison avec d'autres actifs ou avec d'autres actifs et passifs peut être prise en compte dans l'évaluation de la juste valeur au moyen des hypothèses des participants du marché utilisées pour évaluer la juste valeur de l'actif. Par exemple, si l'actif correspond à des stocks de travaux en cours uniques et que les participants du marché convertiraient ces stocks en produits finis, la juste valeur des stocks supposerait que les participants du marché ont acquis ou acquerraient toute machine spécialisée nécessaire pour convertir les stocks en produits finis.

(d) L'utilisation d'un actif en combinaison avec d'autres actifs ou avec d'autres actifs et passifs peut être prise en compte dans la technique d'évaluation utilisée pour mesurer la juste valeur de l'actif. Cela peut être le cas lors de l'utilisation de la méthode des bénéfices excédentaires multipériodes pour évaluer la juste valeur d'une immobilisation incorporelle, car cette technique d'évaluation tient expressément compte de la contribution des actifs complémentaires et des passifs associés du groupe dans lequel cette immobilisation incorporelle serait utilisée.

(e) Dans des situations plus limitées, lorsqu'une entité utilise un actif au sein d'un groupe d'actifs, elle peut évaluer l'actif à un montant approchant sa juste valeur lorsqu'elle répartit la juste valeur du groupe d'actifs entre les actifs individuels du groupe. Cela peut être le cas lorsqu'une évaluation porte sur un bien immobilier et que la juste valeur d'un bien immobilier aménagé (c'est-à-dire un groupe d'actifs) est répartie entre les actifs qui le composent (tels que le terrain et les aménagements).

Juste valeur lors de la comptabilisation initiale

D21. Lorsqu'un actif est acquis ou un passif est assumé dans une transaction d'échange, le prix de transaction est le prix payé pour acquérir l'actif ou reçu pour assumer le passif (prix d'entrée). En revanche, la juste valeur de l'actif ou du passif est le prix qui serait reçu pour la vente de l'actif ou payé pour le transfert du passif (prix de sortie). Les entités ne vendent pas nécessairement les actifs au prix payé pour les acquérir. De même, elles ne transfèrent pas nécessairement des passifs au prix reçu pour les assumer.

D22. Souvent, le prix de transaction est égal à la juste valeur (par exemple lorsque, à la date de la transaction, la transaction d'achat de l'actif a lieu sur le marché où l'actif serait vendu).

D23. Lorsqu'elle détermine si la juste valeur lors de la comptabilisation initiale est égale au prix de transaction, une entité doit tenir compte des facteurs propres à la transaction ainsi qu'à l'actif ou au passif. Le paragraphe D25 décrit des situations dans lesquelles le prix de transaction peut ne pas représenter la juste valeur d'un actif ou d'un passif lors de la comptabilisation initiale.

D24. Si une autre IPSAS impose ou permet à l'entité d'évaluer initialement un actif ou un passif à la juste valeur et que le prix de transaction diffère de celle-ci, l'entité doit comptabiliser le profit ou la perte qui en résulte en résultat net, sauf disposition contraire de l'IPSAS en question.

D25. Lorsqu'elle détermine si la juste valeur lors de la comptabilisation initiale est égale au prix de transaction, une entité doit tenir compte des facteurs propres à la transaction ainsi qu'à l'actif ou au passif. Par exemple, le prix de transaction peut ne pas représenter la juste valeur d'un actif ou d'un passif lors de la comptabilisation initiale si l'une des conditions suivantes existe :

(a) La transaction est conclue entre parties liées, bien que le prix d'une transaction entre parties liées puisse être utilisé comme donnée d'entrée dans une évaluation à la juste valeur si l'entité dispose d'éléments probants démontrant que la transaction a été conclue dans des conditions de marché.

(b) La transaction intervient sous la contrainte ou le vendeur est forcé d'accepter le prix de la transaction. Par exemple, cela peut être le cas lorsque le vendeur connaît des difficultés financières.

(c) L'unité de compte représentée par le prix de transaction est différente de l'unité de compte de l'actif ou du passif évalué à la juste valeur. Par exemple, cela peut être le cas si l'actif ou le passif évalué à la juste valeur n'est qu'un des éléments de la transaction (par exemple, dans un regroupement d'entités du secteur public), si la transaction comprend des droits et privilèges implicites qui sont évalués séparément conformément à une autre IPSAS, ou si le prix de transaction comprend des coûts de transaction.

(d) Le marché sur lequel la transaction a lieu est différent du marché principal (ou du marché le plus avantageux). Par exemple, ces marchés peuvent être différents si l'entité est un négociant qui conclut des transactions avec des clients sur le marché de détail, alors que le marché principal (ou le marché le plus avantageux) pour la transaction de sortie est celui des autres négociants sur le marché des négociants.

(e) La transaction est conclue afin d'atteindre un objectif spécifique de politique sociale (par exemple, l'octroi de prêts concessionnels ou de garanties financières sans perception de commission, ou moyennant une commission nominale).

Techniques d'évaluation

D26. Dans certains cas, la juste valeur peut être déterminée directement en observant les prix sur un marché actif. Dans d'autres cas, elle est déterminée indirectement par des techniques d'évaluation.

D27. Une entité doit utiliser des techniques d'évaluation appropriées aux circonstances et pour lesquelles les données disponibles sont suffisantes pour estimer la juste valeur, en maximisant l'utilisation des données d'entrée observables et en minimisant l'utilisation des données d'entrée non observables.

D28. L'objectif de l'application d'une technique d'évaluation à la juste valeur est d'estimer le prix d'une transaction normale de vente de l'actif ou de transfert du passif conclue entre des intervenants du marché à la date d'évaluation dans les conditions actuelles de marché. L'approche par le marché, l'approche par les coûts et l'approche par le résultat sont des techniques d'évaluation très répandues, dont les principales caractéristiques sont résumées aux paragraphes D31-D36. Lorsqu'elle évalue la juste valeur, l'entité doit utiliser des techniques d'évaluation compatibles avec une ou plusieurs de ces approches.

D29. Si plusieurs techniques sont utilisées pour déterminer la juste valeur, les résultats (c'est-à-dire les indications de la juste valeur qu'elles produisent) doivent être évalués en tenant compte du caractère raisonnable ou non de l'intervalle de valeurs indiqué par ces résultats. L'évaluation de la juste valeur correspond au point compris dans cet intervalle qui est le plus représentatif de la juste valeur dans les circonstances.

D30. Lorsque le prix de transaction est la juste valeur lors de la comptabilisation initiale et qu'une technique d'évaluation faisant appel à des données d'entrée non observables sera utilisée pour évaluer la juste valeur ultérieurement, cette technique d'évaluation doit être étalonnée de façon que, au moment de la comptabilisation initiale, le résultat qu'elle produit soit égal au prix de la transaction. L'étalonnage garantit que la technique d'évaluation reflète les conditions actuelles de marché et aide l'entité à déterminer s'il est nécessaire d'ajuster la technique (par exemple, l'actif ou le passif pourrait présenter une caractéristique dont la technique d'évaluation ne tient pas compte). Après la comptabilisation initiale, lorsque l'entité évalue la juste valeur à l'aide d'une ou de plusieurs techniques d'évaluation faisant appel à des données d'entrée non observables, elle doit s'assurer que ces techniques reflètent les données de marché observables (par exemple le prix d'un actif ou d'un passif similaire) à la date d'évaluation.

Approche par le marché

D31. Les techniques d'évaluation cohérentes avec l'approche par le marché utilisent souvent des multiples de marché dérivés d'un ensemble d'éléments comparables. Les multiples peuvent se situer dans des fourchettes, avec un multiple différent pour chaque élément comparable. La sélection du multiple approprié au sein de la fourchette requiert l'exercice du jugement, en tenant compte des facteurs qualitatifs et quantitatifs propres à l'évaluation.

D32. Les techniques d'évaluation cohérentes avec l'approche par le marché comprennent la méthode de cotation matricielle. La cotation matricielle est une technique mathématique utilisée principalement pour évaluer certains types d'instruments financiers, tels que les titres de créance, sans s'appuyer exclusivement sur les prix cotés des titres spécifiques, mais plutôt sur la relation de ces titres avec d'autres titres de référence cotés.

Approche par les coûts

D33. L'approche par le coût reflète le montant qui serait actuellement requis pour remplacer la capacité de service d'un actif (souvent appelé coût de remplacement actuel).

Intervenant du marché

D34. Du point de vue d'un vendeur participant du marché, le prix qui serait reçu pour l'actif est fondé sur le coût qu'un acheteur participant du marché devrait supporter pour acquérir ou construire un actif de substitution présentant une utilité comparable, ajusté pour tenir compte de l'obsolescence. Cela s'explique par le fait qu'un acheteur participant du marché ne paierait pas pour un actif un montant supérieur à celui pour lequel il pourrait remplacer la capacité de service de cet actif. L'obsolescence comprend la détérioration physique, l'obsolescence fonctionnelle (technologique) et l'obsolescence économique (externe), et a une portée plus large que l'amortissement aux fins de l'information financière (répartition du coût historique) ou aux fins fiscales (utilisation de durées d'utilité déterminées). Dans de nombreux cas, la méthode du coût de remplacement actuel est utilisée pour évaluer

la juste valeur d'actifs corporels utilisés en combinaison avec d'autres actifs ou avec d'autres actifs et passifs.

Approche par le résultat

D35. Lors de l'estimation de la juste valeur, l'approche par le résultat peut être appliquée au moyen de plusieurs méthodes. Ces méthodes comprennent, par exemple, les suivantes :

(a) les techniques de la valeur actuelle (voir paragraphe D36) ;

(b) les modèles d'évaluation des options, tels que la formule de Black-Scholes-Merton ou un modèle binomial (c'est-à-dire un modèle en arbre), qui intègrent des techniques de valeur actuelle et reflètent à la fois la valeur temps et la valeur intrinsèque d'une option ; et

(c) la méthode des bénéfices excédentaires multipériodes, utilisée pour évaluer la juste valeur de certaines immobilisations incorporelles.

Techniques d'actualisation

D36. Les paragraphes D37 à D54 décrivent l'utilisation des techniques de la valeur actuelle pour évaluer la juste valeur. Ces paragraphes portent sur une technique d'ajustement du taux d'actualisation et une technique des flux de trésorerie attendus (valeur actuelle attendue). Ces paragraphes ne prescrivent pas l'utilisation d'une technique particulière unique de valeur actuelle et ne limitent pas l'utilisation des techniques de valeur actuelle pour évaluer la juste valeur aux seules techniques examinées. La technique de valeur actuelle utilisée pour évaluer la juste valeur dépendra des faits et circonstances propres à l'actif ou au passif évalué (par exemple, la possibilité d'observer sur le marché les prix d'actifs ou de passifs comparables) ainsi que de la disponibilité de données suffisantes.

Composantes d'une évaluation de la valeur actualisée

D37. La valeur actuelle (c'est-à-dire une application de l'approche par le résultat) est un outil utilisé pour relier des montants futurs (par exemple, des flux de trésorerie ou des valeurs) à un montant actuel au moyen d'un taux d'actualisation. L'évaluation d'un actif ou d'un passif au moyen d'une technique de valeur actuelle prend en compte l'ensemble des éléments suivants du point de vue des participants du marché à la date d'évaluation :

(a) Une estimation des flux de trésorerie futurs relatifs à l'actif ou au passif évalué.

(b) Les attentes concernant les variations possibles du montant et du calendrier des flux de trésorerie, représentant l'incertitude inhérente à ces flux de trésorerie.

(c) La valeur temps de l'argent, représentée par le taux applicable aux actifs monétaires sans risque dont les dates d'échéance ou les durées coïncident avec la période couverte par les flux de trésorerie et qui ne comportent ni incertitude quant à leur échéance ni risque de défaillance pour leur détenteur (c'est-à-dire un taux d'intérêt sans risque).

(d) Le prix supporté pour assumer l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie (c'est-à-dire une prime de risque).

(e) Les autres facteurs que les participants du marché prendraient en compte dans les circonstances.

(f) Pour un passif, le risque de non-exécution lié à ce passif, y compris le propre risque de crédit de l'entité (c'est-à-dire du débiteur).

Principes généraux

D38. Les techniques de valeur actuelle diffèrent selon la manière dont elles prennent en compte les éléments énoncés au paragraphe D37. Toutefois, les principes généraux suivants régissent l'application de toute technique de valeur actuelle utilisée pour évaluer la juste valeur :

(a) Les flux de trésorerie et les taux d'actualisation doivent refléter les hypothèses que les participants du marché utiliseraient pour fixer le prix de l'actif ou du passif.

(b) Les flux de trésorerie et les taux d'actualisation ne doivent prendre en compte que les facteurs attribuables à l'actif ou au passif évalué.

(c) Afin d'éviter une double comptabilisation ou l'omission des effets des facteurs de risque, les taux d'actualisation doivent refléter des hypothèses cohérentes avec celles inhérentes aux flux de trésorerie. Par exemple, un taux d'actualisation reflétant l'incertitude liée aux anticipations de défaillances futures est approprié lorsqu'on utilise les flux de trésorerie contractuels d'un prêt (c'est-à-dire une technique d'ajustement du taux d'actualisation). Ce même taux ne doit pas être utilisé lorsqu'on utilise des flux de trésorerie attendus (c'est-à-dire pondérés par les probabilités) (autrement dit, une technique de valeur actuelle attendue), parce que les flux de trésorerie attendus reflètent déjà des hypothèses relatives à l'incertitude des défaillances futures ; il convient plutôt d'utiliser un taux d'actualisation proportionné au risque inhérent aux flux de trésorerie attendus.

(d) Les hypothèses relatives aux flux de trésorerie et aux taux d'actualisation doivent être cohérentes entre elles. Par exemple, les flux de trésorerie nominaux, qui incluent l'effet de l'inflation, doivent être actualisés à un taux incluant l'effet de l'inflation. Le taux d'intérêt nominal sans risque inclut l'effet de l'inflation. Les flux de trésorerie réels, qui excluent l'effet de l'inflation, doivent être actualisés à un taux excluant l'effet de l'inflation. De même, les flux de trésorerie après impôt doivent être actualisés au moyen d'un taux d'actualisation après impôt. Les flux de trésorerie avant impôt doivent être actualisés à un taux cohérent avec ces flux de trésorerie.

(e) Les taux d'actualisation doivent être cohérents avec les facteurs économiques sous-jacents de la monnaie dans laquelle les flux de trésorerie sont libellés.

Risque et incertitude

D39. Une évaluation utilisant des techniques de valeur actuelle est effectuée dans des conditions d'incertitude, car les flux de trésorerie utilisés sont des estimations et non des montants connus. Dans de nombreux cas, tant le montant que le calendrier des flux de trésorerie sont incertains. Même des montants fixés contractuellement, tels que les paiements au titre d'un prêt, sont incertains lorsqu'il existe un risque de défaillance.

D40. Les participants du marché recherchent généralement une compensation (c'est-à-dire une prime de risque) pour supporter l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie d'un actif ou d'un passif. Une évaluation à la juste valeur doit inclure une prime de risque reflétant le montant que les participants du marché exigeraient en contrepartie de l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie. À défaut, l'évaluation ne représenterait pas fidèlement la juste valeur. Dans certains cas, il peut être difficile de déterminer la prime de risque appropriée. Toutefois, le seul degré de difficulté ne constitue pas une raison suffisante pour exclure une prime de risque.

D41. Les techniques de valeur actuelle diffèrent selon la manière dont elles ajustent le risque et selon le type de flux de trésorerie qu'elles utilisent. Par exemple :

(a) La technique d'ajustement du taux d'actualisation (voir paragraphes D42 à D46) utilise un taux d'actualisation ajusté du risque ainsi que des flux de trésorerie contractuels, promis ou les plus probables.

(b) La méthode 1 de la technique de la valeur actuelle attendue (voir paragraphe D49) utilise des flux de trésorerie attendus ajustés du risque et un taux sans risque.

(c) La méthode 2 de la technique de la valeur actuelle attendue (voir paragraphe D50) utilise des flux de trésorerie attendus non ajustés du risque et un taux d'actualisation ajusté afin d'inclure la prime de risque exigée par les participants du marché. Ce taux est différent de celui utilisé dans la technique d'ajustement du taux d'actualisation.

Technique d'ajustement du taux d'actualisation.

D42. La technique d'ajustement du taux d'actualisation utilise un seul ensemble de flux de trésorerie parmi l'éventail des montants estimés possibles, qu'il s'agisse de flux contractuels ou promis (comme dans le cas d'une obligation) ou des flux de trésorerie les plus probables. Dans tous les cas, ces flux de trésorerie sont conditionnés par la survenance d'événements spécifiés (par exemple, les flux de trésorerie contractuels ou promis d'une obligation sont conditionnés par l'absence de défaillance du débiteur). Le taux d'actualisation utilisé dans la technique d'ajustement du taux d'actualisation est dérivé des taux de rendement observés pour des actifs ou passifs comparables négociés sur le marché. En conséquence, les flux de trésorerie contractuels, promis ou les plus probables sont actualisés au moyen d'un taux de marché observé ou estimé applicable à ces flux de trésorerie conditionnels (c'est-à-dire un taux de rendement du marché).

D43. La technique d'ajustement du taux d'actualisation requiert une analyse des données de marché relatives à des actifs ou passifs comparables. La comparabilité est établie en tenant compte de la nature des flux de trésorerie (par exemple, selon que les flux de trésorerie sont contractuels ou non contractuels et qu'ils sont susceptibles de réagir de manière similaire aux changements des conditions économiques), ainsi que d'autres facteurs (par exemple, la qualité de crédit, les garanties, la durée, les clauses restrictives et la liquidité). À défaut, si un seul actif ou passif comparable ne reflète pas fidèlement le risque inhérent aux flux de trésorerie de l'actif ou du passif évalué, il peut être possible de déterminer un taux d'actualisation à partir des données relatives à plusieurs actifs ou passifs comparables, conjointement avec la courbe des rendements sans risque (c'est-à-dire au moyen d'une approche par construction progressive (« build-up approach »)).

D44. Pour illustrer une approche par construction progressive (« build-up approach »), supposons que l'actif A constitue un droit contractuel de recevoir 800 UC dans un an (c'est-à-dire qu'il n'existe aucune incertitude quant au calendrier). Il existe un marché établi pour des actifs comparables, et des informations concernant ces actifs, y compris des informations de prix, sont disponibles. Parmi ces actifs comparables :

(a) L'actif B constitue un droit contractuel de recevoir 1 200 UC dans un an et a un prix de marché de 1 083 UC. Ainsi, le taux de rendement annuel implicite (c'est-à-dire le taux de rendement du marché sur un an) est de 10,8 % [(1 200 UC / 1 083 UC) – 1].

(b) L'actif C constitue un droit contractuel de recevoir 700 UC dans deux ans et a un prix de marché de 566 UC. Ainsi, le taux de rendement annuel implicite (c'est-à-dire le taux de rendement du marché sur deux ans) est de 11,2 % [(700 UC / 566 UC)^0,5 – 1].

(c) Les trois actifs sont comparables en termes de risque (c'est-à-dire de dispersion des paiements possibles et de risque de crédit).

D45. Sur la base du calendrier des paiements contractuels à recevoir pour l'actif A par rapport au calendrier des paiements des actifs B et C (c'est-à-dire un an pour l'actif B contre deux ans pour l'actif C), l'actif B est considéré comme plus comparable à l'actif A. En utilisant le paiement contractuel à recevoir pour l'actif A (800 UC) et le taux de marché sur un an dérivé de l'actif B (10,8 %), la valeur de l'actif A est de 722 UC (800 UC / 1,108). À défaut d'informations de marché disponibles pour l'actif B, le taux de marché sur un an pourrait être dérivé de l'actif C au moyen de l'approche par construction progressive (« build-up approach »). Dans ce cas, le taux de rendement du marché sur deux ans indiqué par l'actif C (11,2 %) serait ajusté afin d'obtenir un taux de marché sur un an en utilisant la structure par terme de la courbe des rendements sans risque. Des informations et analyses supplémentaires pourraient être nécessaires pour déterminer si les primes de risque des actifs à un an et à deux ans sont identiques. S'il est déterminé que les primes de risque des actifs à un an et à deux ans ne sont pas identiques, le taux de rendement du marché sur deux ans serait ajusté davantage pour tenir compte de cet effet.

D46. Lorsque la technique d'ajustement du taux d'actualisation est appliquée à des encaissements ou décaissements fixes, l'ajustement au titre du risque inhérent aux flux de trésorerie de l'actif ou du passif évalué est intégré dans le taux d'actualisation. Dans certaines applications de la technique d'ajustement du taux d'actualisation à des flux de trésorerie qui ne correspondent pas à des encaissements ou décaissements fixes, un ajustement des flux de trésorerie peut être nécessaire afin d'assurer la comparabilité avec l'actif ou le passif observé à partir duquel le taux d'actualisation est dérivé.

Technique de la valeur actuelle attendue

D47. La technique de la valeur actuelle attendue utilise comme point de départ un ensemble de flux de trésorerie représentant la moyenne pondérée par les probabilités de tous les flux de trésorerie futurs possibles (c'est-à-dire les flux de trésorerie attendus). L'estimation qui en résulte est identique à l'espérance mathématique qui, en termes statistiques, correspond à la moyenne pondérée des valeurs possibles d'une variable aléatoire discrète, les probabilités respectives servant de pondérations. Étant donné que tous les flux de trésorerie possibles sont pondérés par les probabilités, le flux de trésorerie attendu qui en résulte n'est conditionné par la survenance d'aucun événement spécifié (contrairement aux flux de trésorerie utilisés dans la technique d'ajustement du taux d'actualisation).

D48. Lorsqu'ils prennent une décision d'investissement, les participants du marché averses au risque tiennent compte du risque que les flux de trésorerie réels diffèrent des flux de trésorerie attendus. La théorie du portefeuille distingue deux types de risque :

(a) Le risque non systématique (diversifiable), qui est le risque propre à un actif ou à un passif particulier.

(b) Le risque systématique (non diversifiable), qui est le risque commun partagé par un actif ou un passif avec les autres éléments d'un portefeuille diversifié.

1. Selon la théorie du portefeuille, dans un marché à l'équilibre, les participants du marché ne sont rémunérés que pour la prise en charge du risque systématique inhérent aux flux de trésorerie. (Dans des marchés inefficients ou hors équilibre, d'autres formes de rendement ou de compensation peuvent être disponibles.)

D49. La méthode 1 de la technique de la valeur actuelle attendue ajuste les flux de trésorerie attendus d'un actif au titre du risque systématique (c'est-à-dire du risque de marché) en déduisant une prime de risque en trésorerie (c'est-à-dire des flux de trésorerie attendus ajustés du risque). Ces flux de trésorerie attendus ajustés du risque représentent un flux de trésorerie équivalent certain, qui est actualisé à un taux d'intérêt sans risque. Un flux de trésorerie équivalent certain désigne un flux de trésorerie attendu (tel que défini), ajusté du risque de telle sorte qu'un participant du marché soit indifférent entre l'échange d'un flux de trésorerie certain et celui d'un flux de trésorerie attendu. Par exemple, si un participant du marché était disposé à échanger un flux de trésorerie attendu de 1 200 UC contre un flux de trésorerie certain de 1 000 UC, alors les 1 000 UC constituent l'équivalent certain

des 1 200 UC (c'est-à-dire que les 200 UC représenteraient la prime de risque en trésorerie). Dans ce cas, le participant du marché serait indifférent quant à l'actif détenu.

D50. À l'inverse, la méthode 2 de la technique de la valeur actuelle attendue ajuste le risque systématique (c'est-à-dire le risque de marché) en appliquant une prime de risque au taux d'intérêt sans risque. En conséquence, les flux de trésorerie attendus sont actualisés à un taux correspondant à un taux attendu associé à des flux de trésorerie pondérés par les probabilités (c'est-à-dire un taux de rendement attendu). Des modèles utilisés pour l'évaluation des actifs risqués, tels que le modèle d'évaluation des actifs financiers (MEDAF), peuvent être utilisés pour estimer le taux de rendement attendu. Étant donné que le taux d'actualisation utilisé dans la technique d'ajustement du taux d'actualisation est un taux de rendement relatif à des flux de trésorerie conditionnels, il est probable qu'il soit plus élevé que le taux d'actualisation utilisé dans la méthode 2 de la technique de la valeur actuelle attendue, lequel constitue un taux de rendement attendu relatif à des flux de trésorerie attendus ou pondérés par les probabilités.

D51. Pour illustrer les méthodes 1 et 2, supposons qu'un actif génère des flux de trésorerie attendus de 780 UC dans un an, déterminés sur la base des flux de trésorerie possibles et des probabilités présentés ci-dessous. Le taux d'intérêt sans risque applicable à des flux de trésorerie ayant un horizon d'un an est de 5 %, et la prime de risque systématique applicable à un actif présentant le même profil de risque est de 3 %.

Flux de trésorerie possibles	**Probabilité**	**Flux de trésorerie pondérés par les probabilités**
500UC	15%	75UC
800UC	60%	480UC
900UC	25%	225UC
Flux de trésorerie attendus		780UC

D52. Dans cet exemple simplifié, les flux de trésorerie attendus (780 UC) représentent la moyenne pondérée par les probabilités des trois résultats possibles. Dans des situations plus réalistes, il pourrait exister de nombreux résultats possibles. Toutefois, pour appliquer la technique de la valeur actuelle attendue, il n'est pas toujours nécessaire de prendre en compte les distributions de tous les flux de trésorerie possibles au moyen de modèles et techniques complexes. Il peut plutôt être possible d'élaborer un nombre limité de scénarios distincts et de probabilités permettant de représenter l'éventail des flux de trésorerie possibles. Par exemple, une entité pourrait utiliser les flux de trésorerie réalisés au cours d'une période antérieure pertinente, ajustés pour tenir compte des changements de circonstances intervenus ultérieurement (par exemple, des changements de facteurs externes, y compris les conditions économiques ou de marché, les tendances du secteur et la

concurrence, ainsi que des changements de facteurs internes affectant plus spécifiquement l'entité), en prenant en considération les hypothèses des participants du marché.

D53. En théorie, la valeur actuelle des flux de trésorerie de l'actif est identique, qu'elle soit déterminée au moyen de la méthode 1 ou de la méthode 2, comme suit :

(a) En utilisant la méthode 1, les flux de trésorerie attendus sont ajustés au titre du risque systématique (c'est-à-dire du risque de marché). En l'absence de données de marché indiquant directement le montant de l'ajustement au titre du risque, cet ajustement peut être déterminé à partir d'un modèle d'évaluation des actifs utilisant le concept d'équivalents certains. Par exemple, l'ajustement au titre du risque (c'est-à-dire la prime de risque en trésorerie de 22 UC) pourrait être déterminé à l'aide de la prime de risque systématique de 3 % (780 UC – [780 UC × (1,05 / 1,08)]), ce qui aboutit à des flux de trésorerie attendus ajustés du risque de 758 UC (780 UC – 22 UC). Les 758 UC constituent l'équivalent certain des 780 UC et sont actualisés au taux d'intérêt sans risque (5 %). La valeur actuelle (c'est-à-dire la juste valeur) de l'actif est de 722 UC (758 UC / 1,05).

(b) En utilisant la méthode 2, les flux de trésorerie attendus ne sont pas ajustés au titre du risque systématique (c'est-à-dire du risque de marché). En revanche, l'ajustement lié à ce risque est incorporé dans le taux d'actualisation. Ainsi, les flux de trésorerie attendus sont actualisés à un taux de rendement attendu de 8 % (c'est-à-dire le taux d'intérêt sans risque de 5 % augmenté de la prime de risque systématique de 3 %). La valeur actuelle de l'actif est de 722 UC (780 UC / 1,08).

D54. Lorsqu'une technique de la valeur actuelle attendue est utilisée, la méthode 1 ou la méthode 2 peut être appliquée. Le choix entre la méthode 1 et la méthode 2 dépend des faits et circonstances propres à l'actif ou au passif évalué, de l'étendue des données suffisantes disponibles et des jugements exercés.

Données d'entrée des techniques d'évaluation

Principes généraux

D55. Les techniques d'évaluation utilisées pour mesurer la juste valeur doivent maximiser l'utilisation de données d'entrée observables pertinentes et minimiser l'utilisation de données d'entrée non observables.

D56. Des exemples de marchés sur lesquels des données d'entrée peuvent être observables pour certains actifs et passifs (par exemple, des instruments financiers) comprennent les suivants :

(a) Les marchés boursiers. Sur un marché boursier, les cours de clôture sont à la fois facilement disponibles et généralement représentatifs de la juste valeur. La Bourse de Londres constitue un exemple de ce type de marché.

(b) Les marchés de négociants. Sur un marché de négociants, les négociants sont disposés à effectuer des transactions (acheter ou vendre pour leur propre compte), fournissant ainsi de la liquidité en utilisant leurs capitaux pour détenir un stock des éléments pour lesquels ils assurent un marché. En général, les cours acheteurs et vendeurs (représentant respectivement le prix auquel le négociant est disposé à acheter et le prix auquel il est disposé à vendre) sont plus facilement disponibles que les cours de clôture. Les marchés de gré à gré (pour lesquels les prix sont publiquement communiqués) sont des marchés de négociants. Des marchés de négociants existent également pour certains autres actifs et passifs, y compris certains instruments financiers, matières premières et actifs physiques (par exemple, du matériel d'occasion).

(c) Les marchés de courtage. Sur un marché de courtage, les courtiers tentent de mettre en relation acheteurs et vendeurs, mais ne sont pas disposés à effectuer des transactions pour leur propre compte. En d'autres termes, les courtiers n'utilisent pas leurs propres capitaux pour détenir un stock des éléments pour lesquels ils assurent un marché. Le courtier connaît les prix demandés et offerts par les parties respectives, mais chaque partie ignore généralement les exigences de prix de l'autre partie. Les prix des transactions conclues sont parfois disponibles. Les marchés de courtage comprennent les réseaux de communication électronique, dans lesquels les ordres d'achat et de vente sont appariés, ainsi que les marchés immobiliers commerciaux et résidentiels.

(d) Les marchés de principal à principal. Sur un marché de principal à principal, les transactions, tant les opérations initiales que les reventes, sont négociées directement entre les parties, sans intermédiaire. Peu d'informations relatives à ces transactions peuvent être rendues publiques.

D57. Une entité doit sélectionner des données d'entrée cohérentes avec les caractéristiques de l'actif ou du passif que les participants du marché prendraient en compte dans une transaction portant sur cet actif ou ce passif (voir paragraphes 32 et 33). Dans certains cas, ces caractéristiques conduisent à l'application d'un ajustement, tel qu'une prime ou une décote (par exemple, une prime de contrôle ou une décote pour participation ne donnant pas le contrôle). Toutefois, une évaluation à la juste valeur ne doit pas incorporer une prime ou une décote incompatible avec l'unité de compte prévue par l'IPSAS qui impose ou autorise l'évaluation à la juste valeur (voir paragraphes 34 et 35). Les primes ou décotes qui reflètent la taille de la participation détenue par l'entité comme caractéristique de cette participation (notamment un facteur de blocage ajustant le prix coté d'un actif ou d'un passif parce que le volume quotidien normal des transactions sur le marché n'est pas suffisant pour absorber la quantité détenue par l'entité, tel que décrit au paragraphe D66), plutôt qu'une caractéristique de l'actif ou du passif (par exemple, une prime de contrôle lors de l'évaluation à la juste valeur d'une participation conférant le contrôle), ne sont pas autorisées dans une évaluation à la juste valeur. Dans tous les cas, lorsqu'il existe un prix coté sur un marché actif (c'est-à-dire une donnée d'entrée de niveau 1) pour un actif ou un passif, une entité doit utiliser ce prix sans ajustement pour évaluer la juste valeur, sauf dans les cas prévus au paragraphe D65.

Hiérarchie des justes valeurs

D58. Afin d'accroître la cohérence et la comparabilité des évaluations à la juste valeur et des informations à fournir y afférentes, la présente Annexe établit une hiérarchie de la juste valeur qui classe en trois niveaux les données d'entrée des techniques d'évaluation utilisées pour mesurer la juste valeur (voir paragraphes D62 à D89). La hiérarchie de la juste valeur accorde la priorité la plus élevée aux prix cotés (non ajustés) sur des marchés actifs pour des actifs ou passifs identiques (données d'entrée de niveau 1) et la priorité la plus faible aux données d'entrée non observables (données d'entrée de niveau 3).

D59. Dans certains cas, les données d'entrée utilisées pour mesurer la juste valeur d'un actif ou d'un passif peuvent être classées dans différents niveaux de la hiérarchie de la juste valeur. Dans ces cas, l'évaluation à la juste valeur dans son ensemble est classée dans le même niveau de la hiérarchie de la juste valeur que la donnée d'entrée du niveau le plus bas qui est significative pour l'évaluation dans son ensemble. L'appréciation du caractère significatif d'une donnée d'entrée particulière pour l'évaluation dans son ensemble requiert l'exercice du jugement, en tenant compte des facteurs propres à l'actif ou au passif. Les ajustements effectués afin d'obtenir des évaluations fondées sur la juste valeur, tels que les coûts de vente lors de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de sortie, ne doivent pas être pris en compte pour déterminer le niveau de la hiérarchie de la juste valeur dans lequel une évaluation à la juste valeur est classée.

D60. La disponibilité des données d'entrée pertinentes et leur degré relatif de subjectivité peuvent influer sur le choix des techniques d'évaluation appropriées (voir paragraphe D27). Toutefois, la hiérarchie de la juste valeur établit une priorité entre les données d'entrée des techniques d'évaluation, et non entre les techniques d'évaluation utilisées pour mesurer la juste valeur. Par exemple, une évaluation à la juste valeur élaborée au moyen d'une technique de valeur actuelle peut être classée au niveau 2 ou au niveau 3, selon les données d'entrée qui sont significatives pour l'évaluation dans son ensemble et le niveau de la hiérarchie de la juste valeur dans lequel ces données d'entrée sont classées.

D61. Si une donnée d'entrée observable nécessite un ajustement au moyen d'une donnée d'entrée non observable et que cet ajustement aboutit à une évaluation à la juste valeur significativement plus élevée ou plus faible, l'évaluation qui en résulte serait classée au niveau 3 de la hiérarchie de la juste valeur. Par exemple, si un participant du marché tiendrait compte de l'effet d'une restriction à la vente d'un actif lors de l'estimation du prix de cet actif, une entité ajusterait le prix coté afin de refléter l'effet de cette restriction. Si ce prix coté constitue une donnée d'entrée de niveau 2 et que l'ajustement est une donnée d'entrée non observable significative pour l'évaluation dans son ensemble, l'évaluation serait classée au niveau 3 de la hiérarchie de la juste valeur.

Données d'entrée de niveau 1

D62. Les données d'entrée de niveau 1 sont les cours (non ajustés) sur des marchés actifs pour des actifs ou des passifs identiques auxquels l'entité peut avoir accès à la date d'évaluation.

D63. Un cours sur un marché actif donne les indications les plus représentatives de la juste valeur ; il doit être utilisé sans ajustement pour évaluer la juste valeur, sauf dans les situations précisées au paragraphe D65.

D64. Une donnée d'entrée de niveau 1 sera disponible pour de nombreux actifs et passifs financiers, dont certains peuvent s'échanger sur plusieurs marchés actifs (par exemple dans différentes bourses). Par conséquent, au niveau 1, l'important est de déterminer les deux éléments suivants :

(a) le marché principal, ou, à défaut, le marché le plus avantageux, pour l'actif ou le passif ; et

(b) la possibilité ou l'impossibilité pour l'entité de conclure ou non une transaction sur l'actif ou le passif au prix pratiqué sur le marché à la date d'évaluation.

D65. L'entité ne doit pas ajuster une donnée d'entrée de niveau 1, sauf dans les circonstances suivantes :

(a) Lorsqu'elle détient un grand nombre d'actifs ou de passifs (par exemple, des titres de créance) similaires mais non identiques évalués à la juste valeur et qu'un cours sur un marché actif est disponible sans toutefois être facilement accessible pour chacun des actifs ou des passifs pris individuellement (c'est-à-dire lorsqu'il serait difficile d'obtenir des informations sur le prix de chaque actif ou passif à la date d'évaluation étant donné le grand nombre d'actifs ou de passifs similaires détenus par l'entité). Dans ce cas, faute de mieux en pratique, l'entité peut évaluer la juste valeur à l'aide d'une autre méthode de fixation du prix qui ne repose pas exclusivement sur les cours du marché (par exemple une évaluation matricielle). Toutefois, l'application d'une autre méthode aboutit à une juste valeur classée à un niveau inférieur dans la hiérarchie.

(b) Lorsqu'un cours sur un marché actif ne représente pas la juste valeur à la date d'évaluation. Ce peut être le cas, par exemple, si des événements importants (tels que des transactions sur un marché sans intermédiaire, des transactions sur un marché de courtiers ou des annonces) surviennent après la clôture du marché, mais avant la date d'évaluation. L'entité doit établir et appliquer systématiquement une politique pour reconnaître les événements de ce type susceptibles d'influer sur l'évaluation de la juste valeur. Toutefois, si le cours du marché est ajusté sur la base de nouvelles informations, l'ajustement aboutit à une juste valeur classée à un niveau inférieur dans la hiérarchie.

(c) Lorsque la juste valeur d'un passif ou d'un instrument de capitaux propres de l'entité est évaluée à l'aide du cours de marché d'un élément identique négocié en tant qu'actif sur un marché actif et que ce cours doit être ajusté pour tenir compte de facteurs propres à l'élément ou à l'actif (voir paragraphe AG143F

d'IPSAS 41). S'il n'est pas nécessaire d'ajuster le cours de marché de l'actif, le résultat est une juste valeur classée au niveau 1 de la hiérarchie. Toutefois, un ajustement du cours de marché de l'actif produit une juste valeur classée à un niveau inférieur dans la hiérarchie.

D66. Lorsque l'entité détient une position sur un seul actif ou passif (y compris une position constituée d'un grand nombre d'actifs ou de passifs identiques, par exemple un bloc d'instruments financiers) et que l'actif ou le passif est négocié sur un marché actif, la juste valeur de l'actif ou du passif doit être évaluée au niveau 1 en multipliant son cours de marché par la quantité détenue par l'entité – et cela même lorsque le volume normal négocié quotidiennement sur un marché n'est pas suffisant pour absorber la quantité détenue et que des ordres placés pour vendre la position par une transaction unique pourraient affecter le cours du marché.

Données d'entrée de niveau 2

D67. Les données d'entrée de niveau 2 sont des données d'entrée autres que les cours de marché inclus au niveau 1 qui sont directement ou indirectement observables pour l'actif ou le passif.

D68. Si l'actif ou le passif a une échéance spécifiée (contractuelle), une donnée d'entrée de niveau 2 doit être observable pour la quasi-totalité de la durée de l'actif ou du passif. Les données d'entrée de niveau 2 comprennent :

(a) les cours d'actifs ou de passifs similaires sur des marchés actifs ;

(b) les cours d'actifs ou de passifs identiques ou similaires sur des marchés non actifs ;

(c) les données d'entrée autres que les cours du marché qui sont observables pour l'actif ou le passif, par exemple :

(i) Les taux d'intérêt et les courbes de taux observables aux intervalles usuels ;

(ii) Les volatilités implicites ; et

(iii) Les marges de crédit.

(d) les données d'entrée corroborées par le marché.

D69. Les ajustements apportés aux données d'entrée de niveau 2 varient selon des facteurs spécifiques à l'actif ou au passif. Ces facteurs sont les suivants :

(a) l'état de l'actif ou l'endroit où il se trouve ;

(b) la mesure dans laquelle les données d'entrée ont trait à des éléments comparables à l'actif ou au passif (y compris les facteurs décrits au paragraphe AG143F d'IPSAS 41) ; et

(c) le volume ou le niveau d'activité sur les marchés où ces données d'entrée sont observées.

D70. Un ajustement apporté à une donnée d'entrée de niveau 2 qui est important pour la totalité de la juste valeur peut aboutir à une juste valeur classée au niveau 3 de la hiérarchie s'il fait appel à des données d'entrée non observables importantes.

D71. Le paragraphe D72 explique l'utilisation de données d'entrée de niveau 2 pour certains actifs et passifs.

D72. Des exemples de données d'entrée de niveau 2 pour des actifs et passifs particuliers comprennent les suivants :

(a) Accord de licence. Pour un accord de licence acquis dans le cadre d'un regroupement d'entités du secteur public et récemment négocié avec une partie non liée par l'entité acquise (partie à l'accord de licence), une donnée d'entrée de niveau 2 serait le taux de redevance prévu dans le contrat conclu avec la partie non liée à la date de conclusion de l'accord.

(b) Stocks de produits finis dans un point de vente au détail. Pour des stocks de produits finis acquis dans le cadre d'un regroupement d'entités du secteur public, une donnée d'entrée de niveau 2 serait soit un prix aux clients sur un marché de détail, soit un prix aux détaillants sur un marché de gros, ajusté pour tenir compte des différences entre l'état et l'emplacement de l'élément de stock et ceux des éléments de stock comparables (c'est-à-dire similaires), de manière à ce que l'évaluation à la juste valeur reflète le prix qui serait reçu dans une transaction visant à vendre les stocks à un autre détaillant qui effectuerait les efforts de vente nécessaires. Conceptuellement, l'évaluation à la juste valeur sera identique, que les ajustements soient effectués à partir d'un prix de détail (à la baisse) ou d'un prix de gros (à la hausse). En règle générale, le prix nécessitant le moins d'ajustements subjectifs doit être utilisé pour l'évaluation à la juste valeur.

(c) Immeuble détenu et utilisé. Une donnée d'entrée de niveau 2 serait le prix au mètre carré de l'immeuble (un multiple d'évaluation) dérivé de données de marché observables, par exemple des multiples dérivés des prix observés dans des transactions portant sur des immeubles comparables (c'est-à-dire similaires) situés dans des emplacements similaires.

(d) Unité génératrice de trésorerie. Une donnée d'entrée de niveau 2 serait un multiple d'évaluation (par exemple, un multiple du résultat, du chiffre d'affaires ou d'une mesure de performance similaire) dérivé de données de marché observables, par exemple des multiples dérivés des prix observés dans des transactions portant sur des activités comparables (c'est-à-dire similaires), en tenant compte de facteurs opérationnels, de marché, financiers et non financiers.

Données d'entrée de niveau 3

D73. Les données d'entrée de niveau 3 sont des données d'entrée non observables concernant l'actif ou le passif.

D74. Des données d'entrée non observables doivent être utilisées pour évaluer la juste valeur dans la mesure où il n'existe pas de données d'entrée observables pertinentes,

ce qui autorise les situations dans lesquelles il y a peu ou il n'y a pas d'activité de marché pour l'actif ou le passif à la date d'évaluation. Cela dit, l'objectif de l'évaluation de la juste valeur demeure le même, à savoir un prix de sortie à la date d'évaluation du point de vue d'un intervenant du marché qui détient l'actif ou qui doit le passif. Par conséquent, les données d'entrée non observables doivent refléter les hypothèses qui seraient utilisées par les intervenants du marché pour fixer le prix de l'actif ou du passif, y compris les hypothèses relatives aux risques.

D75. Les hypothèses relatives aux risques comprennent le risque inhérent à la technique d'évaluation utilisée pour déterminer la juste valeur (par exemple un modèle de détermination des prix) et le risque inhérent aux données d'entrée de la technique d'évaluation. Une évaluation qui ne comporte pas d'ajustement au risque ne refléterait pas la juste valeur lorsque les intervenants du marché procéderaient à cet ajustement pour fixer le prix de l'actif ou du passif. Par exemple, il pourrait être nécessaire d'opérer un ajustement au risque s'il existe une forte incertitude d'évaluation (par exemple, lorsque le volume ou le niveau d'activité a subi une baisse importante par rapport à l'activité normale observée sur le marché pour l'actif ou le passif, ou pour des actifs ou des passifs similaires, et que l'entité a déterminé que le prix de transaction ou le cours du marché ne représente pas la juste valeur, comme il est expliqué aux paragraphes D76-D86).

Évaluation de la juste valeur lorsque le volume ou le niveau d'activité d'un actif ou d'un passif a sensiblement diminué

D76. La juste valeur d'un actif ou d'un passif peut être affectée lorsqu'il y a eu une diminution significative du volume ou du niveau d'activité pour cet actif ou ce passif par rapport à l'activité normale du marché pour cet actif ou ce passif (ou des actifs ou passifs similaires). Afin de déterminer si, sur la base des éléments probants disponibles, il y a eu une diminution significative du volume ou du niveau d'activité pour l'actif ou le passif, une entité doit apprécier l'importance et la pertinence de facteurs tels que les suivants :

(a) Il existe peu de transactions récentes.

(b) Les cotations de prix ne sont pas établies à partir d'informations actuelles.

(c) Les cotations de prix varient sensiblement soit dans le temps, soit entre teneurs de marché (par exemple, sur certains marchés de courtage).

(d) Les indices qui étaient auparavant fortement corrélés aux justes valeurs de l'actif ou du passif ne présentent manifestement plus de corrélation avec les indications récentes de juste valeur de cet actif ou de ce passif.

(e) Il existe une augmentation significative des primes implicites de risque de liquidité, des rendements ou des indicateurs de performance (tels que les taux de défaillance ou les taux de perte) pour les transactions observées ou les prix cotés, par comparaison avec l'estimation par l'entité des flux de trésorerie attendus, compte tenu de toutes les données de marché disponibles relatives au risque de crédit et aux autres risques de non-exécution concernant l'actif ou le passif.

(f) Il existe un écart important entre le cours acheteur et le cours vendeur, ou une augmentation significative de cet écart.

(g) Il existe une diminution significative de l'activité, ou une absence d'activité, sur le marché des nouvelles émissions (c'est-à-dire un marché primaire) pour l'actif ou le passif ou pour des actifs ou passifs similaires.

(h) Peu d'informations sont accessibles au public (par exemple, pour des transactions réalisées sur un marché de principal à principal).

D77. Si une entité conclut qu'il y a eu une diminution significative du volume ou du niveau d'activité de l'actif ou du passif par rapport à l'activité normale du marché pour cet actif ou ce passif (ou des actifs ou passifs similaires), une analyse complémentaire des transactions ou des prix cotés est nécessaire. Une diminution du volume ou du niveau d'activité, à elle seule, peut ne pas indiquer qu'un prix de transaction ou un prix coté ne représente pas la juste valeur ou qu'une transaction sur ce marché n'est pas conclue dans des conditions normales. Toutefois, si une entité détermine qu'une transaction ou un prix coté ne représente pas la juste valeur (par exemple, il peut exister des transactions qui ne sont pas conclues dans des conditions normales), un ajustement des transactions ou des prix cotés sera nécessaire si l'entité utilise ces prix comme base pour mesurer la juste valeur, et cet ajustement peut être significatif pour l'évaluation à la juste valeur dans son ensemble. Des ajustements peuvent également être nécessaires dans d'autres circonstances (par exemple, lorsqu'un prix relatif à un actif similaire nécessite un ajustement important afin de le rendre comparable à l'actif évalué ou lorsque le prix est obsolète).

D78. La présente Annexe ne prescrit pas de méthodologie pour effectuer des ajustements significatifs aux transactions ou aux prix cotés. Voir les paragraphes D26 à D29 et D31 à D40 concernant l'utilisation des techniques d'évaluation lors de la mesure de la juste valeur. Quelle que soit la technique d'évaluation utilisée, une entité doit inclure des ajustements appropriés au titre du risque, y compris une prime de risque reflétant le montant que les participants du marché exigeraient en contrepartie de l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie d'un actif ou d'un passif (voir paragraphe D48). À défaut, l'évaluation ne représenterait pas fidèlement la juste valeur. Dans certains cas, il peut être difficile de déterminer l'ajustement approprié au titre du risque. Toutefois, le seul degré de difficulté ne constitue pas une base suffisante pour exclure un ajustement au titre du risque. L'ajustement au titre du risque doit refléter une transaction conclue dans des conditions normales entre participants du marché à la date d'évaluation selon les conditions actuelles du marché.

D79. Lorsqu'il y a eu une diminution significative du volume ou du niveau d'activité pour l'actif ou le passif, une modification de la technique d'évaluation ou l'utilisation de plusieurs techniques d'évaluation peut être appropriée (par exemple, le recours à une approche par le marché et à une technique de valeur actuelle). Lorsqu'elle pondère les indications de juste valeur résultant de l'utilisation de plusieurs techniques d'évaluation, une entité doit apprécier le caractère raisonnable de l'éventail des évaluations à la juste valeur. L'objectif est de déterminer le point

de cet éventail qui représente le plus fidèlement la juste valeur dans les conditions actuelles du marché. Un large éventail d'évaluations à la juste valeur peut indiquer qu'une analyse complémentaire est nécessaire

D80. Même lorsqu'il y a eu une diminution significative du volume ou du niveau d'activité pour l'actif ou le passif, l'objectif d'une évaluation à la juste valeur demeure le même. La juste valeur est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction conclue dans des conditions normales (c'est-à-dire non dans le cadre d'une liquidation forcée ou d'une vente de détresse) entre participants du marché à la date d'évaluation selon les conditions actuelles du marché.

D81. L'estimation du prix auquel les participants du marché seraient disposés à conclure une transaction à la date d'évaluation selon les conditions actuelles du marché, lorsqu'il y a eu une diminution significative du volume ou du niveau d'activité pour l'actif ou le passif, dépend des faits et circonstances existant à la date d'évaluation et requiert l'exercice du jugement. L'intention de l'entité de conserver l'actif ou de régler ou exécuter autrement le passif n'est pas pertinente pour l'évaluation à la juste valeur, car la juste valeur est une évaluation fondée sur le marché et non une évaluation spécifique à l'entité

Identification des transactions qui ne sont pas conclues dans des conditions normales

D82. La détermination du caractère ordonné (ou non ordonné) d'une transaction est plus difficile lorsqu'il y a eu une diminution significative du volume ou du niveau d'activité pour l'actif ou le passif par rapport à l'activité normale du marché pour cet actif ou ce passif (ou des actifs ou passifs similaires). Dans de telles circonstances, il n'est pas approprié de conclure que toutes les transactions sur ce marché ne sont pas conclues dans des conditions normales (c'est-à-dire qu'elles correspondent à des liquidations forcées ou à des ventes de détresse). Les circonstances pouvant indiquer qu'une transaction n'est pas conclue dans des conditions normales comprennent les suivantes :

(a) Il n'y a pas eu une exposition adéquate au marché pendant une période précédant la date d'évaluation afin de permettre des activités de commercialisation usuelles et habituelles pour des transactions portant sur de tels actifs ou passifs dans les conditions actuelles du marché.

(b) Il y a eu une période de commercialisation usuelle et habituelle, mais le vendeur n'a proposé l'actif ou le passif qu'à un seul participant du marché.

(c) Le vendeur est en situation de faillite ou de mise sous séquestre, ou proche de l'être (c'est-à-dire qu'il est en difficulté financière).

(d) Le vendeur a été contraint de vendre afin de satisfaire à des exigences réglementaires ou légales (c'est-à-dire qu'il a été forcé de vendre).

(e) Le prix de transaction constitue une valeur aberrante par rapport à d'autres transactions récentes portant sur le même actif ou passif ou sur un actif ou passif similaire.

Une entité doit apprécier les circonstances afin de déterminer, sur la base de la prépondérance des éléments probants disponibles, si la transaction est conclue dans des conditions normales.

D83. Une entité doit prendre en considération l'ensemble des éléments suivants lorsqu'elle mesure la juste valeur ou estime les primes de risque de marché :

(a) Si les éléments probants indiquent qu'une transaction n'est pas conclue dans des conditions normales, l'entité doit accorder peu de poids, voire aucun, à ce prix de transaction (par rapport à d'autres indications de juste valeur).

(b) Si les éléments probants indiquent qu'une transaction est conclue dans des conditions normales, l'entité doit prendre en compte ce prix de transaction. Le poids accordé à ce prix de transaction par rapport à d'autres indications de juste valeur dépendra des faits et circonstances, notamment des éléments suivants :

(i) Le volume de la transaction.

(ii) Le degré de comparabilité de la transaction avec l'actif ou le passif évalué.

(iv) La proximité de la transaction par rapport à la date d'évaluation.

(c) Si une entité ne dispose pas d'informations suffisantes pour conclure si une transaction est conclue dans des conditions normales, elle doit prendre en compte le prix de transaction. Toutefois, ce prix de transaction peut ne pas représenter la juste valeur (c'est-à-dire que le prix de transaction ne constitue pas nécessairement la seule base ou la base principale pour mesurer la juste valeur ou estimer les primes de risque de marché). Lorsqu'une entité ne dispose pas d'informations suffisantes pour conclure si certaines transactions sont conclues dans des conditions normales, elle doit accorder moins de poids à ces transactions par rapport à d'autres transactions dont il est établi qu'elles sont conclues dans des conditions normales.

2. Une entité n'est pas tenue de déployer des efforts exhaustifs pour déterminer si une transaction est conclue dans des conditions normales, mais elle ne doit pas ignorer les informations raisonnablement disponibles. Lorsqu'une entité est partie à une transaction, elle est présumée disposer d'informations suffisantes pour conclure si la transaction est conclue dans des conditions normales.

Utilisation de prix cotés fournis par des tiers

D84. La présente Annexe n'interdit pas l'utilisation de prix cotés fournis par des tiers, tels que des services de cotation ou des courtiers, si une entité a déterminé que les prix cotés fournis par ces parties sont établis conformément à la présente Annexe.

D85. Lorsqu'il y a eu une diminution significative du volume ou du niveau d'activité pour l'actif ou le passif, une entité doit apprécier si les prix cotés fournis par des tiers sont établis à partir d'informations actuelles reflétant des transactions conclues dans des conditions normales ou à l'aide d'une technique d'évaluation reflétant les hypothèses des participants du marché (y compris les hypothèses relatives au risque). Lorsqu'elle attribue un poids à un prix coté comme donnée d'entrée d'une

évaluation à la juste valeur, une entité accorde moins de poids (par rapport à d'autres indications de juste valeur reflétant les résultats de transactions) aux cotations qui ne reflètent pas le résultat de transactions.

D86. En outre, la nature d'une cotation (par exemple, selon qu'il s'agit d'un prix indicatif ou d'une offre ferme) doit être prise en compte lors de la pondération des éléments probants disponibles, un poids plus important étant accordé aux cotations fournies par des tiers qui représentent des offres fermes.

Données d'entrée de niveau 3

D87. Lorsqu'elle élabore des données d'entrée non observables, l'entité doit utiliser les meilleures informations disponibles dans les circonstances, qui peuvent comprendre ses propres données. Pour élaborer des données d'entrée non observables, l'entité peut partir de ses propres données, mais elle doit les ajuster si les informations raisonnablement disponibles indiquent que d'autres intervenants du marché utiliseraient des données différentes ou s'il existe un élément propre à l'entité qui n'est pas disponible pour les autres intervenants du marché (comme une synergie spécifique à l'entité). L'entité n'est pas tenue d'effectuer des recherches exhaustives pour obtenir des informations sur les hypothèses des intervenants du marché. Cependant, elle doit prendre en compte toutes les informations raisonnablement disponibles concernant ces hypothèses. Les données d'entrée non observables élaborées de la façon décrite ci-dessus sont considérées comme des hypothèses utilisées par les intervenants du marché et satisfont à l'objectif d'une évaluation à la juste valeur.

D88. Le paragraphe D89 explique l'utilisation de données d'entrée de niveau 3 pour certains actifs et passifs.

D89. Des exemples de données d'entrée de niveau 3 pour des actifs et passifs particuliers comprennent les suivants :

(a) Swap de devises à long terme. Une donnée d'entrée de niveau 3 serait un taux d'intérêt dans une devise déterminée qui n'est pas observable et ne peut être corroboré par des données de marché observables à des intervalles couramment cotés ou autrement pour la quasi-totalité de la durée du swap de devises. Les taux d'intérêt d'un swap de devises sont les taux de swap calculés à partir des courbes de rendement des pays concernés.

(b) Option de trois ans sur des actions cotées en bourse. Une donnée d'entrée de niveau 3 serait la volatilité historique, c'est-à-dire la volatilité des actions dérivée des prix historiques de ces actions. La volatilité historique ne représente généralement pas les attentes actuelles des participants du marché concernant la volatilité future, même lorsqu'elle constitue la seule information disponible pour évaluer une option.

(c) Swap de taux d'intérêt. Une donnée d'entrée de niveau 3 serait un ajustement apporté à un prix consensuel de marché intermédiaire (non contraignant) pour le swap, élaboré à partir de données qui ne sont pas directement observables et qui ne peuvent pas, par ailleurs, être corroborées par des données de marché observables.

(d) Obligation de démantèlement assumée dans le cadre d'un regroupement d'entités du secteur public. Une donnée d'entrée de niveau 3 serait une estimation actuelle utilisant les propres données de l'entité relatives aux sorties futures de trésorerie à payer pour exécuter l'obligation (y compris les attentes des participants du marché concernant les coûts d'exécution de l'obligation ainsi que la compensation qu'un participant du marché exigerait pour assumer l'obligation de démanteler l'actif), lorsqu'il n'existe pas d'informations raisonnablement disponibles indiquant que les participants du marché utiliseraient des hypothèses différentes. Cette donnée d'entrée de niveau 3 serait utilisée dans une technique de valeur actuelle conjointement avec d'autres données d'entrée, par exemple un taux d'intérêt actuel sans risque ou un taux sans risque ajusté du risque de crédit, si l'effet de la qualité de crédit de l'entité sur la juste valeur du passif est reflété dans le taux d'actualisation plutôt que dans l'estimation des sorties futures de trésorerie.

(e) Unité génératrice de trésorerie. Une donnée d'entrée de niveau 3 serait une prévision financière (par exemple, de flux de trésorerie) élaborée à partir des propres données de l'entité lorsqu'il n'existe pas d'informations raisonnablement disponibles indiquant que les participants du marché utiliseraient des hypothèses différentes.

Annexe E

Amendements d'autres IPSAS

Amendements d'IPSAS 1, *Présentation des états financiers*

Les paragraphes 133, 134, 141 et 143 sont modifiés. Le paragraphe 153P est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré

…

Structure et contenu

…

Notes

…

Informations à fournir sur les méthodes comptables

…

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, ~~coût actuel, valeur nette de réalisation~~, de la valeur opérationnelle courant, du coût de remplacement ou de la juste valeur~~, valeur recouvrable ou valeur du service recouvrable)~~ car la base sur laquelle sont établis les états financiers affecte leur analyse de manière significative. Lorsqu'on utilise plusieurs bases d'évaluation dans les états financiers, par exemple lorsque certaines catégories d'actifs sont réévaluées, il suffit de fournir une indication des catégories d'actifs et de passifs auxquels chaque base d'évaluation est appliquée.

134. Pour décider si elle doit ou non indiquer une méthode comptable spécifique, la direction considère si le fait de fournir l'information aiderait les utilisateurs à comprendre comment les transactions, autres événements et conditions sont traduits dans la performance financière et dans la situation financière communiquées. La communication d'informations sur des méthodes comptables particulières est plus particulièrement utile pour les utilisateurs lorsque ces méthodes sont sélectionnées parmi les diverses possibilités autorisées par les Normes comptables internationales du secteur public. Un exemple en est la communication du modèle de la ~~juste valeur~~ valeur actuelle 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 17 impose par exemple que l'entité fournisse des informations sur les bases d'évaluation utilisées pour les catégories d'immobilisations corporelles. IPSAS 5, *Coûts d'emprunt* impose de fournir des informations sur le fait que les coûts d'emprunt sont comptabilisés immédiatement en charges ou incorporés dans le coût des actifs qualifiés.

…

Sources principales d'incertitude relative aux estimations

…

3. 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 ~~prix du marché observés récemment~~ d'un prix coté sur un marché actif et qui permet~~tent~~ 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.

…

4. 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 ~~de prix du marché récemment observés~~ 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).

…

Date d'entrée en vigueur

…

5. 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.

…

Amendements d'IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs

Le paragraphe 57 est modifié. Le paragraphe 59F est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Caractère impraticable de l'application rétrospective et du retraitement rétrospectif

…

6. 57. Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'une période antérieure implique de distinguer les informations qui :

(a) révèlent des circonstances existant à la ou aux dates de survenance de la transaction, de l'autre événement ou de la condition ; et

(b) auraient été disponibles lors de l'autorisation de publication des états financiers de cette période antérieure des autres informations. Pour certains types d'estimations (par exemple une ~~estimation~~ évaluation à la juste valeur ~~ne reposant pas sur un prix observable ou sur~~ qui utilise des données inobservables importantes ~~observables~~), il est impraticable de distinguer ces types d'information. Lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'une période antérieure de manière rétrospective.

…

Date d'entrée en vigueur

…

7. 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.

…

Amendements d'IPSAS 4, Effets des variations des cours des monnaies étrangères

Les paragraphes 27 et A5 sont modifiés. Le paragraphe 71H est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Présentation de transactions en monnaie étrangère dans la -monnaie fonctionnelle

…

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.**

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Annexe A

Transactions en monnaies étrangères et contrepartie anticipée

La présente annexe fait partie intégrante d'IPSAS 4

…

Champ d'application

…

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 opérationnelle actuelle ; ou

…

Amendements d'IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe

Le paragraphe 11 est modifié. Le paragraphe 41F est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Définitions

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

Les opérations avec contrepartie directe sont des opérations dans lesquelles l'entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet directement en contrepartie, à une autre entité une valeur approximativement égale (essentiellement sous la forme de trésorerie, de marchandises, de services ou d'utilisation d'immobilisations).

~~La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.~~

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

Les 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*.

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Amendements d'IPSAS 10, *Information financière dans les économies hyperinflationnistes*

Le paragraphe 31 est modifié. Le paragraphe 38G est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Le retraitement des états financiers

…

Données comparatives

31. Les chiffres correspondants de la période de reporting précédente, qu'ils aient été établis selon ~~la convention~~ le modèle du coût historique ou selon ~~celle~~ celui ~~du coût actuel~~ 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.

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Amendements d'IPSAS 12, *Stocks*

Les paragraphes 10 et 47 sont modifiés. Les paragraphes 50A à 50F et 51H sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Définitions

…

Valeur nette de réalisation

10. La valeur nette de réalisation désigne le montant net qu'une entité s'attend à réaliser sur la vente de stocks dans le cours normal de l'activité. ~~La juste valeur reflète le montant pour lequel les mêmes stocks pourraient être échangés entre acquéreurs et vendeurs bien informés et consentants sur le marché.~~ La 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 ~~vente~~sortie.

…

Présentation

47. **Les états financiers doivent indiquer :**

(a) **les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée ;**

(b) **la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories**

appropriées à l'entité ;

(c) **la valeur comptable des stocks comptabilisés à la juste valeur, diminuée des coûts de ~~vente~~sortie ;**

…

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

…

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.**

…

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 12, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

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.

Modifications de l'IPSAS 16, Immeubles de placement

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 intertitres précédant les paragraphes 42, 62, 65, 86, 87, 89A, 90, 97 et 100, sont modifiés. Les paragraphes 89A à 89F et 101K sont ajoutés. Les paragraphes 45 à 48, 51 à 56, 58, 60 et 86(d) sont supprimés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Évaluation lors de la comptabilisation

…

33. Lorsqu'une entité procède à la comptabilisation initiale d'un immeuble de placement à sa juste valeur conformément au paragraphe 27, la juste valeur est le coût de l'immeuble. L'entité peut décider, postérieurement à la comptabilisation initiale, d'adopter le modèle de la ~~juste~~ valeur actuelle (paragraphes 42-64) ou le modèle du coût historique (paragraphe 65).

…

38. La juste valeur d'un actif ~~pour lequel il n'existe pas de transaction de marché comparable~~ peut être évaluée de façon fiable si (a) la variabilité de l'intervalle des ~~estimations~~ 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 ~~estimer~~ évaluer la juste valeur. Si l'entité est en mesure d~~e déterminer~~ 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

39. À l'exception des mentions aux paragraphes 41A, une entité doit choisir comme méthode comptable soit le modèle de la ~~juste~~ 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 ~~juste~~ valeur actuelle pour le modèle du coût historique permette une présentation plus pertinente.

41. La présente Norme prescrit à toutes les entités ~~de déterminer~~ 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 ~~déterminer~~ 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 ~~juste~~ valeur actuelle, soit le modèle du coût historique; et

(b) pour tous les autres immeubles de placement, soit le modèle de la ~~juste~~ valeur actuelle, soit le modèle du coût historique, indépendamment du choix fait en (a).

…

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 ~~juste~~ 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 ~~juste~~ valeur actuelle

42. **Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle de la ~~juste~~ valeur actuelle doit évaluer tous ses immeubles de placement à leur juste valeur, sauf dans les cas décrits au paragraphe 62.**

…

45. ~~La juste valeur d'un immeuble de placement est le prix auquel cet actif pourrait être échangé entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale (voir paragraphe 7). La juste valeur exclut spécifiquement un prix estimé, gonflé ou dégonflé par des circonstances ou des termes particuliers tels que des accords de financement et de cession-bail atypiques, des contreparties particulières ou des concessions accordées par une partie associée à la vente.~~ [Supprimé]

46. ~~Une entité détermine la juste valeur sans aucune déduction des coûts de transaction qu'elle peut encourir lors de la vente ou de toute autre forme de sortie~~. [Supprimé]

47. ~~La juste valeur d'un immeuble de placement doit refléter les conditions du marché à la date de reporting.~~ [Supprimé]

48. ~~La juste valeur est spécifique à une date donnée. Étant donné que la situation sur les marchés peut changer, le montant présenté en tant que juste valeur peut être incorrect ou inapproprié à une autre date. La définition de la juste valeur suppose également un échange et une conclusion du contrat de vente simultanés sans un quelconque ajustement du prix qui pourrait être obtenu dans une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normales entre des parties consentantes et bien informées si l'échange et la conclusion du contrat n'étaient pas simultanés.~~ [Supprimé]

49. Lors de l'évaluation de la ~~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 ~~des~~ d'autres hypothèses ~~raisonnables et démontrables représentant ce que des parties consentantes et bien informées~~ que les participants au marché ~~prendraient~~ utiliseraient ~~comme hypothèse de revenu locatif pour les contrats de location futurs~~ pour fixer le prix de l'immeuble de placement ~~au vu des~~ dans les conditions actuelles de marché. ~~Elle reflète également, sur une base similaire, toute sortie de trésorerie (y compris les paiements de loyer et autres sorties) qui pourrait être prévue en ce qui concerne l'immeuble.~~

49A. Lorsqu'un preneur évalue selon le modèle de la ~~juste~~ 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 ~~juste~~ 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 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 ~~le modèle de~~ la base d'évaluation en juste valeur après comptabilisation initiale.

51. ~~La définition de la juste valeur fait référence à « des parties consentantes et bien informées ». Dans ce contexte, « bien informées » signifie que l'acheteur consentant et le vendeur consentant sont raisonnablement informés de la nature et des caractéristiques de l'immeuble de placement, de ses utilisations effectives et potentielles et des conditions de marché à la date de reporting. Un acheteur consentant est motivé pour acheter, mais il n'est pas tenu de le faire. Cet acheteur n'est ni excessivement empressé ni déterminé à acheter à n'importe quel prix. L'acheteur supposé ne paierait pas un prix supérieur au prix demandé par le marché composé d'acheteurs et de vendeurs consentants et bien informés.~~ [Supprimé]

52. ~~Un vendeur consentant n'est ni un vendeur excessivement empressé, ni un vendeur forcé, prêt à vendre à n'importe quel prix, ni quelqu'un prêt à tenir ferme pour un prix qui n'est pas jugé raisonnable dans les conditions de marché actuelles. Le vendeur consentant est motivé pour vendre l'immeuble de placement à des conditions de marché pour le meilleur prix qui puisse être obtenu. La situation spécifique du propriétaire réel de l'immeuble de placement n'entre pas en ligne de compte car le vendeur consentant est un propriétaire hypothétique (par exemple, un vendeur consentant ne tiendrait pas compte de la situation fiscale particulière du propriétaire réel de l'immeuble de placement).~~ [Supprimé]

53. ~~La définition de la juste valeur fait référence à une transaction réalisée dans des conditions de concurrence normale. Une transaction réalisée dans des conditions de concurrence normale est une transaction entre des parties n'ayant pas une relation particulière ou spéciale qui rendrait les prix des transactions non caractéristiques des conditions de marché. La transaction est présumée intervenir entre des parties non liées, dont chacune agit de manière indépendante.~~ [Supprimé]

54. ~~La meilleure indication de la juste valeur est fournie par les prix courants sur un marché actif d'un bien immobilier similaire situé au même endroit, dans le même état et faisant l'objet de contrats de location et autres contrats similaires. Une entité prend soin d'identifier toutes différences quant à la nature, la localisation ou l'état du bien immobilier ou encore les termes des contrats de location ou autres contrats relatifs au bien.~~ [Supprimé]

55. ~~À défaut de prix courants sur un marché actif du type décrit au paragraphe 54, une entité prend en considération des informations émanant de sources diverses, notamment :~~

~~(a) les prix courants sur un marché actif de biens immobiliers différents de par leur nature, leur état ou leur localisation (ou faisant l'objet de contrats de location ou autres contrats différents) corrigés pour refléter ces différences ;~~

~~(b) les prix récents d'immeubles similaires sur des marchés moins actifs, corrigés pour refléter tout changement des conditions économiques intervenu depuis la date des transactions effectuées aux prix en question ; et~~

~~(c) les projections actualisées des flux de trésorerie sur la base d'estimations fiables des flux de trésorerie futurs s'appuyant sur les termes de contrats de location et autres contrats existants et (dans la mesure du possible) sur des indications externes telles que les loyers actuels demandés sur le marché pour des biens similaires ayant la même localisation et dans le même état, en appliquant des taux d'actualisation qui reflètent les estimations par le marché actuel de l'incertitude quant au montant et au calendrier des flux de trésorerie.~~ [Supprimé]

~~56. Dans certains cas, les diverses sources énumérées au paragraphe précédent peuvent suggérer des conclusions différentes quant à la juste valeur d'un immeuble de placement. Une entité examine les raisons de ces différences pour parvenir à l'estimation la plus fiable de la juste valeur dans un intervalle d'estimations raisonnables de la juste valeur.~~ [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 ~~estimations~~ 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 ~~déterminée~~ mesurée de façon fiable sur une base continue (voir paragraphe 62).

58. ~~La juste valeur diffère de la valeur d'utilité, telle que définie dans IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* et IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*. La juste valeur reflète les connaissances et les estimations d'acheteurs et de vendeurs bien informés et consentants. Par contre, la valeur d'utilité reflète les estimations de l'entité, y compris les effets des facteurs qui peuvent être spécifiques à l'entité et ne pas s'appliquer aux entités en général. Par exemple, la juste valeur ne reflète pas les facteurs suivants dans la mesure où ils ne seraient généralement pas disponibles pour des acheteurs et des vendeurs consentants et bien informés :~~

~~(a) une valeur supplémentaire tirée de la constitution d'un portefeuille de biens immobiliers situés à des emplacements différents ;~~

~~(b) des synergies entre des immeubles de placement et d'autres actifs ;~~

~~(c) des droits légaux ou des restrictions juridiques qui sont spécifiques seulement au propriétaire actuel ; et~~

~~(d) des avantages fiscaux ou des charges fiscales qui sont spécifiques au propriétaire actuel~~. [Supprimé]

59. Dans la détermination de la valeur comptable d'un immeuble de placement selon ~~le modèle~~ 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 ~~le modèle~~la méthode de la juste valeur.

60. ~~La juste valeur d'un immeuble de placement ne reflète pas les dépenses d'investissements futures qui amélioreront le bien immobilier et ne reflète pas les avantages futurs liés à ces dépenses futures.~~[Supprimé]

…

Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable

62. **Il existe une présomption réfutable selon laquelle une entité est capable ~~de déterminer~~ 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 ~~de déterminer~~ d'évaluer la juste valeur d'un immeuble de placement de façon fiable et continue. Cela se produit lorsque, et uniquement lorsque, ~~des transactions comparables sur~~ le marché 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) ~~**sont peu fréquentes**~~ **et que l'on ne dispose pas d'autres** ~~**estimations**~~ **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** ~~**déterminée**~~ **évaluée de manière fiable, mais prévoit que la juste valeur de l'immeuble pourra être** ~~**déterminée**~~ **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** ~~**déterminée**~~ **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** ~~**déterminée**~~**évaluée de façon fiable et continue, l'entité doit évaluer cet immeuble de placement en utilisant le modèle du coût historique de IPSAS 17 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 17 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 17, 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 ~~déterminée~~ 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 17 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 pour un immeuble de placement, l'entité doit continuer à comptabiliser chacun des autres immeubles à l'aide du modèle de la ~~juste~~ valeur actuelle.

…

Modèle du coût historique

65. Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle du coût historique doit évaluer un immeuble de placement :

(a) selon IPSAS 43 s'il est détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation ; et

(b) conformément aux exigences de la norme IPSAS 17 pour le modèle de coût historique s'il est détenu par un propriétaire en tant qu'immeuble de placement détenu en propre.

c) conformément à IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, s'il satisfait aux critères permettant d'être classé comme détenu en vue de la vente (ou s'il est inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente).

…

Transferts

…

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 ~~juste~~ 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.

…

Sorties

…

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. ~~Dans le modèle~~ 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.

…

Présentation

Modèle de la ~~juste~~ valeur actuelle et modèle du coût historique

…

86. Une entité doit fournir les informations suivantes :

(a) si elle applique le modèle de la ~~juste~~ 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) ~~les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour déterminer la juste valeur des immeubles de placement, et notamment un état indiquant si la détermination de la juste valeur s'est appuyée sur des indications du marché ou si elle se fonde plus largement sur d'autres facteurs (que l'entité doit indiquer) du fait de la nature du bien immobilier et de l'absence de données de marché comparables ;~~

(e) …

…

Modèle de la ~~juste~~ 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) …

…

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 17 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 :**

…

(b) une explication de la raison pour laquelle la juste valeur ne peut être ~~déterminée~~ évaluée de façon fiable ;

…

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 exigées par le paragraphe 86, une entité qui applique le modèle du coût historique prévu au paragraphe 65 doit fournir les informations suivantes :

…

(e) la juste valeur de l'immeuble de placement. Dans les cas exceptionnels décrits au paragraphe 62, où une entité ne peut ~~déterminer~~ évaluer de façon fiable la juste valeur de l'immeuble de placement, elle doit fournir :

…

(ii) une explication des raisons pour lesquelles la juste valeur ne peut être ~~déterminée~~ évaluée de façon fiable ; et

…

Dispositions transitoires

…

Modèle de la ~~juste~~ valeur actuelle

…

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 (~~déterminée~~ évaluée sur une base qui satisfait à la définition de la

juste valeur donnée au paragraphe 7 et aux indications ~~des paragraphes 45 à 61~~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

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Base des conclusions

…

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.

Amendements d'IPSAS 21, Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie

Les paragraphes 2, 10 et 29 sont modifiés. Les paragraphes 10A et 82M sont ajoutés. Les nouveaux textes sont soulignés et les textes supprimés sont barrés.

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 résultant des contrats de construction (voir IPSAS 11, *Contrats de construction*) ;**

   (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 ~~juste~~ valeur actuelle (voir IPSAS 16, *Immeubles de placement*) ; et**

   (e) …

…

10. La présente Norme n'impose pas l'application d'un test de dépréciation ~~à un~~ aux immeubles de placement ~~comptabilisé~~ évalués à la juste valeur ~~conformément à~~ entrant dans le champ d'application d'IPSAS 16. En effet, selon le modèle de la ~~juste~~ 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.

…

Identification d'un actif qui a pu perdre de la valeur

…

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) ~~durant l'exercice, la~~ Il existe des indications observables montrant que la valeur ~~de marché~~ d'un actif a diminué 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.

…

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Base des conclusions

La présente Base des Conclusions accompagne IPSAS 21, mais elle n'en fait pas partie intégrante.

…

Immobilisations corporelles

…

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 ~~vente~~ 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 ~~peuvent~~ ont également ~~être~~ été adoptées pour évaluer la juste valeur selon IPSAS 17 et IPSAS 31– et par conséquent, la valeur d'utilité ~~est~~ 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 ~~vente~~ 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*

…

Reprise de perte de valeur

…

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. L'IPSASB n'a pas intégré la réparation d'un actif comme un indice de reprise étant donné que IPSAS 17 impose aux entités d'ajouter les dépenses ultérieures à la valeur comptable d'une immobilisation corporelle lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service futurs sur la durée d'utilité totale de l'actif, supérieurs au dernier niveau de performance défini pour l'actif existant iront à l'entité. Cette disposition s'applique également à un immeuble de placement évalué en appliquant le modèle du coût 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.

…

Révision d'IPSAS 21 à la suite d'IPSAS 46, *Évaluation*

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.

…

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.
- ~~IPSAS 21 ne s'applique pas aux actifs non générateurs de trésorerie qui sont comptabilisés pour les montants réévalués à la date de reporting conformément à l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17. IAS 36 n'exclut pas de son champ les immobilisations corporelles génératrices de trésorerie, réévaluées à la date de reporting.~~
- La méthode d'évaluation de la valeur d'un actif non générateur de trésorerie utilisée selon IPSAS 21 est différente de celle qui s'applique à un actif générateur de trésorerie selon IAS 36. IPSAS 21 mesure la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie comme étant la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif selon plusieurs approches. IAS 36 détermine la valeur d'utilité d'un actif générateur de trésorerie comme la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs de cet actif.
- IPSAS 21 n'intègre pas un changement de la valeur 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* et (e) d'actifs non courants (ou de groupes de sortie) classés comme étant détenus pour la vente selon IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

- IPSAS 21 traite de la dépréciation des actifs considérés individuellement. Il n'existe pas d'équivalent dans IPSAS 21 pour une unité génératrice de trésorerie telle que définie par IAS 36.
- IPSAS 21 traite les « actifs de support » de la même manière que les autres actifs non générateurs de trésorerie tandis que IAS 36 les traite comme faisant partie des unités génératrices de trésorerie correspondantes.
- Dans certains cas, IPSAS 21 utilise une terminologie différente de celle de IAS 36. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « produits », « valeur de service recouvrable », « état de la performance financière » dans IPSAS 21. Les termes équivalents de IAS 36 sont « ressources », « valeur recouvrable », « compte de résultat ».

Amendements d'IPSAS 22, Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques

Le paragraphe 32 est modifié. Le paragraphe 47G est ajouté. Les nouveaux textes sont soulignés et les textes supprimés sont barrés.

…

Méthodes comptables

…

32. Les modèles statistiques d'information imposent que tous les actifs et passifs (à l'exception des prêts) soient réévalués à leur valeur de marché à chaque date de reporting. Les IPSAS comprennent différentes dispositions relatives à l'évaluation et imposent ou autorisent ~~l'évaluation~~ un modèle ~~au~~ du coût ~~ou à~~ 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.

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Base des conclusions

…

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 ~~les valeurs de~~ du coût et un modèle de la valeur actuelle~~s~~ pour certains types d'actifs et de passifs ;

(b) …

…

Amendements d'IPSAS 23, Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)

Les paragraphes 42 et 124I sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Recognition of Assets

…

Évaluation des actifs lors de leur comptabilisation initiale

42. **Un actif acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe doit être initialement évalué à sa ~~juste~~ valeur actuelle à la date d'acquisition.**

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Base des conclusions

Évaluation des actifs

BC16. Avant la date d'entrée en vigueur d'IPSAS 46, *Évaluation*, la ~~La~~ présente Norme ~~impose~~ 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 ~~estime qu'il est~~ avait conclu que l'utilisation de la juste valeur était approprié ~~de~~ 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 ~~représente~~ 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 ~~est~~ 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.

…

Amendements d'IPSAS 26, Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie

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 associé au paragraphe 41, sont modifiés. Les paragraphes 10A, 66A et 126O sont ajoutés. Les paragraphes 38 à 40 sont supprimés. Les nouveaux textes sont soulignés et les textes supprimés sont barrés.

…

Champ d'application

…

8. La présente Norme ne s'applique ni aux stocks ni aux actifs générateurs de trésorerie résultant de contrats de construction, 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 ~~vente~~ sortie. IPSAS 27 qui traite des actifs biologiques liés à une activité agricole comprend des dispositions en matière d'évaluation.

…

10. La présente Norme n'impose pas un test de dépréciation d'~~un~~ immeubles de placement ~~comptabilisé~~ évalués à ~~sa~~ la juste valeur ~~selon~~ entrant dans le champ d'application d'IPSAS 16. Selon le modèle de la ~~juste~~ valeur actuelle 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.

…

Définitions

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

…

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.

…

Identification d'un actif qui a pu se déprécier

…

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) **durant la période, Il existe des indications observables que la valeur de marché 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 ;**

…

Évaluation de la valeur recouvrable

31. La présente Norme définit la valeur recouvrable comme la valeur la plus élevée entre la juste valeur diminuée des coûts de vente sortie et la valeur d'utilité de l'actif. Les paragraphes 32 à 70 énoncent les dispositions concernant l'évaluation de la valeur recouvrable. 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.

32. Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer à la fois la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de vente 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 d'évaluer la juste valeur diminuée des coûts de vente sortie même s'il n'existe pas de prix coté sur un marché actif pour si un actif n'est pas négocié sur un marché actif identique. Toutefois, il n'est parfois pas possible de déterminer d'évaluer la juste valeur diminuée des coûts de vente sortie parce qu'il n'existe aucune base permettant d'estimer de manière fiable[3] le montant

[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.

~~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~~ 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.

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 ~~vente~~ sortie, on peut utiliser sa juste valeur diminuée des coûts de ~~vente~~ 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.

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 ~~vente~~ 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 ~~vente~~ sortie sous réserve de pouvoir ~~déterminer~~ évaluer cette juste valeur diminuée des coûts de ~~vente~~ 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 ~~vente~~ sortie ou la valeur d'utilité d'un actif.

…

Juste valeur diminuée des coûts de ~~vente~~ sortie

38. ~~La meilleure indication de la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de 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.~~ [Supprimé]

39. ~~S'il n'existe pas d'accord de vente irrévocable mais que l'actif est négocié sur un marché actif, la juste valeur diminuée des coûts de vente est le prix de marché de l'actif diminué des coûts de sortie. Le prix de 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 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.~~ [Supprimé]

40. ~~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 pour refléter le montant, net des coûts de sortie, qu'une entité pourrait obtenir, à la clôture de la période comptable, pour la sortie de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes. Pour déterminer ce montant, l'entité considère le résultat de transactions récentes portant sur des actifs similaires dans le même secteur d'activité. La juste valeur diminuée des coûts de vente ne reflète pas une vente forcée.~~ [Supprimé]

41. Les coûts de sortie, autres que ceux déjà comptabilisés en tant que passifs, sont déduits pour ~~déterminer~~ évaluer la juste valeur diminuée des coûts de ~~vente~~ 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 ~~vente~~ sortie, à la fois pour l'actif et le passif. Le paragraphe 89 indique comment traiter de tels cas.

Valeur d'utilité

…

Composition des estimations des flux de trésorerie futurs

…

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 ~~vente~~ sortie, à l'exception du fait que pour estimer ces flux de trésorerie nets :

(a) …

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.

…

Unités génératrices de trésorerie et goodwill

…

Identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient

…

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 ~~vente~~ 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.

…

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 ~~vente~~ 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 ».

…

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 ~~vente~~ 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).

…

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 ~~vente~~ 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.

…

Perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie

…

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 ~~vente~~ sortie (si on peut ~~la déterminer~~ l'évaluer) ;**

…

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 ~~vente~~ 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 ~~vente~~ sortie est inférieure à sa valeur comptable.

…

Reprise d'une perte de valeur

…

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 indications observables que durant la période, la valeur de ~~marché~~ de l'actif a augmenté de façon importante ;**

…

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 ~~vente~~ 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 ~~vente~~ sortie, un changement d'estimation des composantes de la juste valeur diminuée des coûts de ~~vente~~ sortie.

…

Disclosure

…

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 :**

…

(e) **si la valeur recouvrable de l'actif (de l'unité génératrice de trésorerie) est sa juste valeur diminuée des coûts de ~~vente~~ sortie ou sa valeur d'utilité ;**

(f) **lorsque la valeur recouvrable est la juste valeur diminuée des coûts de ~~vente~~ sortie, ~~la base utilisée pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de vente (par exemple, la juste valeur a-t-elle été déterminée en faisant référence à un marché actif ?)~~ l'entité doit fournir 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.

…

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 :**

…

(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 ~~vente~~ sortie) ;**

(d) **lorsque la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est basée sur la valeur d'utilité :**

(i) **~~une description de~~ 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 ;**

…

(e) **lorsque la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est fondée sur la juste valeur diminuée des coûts de ~~vente~~ sortie, la ou les méthode techniques utilisées pour ~~déterminer~~ évaluer la juste valeur diminuée des coûts de ~~vente~~ sortie. Lorsque la juste valeur diminuée des coûts de de ~~vente~~ sortie n'est pas ~~déterminée~~ évaluée en utilisant un prix ~~de marché observable~~ coté pour ~~l'~~une unité (~~le~~ ou un groupe d'unités identiques),** l'entité doit fournir **également les informations suivantes ~~doivent également être fournies~~ :**

(i) **~~une description de~~ chaque hypothèse clé sur laquelle la direction a fondé sa détermination de la juste valeur diminuée des coûts de ~~vente~~ 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 ~~la vente~~ sortie est ~~déterminée~~ évaluée en utilisant des projections actualisées des flux de trésorerie, une entité doit founir les informations ~~suivantes doivent également être fournies~~ :

(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.**

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 26 mais n'en fait pas partie intégrante.

…

Révision *d'IPSAS 26 à la suite d'IPSAS 46, Évaluation*

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.

…

Guide de mise en œuvre

Le présent Guide accompagne mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 26.

…

Calcul de la valeur d'utilité et comptabilisation d'une perte de valeur

Contexte et calcul de la valeur d'utilité

…

IG13. Il n'est pas possible de déterminer la juste valeur diminuée des coûts de ~~vente~~ 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.

…

Prise en compte de passifs comptabilisés dans le calcul de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie

…

Tests de dépréciation

…

IG24. La juste valeur de l'unité génératrice de trésorerie, diminuée des coûts de ~~vente~~ 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.

…

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 ~~vente~~ 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

…

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 ~~vente~~ 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

…

IG29. La valeur d'utilité du réservoir peut être estimée comme proche de sa juste valeur diminuée des coûts de ~~vente~~ 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 ~~vente~~ 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 ne s'applique pas aux actifs générateurs de trésorerie comptabilisés à leur montant réévalué à la clôture selon le modèle de la réévaluation d'IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*. IAS 36 n'exclut pas de son champ d'application les immobilisations corporelles génératrices de trésorerie comptabilisées à leur montant réévalué à la clôture.~~
- ~~IPSAS 26 ne s'applique pas aux immobilisations incorporelles qui sont régulièrement réévaluées à leur juste valeur. IAS 36 n'exclut pas de son champ d'application les immobilisations incorporelles qui sont régulièrement réévaluées à leur juste valeur.~~
- 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 »).

Amendements d'IPSAS 27, *Agriculture*

Les paragraphes 19, 20, 26, 29 et 34 sont modifiés. Les paragraphes 46A à 46F et 56J sont ajoutés. Les paragraphes 14, 21 à 25, 27, 45 et 46 sont supprimés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Comptabilisation et Évaluation

…

14. ~~La juste valeur d'un actif tient compte de sa situation et de son état actuels. Ainsi par exemple, la juste valeur du bétail à la ferme est le prix du bétail sur le marché concerné diminué des coûts de transports et des autres frais engagés pour emmener le bétail au marché ou à l'endroit où il sera distribué à titre gratuit ou pour un prix symbolique.~~ [Supprimé]

…

19. ~~La détermination~~ L'évaluation de la juste valeur ~~pour~~ 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 ~~déterminer~~ évaluer la juste valeur, car la juste valeur reflète les conditions actuelles du marché où ~~un acheteur et un vendeur consentants~~ acheteurs et vendeurs 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. ~~Si un marché actif existe pour un actif biologique ou un produit agricole là où il se trouve et dans son état actuel, le prix coté sur ce marché est le critère approprié pour déterminer la juste valeur de cet actif. Si une entité a accès à différents marchés actifs, elle retient le plus pertinent. Par exemple, si une entité a accès à deux marchés actifs, elle retiendra le prix existant sur le marché qu'elle s'attend à utiliser.~~ [Supprimé]

22. ~~Si un marché actif n'existe pas, une entité utilisera un ou plusieurs des éléments suivants, lorsqu'ils existent, pour déterminer la juste valeur :~~

~~(a) le prix de transaction du marché le plus récent, à condition qu'il n'y ait pas eu de changement significatif dans le contexte économique entre la date de cette transaction et la date de clôture ;~~

~~(b) les prix du marché pour des actifs similaires avec ajustement pour refléter les différences ; et~~

~~(c) les références du secteur comme la valeur d'un verger exprimée par clayette export, boisseau ou hectare et la valeur du bétail exprimée par kilo de viande.~~ [Supprimé]

23. ~~Dans certains cas, les sources d'informations énumérées au paragraphe 22 peuvent suggérer des conclusions différentes quant à la juste valeur d'un actif biologique ou d'un produit agricole. Une entité examine les raisons de ces différences pour parvenir à l'estimation la plus fiable de la juste valeur dans un intervalle relativement étroit d'estimations raisonnables.~~ [Supprimé]

24. ~~En certaines circonstances, les prix ou les valeurs déterminés par le marché peuvent ne pas être disponibles pour un actif biologique dans son état actuel. Dans ce cas, pour déterminer la juste valeur, une entité utilise la valeur actuelle des flux nets de trésorerie attendus de l'actif, actualisés à un taux déterminé en fonction des conditions actuelles du marché.~~ [Supprimé]

25. ~~Le but du calcul de la valeur actuelle des flux de trésorerie nets attendus est de déterminer la juste valeur d'un actif biologique là où il se trouve et dans son état actuel. Une entité prend ce facteur en compte pour choisir le taux d'actualisation approprié à utiliser et pour l'évaluation des flux nets de trésorerie attendus. Pour déterminer la valeur actuelle des flux nets de trésorerie attendus, une entité inclut les flux de trésorerie nets que les intervenants du marché pourraient attendre de cet actif sur son marché le plus pertinent.~~ [Supprimé]

26. Une entité n'inclut aucun flux de trésorerie destiné à financer les actifs~~, les impôts~~ 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. En s'accordant sur un prix de transaction dans des conditions de concurrence normale, les acheteurs et les vendeurs consentants bien informés prennent en compte la possibilité de variations dans les flux de trésorerie. Il s'ensuit que la juste valeur reflète de telles possibilités de variations. En conséquence, une entité incorpore des prévisions sur les variations possibles de flux de trésorerie, soit dans les flux de trésorerie attendus, soit dans le taux d'actualisation, ou une combinaison des deux. Pour déterminer un taux d'actualisation, une entité utilise des hypothèses qui sont cohérentes avec celles utilisées pour estimer les flux de trésorerie attendus, ceci afin d'éviter que certaines hypothèses soient comptées deux fois ou ignorées. [Supprimé]

…

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 ~~déterminer~~ 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.

…

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 ~~ou les valeurs déterminés par le~~ 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.**

…

Informations à fournir

Informations générales

…

45. ~~**Une entité doit indiquer les méthodes et les hypothèses significatives appliquées pour déterminer la juste valeur de chaque groupe de produits agricoles au moment de la récolte et de chaque groupe d'actifs biologiques.**~~ **[Supprimé]**

46. ~~**Une entité doit indiquer la juste valeur diminuée des coûts de vente des produits agricoles récoltés au cours de la période, déterminée au moment de la récolte.**~~ **[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.

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Base des Conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 27, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

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.

Amendements d'IPSAS 28, Instruments financiers : Présentation

Le paragraphe AG56 est modifié. Le paragraphe 60I est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Guide d'application

Cette Annexe fait partie intégrante d'IPSAS 28.

…

Présentation

…

Traitement dans les états financiers consolidés

…

Instruments financiers composés (paragraphes 33 à 37)

…

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 :

…

(b) l'instrument de capitaux propres est une option incorporée de conversion du passif en actif net/situation nette de l'émetteur. ~~La juste valeur de l'option comprend sa valeur temps et, s'il y a lieu, sa valeur intrinsèque.~~ Cette option a une valeur lors de la comptabilisation initiale même lorsqu'elle est en dehors de la monnaie.

…

Amendements d'IPSAS 30, Instruments financiers : Informations à fournir

Les paragraphes 8 et 34 sont modifiés. Les paragraphes 30A à 30I et 52M sont ajoutés. Les paragraphes 31 à 33 sont supprimés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Définitions

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

…

<u>L'autre risque de prix</u> 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.

…

Juste valeur

…

30A. **<u>Une entité doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les deux éléments suivants :</u>**

(a) **<u>Pour les instruments financiers évalués à la juste valeur de manière récurrente ou non récurrente dans l'état de la situation financière après</u>**

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. ~~Pour chaque catégorie d'instruments financiers, l'entité doit indiquer les méthodes et, quand elle utilise une technique d'évaluation, les hypothèses appliquées pour déterminer la juste valeur de chaque catégorie d'actifs financiers ou de passifs financiers. Par exemple, l'entité doit présenter, le cas échéant, des informations sur les hypothèses relatives aux taux de remboursement anticipé, aux taux de pertes estimées sur créances et aux taux d'intérêt ou aux taux d'actualisation. Si une technique d'évaluation a été modifiée, l'entité doit mentionner cette modification et les raisons qui la motivent~~. [Supprimé]

32. ~~Pour fournir les informations imposées par le paragraphe 33, l'entité doit classer les évaluations à la juste valeur selon une hiérarchie des justes valeurs qui reflète le poids relatif des données d'entrée utilisées pour réaliser les évaluations. La hiérarchie des justes valeurs se compose des niveaux suivants :~~

~~(a) des prix (non ajustés) cotés sur des marchés actifs pour des actifs ou des passifs identiques (Niveau 1) ;~~

~~(b) des données d'entrée autres que les prix cotés visés au Niveau 1, qui sont observables pour l'actif ou le passif concerné, soit directement (à savoir des prix) ou indirectement (à savoir des données dérivées de prix) (Niveau 2) ; et~~

~~(c) des données d'entrée relatives à l'actif ou au passif qui ne sont pas basées sur des données observables de marché (données d'entrée non observables) (Niveau 3).~~

~~Le niveau de hiérarchie des justes valeurs au sein duquel doit être classée en totalité l'évaluation de la juste valeur doit être déterminé d'après le niveau de données d'entrée le plus bas qui sera important pour l'évaluation de la juste valeur dans son intégralité. À cette fin, le poids relatif d'une donnée est évalué par comparaison à l'évaluation de la juste valeur dans son intégralité. Si une évaluation de la juste valeur est fondée sur des données d'entrée observables qui nécessitent un ajustement important sur la base de données d'entrée non observables, elle relève du Niveau 3. Apprécier le poids relatif d'une donnée précise pour l'évaluation de la juste valeur dans son intégralité requiert du jugement et la prise en compte de facteurs spécifiques à l'actif ou au passif considérés.~~ [Supprimé]

~~33. Dans le cas des évaluations de la juste valeur comptabilisées dans l'état de la situation financière, l'entité doit indiquer, pour chaque catégorie d'instruments financiers :~~

~~(a) le niveau de la hiérarchie des justes valeurs dans lequel les évaluations de la juste valeur sont classées dans leur intégralité, en différenciant les évaluations de juste valeur conformément aux niveaux définis au paragraphe 32 ;~~

~~(b) tout transfert important entre le Niveau 1 et le Niveau 2 de la hiérarchie des justes valeurs ainsi que les raisons expliquant ces transferts. Les transferts vers l'un de ces niveaux seront présentés et analysés séparément des transferts depuis le même niveau. À cet effet, l'importance du transfert doit être appréciée par rapport au résultat et au total des actifs ou des passifs ;~~

(c) pour les évaluations de la juste valeur au Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture, présentant séparément les changements qui se sont produits pendant la période en ce qui concerne respectivement :

(i) le total des profits et des pertes de la période comptabilisés en résultat, avec une description des postes où ils sont présentés dans l'état de la performance financière ;

(ii) le total des profits ou des pertes comptabilisés dans l'actif net/situation nette ;

(iii) les achats, les ventes, les émissions et les règlements (chaque type de mouvement étant présenté séparément) ; et

(iv) les transferts vers ou depuis le Niveau 3 (par exemple les transferts attribuables à des changements dans l'observabilité des données de marché) ainsi que les raisons qui motivent ces transferts. Dans le cas de transferts importants, les transferts vers le Niveau 3 doivent être présentés et analysés séparément des transferts depuis le Niveau 3 ;

(d) le montant total des pertes et des profits de la période visés en (c) (i) ci dessus qui est inclus dans le résultat et imputable à des profits et des pertes relatifs aux actifs et passifs détenus à la date de clôture, ainsi qu'une description des postes où ces profits ou pertes sont présentés dans l'état de la performance financière) ;

(e) pour les évaluations de la juste valeur au Niveau 3, si la substitution d'une ou plusieurs des données d'entrée par d'autres hypothèses raisonnablement possibles devait entraîner une variation importante de la juste valeur, l'entité doit mentionner ce fait et indiquer les effets de cette variation. L'entité doit préciser comment l'effet de la substitution par une autre hypothèse raisonnablement possible a été calculé. À cet effet, l'importance de la variation doit être appréciée par rapport au résultat et au total des actifs ou des passifs ou, lorsque les variations de la juste valeur sont comptabilisées dans l'actif net/situation nette, par rapport au total de la situation nette.

L'entité doit présenter les informations quantitatives visées par le présent paragraphe sous forme de tableau, sauf si un autre format s'avère plus approprié. [Supprimé]

34. Si le marché d'un instrument financier n'est pas actif, l'entité établit la juste valeur de cet instrument au moyen d'une technique d'évaluation (voir paragraphes AG149 à AG154 d'IPSAS 41). Toutefois, la meilleure indication de la juste valeur d'un instrument financier lors de sa comptabilisation initiale est le prix de la transaction (c'est à dire la juste valeur de la contrepartie versée ou reçue), à moins que les conditions décrites au paragraphe AG151 d'IPSAS 41 ne soient réunies. Il s'ensuit qu'il pourrait y avoir une différence entre la juste valeur à la date de la comptabilisation initiale et le montant qui serait déterminé à cette date au moyen de la technique d'évaluation. Si cela se produit, l'entité doit fournir, par catégorie d'instruments financiers, les informations suivantes : 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 ~~un~~ le prix de l'actif ou du passif. (voir paragraphe AG117(b) d'IPSAS 41) ; ~~et~~

(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.

…

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

…

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.**

…

Guide de mise en œuvre

Le présent Guide accompagne, mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 30.

…

Importance des instruments financiers au regard de la situation et de la performance financières (paragraphes 10 à 36, AG4 et AG5)

…

Juste valeur (paragraphe~~s 31 à~~ 34)

…

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).

…

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). ~~Le paragraphe 33 impose de fournir certaines informations sur ces circonstances.~~ 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 ~~déterminer~~ 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].

…

Amendements d'IPSAS 31, Immobilisations incorporelles

Les paragraphes 45, 48, 71, 74, 75, 76, 81, 83, 99, 121, 123 et 124, ainsi que les intitulés des paragraphes 73, 74 et 123, sont modifiés. Les paragraphes 123A à 123F et 132N sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Comptabilisation et évaluation

…

Échanges d'actifs

…

45. Le paragraphe 28 (b) indique qu'une condition de la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle est que le coût de cet actif puisse être évalué de façon fiable. La juste valeur d'une immobilisation incorporelle ~~pour laquelle il n'existe pas de transaction de marché comparable~~ peut être évaluée de façon fiable si:

    (a) la variabilité de la gamme des ~~estimations~~ <u>évaluations</u> raisonnables de la juste valeur n'est pas significative pour cet actif ou

    (b) si les probabilités des différentes ~~estimations~~ <u>évaluations</u> dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour ~~estimer~~ <u>évaluer</u> 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 cédé, la juste valeur de l'actif cédé est alors utilisée pour évaluer le coût, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.

…

Goodwill généré en interne

…

48. Les différences entre la <u>juste</u> valeur ~~de marché~~ d'une entité et la valeur comptable de son actif net identifiable à tout moment peuvent prendre en compte une série de

facteurs affectant la juste valeur de l'entité. Toutefois, de telles différences ne représentent pas le coût des immobilisations incorporelles contrôlées par l'entité.

…

Evaluation ultérieure

71. **Une entité peut choisir comme sa méthode comptable, soit le modèle du coût historique au paragraphe 73, soit le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle au paragraphe 74. Si une immobilisation incorporelle est comptabilisée en utilisant le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle, tous les autres actifs de sa catégorie doivent également être comptabilisés en utilisant le même modèle, à moins qu'il n'existe aucun marché actif pour ces actifs.**

…

Modèle du coût historique

…

Modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle

74. **Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée pour son montant réévalué correspondant à sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des dépréciations ultérieures. Pour les réévaluations effectuées selon la présente Norme, la juste valeur doit être ~~déterminée~~ évaluée par référence à un marché actif. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour qu'à la fin de la période comptable la valeur comptable de l'actif ne diffère pas de façon significative de sa juste valeur.**

75. Le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle ne permet pas :

(a) la réévaluation d'immobilisations incorporelles n'ayant pas été au préalable comptabilisées en tant qu'actif ; ou

(b) la comptabilisation initiale d'immobilisations incorporelles pour des montants autres que leur coût.

76. Le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle est appliqué après qu'un actif a été initialement comptabilisé au coût. Toutefois, si une partie seulement du coût d'une immobilisation incorporelle est comptabilisée en tant qu'actif, parce que l'actif n'a satisfait aux critères de comptabilisation qu'à partir d'un moment donné du processus (voir paragraphe 63), le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle peut être appliqué à la totalité de cet actif. De même, le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle peut être appliqué à une immobilisation incorporelle reçue grâce à une opération sans contrepartie directe (voir paragraphes 42-43).

…

81. **Si la juste valeur d'une immobilisation incorporelle réévaluée ne peut plus être ~~déterminée~~ évaluée par référence à un marché actif, la valeur comptable de cet actif doit être son montant réévalué à la date de la dernière réévaluation faite par référence à un marché actif, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieurs.**

…

83. Si la juste valeur de l'actif peut être ~~déterminée~~ évaluée par référence à un marché actif à une date d'évaluation ultérieure, le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle est appliqué à compter de cette date.

…

Immobilisations incorporelles à durée d'utilité déterminée

…

Valeur résiduelle

99. **La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité déterminée doit être réputée nulle, sauf :**

(a) **si un tiers s'est engagé à racheter l'actif à la fin de sa durée d'utilité ; ou**

(b) **s'il existe un marché actif (tel que défini dans IPSAS 46) pour cet actif et :**

(i) **si la valeur résiduelle peut être déterminée par référence à ce marché, et**

(ii) **s'il est probable qu'un tel marché existera à la fin de la durée d'utilité de l'actif.**

…

Informations à fournir

Dispositions générales

…

121. Une entité doit fournir aussi les informations suivantes :

…

(a) **pour les immobilisations incorporelles acquises grâce à une opération sans contrepartie directe et comptabilisées initialement à leur juste valeur (voir paragraphes 42-43) :**

(i) **la juste valeur comptabilisée initialement pour ces actifs,**

(ii) **leur valeur comptable, et**

(iii) **s'ils sont évalués après leur comptabilisation initiale selon le modèle du coût historique ou selon le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle ;**

(d) **…**

…

Immobilisations incorporelles évaluées en utilisant le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle

123. Si des immobilisations incorporelles sont comptabilisées à des montants réévalués, une entité doit fournir les informations suivantes :

(a) **par catégorie d'immobilisations incorporelles :**

(i) **la date effective de la réévaluation ;**

(ii) **la valeur comptable des immobilisations incorporelles réévaluées ; et**

(iii) **la valeur comptable qui aurait été comptabilisée si la catégorie d'immobilisations incorporelles réévaluées avait été évaluée selon le modèle du coût historique au paragraphe 73 ;**

(b) …

~~(c) les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des actifs.~~ [Supprimé]

123A. **Une entité doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les deux éléments suivants :**

(a) **pour les immobilisations incorporelles évaluées 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.**

123B. Pour atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 123A, 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 123A, l'entité doit fournir les informations supplémentaires nécessaires pour atteindre ces objectifs.

123C. Afin d'atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 123A, une entité doit fournir, au minimum, les informations suivantes pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles (voir le paragraphe 123D concernant la détermination des catégories appropriées d'immobilisations incorporelles) évaluées 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 immobilisations incorporelles 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 immobilisations incorporelles 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, 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 point d)(i), inclus dans l'excédent ou le déficit, attribuable à la variation des gains ou pertes non réalisés relatifs aux immobilisations incorporelles détenues 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).

123D. Aux fins des informations à fournir relatives aux évaluations à la valeur actuelle, une entité peut décider qu'une désagrégation plus détaillée des catégories d'immobilisations incorporelles (telles que déterminées au paragraphe 71) est nécessaire sur la base des éléments suivants :

(a) la nature, les caractéristiques et les risques des immobilisations incorporelles ; 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.

Le nombre de catégories peut devoir être plus important 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 des catégories appropriées d'immobilisations incorporelles pour lesquelles des informations relatives aux évaluations à la juste valeur doivent être fournies requiert l'exercice du jugement professionnel. Une catégorie d'immobilisations incorporelles nécessitera 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 une catégorie pour une immobilisation incorporelle, une entité peut utiliser cette catégorie pour fournir les informations exigées par la présente norme, si cette catégorie satisfait aux exigences du présent paragraphe.

123E. Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles qui ne sont pas évaluées à la juste valeur dans l'état de la situation financière mais pour lesquelles la juste valeur est fournie, une entité doit fournir les informations exigées par le paragraphe 123C(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 123C(c). Pour ces immobilisations incorporelles, l'entité n'est pas tenue de fournir les autres informations exigées par la présente norme.

123F. 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.

124. Dans le cadre des informations à fournir, il peut être nécessaire de regrouper les catégories d'actifs réévalués en catégories plus larges. Toutefois, ce regroupement n'est pas effectué s'il aboutit à regrouper dans une catégorie des immobilisations incorporelles qui incluent des montants évalués tant selon le modèle du coût historique que selon le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle.

Date d'entrée en vigueur

…

132N. **Les paragraphes 45, 48, 71, 74, 75, 76, 81, 83, 99, 121, 123 et 124, ainsi que les intitulés correspondants des paragraphes 73, 74 et 123, ont été modifiés, et les paragraphes 123A à 123F ont été ajoutés 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.

…

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne, mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 31.

…

Modèle de la ~~réévaluation~~ valeur courante

BC5. Le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle proposé par IPSAS 31 est proche ~~de celui~~ du modèle de la réévaluation d'IAS 38 qui impose une comptabilisation de la réévaluation par actif. IPSAS 17, Immobilisations corporelles impose une comptabilisation des réévaluations par catégorie et non par actif individuel. L'IPSASB a examiné cette approche pour les immobilisations incorporelles, mais a conclu que ce n'était pas justifié parce que les immobilisations incorporelles sont différentes des immobilisations corporelles dans la mesure où elles sont généralement moins homogènes. Les logiciels générés en interne représentent l'une des principales catégories d'immobilisations incorporelles dans le secteur public pour laquelle une information détaillée existe pour chaque actif individuel. Par conséquent, l'IPSASB conclut qu'il était approprié d'imposer la comptabilisation des immobilisations incorporelles réévaluées par actif individuel.

…

Révision d'IPSAS 31 suite à la publication des *Améliorations des IPSAS, 2018*

BC13. Le paragraphe 109 d'IPSAS 31 impose que l'entité effectue un test de dépréciation d'une immobilisation incorporelle lorsqu'elle réexamine sa durée d'utilité. Lorsque cette norme a été publiée, ce test était uniquement exigé pour les immobilisations incorporelles évaluées selon le modèle du coût historique. À la suite de la publication de Dépréciation d'actifs réévalués (Amendements à IPSAS 21, Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie, et à IPSAS 26, Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie) en juillet 2016, ce test est désormais requis pour toutes les immobilisations incorporelles. Le paragraphe 109 a été amendé en conséquence.

Révision d'IPSAS 31 suite à la publication d'IPSAS 46, *Évaluation*

BC14. Publiée en mai 2023, IPSAS 46 donne des indications générales sur l'évaluation initiale et ultérieure des immobilisations, afin de garantir une approche cohérente dans toutes les IPSAS. L'IPSASB a convenu de supprimer les indications sur l'évaluation d'IPSAS 31, puisque celles-ci étaient désormais fournies dans IPSAS 46, et de renvoyer les préparateurs aux indications de la présente Norme.

BC15. IPSAS 46 a introduit la valeur opérationnelle actuelle, une base d'évaluation à la valeur actuelle du secteur public. Cette base d'évaluation est principalement appliquée lorsque les actifs sont détenus pour leur capacité opérationnelle. Lors de la publication d'IPSAS 46, l'IPSASB a conclu que les immobilisations incorporelles étaient détenues pour leur utilisation optimale et que leur évaluation était donc cohérente avec l'évaluation à la juste valeur. En conséquence, la valeur opérationnelle actuelle n'a pas été ajoutée comme base d'évaluation disponible dans IPSAS 31.

Amendements d'IPSAS 33, Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice

Les paragraphes 9, 64 à 72, 96B et 148 sont modifiés. Les paragraphes 41B, 64A, 152A à 152F et 154M sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Définitions

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

La date d'adoption des IPSAS est la date à laquelle l'entité adopte les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pour la première fois, qui est le début de la période pour laquelle le primo-adoptant applique les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice et pour laquelle l'entité présente ses premiers états financiers de transition aux IPSAS ou ses premiers états financiers IPSAS.

~~**Le coût présumé est le montant utilisé comme substitut du coût ou du coût amorti à une date donnée.**~~ **[supprimé]**

…

Exemptions qui affectent la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pendant la période transitoire

…

Exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation d'actifs et/ou de passifs

Comptabilisation et/ou évaluation d'actifs et/ou de passifs

…

41A. **Un primo-adoptant doit appliquer les indications de IPSAS 46 lors de l'évaluation des actifs et/ou des passifs.**

…

Exemptions qui n'affectent pas la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pendant la période transitoire

…

L'évaluation d'actifs et/ou de passifs au coût présumé

64. **Un primo-adoptant peut choisir d'évaluer les actifs et/ou passifs suivants à leur juste valeur lorsqu'aucune information fiable sur leur coût n'est disponible et d'utiliser la juste valeur comme coût présumé pour :**

(a) **les stocks (voir IPSAS 12) ;**

(b) **les immeubles de placement, si le primo-adoptant opte pour le modèle du coût historique visé par IPSAS 16 ;**

(ba) **les actifs au titre du droit d'utilisation (voir IPSAS 43) ;**

(c) ~~**les immobilisations corporelles (voir IPSAS 17) ;**~~

(d) **les immobilisations incorporelles, autres que celles générées en interne (voir IPSAS 31) qui répondent aux :**

(i) **critères de comptabilisation stipulés dans IPSAS 31 (à l'exclusion du critère de la fiabilité de l'évaluation) ; et**

(ii) **critères de réévaluation stipulés dans IPSAS 31 (dont l'existence d'un marché actif) ;**

(e) **les instruments financiers (voir IPSAS 41) ; ou**

(f) **les actifs de contrats concourant à la réalisation d'un service public (voir IPSAS 32).**

64A. Un primo-adoptant peut choisir d'évaluer les immobilisations corporelles à un coût présumé correspondant à la valeur opérationnelle actuelle ou à la juste valeur, conformément à IPSAS 46, lorsque des informations fiables sur le coût des actifs et des passifs ne sont pas disponibles. Conformément à l'IPSAS 45, l'objectif principal pour lequel une entité détient des immobilisations corporelles détermine la base d'évaluation à la valeur actuelle. 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.

65. Le coût présumé ne peut être retenu que lorsque le coût d'acquisition de l'actif et/ou du passif n'est pas disponible. Le coût présumé suppose que l'entité avait initialement comptabilisé l'actif et/ou le passif à la date donnée. Dans l'hypothèse où le coût d'acquisition est égal au coût présumé, ce dernier constitue la base de l'amortissement ultérieur. Par exemple, en l'absence d'informations sur le coût des immobilisations corporelles à la date d'adoption des IPSAS, un primo-adoptant peut choisir d'évaluer ces dernières au coût présumé et de retenir la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur en tant que coût présumé à cette date. Tout amortissement ultérieur se fait sur la base de la ~~juste~~ valeur ~~déterminée~~ évaluée à cette date, qui est le point de départ de l'amortissement.

66. L'utilisation du coût présumé n'est pas considérée comme une réévaluation ou l'application du modèle de la ~~juste~~ valeur actuelle pour les besoins de l'évaluation ultérieure conformément aux autres IPSAS.

67. **Un primo-adoptant peut décider d'utiliser une réévaluation d'une immobilisation corporelle établie selon le référentiel comptable antérieur comme coût présumé à la date de la réévaluation si, à cette date, la réévaluation était globalement comparable :**

(a) **à la juste valeur lorsque l'immobilisation corporelle est détenue pour sa capacité financière ; ou**

(ab) à la valeur opérationnelle actuelle, lorsque l'immobilisation corporelle est détenue pour sa capacité opérationnelle.

(b) ~~**au coût ou au coût amorti selon les IPSAS, ajusté, par exemple, en fonction des variations d'un indice des prix général ou spécifique.**~~ **[supprimé]**

68. Un primo-adoptant peut avoir établi un coût présumé selon le référentiel comptable antérieur pour ses immobilisations corporelles en les évaluant à leur valeur opérationnelle actuelle ou à leur juste valeur à une date donnée à l'issue d'un événement particulier :

(a) Si l'évaluation s'effectue à la date d'adoption des IPSAS ou à une date antérieure, un primo-adoptant peut utiliser l'évaluation à la juste valeur, à la valeur opérationnelle actuelle, résultant de tels évènements comme coût présumé pour les IPSAS à la date de cette évaluation.

(b) Si l'évaluation s'effectue après la date d'adoption des IPSAS, mais pendant la période transitoire où le primo-adoptant applique l'exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation d'actifs, l'évaluation à la valeur opérationnelle actuelle ou à la juste valeur résultant de tels évènements peut être utilisée comme coût présumé à la date de survenance de l'évènement. Un primo-adoptant doit comptabiliser les ajustements qui en découlent directement en résultats cumulés lors de la comptabilisation et/ou l'évaluation de l'actif.

69. Afin ~~de déterminer~~ d'évaluer la ~~juste~~ valeur actuelle de l'actif concerné conformément au paragraphe 67, le primo-adoptant doit se référer à la définition de la juste valeur, ou à la valeur opérationnelle actuelle, et aux dispositions ~~des autres~~ d'IPSAS 46~~applicables~~. ~~La juste valeur doit refléter les conditions qui existaient à la date à laquelle elle a été déterminée.~~

70. ~~**En l'absence d'indications fiables de marché sur la**~~ **Si des données d'entrée observables de la juste valeur des stocks, ~~ou~~ d'un immeuble de placement à caractère spécifique, ou d'une immobilisation corporelle, ne sont pas disponibles, un primo-adoptant peut prendre en considération ~~les~~ autres ~~bases~~ techniques d'évaluation ~~présentées ci-après~~ pour la détermination du coût présumé conformément à IPSAS 46 :**

(a) ~~**pour les stocks, le coût de remplacement actuel ;**~~

(b) ~~**pour les immeubles de placement à caractère spécifique, le coût de remplacement amorti.**~~

L'évaluation au coût présumé d'actifs acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe

71. **Un primo-adoptant peut choisir d'évaluer un actif acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe à sa juste valeur, ou une immobilisation corporelle à sa valeur opérationnelle actuelle, lorsqu'aucune information fiable sur son coût n'est disponible et d'utiliser la ~~juste~~ valeur comme coût présumé. Conformément à IPSAS 45, l'objectif principal pour lequel une entité détient des immobilisations corporelles détermine la base d'évaluation à la valeur actuelle. 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.**

L'évaluation au coût présumé de participations dans des entités contrôlées, coentreprises et entreprises associées (IPSAS 34)

72. **Lorsqu'un primo-adoptant évalue une participation dans une entité contrôlée, coentreprise ou entreprise associée au coût dans ses états financiers individuels, il peut choisir, à la date d'adoption des IPSAS, d'évaluer cette participation en retenant l'un des montants suivants dans son état individuel de la situation financière d'ouverture :**

    (a) **le coût ; ou**

    (b) **le coût présumé. Le coût présumé d'une telle participation sera sa juste valeur ~~(déterminée conformément à IPSAS 41)~~ dans les états financiers individuels du primo-adoptant à la date d'adoption des IPSAS.**

…

IPSAS 43, *Contrats de location*

…

96B. Nonobstant les dispositions du paragraphe 96A, un adoptant pour la première fois qui est preneur doit évaluer l'actif au titre du droit d'utilisation à la juste valeur à la date d'adoption des IPSAS pour les contrats de location qui répondent à la définition d'un immeuble de placement selon l'IPSAS 16 et qui sont évalués selon le modèle de la ~~juste~~ valeur actuelle prévu par l'IPSAS 16 à compter de la date d'adoption des IPSAS.

...

Informations à fournir

Informations à fournir lorsque le coût présumé est utilisé pour les stocks, les immeubles de placement, les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles, les instruments financiers ou les actifs de concession de services

148. **Si un primo- adoptant utilise ~~la juste~~ une base d'évaluation en valeur actuelle, ~~ou l'autre méthode prévue aux paragraphes 64, 67 ou 70~~, comme coût présumé pour les stocks, les immeubles de placement, les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles, les instruments financiers ou les actifs de concession de services, ses états financiers doivent fournir les informations suivantes :**

(a) **le total des ~~justes~~ valeurs actuelles ~~ou des autres méthodes d'évaluation~~ retenues pour déterminer le coût présumé ;**

(b) **l'ajustement global des valeurs comptables comptabilisées selon la méthode comptable antérieure ; et**

(c) **une indication précisant si le coût présumé a été déterminé à la date d'adoption des IPSAS ou au cours de la période de transition.**

…

Évaluation à la valeur actuelle

152A. **L'entité doit fournir des informations qui aideront les utilisateurs de ses états financiers à apprécier l'élément suivant :**

(a) **pour les actifs ou les passifs évalués à la valeur opérationnelle actuelle ou à la juste valeur sur une base récurrente ou non dans l'état de la situation financière après la comptabilisation initiale, les techniques d'évaluation et les données d'entrée utilisées pour établir les valeurs.**

152B. Pour remplir les objectifs énoncés au paragraphe 152A, l'entité doit s'interroger sur tous les éléments ci-dessous :

(a) le niveau de détail nécessaire pour satisfaire aux obligations d'information ;

(b) l'importance à accorder à chacune des diverses obligations ;

(c) le degré de regroupement ou de ventilation à faire ;

(d) le besoin, pour les utilisateurs des états financiers, d'obtenir des informations supplémentaires pour évaluer l'information quantitative fournie.

Si les informations fournies en conformité avec la présente IPSAS et d'autres IPSAS ne sont pas suffisantes pour remplir les objectifs énoncés au paragraphe 152A, l'entité doit fournir les informations supplémentaires nécessaires pour y parvenir.

152C. Afin de remplir les objectifs énoncés au paragraphe 152A, l'entité doit fournir au minimum les informations suivantes pour chaque catégorie d'actifs ou de passifs évalués à la valeur opérationnelle actuelle ou à la juste valeur (ou faisant l'objet d'évaluations fondées sur la valeur opérationnelle actuelle ou sur la juste valeur

comprises dans le champ d'application d'IPSAS 46, *Évaluation*) dans l'état de la situation financière après la comptabilisation initiale :

(a) Pour les évaluations de la valeur opérationnelle actuelle et de la juste valeur non récurrentes, la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur à la fin de la période de présentation de l'information financière et les motifs de l'évaluation. Les évaluations non récurrentes de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur d'actifs ou de passifs sont celles que la présente Norme impose ou permet dans l'état de la situation financière dans des circonstances particulières.

(b) Pour les évaluations de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur non récurrentes, le fait qu'elles soient estimées à l'aide de données d'entrée observables ou non observables, et le niveau auquel chaque juste valeur prise dans son ensemble est classée (niveau 1, 2 ou 3) ou de la valeur opérationnelle actuelle estimée à l'aide de données d'entrée non observables.

(c) Pour les valeurs opérationnelles actuelles ou les justes valeurs qui sont évaluées de façon non récurrente et 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. En cas de changement de technique d'évaluation (par exemple l'abandon d'une approche par le marché au profit d'une approche par le résultat ou l'application d'une technique d'évaluation supplémentaire), l'entité doit mentionner ce changement et la ou les raisons qui le sous-tendent. Pour les justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie, ou pour les valeurs opérationnelles actuelles ou les justes valeurs estimées à l'aide de données d'entrée non observables, l'entité doit fournir des informations quantitatives sur les données d'entrée non observables importantes utilisées aux fins de l'évaluation. L'entité n'est pas tenue de créer des informations quantitatives pour se conformer à cette obligation d'information si elle n'a pas élaboré de données d'entrée non observables quantitatives pour évaluer la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur (dans le cas par exemple où elle utilise les prix de transactions antérieures ou des informations sur des prix émanant de tiers sans opérer d'ajustement). Toutefois, lorsqu'elle fournit ces informations, l'entité ne peut pas négliger les données d'entrée quantitatives non observables qui sont importantes pour l'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur et qu'elle peut obtenir au prix d'un effort raisonnable.

(d) Pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon non récurrente et classées au niveau 3 de la hiérarchie ou pour les valeurs opérationnelles actuelles qui sont évaluées de façon non récurrente et estimées à l'aide de données d'entrée non observables, une description des processus d'évaluation suivis par l'entité (y compris, par exemple, la façon dont l'entité détermine ses politiques et procédures d'évaluation et analyse les changements intervenus dans les évaluations de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur d'une période à l'autre).

152D. L’entité doit déterminer la ventilation appropriée des actifs ou des passifs en se fondant sur les éléments suivants :

(a) la nature des actifs ou des passifs, leurs caractéristiques et les risques y afférents ;

(b) le niveau auquel leur juste valeur est classée dans la hiérarchie ou le fait que la valeur opérationnelle ou la juste valeur soit observable ou non observable.

Une ventilation plus détaillée peut-être nécessaire pour les justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie ou pour les valeurs opérationnelles actuelles estimées à l’aide de données d’entrée non observables, parce que ces valeurs comportent un degré d'incertitude et de subjectivité plus élevé. La détermination de la ventilation appropriée des actifs ou des passifs pour lesquels il faut fournir des informations sur l’évaluation de la valeur opérationnelle actuelle ou de la juste valeur requiert l’exercice du jugement. Les actifs ou les passifs requièrent souvent une ventilation plus détaillée que les postes présentés dans l'état de la situation financière. Toutefois, l’entité doit fournir des informations suffisantes pour permettre un rapprochement avec les postes présentés dans l'état de la situation financière. Si une autre IPSAS précise la ventilation requise pour un actif ou un passif, l’entité peut utiliser cette ventilation pour la communication des informations exigées dans la présente Norme à condition que cette ventilation réponde aux exigences du présent paragraphe.

152E .Pour chaque catégorie d’actifs ou de passifs qui ne sont pas évalués à la valeur opérationnelle actuelle ou à la juste valeur dans l’état de la situation financière, mais dont la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur est indiquée, l’entité doit fournir les informations exigées au paragraphe 152C(b), (c) et (g). Toutefois, dans le cas des justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie, ou des valeurs opérationnelles actuelles ou justes valeurs estimées à l’aide de données d’entrée non observables, l’entité n'est pas tenue de fournir les informations quantitatives sur les données d’entrée non observables importantes exigées au paragraphe 152C(c). Pour ces actifs ou ces passifs, l’entité n'est pas non plus tenue de fournir les autres informations exigées par la présente Norme.

152F. L’entité doit présenter sous forme de tableau les informations quantitatives exigées par la présente Norme, à moins qu’une autre forme ne soit plus appropriée.

…

Date d’entrée en vigueur

…

154M. **Les paragraphes 9, 64 à 72, 96B et 148 ont été modifiés et les paragraphes 41B, 64A et 152A à 152F ont été ajoutés par l’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 les modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l’indiquer et appliquer l’IPSAS 46 en même temps.**

…

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 33, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

Exemptions qui n'affectent pas la juste présentation et la conformité aux IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice

Coût présumé

Coût présumé des actifs et/ou passifs

…

BC84A. Dans le cadre de l'élaboration d'IPSAS 46, *Évaluation*, des indications supplémentaires relatives au coût présumé ont été développées. Ces indications ont été élaborées afin de clarifier l'application pratique du coût présumé. Les indications d'évaluation figurant dans l'IPSAS 46 sont de nature générale et ont été élaborées pour compléter les indications spécifiques contenues dans certaines IPSAS. Les indications relatives au coût présumé figurant dans l'IPSAS 46 ont été élaborées de manière cohérente avec les dispositions existantes de la présente norme. Toutefois, lorsque des dispositions spécifiques relatives au coût présumé existent dans la présente norme, celles-ci prévalent sur les dispositions générales de l'IPSAS 46.

…

Bases d'évaluation autres que la juste valeur utilisées pour la détermination du coût présumé

…

BC93. Pour la détermination de la juste valeur, lors de l'élaboration d'IPSAS 33, il ~~convient~~ convenait de se reporter aux indications éventuellement fournies dans chaque IPSAS. Selon IPSAS 17, la juste valeur ~~est~~ était normalement déterminée par référence aux données du marché, souvent par voie d'estimation. En l'absence de données du marché, IPSAS 17 permettait d'estimer la juste valeur d'éléments d'immobilisations corporelles par référence au coût de remplacement, de reproduction ou selon l'approche des unités de service.

BC94. L'IPSASB a relevé que les indications fournies dans IPSAS 16 n'~~envisagent~~ envisageaient que la juste valeur fondée sur des données de marché, et que peu d'indications sur la détermination de la juste valeur ~~sont~~ étaient fournies dans IPSAS 12. L'IPSASB a conclu que, dans la mesure où le primo-adoptant risque d'éprouver des difficultés à déterminer une juste valeur fondée sur des données de marché pour tous les immeubles de placement et tous les stocks, d'autres approches doivent être envisagées pour la détermination du coût présumé des stocks et des immeubles de placement.

BC94A. Depuis lors, l'IPSASB a publié IPSAS 46, qui fournit une approche cohérente pour l'évaluation de la juste valeur dans l'ensemble des IPSAS. L'IPSASB a relevé que les dispositions de cette norme comprennent une hiérarchie de la juste valeur ainsi

que des indications relatives aux techniques d'évaluation pouvant être utilisées lorsqu'il n'existe pas de données de marché observables. L'IPSASB a examiné si le maintien de l'utilisation de méthodes alternatives d'évaluation demeurait approprié et a noté que les alternatives prévues dans IPSAS 33 sont cohérentes avec les techniques d'évaluation disponibles dans IPSAS 46 pour estimer la juste valeur. L'IPSASB a convenu de modifier en conséquence le libellé d'IPSAS 33.

BC95. ~~En l'absence de données de marché fiables~~ Si des données d'entrée observables permettant la détermination de la juste valeur ne sont pas disponibles à la date d'adoption des IPSAS, ou à la date de comptabilisation et/ou d'évaluation de l'actif lorsque le primo-adoptant se prévaut de l'exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation de certains actifs, l'IPSASB a estimé que le primo-adoptant peut envisager ~~d'autres méthodes de détermination~~ les techniques d'évaluation du coût présumé, à savoir :

(a) pour les stocks, le coût de remplacement actuel ; et

(b) pour les immeubles de placement à caractère spécifique, le coût de remplacement amorti.

…

Révision d'IPSAS 33 à la suite d'IPSAS 46, *Évaluation*

BC127. IPSAS 46, publiée en mai 2023, fournit des indications générales sur l'évaluation initiale et ultérieure des actifs et des passifs afin d'assurer une approche cohérente dans l'ensemble des IPSAS. Le paragraphe 70 de la présente norme permet à un adoptant pour la première fois d'envisager le coût de remplacement comme méthode alternative d'évaluation à la juste valeur lorsque des données d'entrée observables ne sont pas disponibles pour les stocks ou les immeubles de placement. Étant donné qu'IPSAS 46 n'identifie pas le coût de remplacement comme une base d'évaluation, l'IPSASB a examiné s'il convenait de le remplacer.

BC128. Étant donné que le coût de remplacement est maintenu dans IPSAS 12, Stocks, et IPSAS 16, *Immeubles de placement*, l'IPSASB est convenu de maintenir le coût de remplacement dans le contexte de la présente norme afin d'assurer la cohérence des principes entre les dispositions spécifiques des différentes IPSAS et les principes relatifs à la première adoption.

BC129. En outre, l'IPSASB est convenu d'ajouter la valeur opérationnelle actuelle comme base d'évaluation alternative à la juste valeur pour les immobilisations corporelles. La valeur opérationnelle actuelle a été ajoutée afin d'aligner les principes de la présente norme sur ceux d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, qui, à la suite d'IPSAS 45, autorise l'évaluation des immobilisations corporelles à la valeur opérationnelle actuelle lors de l'évaluation ultérieure.

BC130. IPSAS 46 a également fourni des indications générales supplémentaires sur l'application du coût présumé. Ces indications sont cohérentes avec les dispositions relatives au coût présumé figurant dans la présente norme (voir BC84A).

…

Guide de mise en œuvre

Le présent guide accompagne IPSAS 33, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

Coût présumé

…

Détermination d'un coût présumé pendant la période transitoire

…

IG42. Par exemple, un primo-adoptant adopte les IPSAS au 1er janvier 20X1 et applique l'exemption de trois ans à la comptabilisation d'un immeuble de placement. En l'absence d'information fiable sur le coût historique de l'immeuble de placement à la date d'adoption des IPSAS, le primo-adoptant décide de déterminer un coût présumé pour l'immeuble de placement. Le coût présumé de l'immeuble de placement est déterminé au cours du deuxième exercice (c'est-à-dire 20X2) d'application de l'exemption. IPSAS 33 permet au primo-adoptant de comptabiliser l'immeuble de placement au coût présumé déterminé en 20X2 en ajustant les résultats cumulés à l'ouverture, au 1er janvier 20X2. Le coût présumé établi au 1er janvier 20X2 servira de base amortissable et pour l'évaluation des pertes de valeur si le primo-adoptant choisit le modèle du coût historique comme base d'évaluation ultérieure en application d'IPSAS 16.

…

Amendements d'IPSAS 34, États financiers individuels

Les paragraphes 23A–23H et 32E sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Informations à fournir

…

Évaluation à la valeur actuelle

23A. **L'entité doit fournir des informations qui aideront les utilisateurs de ses états financiers à apprécier les deux éléments suivants :**

(a) **pour les participations évaluées à la juste valeur sur une base récurrente ou non dans l'état de la situation financière après la comptabilisation initiale, les techniques d'évaluation et les données d'entrée utilisées pour établir les valeurs ;**

(b) **pour les évaluations de la juste valeur récurrentes faites à l'aide de données d'entrée non observables (niveau 3) importantes, l'effet de ces évaluations sur le résultat ou sur l'actif net/la situation nette pour la période.**

23B. Pour remplir les objectifs énoncés au paragraphe 23A, l'entité doit s'interroger sur tous les éléments ci-dessous :

(a) le niveau de détail nécessaire pour satisfaire aux obligations d'information ;

(b) l'importance à accorder à chacune des diverses obligations ;

(c) le degré de regroupement ou de ventilation à faire ;

(d) le besoin, pour les utilisateurs des états financiers, d'obtenir des informations supplémentaires pour évaluer l'information quantitative fournie.

Si les informations fournies en conformité avec la présente IPSAS et d'autres IPSAS ne sont pas suffisantes pour remplir les objectifs énoncés au paragraphe 23A, l'entité doit fournir les informations supplémentaires nécessaires pour y parvenir.

23C. Afin de remplir les objectifs énoncés au paragraphe 23A, l'entité doit fournir au minimum les informations suivantes pour chaque catégorie de participations (voir paragraphe 23D pour des précisions sur la façon de déterminer les catégories appropriées de participations) évaluées à la juste valeur (ou faisant l'objet d'évaluations fondées sur la juste valeur comprises dans le champ d'application d'IPSAS 46, *Évaluation*) dans l'état de la situation financière après la comptabilisation initiale :

(a) Pour les évaluations de la juste valeur récurrentes ou non, la juste valeur à la fin de la période de présentation de l'information financière et, pour les évaluations de la juste valeur non récurrentes, les motifs de l'évaluation. Les évaluations récurrentes de la juste valeur de participations sont celles que la présente Norme impose ou permet dans l'état de la situation financière à la fin de chaque période de présentation de l'information financière. Les évaluations non récurrentes de la juste valeur de participations sont celles que la présente Norme impose ou permet dans l'état de la situation financière dans des circonstances particulières.

(b) Pour les évaluations de la juste valeur récurrentes ou non, le niveau auquel chaque juste valeur prise dans son ensemble est classée dans la hiérarchie (niveau 1, 2 ou 3).

(c) Pour les participations qui sont détenues à la fin de la période de présentation de l'information et évaluées à la juste valeur de façon récurrente, le montant des transferts de juste valeur effectués le cas échéant entre le niveau 1 et le niveau 2 de la hiérarchie, les raisons de ces transferts et la politique suivie par l'entité pour déterminer à quel moment un transfert d'un niveau à l'autre est réputé s'être produit (voir paragraphe 23E). Les transferts vers chaque niveau doivent être mentionnés et expliqués séparément des transferts depuis chaque niveau.

(d) Pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente ou non et 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. En cas de changement de technique d'évaluation (par exemple l'abandon d'une approche par le marché au profit d'une approche par le résultat ou l'application d'une technique d'évaluation supplémentaire), l'entité doit mentionner ce

changement et la ou les raisons qui le sous-tendent. Pour les justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie, l'entité doit fournir des informations quantitatives sur les données d'entrée non observables importantes utilisées aux fins d'évaluation. L'entité n'est pas tenue de créer des informations quantitatives pour se conformer à cette obligation d'information si elle n'a pas élaboré de données d'entrée non observables quantitatives pour évaluer la juste valeur (dans le cas par exemple où elle utilise les prix de transactions antérieures ou des informations sur des prix émanant de tiers sans opérer d'ajustement). Toutefois, lorsqu'elle fournit ces informations, l'entité ne peut pas négliger les données d'entrée quantitatives non observables qui sont importantes pour l'évaluation de la juste valeur et qu'elle peut obtenir au prix d'un effort raisonnable.

(e) Pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente et classées au niveau 3 de la hiérarchie, un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture, en indiquant séparément les variations de la période attribuables aux éléments suivants :

(i) Le total des profits ou des pertes de la période comptabilisés en résultat, avec mention du ou des postes du résultat où ces profits ou pertes sont comptabilisés.

(ii) Le total des profits ou des pertes de la période comptabilisés en actif net/situation nette, avec mention du ou des postes de l'actif net/la situation nette où ces profits ou pertes sont comptabilisés.

(iii) Les achats, les ventes, les émissions et les règlements (chacun de ces types de variations étant indiqué séparément).

(iv) Pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente et classées au niveau 3 de la hiérarchie, le montant des transferts de juste valeur vers ou depuis le niveau 3 de la hiérarchie, les raisons qui les motivent et la politique suivie par l'entité pour déterminer à quel moment un transfert d'un niveau à l'autre est réputé s'être produit (voir paragraphe 23E). Les transferts vers le niveau 3 doivent être mentionnés et expliqués séparément des transferts depuis ce niveau.

(f) Pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente et classées au niveau 3 de la hiérarchie, le montant du total des profits ou des pertes de la période mentionné au paragraphe (e)(i) ci-dessus qui a été pris en compte dans le résultat et qui est attribuable à la variation des profits ou des pertes latents relatifs aux participations détenues à la date de clôture, avec mention du ou des postes du résultat où ces profits ou pertes latents sont comptabilisés.

(g) Pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente ou non et classées au niveau 3 de la hiérarchie, une description des processus d'évaluation suivis par l'entité (y compris, par exemple, la façon dont l'entité détermine ses politiques et procédures d'évaluation et analyse les changements intervenus dans les évaluations de la juste valeur d'une période à l'autre).

(h) Pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente et classées au niveau 3 de la hiérarchie :

(i) Dans tous les cas, une description de la sensibilité de l'évaluation de la juste valeur à des changements dans des données d'entrée non observables, lorsqu'un changement de montant dans ces données peut entraîner une augmentation ou une diminution importante de la juste valeur. S'il existe des corrélations entre ces données d'entrée et d'autres données d'entrée non observables utilisées pour l'évaluation de la juste valeur, l'entité doit aussi expliquer ces corrélations et la façon dont elles pourraient amplifier ou atténuer l'effet des changements dans les données d'entrée non observables sur l'évaluation de la juste valeur. Pour satisfaire à cette obligation d'information, la description de la sensibilité aux changements dans les données d'entrée non observables doit traiter, au minimum, des données d'entrée non observables mentionnées en application du paragraphe (d) ci-dessus.

(ii) Dans le cas des actifs financiers et des passifs financiers, si le fait de modifier une ou plusieurs des données d'entrée non observables pour refléter d'autres hypothèses raisonnablement possibles devait entraîner une variation importante de la juste valeur, la mention de ce fait, avec indication des effets des modifications. L'entité doit indiquer comment l'effet d'une modification faite pour refléter une autre hypothèse raisonnablement possible a été calculé. À cette fin, l'importance de la variation doit être appréciée par rapport au résultat et au total des actifs ou des passifs ou, lorsque les variations de la juste valeur sont comptabilisées en actif net/situation nette, par rapport au total des capitaux propres.

23D. L'entité doit déterminer la ventilation appropriée des participations en se fondant sur les éléments suivants :

(a) la nature des participations, leurs caractéristiques et les risques y afférents ;

(b) le niveau auquel leur juste valeur est classée dans la hiérarchie ou le fait que la juste valeur soit observable ou non observable.

Une ventilation plus détaillée peut-être nécessaire pour les justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie ou pour les justes valeurs estimées à l'aide de données d'entrée non observables, parce que ces valeurs comportent un degré d'incertitude et de subjectivité plus élevé. La détermination de la ventilation appropriée des participations pour lesquelles il faut fournir des informations sur l'évaluation de la juste valeur requiert l'exercice du jugement. Les participations requièrent souvent une ventilation plus détaillée que les postes présentés dans l'état de la situation financière. Toutefois, l'entité doit fournir des informations suffisantes pour permettre un rapprochement avec les postes présentés dans l'état de la situation financière. Si une autre IPSAS précise la ventilation requise pour une participation, l'entité peut utiliser cette ventilation pour la communication des informations

exigées dans la présente Norme à condition que cette ventilation réponde aux exigences du présent paragraphe.

23E. L'entité doit indiquer la politique qu'elle suit pour déterminer à quel moment un transfert d'un niveau à l'autre de la hiérarchie des justes valeurs est réputé s'être produit, conformément au paragraphe 23C(c) et (e)(iv), et l'appliquer systématiquement. La politique concernant la date où les transferts sont comptabilisés doit être la même pour les transferts effectués vers ou depuis les différents niveaux. Voici des exemples de politiques concernant la détermination de la date des transferts :

(a) la date de l'événement ou du changement de circonstances à l'origine du transfert ;

(b) la date d'ouverture ;

(c) la date de clôture.

23F. Si l'entité décide de se prévaloir de l'exception prévue au paragraphe IPSAS 41.AG143, elle doit mentionner qu'elle a fait ce choix de méthode comptable.

23G. Pour chaque catégorie de participations qui ne sont pas évaluées à la juste valeur dans l'état de la situation financière, mais dont la juste valeur est indiquée, l'entité doit fournir les informations exigées au paragraphe 230C(b), (d) et (h). Toutefois, dans le cas des justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie ou des justes valeurs estimées à l'aide de données d'entrée non observables, l'entité n'est pas tenue de fournir les informations quantitatives sur les données d'entrée non observables importantes exigées au paragraphe 23C(d). Pour ces participations, l'entité n'est pas non plus tenue de fournir les autres informations exigées par la présente Norme.

23H. L'entité doit présenter sous forme de tableau les informations quantitatives exigées par la présente Norme, à moins qu'une autre forme ne soit plus appropriée.

…

Date d'entrée en vigueur

…

32E. **Les paragraphes 23A à 23H ont été ajoutés par l'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 les modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer l'IPSAS 46 en même temps.**

…

Amendements d'IPSAS 38, Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités

Les paragraphes 57A–57F et 61E sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Évaluation à la valeur actuelle

57A. **L'entité doit fournir des informations qui aideront les utilisateurs de ses états financiers à apprécier les deux éléments suivants :**

(a) **pour les intérêts détenus dans d'autres entités évalués à la juste valeur sur une base récurrente ou non dans l'état de la situation financière après la comptabilisation initiale, les techniques d'évaluation et les données d'entrée utilisées pour établir les valeurs ;**

(b) **pour les évaluations de la juste valeur récurrentes faites à l'aide de données d'entrée non observables (niveau 3) importantes, l'effet de ces évaluations sur le résultat ou sur l'actif net/la situation nette pour la période.**

57B. Pour remplir les objectifs énoncés au paragraphe 57A, l'entité doit s'interroger sur tous les éléments ci-dessous :

(a) le niveau de détail nécessaire pour satisfaire aux obligations d'information ;

(b) l'importance à accorder à chacune des diverses obligations ;

(c) le degré de regroupement ou de ventilation à faire ;

(d) le besoin, pour les utilisateurs des états financiers, d'obtenir des informations supplémentaires pour évaluer l'information quantitative fournie.

Si les informations fournies en conformité avec la présente IPSAS et d'autres IPSAS ne sont pas suffisantes pour remplir les objectifs énoncés au paragraphe 57A, l'entité doit fournir les informations supplémentaires nécessaires pour y parvenir.

57C. Afin de remplir les objectifs énoncés au paragraphe 57A, l'entité doit fournir au minimum les informations suivantes pour chaque catégorie d'intérêts détenus dans d'autres entités (voir paragraphe 57D pour des précisions sur la façon de déterminer les catégories appropriées d'intérêts détenus dans d'autres entités) évalués à la juste valeur (ou faisant l'objet d'évaluations fondées sur la juste valeur comprises dans le champ d'application d'IPSAS 46, *Évaluation*) dans l'état de la situation financière après la comptabilisation initiale :

(a) Pour les évaluations de la juste valeur récurrentes ou non, la juste valeur à la fin de la période de présentation de l'information financière et, pour les évaluations de la juste valeur non récurrentes, les motifs de l'évaluation. Les évaluations récurrentes de la juste valeur d'intérêts détenus dans d'autres entités sont celles que la présente Norme impose ou permet dans l'état de la situation financière à la fin de chaque période de présentation de l'information financière. Les évaluations non récurrentes de la juste valeur d'intérêts détenus dans d'autres entités sont celles que la présente Norme impose ou permet dans l'état de la situation financière dans des circonstances particulières.

(b) Pour les évaluations de la juste valeur récurrentes ou non, le niveau auquel chaque juste valeur prise dans son ensemble est classée dans la hiérarchie (niveau 1, 2 ou 3).

(c) Pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente ou non et 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. En cas de changement de technique d'évaluation (par exemple l'abandon d'une approche par le marché au profit d'une approche par le résultat ou l'application d'une technique d'évaluation supplémentaire), l'entité doit mentionner ce changement et la ou les raisons qui le sous-tendent. Pour les justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie ou pour les justes valeurs estimées à l'aide de données d'entrée non observables, l'entité doit fournir des informations quantitatives sur les données d'entrée non observables importantes utilisées aux fins de l'évaluation. L'entité n'est pas tenue de créer des informations quantitatives pour se conformer à cette obligation d'information si elle n'a pas élaboré de données d'entrée non observables quantitatives pour évaluer la juste valeur (dans le cas par exemple où elle utilise les prix de transactions antérieures ou des informations sur des prix émanant de tiers sans opérer d'ajustement). Toutefois, lorsqu'elle fournit ces informations, l'entité ne peut pas négliger les données d'entrée quantitatives non observables qui sont importantes pour l'évaluation de la juste valeur et qu'elle peut obtenir au prix d'un effort raisonnable.

(d) Pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente et classées au niveau 3 de la hiérarchie, un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture, en indiquant séparément les variations de la période attribuables aux éléments suivants :

(i) le total des profits ou des pertes de la période comptabilisés en résultat, avec mention du ou des postes du résultat où ces profits ou pertes sont comptabilisés ;

(ii) le total des profits ou des pertes de la période comptabilisés en actif net/situation nette, avec mention du ou des postes de l'actif net/la situation nette où ces profits ou pertes sont comptabilisés ;

(iii) les achats, les ventes, les émissions et les règlements (chacun de ces types de changements étant indiqué séparément).

(e) Pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente et classées au niveau 3 de la hiérarchie, le montant du total des profits ou des pertes de la période mentionné au paragraphe (e)(i) ci-dessus qui a été pris en compte dans le résultat et qui est attribuable à la variation des profits ou des pertes latents relatifs aux intérêts détenus dans d'autres entités à la date de clôture, avec mention du ou des postes du résultat où ces profits ou pertes latents sont comptabilisés.

(f) Pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente ou non et classées au niveau 3 de la hiérarchie, une description des processus d'évaluation suivis par l'entité (y compris, par exemple, la façon dont l'entité détermine ses politiques et procédures d'évaluation et analyse les changements intervenus dans les évaluations de la juste valeur d'une période à l'autre).

(g) Pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente et classées au niveau 3 de la hiérarchie :

(i) Dans tous les cas, une description de la sensibilité de l'évaluation de la juste valeur à des changements dans des données d'entrée non observables, lorsqu'un changement de montant dans ces données peut entraîner une augmentation ou une diminution importante de la juste valeur. S'il existe des corrélations entre ces données d'entrée et d'autres données d'entrée non observables utilisées pour l'évaluation de la juste valeur, l'entité doit aussi expliquer ces corrélations et la façon dont elles pourraient amplifier ou atténuer l'effet des changements dans les données d'entrée non observables sur l'évaluation de la juste valeur. Pour satisfaire à cette obligation d'information, la description de la sensibilité aux changements dans les données d'entrée non observables doit traiter, au minimum, des données d'entrée non observables mentionnées en application du paragraphe (c) ci-dessus.

57D. L'entité doit déterminer la ventilation appropriée des intérêts détenus dans d'autres entités en se fondant sur les éléments suivants :

(a) la nature des intérêts détenus dans d'autres entités, leurs caractéristiques et les risques y afférents ;

(b) le niveau auquel leur juste valeur est classée dans la hiérarchie.

Une ventilation plus détaillée peut-être nécessaire pour les justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie ou pour les justes valeurs estimées à l'aide de données d'entrée non observables, parce que ces valeurs comportent un degré d'incertitude et de subjectivité plus élevé. La détermination de la ventilation appropriée des intérêts détenus dans d'autres entités pour lesquels il faut fournir des informations sur l'évaluation de la juste valeur requiert l'exercice du jugement. Les intérêts détenus dans d'autres entités requièrent souvent une ventilation plus détaillée que les postes présentés dans l'état de la situation financière. Toutefois, l'entité doit fournir des informations suffisantes pour permettre un rapprochement avec les postes présentés dans l'état de la situation financière. Si une autre IPSAS précise la ventilation requise pour un intérêt détenu dans une autre entité, l'entité peut utiliser cette ventilation pour la communication des informations exigées dans la présente Norme à condition que cette ventilation réponde aux exigences du présent paragraphe.

57E. Pour chaque catégorie d'intérêts détenus dans d'autres entités qui ne sont pas évalués à la juste valeur dans l'état de la situation financière, mais dont la juste valeur est indiquée, l'entité doit fournir les informations exigées au paragraphe 57C(b), (c) et (g). Toutefois, dans le cas des justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie ou

des justes valeurs estimées à l'aide de données d'entrée non observables, l'entité n'est pas tenue de fournir les informations quantitatives sur les données d'entrée non observables importantes exigées au paragraphe 57C(c). Pour ces intérêts détenus dans d'autres entités, l'entité n'est pas non plus tenue de fournir les autres informations exigées par la présente Norme.

57F. L'entité doit présenter sous forme de tableau les informations quantitatives exigées par la présente Norme, à moins qu'une autre forme ne soit plus appropriée.

…

Effective Date

Date d'entrée en vigueur

…

61E. **Les paragraphes 57A à 57F ont été ajoutés par l'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 les modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer l'IPSAS 46 en même temps.**

…

Amendements d'IPSAS 39, *Avantages du personnel*

Les paragraphes 8 et 144 sont modifiés et le paragraphe 176D est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Définitions

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

:…

Définitions relatives au passif (à l'actif) net au titre des prestations définies

…

Le déficit ou l'excédent est égal à la différence entre :

(a) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies ; et

(b) la juste valeur (telle que définie dans IPSAS 46, *Évaluation*), des actifs du régime (s'il en existe).

…

Les termes définis dans d'autres IPSAS sont utilisés dans la présente norme avec le même sens que dans ces normes et figurent dans le Glossaire des termes définis publié séparément.

Avantages à court terme

…

Avantages postérieurs à l'emploi — Régimes à prestations définies

…

Informations à fournir

…

Explication des montants contenus dans les états financiers

…

144. L'entité doit ventiler la juste valeur des actifs du régime entre différentes catégories fondées sur la nature de ces actifs et les risques qui s'y rattachent, et, pour chaque catégorie d'actifs du régime, établir une distinction entre ceux qui sont cotés sur un marché actif (tel que défini dans IPSAS 46) et ceux qui ne le sont pas. Par exemple, en considérant le niveau de détail nécessaire dont il est question au paragraphe 138, l'entité pourrait établir une distinction entre les éléments suivants :

…

Date d'entrée en vigueur

…

176D. **Les paragraphes 8 et 144 ont été modifiés par l'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 les modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer l'IPSAS 46 en même temps.**

…

Amendements d'IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*

Le paragraphe 72 est modifié et le paragraphe 126G est ajouté. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Méthode comptable de l'acquisition

…

Classification ou désignation des actifs identifiables acquis et des passifs identifiables repris lors d'une acquisition

…

Principe d'évaluation

72. **L'acquéreur doit évaluer les actifs identifiables acquis et les passifs repris à leur juste valeur (telles que définies dans IPSAS 46, *Évaluation*) à la date d'acquisition. L'annexe D d'IPSAS 46 fournit des indications sur l'évaluation des actifs et des passifs à la juste valeur.**

…

Date d'entrée en vigueur

…

126G. **Le paragraphe 72 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 la modification pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 en même temps.**

…

Exemples d'application

Les présents exemples d'application accompagnent IPSAS 40, mais n'en font pas partie intégrante.

…

Ajustement de la valeur comptable des actifs et des passifs identifiables des activités regroupées pour se conformer aux méthodes comptables de l'entité issue du regroupement, lors d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application des paragraphes 26, 27 et 36 d'IPSAS 40.

…

IE167. En octobre 20X5, l'Entité issue du Rapprochement (ER) est constituée par le rapprochement de deux ministères, l'ARA et l'ARB. L'ARA avait adopté une méthode comptable d'évaluation des immobilisations corporelles en utilisant le modèle du coût historique présenté dans ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*. L'ARB avait, quant à elle, adopté une méthode comptable d'évaluation des immobilisations corporelles en utilisant le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle présenté dans ~~IPSAS 17~~ IPSAS 45.

IE168. L'ER adopte une méthode comptable d'évaluation des immobilisations corporelles en utilisant le modèle de la ~~réévaluation~~ valeur actuelle. L'ER a recours à une valorisation indépendante des immobilisations corporelles précédemment contrôlées par l'ARA.

…

Comptabilisation et évaluation des composantes de l'actif net/situation nette à l'issue d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application des paragraphes 37 à 39 d'IPSAS 40

…

IE180. L'ARA utilisait la méthode comptable du modèle du coût historique pour évaluer les immobilisations corporelles. L'ARB utilisait, pour sa part, la méthode comptable du modèle de ~~réévaluation~~ la valeur actuelle. L'ER a adopté la méthode comptable du modèle de ~~réévaluation~~ la valeur actuelle pour évaluer les immobilisations corporelles. L'ER obtient une valorisation indépendante des immobilisations corporelles antérieurement contrôlées par l'ARA. En conséquence, la valeur comptable de ces immobilisations corporelles augmente de 5 750 UM. L'ER apporte alors les ajustements correspondants aux composantes de l'actif net/situation nette.

…

Période d'évaluation lors d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application des paragraphes 37 à 39 d'IPSAS 40

…

IE185. Supposons que l'ER ait été issue du rapprochement de l'ARA et de l'ARB (deux municipalités qui n'étaient pas sous contrôle commun avant le rapprochement), le 30 novembre 20X3. Avant le rapprochement, l'ARA appliquait la méthode comptable du modèle de ~~réévaluation~~ la valeur actuelle pour évaluer terrains et constructions, alors que l'ARB appliquait modèle du coût historique. Pour évaluer les terrains et les constructions, l'ER adopte, comme méthode comptable, le modèle de ~~réévaluation~~ la valeur actuelle et sollicite une valorisation indépendante des terrains et des constructions contrôlés par l'ARB. Cette évaluation n'était pas achevée au moment où l'ER avait autorisé la publication de ses états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 20X3. Dans ses états financiers annuels 20X3, l'ER avait comptabilisé, pour les terrains et les constructions, des montants provisoires de 150 000 UM et de 275 000 UM respectivement. À la date de rapprochement, les constructions avaient une durée d'utilité résiduelle de quinze ans, les terrains une durée de vie indéterminée. Quatre mois après la date de rapprochement, l'ER reçoit le résultat de la valorisation indépendante, qui estimait la valeur des terrains à 160 000 UM et la valeur des constructions à 365 000 UM, à la date de rapprochement.

…

Informations à fournir dans le cadre d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application des paragraphes 53 à 57 d'IPSAS 40

IE192. …

		Montant initial	Ajustement	Nouveau montant
		UM	UM	UM
54(e)(i)	Retraitement des actifs financiers comptabilisés par l'ARA pour éliminer des transactions conclues avec l'ARB	822	(25)	797
54(e)(i)	Retraitement des passifs financiers comptabilisés par l'ARB pour éliminer des transactions conclues avec l'ARA	(1093)	25	(1068)
54(e)(ii)	Retraitement des immobilisations corporelles comptabilisées par l'ARA pour évaluer les éléments en utilisant le modèle de ~~réévaluation~~ la valeur actuelle	12 116	17 954	30 070

…

Informations à fournir relatives aux acquisitions

Exemple de l'application des indications des paragraphes 119 à 125 d'IPSAS 40 concernant les informations à fournir.

IE278. L'exemple suivant illustre quelques aspects des informations à fournir dans le cadre d'une acquisition. Il repose sur une transaction hypothétique. Dans cet exemple, l'EA est une entité du secteur public fournissant des services de santé dans sa région. Il s'agit d'une entité cotée. Les informations qui figurent sous forme tabulaire sont spécifiques à l'exemple traité. Une grande partie des informations à fournir peut également être présentée sous forme textuelle dans une note de bas de page.

…

Référence du paragraphe	
	…
124(b)	…lorsqu'il est supérieur à 7 500 UM pour 20X3 et dans la limite de 2 500 UM (non actualisé). Le montant potentiel non actualisé de tous les paiements futurs que l'EA serait amenée à verser au titre de l'accord de contrepartie éventuelle est compris entre 0 et 2 500 UM. L'estimation du montant de la juste valeur de l'accord de contrepartie éventuelle, 1 000 UM, est fondée sur une approche par le résultat. L'évaluation à la juste valeur repose sur des données d'entrée significatives qui ne sont pas observables sur le marché, qu'IPSAS 46, *Évaluation*, désigne comme des données d'entrée de niveau 3. Les hypothèses principales comprennent un taux d'actualisation compris entre 20 et 25 % et un ajustement du produit de XE en fonction du degré de probabilité des hypothèses retenues.

Au 31 décembre, ni le montant comptabilisé au titre de l'accord de contrepartie éventuelle, ni la fourchette des résultats ni les hypothèses retenues pour élaborer les estimations ne sont modifiés.

…

Amendements d'IPSAS 41, *Instruments financiers*

Les paragraphes 9, 66, AG31, AG38, AG115 et AG117 sont modifiés. Les paragraphes AG143A à AG143AB et 156G sont ajoutés. Les paragraphes 67, 68 et AG144 à AG155 sont supprimés. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Définitions

9. …

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. Les termes suivants sont définis soit dans l'IPSAS 28, ~~ou~~ l'IPSAS 30, *Instruments financiers : Informations à fournir, ou dans l'IPSAS 46, Évaluation* : risque de crédit[4], risque de change, risque de liquidité, risque de marché, instrument de fonds propres, actif financier, instrument financier, passif financier ; instrument remboursable au gré du porteur.

…

Évaluation

…

Considérations relatives à l'évaluation à la juste valeur

66. Pour déterminer la juste valeur d'un actif ou d'un passif financier pour l'application de la présente Norme, d'IPSAS 28 ou d'IPSAS 30, une entité doit appliquer IPSAS 46 et les paragraphes AG143A à AG143B~~AG144 à AG155~~ de l'Annexe A.

67. ~~Les prix cotés sur un marché actif constituent la meilleure indication de la juste valeur. Si le marché d'un instrument financier n'est pas actif, l'entité établit la juste valeur par application d'une technique d'évaluation. L'objectif de l'application d'une technique d'évaluation est d'établir ce qu'aurait été le prix de transaction à la date d'évaluation dans le cadre d'un échange effectué dans des conditions de concurrence normales et motivé par des considérations commerciales normales. Parmi les techniques d'évaluation figurent l'utilisation des informations dont on dispose sur les transactions récemment conclues dans des conditions de concurrence normales entre des parties informées et consentantes, si elles sont disponibles,~~

[4] Ce terme (tel qu'il est défini dans IPSAS 30) est utilisé dans les exigences de présentation des effets des variations du risque de crédit des passifs désignés comme étant à la juste valeur par le biais du résultat (voir paragraphe 108).

~~l'évaluation par référence à la juste valeur actuelle d'un autre instrument identique en substance, l'analyse des flux de trésorerie actualisés et les modèles d'évaluation des options. S'il existe une technique d'évaluation couramment utilisée par les intervenants sur le marché pour évaluer l'instrument et s'il a été démontré que cette technique produit des estimations fiables des prix obtenus lors de transactions réelles sur le marché, c'est cette technique que l'entité applique. La technique d'évaluation choisie repose le plus possible sur des données de marché et le moins possible sur des données spécifiques à l'entité. Elle intègre tous les facteurs que les intervenants sur le marché prendraient en considération pour fixer un prix et est conforme aux méthodes économiques reconnues pour la fixation du prix d'instruments financiers. L'entité étalonne périodiquement sa technique d'évaluation en en vérifiant la validité au moyen des prix qu'elle peut observer sur le marché pour des transactions courantes portant sur le même instrument (sans modification ni reconditionnement), ou à l'aide d'autres données de marché observables.~~ [Supprimé]]

68. ~~La juste valeur d'un passif financier comportant une composante de base (par exemple, un dépôt de base) ne peut être inférieure à la somme payable de base, actualisée depuis la première date à laquelle le paiement peut en être exigé.~~ [Supprimé]

…

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

…

156F. **Les paragraphes 9, 66, AG31, AG38, AG115 et AG117 ont été modifiés, les paragraphes AG143A à AG143AB ont été ajoutés et les paragraphes 67, 68 et AG144 à AG155 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 les modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 en même temps**.

…

Guide d'application

La présente Annexe fait partie intégrante d'IPSAS 41

…

Comptabilisation et décomptabilisation

…

Transferts qui remplissent les conditions de décomptabilisation

…

AG31. Pour l'estimation des justes valeurs de la partie qui reste comptabilisée et de la partie décomptabilisée en application du paragraphe 24, l'entité applique les dispositions d'évaluation de la juste valeur contenues dans ~~les paragraphes 66 à 68 et AG144 à AG155~~ dans IPSAS 46, en plus du paragraphe 25.

…

Exemples

...

AG38. …

	Juste valeur ~~estimée~~	*Pourcentage*	*Valeur comptable affectée*
Part transférée	9 090	90 %	9 000
Part conservée	1 010	10 %	1 000
Total	**10 100**		**10 000**

…

Évaluation initiale

Évaluation initiale d'actifs et de passifs financiers (paragraphes 57 à 59)

AG115. La juste valeur d'un instrument financier lors de sa comptabilisation initiale est normalement le prix de la transaction (c'est-à-dire la juste valeur de la contrepartie versée ou reçue, voir également le paragraphe AG117 et IPSAS 46). Toutefois, si une partie de la contrepartie versée ou reçue correspond à un élément autre que l'instrument financier, une entité doit évaluer la juste valeur de l'instrument financier ~~est estimée par l'application d'une technique d'évaluation (voir paragraphes AG149 à AG154)~~. Par exemple, la juste valeur d'un prêt ou d'une créance à long terme qui ne porte pas intérêt peut être évaluée comme la valeur actualisée de l'ensemble des entrées de trésorerie futures, calculée selon le ou les taux d'intérêt ayant cours sur le marché pour un instrument similaire (quant à la monnaie, à l'échéance, au type de taux d'intérêt et à d'autres facteurs) ayant une notation similaire. Tout montant supplémentaire prêté constitue une charge ou une réduction du résultat, à moins qu'il ne remplisse les conditions de comptabilisation comme un autre type d'actif.

…

AG117. La meilleure indication de la juste valeur d'un instrument financier lors de sa comptabilisation initiale est normalement le prix de transaction (c'est-à-dire la juste valeur de la contrepartie donnée ou reçue, voir également IFRS 13). Si l'entité détermine que la juste valeur lors de la comptabilisation initiale diffère du prix de

transaction comme il est mentionné au paragraphe 5.1.1A, elle doit comptabiliser l'instrument à cette date comme suit :

(a) selon l'évaluation imposée par le paragraphe 57, si la juste valeur est attestée par un cours sur un marché actif pour un actif ou un passif identique (c'est-à-dire une donnée d'entrée de niveau 1) ou repose sur une technique d'évaluation qui utilise uniquement des données provenant de marchés observables. L'entité doit comptabiliser la différence entre la juste valeur à la date de la comptabilisation initiale et le prix de transaction comme un profit ou une perte ;

(b) …

…

Évaluation ultérieure

…

Considérations relatives à l'évaluation à la juste valeur

Application aux passifs et aux instruments de capitaux propres de l'entité

Principes généraux

AG143A. Une évaluation à la juste valeur suppose qu'un passif financier ou non financier, ou un instrument de capitaux propres de l'entité (par exemple, des participations émises en contrepartie dans le cadre d'un regroupement dans le secteur public), est transféré à un participant du marché à la date d'évaluation. Le transfert d'un passif ou d'un instrument de capitaux propres de l'entité suppose ce qui suit :

(a) un passif demeurerait en cours et le participant du marché cessionnaire serait tenu de s'acquitter de l'obligation. Le passif ne serait pas réglé avec la contrepartie ni autrement éteint à la date d'évaluation ; et

(b) un instrument de capitaux propres de l'entité demeurerait en circulation et le participant du marché cessionnaire assumerait les droits et obligations associés à l'instrument. L'instrument ne serait ni annulé ni autrement éteint à la date d'évaluation.

AG143B. Même lorsqu'il n'existe pas de marché observable fournissant des informations sur le prix du transfert d'un passif ou d'un instrument de capitaux propres de l'entité (par exemple, parce que des restrictions contractuelles ou autres restrictions juridiques empêchent le transfert de tels éléments), il peut exister un marché observable pour ces éléments lorsqu'ils sont détenus par d'autres parties en tant qu'actifs (par exemple, une obligation d'État ou une option d'achat sur les actions d'une entité).

AG143C. Dans tous les cas, une entité doit maximiser l'utilisation des données d'entrée observables pertinentes et minimiser l'utilisation des données d'entrée non observables afin d'atteindre l'objectif d'une évaluation à la juste valeur, qui consiste à estimer le prix auquel une transaction normale visant à transférer le passif

ou l'instrument de capitaux propres aurait lieu entre des participants du marché à la date d'évaluation dans les conditions actuelles du marché.

Passifs et instruments de capitaux propres détenus par d'autres parties en tant qu'actifs

AG143D. Lorsqu'un prix coté pour le transfert d'un passif identique ou similaire ou d'un instrument de capitaux propres de l'entité n'est pas disponible et que l'élément identique est détenu par une autre partie en tant qu'actif, une entité doit évaluer la juste valeur du passif ou de l'instrument de capitaux propres du point de vue d'un participant du marché qui détient l'élément identique en tant qu'actif à la date d'évaluation.

AG143E. Dans de tels cas, une entité doit évaluer la juste valeur du passif ou de l'instrument de capitaux propres comme suit :

(a) En utilisant le prix coté sur un marché actif pour l'élément identique détenu par une autre partie en tant qu'actif, si ce prix est disponible.

(b) Si ce prix n'est pas disponible, en utilisant d'autres données d'entrée observables, telles qu'un prix coté sur un marché qui n'est pas actif pour l'élément identique détenu par une autre partie en tant qu'actif.

(c) Si les prix observables visés aux points (a) et (b) ne sont pas disponibles, en utilisant une autre technique d'évaluation, telle que :

(i) Une approche par le résultat (par exemple, une technique de valeur actuelle qui tient compte des flux de trésorerie futurs qu'un participant du marché s'attendrait à recevoir en détenant le passif ou l'instrument de capitaux propres en tant qu'actif ; voir les paragraphes 45 et C35) ; et

(ii) Une approche par le marché (par exemple, en utilisant les prix cotés de passifs ou d'instruments de capitaux propres similaires détenus par d'autres parties en tant qu'actifs ; voir les paragraphes 42, C31 et C32).

AG143F. Une entité ne doit ajuster le prix coté d'un passif ou d'un instrument de capitaux propres de l'entité détenu par une autre partie en tant qu'actif que s'il existe des facteurs propres à l'actif qui ne s'appliquent pas à l'évaluation à la juste valeur du passif ou de l'instrument de capitaux propres. Une entité doit s'assurer que le prix de l'actif ne reflète pas l'effet d'une restriction empêchant la vente de cet actif. Certains facteurs pouvant indiquer que le prix coté de l'actif doit être ajusté comprennent notamment les suivants :

(a) le prix coté de l'actif se rapporte à un passif ou à un instrument de capitaux propres similaire (mais non identique) détenu par une autre partie en tant qu'actif. Par exemple, le passif ou l'instrument de capitaux propres peut présenter une caractéristique particulière (par exemple, la qualité de crédit de l'émetteur) différente de celle reflétée dans la juste valeur du passif ou de l'instrument de capitaux propres similaire détenu en tant qu'actif ; et

(b) l'unité de comptabilisation de l'actif n'est pas la même que celle du passif ou de l'instrument de capitaux propres. Par exemple, pour les passifs, dans certains cas, le prix d'un actif reflète un prix combiné pour un ensemble

comprenant à la fois les montants dus par l'émetteur et un rehaussement de crédit fourni par un tiers. Si l'unité de comptabilisation du passif ne correspond pas à cet ensemble combiné, l'objectif est d'évaluer la juste valeur du passif de l'émetteur, et non la juste valeur de l'ensemble combiné. Ainsi, dans de tels cas, l'entité ajusterait le prix observé de l'actif afin d'exclure l'effet du rehaussement de crédit fourni par le tiers.

Passifs et instruments de capitaux propres non détenus par d'autres parties en tant qu'actifs

AG143G. Lorsqu'un prix coté pour le transfert d'un passif identique ou similaire ou d'un instrument de capitaux propres de l'entité n'est pas disponible et que l'élément identique n'est pas détenu par une autre partie en tant qu'actif, une entité doit évaluer la juste valeur du passif ou de l'instrument de capitaux propres en utilisant une technique d'évaluation du point de vue d'un participant du marché qui doit le passif ou qui a émis le droit sur les capitaux propres.

AG143H. Par exemple, lorsqu'elle applique une technique de valeur actuelle, une entité pourrait prendre en compte l'un ou l'autre des éléments suivants :

(a) les sorties de trésorerie futures qu'un participant du marché s'attendrait à engager pour s'acquitter de l'obligation, y compris la rémunération qu'un participant du marché exigerait pour reprendre l'obligation (voir les paragraphes AG143X à AG143Z) ; ou

(b) le montant qu'un participant du marché recevrait pour contracter ou émettre un passif ou un instrument de capitaux propres identique, en utilisant les hypothèses que les participants du marché utiliseraient pour fixer le prix de l'élément identique (par exemple, ayant les mêmes caractéristiques de crédit) sur le marché principal (ou le marché le plus avantageux) pour l'émission d'un passif ou d'un instrument de capitaux propres comportant les mêmes modalités contractuelles.

Risque de non-exécution

AG143I. La juste valeur d'un passif reflète l'effet du risque de non-exécution. Le risque de non-exécution comprend, sans s'y limiter, le propre risque de crédit de l'entité (tel que défini dans IFRS 7 *Instruments financiers : Informations à fournir*). Le risque de non-exécution est présumé être le même avant et après le transfert du passif.

AG143J. Lorsqu'elle évalue la juste valeur d'un passif, une entité doit tenir compte de l'effet de son risque de crédit (qualité de crédit) ainsi que de tout autre facteur susceptible d'influencer la probabilité que l'obligation soit ou non exécutée. Cet effet peut différer selon le passif, par exemple :

(a) selon que le passif constitue une obligation de remettre de la trésorerie (un passif financier) ou une obligation de fournir des biens ou des services (un passif non financier) ; et

(b) selon les modalités des rehaussements de crédit liés au passif, le cas échéant.

AG143K. La juste valeur d'un passif reflète l'effet du risque de non-exécution sur la base de son unité de comptabilisation. L'émetteur d'un passif assorti d'un rehaussement de crédit inséparable fourni par un tiers, comptabilisé séparément du passif, ne doit pas inclure l'effet du rehaussement de crédit (par exemple, une garantie de dette fournie par un tiers) dans l'évaluation à la juste valeur du passif. Si le rehaussement de crédit est comptabilisé séparément du passif, l'émetteur tiendrait compte de sa propre qualité de crédit et non de celle du garant tiers lors de l'évaluation de la juste valeur du passif.

Restriction empêchant le transfert d'un passif ou d'un instrument de capitaux propres de l'entité

AG143L. Lorsqu'elle évalue la juste valeur d'un passif ou d'un instrument de capitaux propres de l'entité, une entité ne doit pas inclure une donnée d'entrée distincte ni un ajustement d'autres données d'entrée liés à l'existence d'une restriction empêchant le transfert de l'élément. L'effet d'une restriction empêchant le transfert d'un passif ou d'un instrument de capitaux propres de l'entité est inclus implicitement ou explicitement dans les autres données d'entrée de l'évaluation à la juste valeur.

AG143M. Par exemple, à la date de transaction, tant le créancier que le débiteur ont accepté le prix de transaction du passif en ayant pleinement connaissance que l'obligation comprend une restriction empêchant son transfert. Étant donné que la restriction est incluse dans le prix de transaction, une donnée d'entrée distincte ou un ajustement d'une donnée d'entrée existante n'est pas requis à la date de transaction pour refléter l'effet de la restriction sur le transfert. De même, une donnée d'entrée distincte ou un ajustement d'une donnée d'entrée existante n'est pas requis aux dates d'évaluation ultérieures pour refléter l'effet de la restriction sur le transfert.

Passif financier comportant une clause de remboursement à vue

AG143N. La juste valeur d'un passif financier comportant une clause de remboursement à vue (par exemple, un dépôt à vue) n'est pas inférieure au montant payable à vue, actualisé à compter de la première date à laquelle ce montant pourrait être exigé.

Application aux actifs financiers et aux passifs financiers comportant des positions compensées relativement aux risques de marché ou au risque de crédit de la contrepartie

AG143O. Une entité qui détient un groupe d'actifs financiers et de passifs financiers est exposée aux risques de marché (tels que définis dans IFRS 7) ainsi qu'au risque de crédit (tel que défini dans IFRS 7) de chacune des contreparties. Si l'entité gère ce groupe d'actifs financiers et de passifs financiers sur la base de son exposition nette soit aux risques de marché, soit au risque de crédit, elle est autorisée à appliquer une exception à la présente IFRS pour l'évaluation de la juste valeur. Cette exception permet à une entité d'évaluer la juste valeur d'un groupe d'actifs financiers et de passifs financiers sur la base du prix qui serait reçu pour vendre une position longue nette (c.-à-d. un actif) pour une exposition à un risque particulier ou payé pour transférer une position courte nette (c.-à-d. un passif) pour une exposition à un risque particulier dans le cadre d'une transaction normale entre

des participants du marché à la date d'évaluation dans les conditions actuelles du marché. En conséquence, une entité doit évaluer la juste valeur du groupe d'actifs financiers et de passifs financiers d'une manière cohérente avec la manière dont les participants du marché évalueraient l'exposition nette au risque à la date d'évaluation.

AG143P. Une entité est autorisée à utiliser l'exception prévue au paragraphe AG143O uniquement si elle satisfait à toutes les conditions suivantes :

(a) elle gère le groupe d'actifs financiers et de passifs financiers sur la base de l'exposition nette de l'entité à un ou plusieurs risques de marché particuliers ou au risque de crédit d'une contrepartie particulière, conformément à la stratégie de gestion des risques ou d'investissement documentée de l'entité ;

(b) elle fournit, sur cette base, des informations concernant le groupe d'actifs financiers et de passifs financiers aux principaux dirigeants de l'entité, tels que définis dans IPSAS 20, *Informations relatives aux parties liées* ; et

(c) elle est tenue ou a choisi d'évaluer ces actifs financiers et passifs financiers à la juste valeur dans l'état de la situation financière à la fin de chaque période de présentation de l'information financière.

AG143Q. L'exception prévue au paragraphe AG143O ne concerne pas la présentation des états financiers. Dans certains cas, la base de présentation des instruments financiers dans l'état de la situation financière diffère de la base d'évaluation des instruments financiers, par exemple lorsqu'une IPSAS n'exige ni ne permet la présentation des instruments financiers sur une base nette. Dans de tels cas, une entité peut avoir besoin de répartir les ajustements au niveau du portefeuille (voir les paragraphes AG143T à AG143W) entre les actifs ou passifs individuels composant le groupe d'actifs financiers et de passifs financiers géré sur la base de l'exposition nette de l'entité au risque. Une entité doit effectuer cette répartition de manière raisonnable et cohérente, en utilisant une méthode appropriée dans les circonstances.

AG143R. Une entité doit prendre une décision de méthode comptable conformément à IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, quant à l'utilisation de l'exception prévue au paragraphe AG143O. Une entité qui utilise cette exception doit appliquer cette méthode comptable, y compris sa méthode de répartition des ajustements liés à l'écart acheteur-vendeur (voir les paragraphes AG143T à AG143V) et des ajustements de crédit (voir le paragraphe AG143W), le cas échéant, de manière cohérente d'une période à l'autre pour un portefeuille donné.

AG143S. L'exception prévue au paragraphe AG143O s'applique uniquement aux actifs financiers, aux passifs financiers et aux autres contrats entrant dans le champ d'application d'IPSAS 41, *Instruments financiers* (ou d'IPSAS 29, *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*, si IPSAS 41 n'a pas encore été adoptée). Les références aux actifs financiers et aux passifs financiers dans les paragraphes AG143O à AG143R et AG143T à AG143W doivent être interprétées

comme s'appliquant à tous les contrats entrant dans le champ d'application d'IPSAS 41 (ou d'IPSAS 29, si IPSAS 41 n'a pas encore été adoptée) et comptabilisés conformément à celle-ci, qu'ils répondent ou non aux définitions d'actifs financiers ou de passifs financiers figurant dans IPSAS 29, *Instruments financiers : Présentation.*

Exposition aux risques de marché

AG143T. Lorsqu'elle utilise l'exception prévue au paragraphe AG143O pour évaluer la juste valeur d'un groupe d'actifs financiers et de passifs financiers géré sur la base de l'exposition nette de l'entité à un risque de marché particulier (ou à plusieurs risques de marché), l'entité doit appliquer, à son exposition nette à ces risques de marché, le prix situé à l'intérieur de l'écart acheteur-vendeur qui représente le mieux la juste valeur dans les circonstances (voir les paragraphes AG143AA et AG143BB).

AG143U. Lorsqu'elle utilise l'exception prévue au paragraphe AG143O, une entité doit s'assurer que le ou les risques de marché auxquels elle est exposée au sein de ce groupe d'actifs financiers et de passifs financiers sont sensiblement les mêmes. Par exemple, une entité ne combinerait pas le risque de taux d'intérêt associé à un actif financier avec le risque de prix des marchandises associé à un passif financier, car cela ne réduirait pas son exposition au risque de taux d'intérêt ni au risque de prix des marchandises. Lorsqu'elle utilise l'exception prévue au paragraphe AG143O, tout risque de base résultant du fait que les paramètres des risques de marché ne sont pas identiques doit être pris en compte dans l'évaluation à la juste valeur des actifs financiers et des passifs financiers du groupe.

AG143V. De même, la durée de l'exposition de l'entité à un risque de marché particulier (ou à plusieurs risques de marché) découlant des actifs financiers et des passifs financiers doit être sensiblement la même. Par exemple, une entité qui utilise un contrat à terme de 12 mois contre les flux de trésorerie associés à une exposition au risque de taux d'intérêt sur 12 mois relative à un instrument financier de cinq ans, au sein d'un groupe composé uniquement de ces actifs financiers et passifs financiers, évalue la juste valeur de l'exposition au risque de taux d'intérêt sur 12 mois sur une base nette, et l'exposition résiduelle au risque de taux d'intérêt (c.-à-d. les années 2 à 5) sur une base brute.

Exposition au risque de crédit d'une contrepartie particulière

AG143W. Lorsque l'entité se prévaut de l'exception prévue au paragraphe AG143O pour évaluer la juste valeur d'un groupe d'actifs et de passifs financiers contractés avec une contrepartie déterminée, elle doit prendre en compte l'effet de son exposition nette au risque de crédit de la contrepartie ou l'exposition nette de cette dernière au risque de crédit de l'entité dans l'évaluation de la juste valeur, dans le cas où les intervenants du marché tiendraient compte des accords existants qui atténuent l'exposition au risque de crédit en cas de défaillance (par exemple une convention-cadre de compensation avec la contrepartie ou un accord qui stipule l'échange de garanties sur la base de l'exposition nette de chaque partie au risque de crédit de

l'autre partie). L'évaluation de la juste valeur doit refléter les attentes des intervenants du marché quant à la probabilité qu'un tel accord soit juridiquement exécutoire dans l'éventualité d'une défaillance.

Application des techniques d'actualisation aux passifs et aux instruments de capitaux propres de l'entité non détenus en tant qu'actifs par des tiers (paragraphes AG143G et AG143H)

AG143X. Lorsque l'entité utilise une technique d'actualisation pour évaluer la juste valeur d'un passif qui n'est pas détenu en tant qu'actif par un tiers (par exemple un passif relatif au démantèlement), elle doit notamment estimer les sorties de trésorerie futures que les intervenants du marché s'attendraient à engager pour exécuter l'obligation. Ces sorties de trésorerie futures doivent tenir compte des coûts qu'un intervenant du marché s'attendrait à engager pour exécuter l'obligation et de la compensation qu'il exigerait pour prendre en charge l'obligation. Cette compensation comprend le rendement qu'un intervenant du marché exigerait pour :

(a) se charger de l'activité (c'est-à-dire la valeur de l'exécution de l'obligation ; par exemple l'utilisation de ressources qui pourraient être affectées à d'autres activités) ;

(b) assumer le risque associé à l'obligation (c'est-à-dire une prime de risque qui reflète le risque que les sorties de trésorerie réelles puissent différer des flux de trésorerie attendus ; voir paragraphe AG143Z).

AG143Y. Par exemple, un passif non financier ne comporte pas de taux de rendement contractuel, et il n'y a pas de rendement de marché observable pour un tel passif. Dans certains cas, les composantes du rendement que les intervenants du marché exigeraient ne peuvent être distinguées les unes des autres (notamment lorsqu'on utilise le prix qu'un tiers entrepreneur demanderait dans le contexte d'un contrat à forfait). Dans d'autres cas, il faut que l'entité estime séparément ces composantes (par exemple lorsqu'elle utilise le prix qu'un tiers entrepreneur demanderait dans le contexte d'un contrat en régie parce qu'alors, l'entrepreneur n'assumerait pas le risque que les coûts varient ultérieurement).

AG143Z. L'entité peut inclure une prime de risque dans l'évaluation de la juste valeur d'un passif ou d'un de ses instruments de capitaux propres qui n'est pas détenu en tant qu'actif par un tiers de la façon suivante :

(a) soit en ajustant les flux de trésorerie (par une augmentation du montant des sorties de trésorerie) ;

(b) soit en ajustant le taux d'actualisation des flux de trésorerie futurs (par une réduction de celui-ci).

Une entité doit s'assurer de ne pas compter en double ni d'omettre des ajustements au titre du risque. Ainsi, si les flux de trésorerie estimés sont augmentés afin de tenir compte de la compensation pour la prise en charge du risque associé à l'obligation, le taux d'actualisation ne devrait pas être ajusté pour refléter ce risque.

Données d'entrée utilisées dans les techniques d'évaluation

AG143AA. Si un actif ou un passif évalué à la juste valeur a un cours acheteur et un cours vendeur (par exemple une donnée d'entrée provenant d'un marché de contrepartistes), le prix compris dans l'écart acheteur-vendeur qui reflète le mieux la juste valeur dans les circonstances doit être utilisé pour évaluer celle-ci, quel que soit le classement de la donnée d'entrée dans la hiérarchie des justes valeurs (niveau 1, 2 ou 3 ; voir paragraphes D59 à D89 d'IPSAS 46, *Évaluation*). L'utilisation de cours acheteur pour les positions représentant un actif et de cours vendeur pour les positions représentant un passif est permise, mais non imposée.

AG143AB. IPSAS 46 n'interdit pas l'utilisation du cours moyen ou d'une autre convention d'évaluation suivie par les intervenants du marché, faute de mieux en pratique, pour déterminer la juste valeur à l'intérieur d'un écart acheteur-vendeur.

AG144. ~~La définition de la juste valeur repose sur une présomption de poursuite de l'activité de l'entité sans aucune intention ou nécessité de la liquider, de réduire de façon importante l'étendue de ses activités ou de s'engager dans une transaction à des conditions défavorables. La juste valeur n'est donc pas le montant qu'une entité recevrait ou payerait dans une transaction contrainte, une liquidation involontaire, ou une vente de biens sur saisie. La juste valeur reflète toutefois la qualité du crédit de l'instrument.~~ [Supprimé]

AG145. ~~La présente Norme utilise les termes « cours acheteur » et « cours vendeur » (parfois appelé cours offert actuel) dans le contexte des cours cotés sur un marché et le terme « écart cours acheteur-cours vendeur » ne concerne que les coûts de transaction. Les autres ajustements permettant de parvenir à la juste valeur (par exemple en fonction du risque de crédit de la contrepartie) ne sont pas inclus dans le terme « écart cours acheteur-cours vendeur ».~~ [Supprimé]

Marché actif : Cours coté

AG146. ~~Un instrument financier est considéré comme coté sur un marché actif si des cours sont aisément et régulièrement disponibles auprès d'une bourse, d'un courtier, d'un négociateur, d'un secteur d'activité, d'un service d'évaluation des prix ou d'une agence réglementaire et que ces prix représentent des transactions réelles et intervenant régulièrement sur le marché dans des conditions de concurrence normales. La juste valeur est définie en termes de prix convenu entre un acheteur et un vendeur consentants et agissant dans des conditions de concurrence normales. L'objectif de la détermination de la juste valeur d'un instrument financier négocié sur un marché actif est de parvenir au prix auquel la transaction interviendrait à la clôture de la période comptable pour cet instrument (c'est-à-dire sans modifier ni reconditionner l'instrument) sur le marché actif le plus avantageux auquel l'entité a un accès immédiat. L'entité ajuste toutefois le prix sur le marché le plus avantageux de manière à refléter toute différence de risque de crédit de la contrepartie entre les instruments négociés sur ce marché et celui qui est évalué. L'existence de cotations publiées sur un marché actif constitue la meilleure indication de la juste valeur ; lorsqu'elles existent, elles sont utilisées pour évaluer l'actif ou le passif financier.~~ [Supprimé]

AG147. ~~Le prix approprié coté sur un marché pour un actif détenu ou un passif à émettre est habituellement le cours acheteur actuel et, pour un actif destiné à être acheté ou un passif destiné à être détenu, le cours vendeur. Lorsqu'une entité a des actifs et des passifs présentant des risques de marché qui se compensent, elle peut prendre les cours milieu de marché comme base d'établissement de la juste valeur des positions des risques qui se compensent et appliquer le cours acheteur ou le cours vendeur à la position nette ouverte, selon le cas. Quand les cours acheteurs ou vendeurs ne sont pas disponibles, le prix de la transaction la plus récente donne une indication de la juste valeur actuelle à condition qu'il n'y ait pas eu de changement significatif dans les conditions économiques depuis la date de la transaction. En cas de changement de ces conditions depuis la date de la transaction (par exemple changement du taux d'intérêt sans risque après la cotation la plus récente d'une obligation d'entreprise), la juste valeur reflète ces changements par référence à des prix ou à des taux actuels pour des instruments financiers similaires, selon le cas. De même, si l'entité peut démontrer que le dernier cours de transaction ne correspond pas à la juste valeur (par exemple parce qu'il reflétait le montant qu'une entité recevrait ou paierait dans le cadre d'une transaction contrainte, d'une liquidation involontaire, ou d'une vente de biens sur saisie), ce cours est ajusté. La juste valeur d'un portefeuille d'instruments financiers est le produit du nombre d'unités de chaque instrument par son cours coté sur le marché. S'il n'existe pas de cours publié sur un marché actif pour un instrument financier pris dans sa totalité mais s'il existe des marchés actifs pour ses différentes composantes, la juste valeur est déterminée à partir des cours de marché pertinents de ces différentes composantes.~~ [Supprimé]

AG148. ~~Si un taux (plutôt qu'un cours) est coté sur un marché actif, l'entité utilise ce taux de marché comme une donnée à intégrer dans une technique d'évaluation pour déterminer la juste valeur. Si le taux coté de marché n'inclut pas le risque de crédit ou d'autres facteurs que des intervenants sur le marché incluraient dans l'évaluation de l'instrument, l'entité procède à un ajustement en fonction de ces facteurs.~~ [Supprimé]

~~Absence de marché actif : Technique d'évaluation~~

AG149. ~~Si le marché d'un instrument financier n'est pas actif, l'entité établit la juste valeur par application d'une technique d'évaluation. Parmi les techniques d'évaluation figurent l'utilisation des informations dont on dispose sur les transactions récemment conclues dans des conditions de concurrence normales entre des parties informées et consentantes, si elles sont disponibles, l'évaluation par référence à la juste valeur actuelle d'un autre instrument identique en substance, l'analyse des flux de trésorerie actualisés et les modèles d'évaluation des options. S'il existe une technique d'évaluation couramment utilisée par les intervenants sur le marché pour évaluer l'instrument et s'il a été démontré que cette technique produit des estimations fiables des prix obtenus lors de transactions réelles sur le marché, c'est cette technique que l'entité applique.~~ [Supprimé]

AG150. ~~L'objectif de l'application d'une technique d'évaluation est d'établir ce qu'aurait été le prix de transaction à la date d'évaluation dans le cadre d'un échange effectué dans~~

des conditions de concurrence normales et motivé par des considérations commerciales normales. La juste valeur est estimée sur la base des résultats d'une technique d'évaluation qui utilise au maximum des données de marché, et qui repose aussi peu que possible sur des données spécifiques à l'entité. On attend d'une technique d'évaluation qu'elle parvienne à une estimation réaliste de la juste valeur si (a) elle reflète raisonnablement la façon dont on s'attend à ce que le marché valorise l'instrument et (b) les données introduites dans la technique d'évaluation représentent raisonnablement les attentes du marché et les évaluations des facteurs de risque et de rendement inhérents à l'instrument financier. [Supprimé]

AG151. Par conséquent, une technique d'évaluation (a) intègre tous les facteurs que les intervenants sur le marché prendraient en considération pour fixer un prix et (b) est conforme aux méthodologies économiques acceptées pour la fixation du prix d'instruments financiers. L'entité étalonne périodiquement sa technique d'évaluation en en vérifiant la validité au moyen des prix qu'elle peut observer sur le marché pour des transactions courantes portant sur le même instrument (sans modification ni reconditionnement), ou à l'aide d'autres données de marché observables. Une entité obtient des données de marché en se référant au marché d'origine ou d'acquisition de l'instrument. [Supprimé]

AG152. L'acquisition initiale ou l'émission d'un actif financier ou encore la création d'un passif financier est une transaction de marché qui donne une base d'estimation de la juste valeur de l'instrument financier. En particulier, si l'instrument financier est un instrument d'emprunt (tel qu'un prêt), sa juste valeur peut être déterminée par référence aux conditions prévalant sur le marché à sa date d'acquisition ou d'émission et aux conditions prévalant sur le marché ou aux taux d'intérêt actuellement facturés par l'entité ou par des tiers pour des instruments d'emprunt similaires (c'est-à-dire avec une durée résiduelle, un profil de flux de trésorerie, une devise, un risque de crédit, une garantie et un taux d'intérêt similaires). À l'inverse, pour autant qu'il n'y ait pas de changement du risque de crédit du débiteur et des marges de crédit (spread) applicables après la création de l'instrument d'emprunt, une estimation du taux d'intérêt actuel sur le marché peut également être obtenue en utilisant un taux d'intérêt de référence reflétant une meilleure qualité de crédit que l'instrument d'emprunt sous-jacent, en maintenant constante la marge de crédit, et en procédant aux ajustements nécessaires pour tenir compte des fluctuations du taux d'intérêt de référence à compter de la date de création. Si les conditions ont changé depuis la dernière transaction sur le marché, la variation correspondante de la juste valeur de l'instrument financier évalué est déterminée par référence aux prix ou aux taux actuels pour des instruments financiers similaires ajustés, selon le cas, pour tenir compte de toute différence par rapport à l'instrument évalué. [Supprimé]

AG153. Il est possible que les mêmes informations ne soient pas disponibles à chaque date d'évaluation. Par exemple, à la date à laquelle une entité consent un prêt ou acquiert un instrument d'emprunt qui n'est pas négocié sur un marché actif, l'entité a un prix de transaction qui est également un prix de marché. Toutefois, il est possible qu'aucune nouvelle information sur les transactions ne soit disponible à la date d'évaluation suivante et, même si l'entité peut déterminer le niveau général des taux

~~d'intérêt du marché, elle peut ne pas savoir quel niveau de risque de crédit ou d'autre risque les intervenants sur le marché prendraient en considération pour la fixation du prix de l'instrument à cette date. Une entité peut ne pas disposer d'informations concernant des transactions récentes, pour déterminer la marge de crédit appropriée à additionner au taux d'intérêt de base pour déterminer un taux d'actualisation en vue du calcul de la valeur actuelle. Il serait raisonnable de supposer, sauf preuve du contraire, qu'aucun changement n'est intervenu dans la marge telle qu'elle existait à la date d'octroi du prêt. Toutefois, l'entité doit entreprendre les efforts raisonnablement nécessaires pour déterminer s'il y a des indices de modification de ces facteurs. Si de tels indices existent, l'entité prendra en considération l'impact de ce changement pour déterminer la juste valeur de l'instrument financier~~. [Supprimé]

AG154. ~~En appliquant l'analyse de la valeur actualisée des flux de trésorerie, une entité utilise un ou plusieurs taux d'actualisation égal(aux) au taux de rendement prévalant pour des instruments financiers dont les termes et les caractéristiques sont pour l'essentiel identiques, notamment en ce qui concerne la qualité de crédit de l'instrument, le terme résiduel sur la base duquel est fixé le taux d'intérêt contractuel, la durée restant à courir jusqu'au remboursement du principal et la devise dans laquelle les paiements doivent être effectués~~. [Supprimé]

~~Données des techniques d'évaluation~~

AG155. ~~Une technique appropriée d'estimation de la juste valeur d'un instrument financier donné intégrerait tant des données de marché observables relatives aux conditions du marché que d'autres facteurs susceptibles d'affecter la juste valeur de l'instrument. La juste valeur d'un instrument financier sera basée sur un ou plusieurs des facteurs suivants (et peut-être d'autres).~~

~~(a) La valeur temps de l'argent (c'est à dire l'intérêt au taux de base ou taux sans risque). Les taux d'intérêt de base peuvent généralement être obtenus d'après les cours observables des obligations d'État et font souvent l'objet de publication dans des revues financières. Ces taux varient typiquement d'après les dates attendues des flux de trésorerie projetés, en fonction d'une courbe de taux d'intérêts, selon les différentes échéances. Pour des raisons pratiques, une entité peut utiliser comme taux de référence un taux général bénéficiant d'une acceptation couramment admise et aisément observable, tel qu'un taux de swap. (Si le taux utilisé n'est pas un taux d'intérêt sans risque, il convient d'apporter une correction pour risque de crédit déterminée par comparaison du risque de crédit de l'instrument financier considéré au risque de crédit inclus dans le taux de référence.) Dans certains pays, les obligations d'État peuvent comporter un risque de crédit significatif et peuvent ne pas constituer un taux d'intérêt de base de référence stable pour des instruments libellés dans cette monnaie. Il se peut que certaines entités de ces pays bénéficient d'une meilleure solvabilité et d'un taux d'intérêt emprunteur inférieur à celui de l'État. Dans ce cas, il peut être plus approprié de déterminer les taux d'intérêt de base par référence aux taux d'intérêt des obligations d'entreprise de première catégorie libellées dans la devise de ce pays.~~

~~(b) Risque de crédit. L'effet du risque de crédit sur la juste valeur (c'est à dire la prime ajoutée au taux d'intérêt de base en rémunération du risque de crédit) peut s'obtenir d'après les cours de marché observables d'instruments cotés présentant une qualité de crédit différente ou bien d'après les taux d'intérêt observables facturés par les prêteurs pour des prêts assortis de notations de crédit diverses.~~

~~(c) Cours de change des monnaies étrangères. Des marchés des changes actifs existent pour la plupart des principales monnaies étrangères, et les prix sont publiés quotidiennement dans des publications financières.~~

~~(d) Prix des marchandises. Des prix de marché observables existent pour de nombreuses marchandises.~~

~~(e) Prix des instruments de fonds propres. Les prix (et les indices de prix) d'instruments de fonds propres négociés sont aisément observables sur certains marchés. Des techniques basées sur le concept de la valeur actuelle peuvent être utilisées pour estimer le prix de marché actuel d'instruments de fonds propres pour lesquels il n'existe aucun cours observable.~~

~~(f) Volatilité (c'est à dire l'amplitude des variations futures des prix de l'instrument financier ou d'un autre élément). En général, la volatilité d'éléments activement négociés peut être raisonnablement estimée d'après les données historiques de marché ou par le recours aux volatilités implicites des cours actuels de marché.~~

~~(g) Risque de remboursement anticipé et risque de rachat. Le rythme de remboursements anticipés attendus d'actifs financiers et le rythme de rachats attendus de passifs financiers peuvent être estimés d'après des données historiques. (La juste valeur d'un passif financier susceptible d'être racheté par la contrepartie ne peut être inférieure à la valeur actuelle du montant du rachat – voir paragraphe 68.)~~

~~(h) Frais de gestion d'un actif financier ou d'un passif financier. Les frais de gestion peuvent être estimés à l'aide de comparaisons avec des commissions actuelles facturées par d'autres participants de marché. Si les frais de gestion d'un actif financier ou d'un passif financier sont significatifs, et si d'autres participants de marché sont confrontés à des frais comparables, l'émetteur prendra ceux-ci en considération pour déterminer la juste valeur de cet actif financier ou de ce passif financier. Il est probable que la juste valeur, à l'origine d'un droit contractuel sur des commissions futures soit égale aux coûts d'octroi payés pour ces commissions, sauf si les commissions futures et coûts liés sont disproportionnés par rapport aux références du marché.~~ [Supprimé]

…

Base des conclusions

…

Révision d'IPSAS 41 à la suite d'IPSAS 46, *Évaluation*

BC53. L'IPSASB a publié IPSAS 46, *Évaluation*, en mai 2023. Cette norme fournit des indications sur l'évaluation des actifs et des passifs à la juste valeur, ce qui est pertinent pour l'évaluation des instruments financiers. Des indications propres à l'application de la juste valeur à l'évaluation des instruments financiers ont été ajoutées dans les modalités d'application (voir paragraphes AG143A–AG143AB).

…

Amendements d'IPSAS 42, *Prestations sociales*

Les paragraphes 12 et AG17 sont modifiés. Le paragraphe 35B est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Approche générale

…

Évaluation d'un passif au titre d'un régime de prestations sociales

Évaluation initiale du passif

12. **Une entité doit évaluer le passif au titre d'un régime de prestations sociales à la meilleure estimation des coûts (c'est-à-dire au montant total des paiements des prestations sociales) qu'elle encourra en s'acquittant des obligations actuelles représentées par le passif. IPSAS 46, *Évaluation*, fournit des indications sur l'évaluation des passifs au coût d'exécution.**

…

Date d'entrée en vigueur

…

35B. **Les paragraphes 12 et AG17 ont été modifiés 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 les modifications pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 en même temps.**

…

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante d'IPSAS 42

…

Approche générale (voir paragraphes 6 à 21)

…

Évaluation d'un passif au titre d'un régime de prestations sociales

…

AG17. Étant donné qu'un passif ne peut se prolonger au-delà de la date à laquelle les critères d'éligibilité au paiement suivant seront à nouveau remplis, les passifs liés aux prestations sociales sont habituellement des passifs à court terme. Par conséquent, avant la date d'autorisation de publication des états financiers, une entité peut recevoir des informations concernant le droit des bénéficiaires à recevoir la prestation sociale. IPSAS 14, *Événements postérieurs à la date de clôture*, et l'Annexe C d'IPSAS 46, *Évaluation*, donnent des indications sur l'utilisation de ces informations.

…

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 42, mais n'en fait pas partie intégrante

…

Révision d'IPSAS 42 découlant d'IPSAS 46, *Évaluation*

BC168. L'IPSASB a publié IPSAS 46, *Évaluation*, en mai 2023. Cette norme fournit des indications sur l'évaluation des passifs au coût d'exécution, ce qui est pertinent pour l'évaluation du passif au titre des prestations sociales selon l'approche générale. Ces indications comprennent l'exigence de prendre en considération un ajustement pour risque dans l'estimation du coût d'exécution. En règle générale, cela ne devrait pas avoir d'incidence sur l'évaluation du passif selon l'approche générale compte tenu de la nature à court terme de la plupart des passifs au titre des prestations sociales.

BC169. Bien que les indications relatives à l'évaluation des passifs au coût d'exécution ne devraient pas modifier l'évaluation des passifs au titre des prestations sociales selon l'approche générale dans la majorité des cas, l'IPSASB a convenu de modifier les exemples illustratifs 9 et 10 afin d'éviter les références à l'utilisation d'informations concernant les paiements effectués après la date de clôture, lesquelles pourraient entrer en conflit avec les indications figurant dans IPSAS 46. L'IPSASB a noté que les dispositions d'autres IPSAS relatives à l'importance relative permettraient aux entités d'utiliser des informations concernant des paiements effectués après la date de clôture lorsque l'effet de cette utilisation n'est pas significativement différent de celui résultant de l'utilisation d'estimations établies à la date de clôture.

…

Exemples d'application

Ces exemples accompagnent IPSAS 42, mais ils n'en font pas partie intégrante.

…

Approche générale : comptabilisation et évaluation

…

Exemple 9

…

IE37. Dans cet exemple, on suppose qu'~~e~~ il n'existe aucune différence entre les estimations utilisées par l'État I ~~dispose d'informations complètes à la date à laquelle il verse les pensions de retraite~~ pour comptabiliser le passif et le montant réel des pensions versées. Par conséquent, la différence entre le montant payé en janvier 20X8 (3 024 997 UM) et le passif comptabilisé au 31 décembre 20X7 (2 990 656 UM) représente les pensions de retraite calculées au prorata qui ont été payées aux individus ayant atteint l'âge d'ouverture des droits au cours du mois de janvier 20X8 (34 341 UM).

IE38. Le ~~31 janvier 20X9~~ 31 décembre 20X8, l'État I ~~paie~~ comptabilise un passif au titre des pensions de retraite à verser aux personnes qui satisfaisaient aux critères d'admissibilité à cette date. Le Gouvernement I estime qu'au 31 janvier 20X9, il versera des pensions de retraite d'un montant total de 3 053 576 UM. ~~Ce paiement~~ Cette estimation s'analyse en trois composantes comme suit :

	UM
Pensions intégrales payées aux pensionnés éligibles au 31 décembre 20X8 et demeurant éligibles au 31 janvier 20X9	2 979 600
Pensions calculées au prorata payées aux pensionnés éligibles au 31 décembre 20X8, décédés en janvier 20X9	36 420
Pensions calculées au prorata payées aux individus ayant atteint l'âge d'ouverture des droits en janvier 20X9	37 556
Total	3 053 576

IE39. ~~Au 31 décembre 20X8, l'État I comptabilise un passif au titre des pensions de retraite dues aux individus qui remplissaient les critères d'éligibilité à cette date. Étant donné que ses états financiers pour 20X8 sont publiés postérieurement au paiement des pensions de retraite de janvier 20X9, l'État I utilise les informations dont il dispose à la date à laquelle il prépare ses états financiers.~~ [Supprimé]

IE40. En conséquence, l'État I comptabilise un passif de 3 016 020 UM. Ce montant inclut les pensions intégrales qui seront payées aux pensionnés éligibles au 31 décembre 20X8 et qui sont estimées demeurer ~~restaient~~ éligibles au 31 janvier 20X9 (2 979 600 UM) et les pensions calculées au prorata qui seront payées aux pensionnés éligibles au 31 décembre qui ~~sont décédés~~ dont le décès est estimé ~~en~~à janvier 20X9 (36 420 UM). Le passif n'inclut pas les pensions calculées au prorata qui seront payées aux individus ~~ayant atteint~~ dont il est estimé qu'ils atteindront l'âge d'ouverture des droits en janvier 20X9 parce qu'ils ne remplissaient pas les critères

d'éligibilité au 31 décembre 20X8.

IE41. En 20X8, le montant total comptabilisé en charges est de 36 485 544 UM. Ce montant se répartit comme suit :

	UM
Pensions calculées au prorata payées aux individus ayant atteint l'âge d'ouverture des droits en janvier 20X8 (comptabilisées en janvier 20X8)	34 341
Pensions payées entre février 20X8 et décembre 20X8 et comptabilisées au cours de l'exercice courant du 1er janvier 20X8 au 31 décembre 20X8	33 435 183
Pensions intégrales payées aux pensionnés éligibles au 31 décembre 20X8 ~~qui demeuraient~~ dont il est estimé qu'ils demeureront éligibles au 31 janvier 20X9 (comptabilisées en décembre 20X8)	2 979 600
Pensions calculées au prorata payées aux pensionnés éligibles au 31 décembre 20X8 ~~qui sont décédés en~~ dont il est estimé qu'ils décéderont au cours de janvier 20X9 (comptabilisées en décembre 20X8)	36 420
Total	36 485 544

Exemple 10

...

IE46. Dans cet exemple, on suppose ~~que~~ il n'existe aucune différence entre les estimations utilisées par l'État J ~~dispose d'informations complètes à la date à laquelle il verse~~ pour comptabiliser le passif et le montant réel des prestations d'assurance-chômage versées. Par conséquent, la différence entre le montant payé le 15 juillet 20X1 (129 745 UM) et le passif comptabilisé au 30 juin 20X1 (125 067 UM) représente le montant des prestations d'assurance-chômage payées au prorata à ceux qui sont devenus éligibles à des prestations d'assurance-chômage entre le 1er juillet 20X1 et le 15 juillet 20X1 (4 678 UM).

IE47. Le ~~15 juillet 20X2~~ 30 juin 20X2, l'État J ~~verse~~ comptabilise un passif au titre des prestations d'assurance-chômage à verser aux personnes qui satisfaisaient aux critères d'admissibilité à cette date. Le Gouvernement de l'État J estime qu'au 15 juillet 20X2, il versera des prestations d'assurance-chômage dont le total s'élève à 132 952 UM. ~~Ce paiement~~ Cette estimation s'analyse en quatre composantes comme suit :

	UM
Prestations d'assurance-chômage payées aux personnes sans emploi éligibles au 15 juin 20X2 et dont il est estimé qu'elles demeuraient ~~demeurant~~ éligibles au 15 juillet 20X2	113 120
Prestations d'assurance-chômage calculées au prorata à payer ~~payées~~ aux personnes sans emploi éligibles au 15 juin 20X2 dont il était estimé que les droits ~~ont pris~~ prendraient fin avant le 15 juillet 20X2	9 975
Prestations d'assurance-chômage calculées au prorata à payer ~~payées~~ aux personnes sans emploi devenues dont il était estimé qu'elles deviendraient éligibles entre le 15 juin 20X2 et le 30 juin 20X2	5 045
Prestations d'assurance-chômage calculées au prorata à payer ~~payées~~ aux personnes sans emploi devenues éligibles entre le 1er juin 20X2 et le 15 juin 20X2	4 812
Total	132 952

IE48. ~~Au 30 juin 20X2, l'État J comptabilise un passif au titre des prestations d'assurance-chômage dues aux individus qui remplissaient les critères d'éligibilité à cette date. Étant donné que ses états financiers pour l'exercice courant de juillet 20X1 à juin 20X2 sont publiés postérieurement au paiement des prestations d'assurance-chômage de juillet 20X2, l'État J utilise les informations dont il dispose à la date à laquelle il prépare ses états financiers.~~ [Supprimé].

IE49. En conséquence, l'État J comptabilise un passif de 128 140 UM. Ce montant inclut :

(a) les prestations d'assurance-chômage qui seront payées aux personnes sans emploi éligibles au 15 juin 20X2 et dont il est estimé qu'elles demeuraient ~~demeurant~~ éligibles au 15 juillet 20X2 (113 120 UM) ;

(b) les prestations d'assurance-chômage calculées au prorata payées aux individus sans emploi éligibles au 15 juin 20X2 dont les droits ont pris fin au plus tard le 15 juillet 20X2(9 975 UM) ;

(c) les prestations d'assurance-chômage calculées au prorata qui seront payées aux personnes sans emploi devenues éligibles entre le 15 juin 20X2 et le 30 juin 20X2 (5 045 UM).

IE50. Le passif n'inclut pas les prestations d'assurance-chômage calculées au prorata qui seront payées aux individus dont il estimé qu'ils deviendraient ~~devenus~~ éligibles entre le 1er juillet 20X2 et le 15 juillet 20X2 parce qu'ils ne remplissaient pas les critères d'éligibilité au 30 juin 20X2.

IE51. Au cours de l'exercice courant du 1er juillet 20X1 au 30 juin 20X2, le montant total

comptabilisé en charge s'élève à 1 714 949 UM. Ce montant se répartit comme suit :

	UM
Prestations d'assurance-chômage calculées au prorata ~~payées~~ dont le paiement est estimé en juillet 20X1 aux individus devenus éligibles entre le 1er juillet 20X1 et le 15 juillet 20X1 (comptabilisées en juillet 20X1)	4 678
Prestations d'assurance-chômage payées entre août 20X1 et juin 20X2 et comptabilisées au titre de l'exercice courant du 1er juillet 20X1 au 30 juin 20X2	1 582 131
Prestations d'assurance-chômage dont le paiement est estimé en juillet 20X2 aux individus sans emploi éligibles au 15 juin 20X2, à la fois ceux dont il est estimé qu'ils ~~qui restent~~ restaient éligibles et ceux dont il est estimé que l'éligibilité ~~a pris~~ prendra fin au plus tard le 15 juillet 20X2, ainsi qu'aux individus sans emploi devenus éligibles entre le 15 juin 20X2 et le 30 juin 20X2 (comptabilisées en juin 20X2)	128 140
	1 714 949

…

Amendements d'IPSAS 43, Contrats de location

Les paragraphes 35 et 113 sont modifiés. Le paragraphe 103C est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Preneur à bail

…

Évaluation

…

Autres modèles d'évaluation

35. Si le preneur applique la base d'évaluation à la juste valeur dans le modèle de la valeur actuelle ~~de la juste valeur~~ décrit dans IPSAS 16 *Immeubles de placement* à ses immeubles de placement, il doit aussi appliquer ~~le modèle~~ la base d'évaluation de la juste valeur à ses actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation répondant à la définition d'un immeuble de placement au sens d'IPSAS 16.

…

Dispositions transitoires

…

Preneurs

...

Contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple

…

113. Nonobstant les dispositions du paragraphe 112, en ce qui concerne les contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple en application d'IPSAS 13 :

(a) Le preneur n'est pas tenu d'apporter d'ajustements transitoires au titre des contrats de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur (comme décrit aux paragraphes AG4 à AG9) et qui seront comptabilisés en application du paragraphe 7. Il doit comptabiliser ces contrats de location suivant la présente Norme à compter de la date de première application ;

(b) Le preneur n'est pas tenu d'apporter d'ajustements transitoires au titre des contrats de location antérieurement comptabilisés en tant qu'immeubles de placement ~~selon le modèle de la juste valeur~~ la base d'évaluation de la juste valeur dans le modèle de la valeur actuelle décrit dans IPSAS 16. Il doit comptabiliser l'actif au titre du droit d'utilisation et le passif locatif découlant de ces contrats de location suivant IPSAS 16 et la présente Norme à compter de la date de première application.

(c) le preneur doit évaluer à sa juste valeur à la date de première application l'actif au titre du droit d'utilisation découlant des contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 13 et qui seront comptabilisés en tant qu'immeubles de placement selon ~~le modèle de la juste valeur~~ la base d'évaluation de la juste valeur dans le modèle de la valeur actuelle décrit dans IAS 16 à compter de la date de première application. Il doit comptabiliser l'actif au titre du droit d'utilisation et le passif locatif découlant de ces contrats de location suivant IPSAS 16 et la présente Norme à compter de la date de première application.

…

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

103C. **Le paragraphe 35 et le paragraphe 113 ont été modifiés par l'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 la modification pour une période ouverte avant le 1er janvier 2025, elle doit l'indiquer et appliquer IPSAS 46 en même temps.**

Base des conclusions

Le présent guide accompagne IPSAS 43, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

Revision of IPSAS 43 as a result of IPSAS 46, *Measurement*

…

IPSAS 43, Contrats de location

…

Juste valeur

BC64. En élaborant l'ED 75, l'IPSASB a examiné s'il convenait de retenir une définition de la juste valeur conforme à celle qu'en donnent IFRS 16 et IPSAS 13 ou de retenir une définition conforme à celle qu'en donne l'~~ED 77~~ IPSAS 46, *Évaluation*.

BC65. L'IPSASB avait indiqué que retenir la définition de la juste valeur donnée par l'~~ED 77~~ IPSAS 46 pourrait avoir une incidence importante sur la classification des contrats de location et le calendrier de comptabilisation des profits et pertes pour les opérations de cession-bail.

…

Réponses à l'ED 75, Contrats de location

BC67. Si la majorité des répondants ont approuvé les propositions de l'ED 75, certains d'entre eux n'ont pas approuvé que l'on conserve la définition d'IFRS 16, *Contrats de location*, et d'IPSAS 13, *Contrats de location*, dans l'ED 75 :

(a) parce que le fait d'avoir deux définitions différentes de la juste valeur dans les documents de l'IPSASB peut être source de confusion pour les utilisateurs et les préparateurs ;

(b) parce que les opérations de cession-bail (pour lesquelles la définition de juste valeur est utilisée) ne sont pas fréquentes dans le secteur public ;

(c) parce qu'une utilisation cohérente de la terminologie dans les documents de l'IPSASB présente des avantages ; et

(d) parce que, la plupart des pays étant toujours dans la phase de mise en œuvre des normes IPSAS, changer la définition de la juste valeur pour celle de l'~~ED 77~~ IPSAS 46 n'entraînerait pas de modification importante de leur système comptable.

…

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 46, mais n'en fait pas partie intégrante.

Introduction

Objectif de l'évaluation dans les états financiers du secteur public

BC1. L'objectif de l'évaluation dans les états financiers du secteur public est de fournir des informations sur les actifs, les passifs et les produits et charges associés dont les utilisateurs ont besoin aux fins de la responsabilité et de la prise de décisions. L'évaluation qui donne une représentation fidèle du coût des services, de la capacité opérationnelle et de la capacité financière d'une entité du secteur public permet aux utilisateurs d'apprécier, par exemple :

(a) si l'entité a fourni ses services aux usagers de manière efficiente et efficace ;

(b) les ressources disponibles pour des dépenses futures et les restrictions ou conditions qui sont attachées à leur utilisation ;

(c) l'évolution de la charge du paiement des services actuels pour les contribuables des années futures ;

(d) l'amélioration ou la détérioration d'une année sur l'autre de la capacité de l'entité à fournir des services.

Objectif de fourniture de services et actifs et passifs du secteur public

BC2. L'évaluation du secteur public devrait tenir compte à la fois de l'objectif premier de la plupart des entités publiques et du type d'actifs et de passifs qu'elles détiennent. L'objectif premier de la majorité des entités du secteur public est de fournir des services aux administrés, plutôt que de réaliser des bénéfices et de générer un retour sur investissement. Le type d'actifs et de passifs que détient une entité du secteur public reflétera probablement cet objectif. Par exemple, dans le secteur public, la principale raison de la détention d'immobilisations corporelles et d'autres actifs réside dans leur potentiel de service plutôt que dans leur capacité à générer des flux de trésorerie. En raison du type de services fournis, une forte proportion des actifs utilisés par les entités du secteur public sont spécialisés – par exemple, les routes et les actifs militaires. Les actifs spécialisés peuvent avoir un marché limité et, même alors, il est possible que ces actifs requièrent une adaptation considérable pour être utilisés par d'autres opérateurs. Ces facteurs ont des implications pour leur évaluation.

BC3. Une autre caractéristique courante des actifs du secteur public est qu'ils sont détenus pour atteindre des objectifs politiques, comme la fourniture de services, qui doivent être pris en compte lorsque l'évaluation vise à établir une valeur correspondant à l'utilisation existante.

BC4. Les États et les autres entités du secteur public peuvent détenir des éléments qui contribuent au caractère historique ou culturel d'une nation ou d'une région – par exemple, des trésors artistiques, des bâtiments historiques et d'autres artefacts. Elles peuvent également avoir la responsabilité des parcs nationaux et d'autres zones

d'importance environnementale liée à la flore et à la faune indigènes qu'elles abritent. En général, ces éléments et ces zones ne sont pas détenus pour être vendus, même s'il existe un marché. Plutôt, les États et les entités du secteur public ont la responsabilité de les préserver et de les entretenir pour les générations futures.

BC5. Les États et les autres entités du secteur public contractent des passifs liés aux objectifs des services qu'ils fournissent. De nombreux passifs découlent d'opérations sans contrepartie, liées notamment aux programmes qui versent des prestations sociales. Des passifs résultent également du rôle de prêteur en dernier ressort de l'État et de toute obligation de transférer des ressources aux victimes de catastrophes. En outre, de nombreux États ont des obligations résultant d'activités monétaires telles que la monnaie en circulation.

Évaluation des actifs et des passifs aux fins de l'information financière des entités du secteur public

BC6. Le chapitre 7 du *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* (le Cadre conceptuel) traite de l'évaluation des actifs et des passifs dans les états financiers. Lors de l'élaboration du chapitre 7, l'IPSASB a tenu compte des caractéristiques particulières du secteur public, des besoins des utilisateurs, des objectifs des entités du secteur public, des différents types d'actifs et de passifs et de l'importance du potentiel de service.

BC7. Lorsqu'un actif est détenu avant tout pour son potentiel de service plutôt que pour sa capacité à générer des avantages économiques futurs, son évaluation devrait donner des informations sur la valeur du potentiel de service de l'actif pour l'entité. Cette considération a été jugée importante par l'IPSASB dans l'élaboration des concepts aux fins de l'évaluation du secteur public et la détermination des bases d'évaluation appropriées au secteur public.

BC8. L'objectif de l'évaluation et les bases d'évaluation présentées au chapitre 7 du Cadre conceptuel répondent aux besoins de l'information financière du secteur public. Ils diffèrent des objectifs et des bases d'évaluation établis pour les entités du secteur privé dont le but est de réaliser des profits et qui évaluent les actifs et les passifs du point de vue de leur capacité à générer des avantages économiques, ce qui s'intéresse aux flux de trésorerie futurs.

BC9. L'objectif de l'évaluation est de sélectionner 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 de manière qui soit utile pour demander des comptes à l'entité et aux fins de la prise de décisions.

Relation entre IPSAS 46, Évaluation*, et d'autres IPSAS*

BC10. Lors de l'élaboration de la présente Norme, l'IPSASB a envisagé de grouper toutes les exigences relatives à l'évaluation des actifs et des passifs dans une seule IPSAS afin de fournir une référence unique complète. Il a toutefois décidé :

(a) que d'autres IPSAS devraient déterminer la base d'évaluation à appliquer et les exigences d'évaluation spécifiques relatives aux actifs et aux passifs qu'elles couvrent et traiter les dépréciations et les amortissements ;

(b) qu'IPSAS 46 devrait contenir les définitions et le guide d'application générique pour les bases d'évaluation recensées dans le Cadre conceptuel. Par exemple, IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, autorise l'évaluation des immobilisations corporelles au coût historique, à la valeur opérationnelle actuelle ou à la juste valeur. Le guide d'application pour ces bases d'évaluation se trouve dans la présente Norme.

L'objectif de la présente norme est de contribuer à l'application cohérente des bases d'évaluation mentionnées dans d'autres IPSAS.

BC11. L'IPSASB a décidé d'élaborer des annexes pour les quatre bases d'évaluation suivantes : coût historique, valeur opérationnelle actuelle, coût d'exécution et juste valeur, parce que le besoin d'indications est le plus important pour ces quatre bases d'évaluation.

Objectif (paragraphe 1)

BC12. L'objectif de la présente Norme explique qu'elle se concentre sur la définition de bases d'évaluation appropriées et de leurs dérivés. Elle n'établit pas d'exigences relatives aux bases d'évaluation à utiliser dans les IPSAS. La présente Norme renvoie à l'objectif de l'évaluation dans le Cadre conceptuel parce qu'il fonde son approche des bases d'évaluation et leur sélection.

Structure de la Norme

BC13. L'un des objectifs du projet relatif à l'évaluation est de donner des indications détaillées sur la mise en œuvre des bases d'évaluation couramment utilisées et sur les circonstances dans lesquelles ces bases d'évaluation seront utilisées.

BC14. Pour atteindre cet objectif, l'IPSASB a décidé que le texte principal devait définir les termes clés et énoncer les principes génériques régissant les bases d'évaluation et les techniques d'évaluation, tandis que les annexes contiendraient un développement sur les principes régissant les bases d'évaluation et décriraient l'application des techniques d'évaluation lorsqu'on estime la valeur d'un actif ou d'un passif selon une base d'évaluation spécifique.

BC15. L'IPSASB a conclu que cette structure est appropriée pour les raisons suivantes :

(a) Le texte principal est autonome. L'inclusion dans le texte principal d'indications au niveau des principes régissant les bases d'évaluation et les techniques d'évaluation permet de le lire et de l'appliquer indépendamment des annexes.

(b) Réduction des doublons. Le principal défi lié à la structuration du document était de réduire la duplication des indications relatives aux techniques d'évaluation entre le texte principal et les annexes et à l'intérieur des annexes. C'était une difficulté parce que certaines techniques d'évaluation peuvent être appliquées à plusieurs bases d'évaluation. La structure de la présente Norme permet d'inclure les techniques et principes d'évaluation principaux une fois dans le texte principal, et d'inclure l'application de ces principes à chaque base d'évaluation dans l'annexe appropriée.

Champ d'application et définitions (paragraphes 2 à 6)

BC16. Le champ d'application de la Norme définit les bases d'évaluation, et les annexes correspondantes s'appliquent lorsqu'une autre IPSAS impose de procéder à l'évaluation sur une des bases d'évaluation définies. Dans sa décision relative au champ d'application, l'IPSASB a examiné si la Norme devait contenir des indications sur l'évaluation des actifs destinés à la vente. Il a noté que les questions relatives à l'évaluation des actifs destinés à la vente sont similaires à celles qui concernent l'évaluation des actifs dépréciés, qui ne relève pas du projet. En conséquence, il a décidé qu'il convenait également d'exclure l'évaluation des actifs destinés à la vente et a publié une autre IPSAS (IPSAS 44, *Actifs non courants destinés à la vente et activités abandonnées*).

Évaluation initiale (paragraphes 7 à 16)

BC17. L'IPSASB a examiné l'applicabilité du cadre régissant l'évaluation ultérieure à l'évaluation initiale et ultérieure. Sauf exigence ou autorisation contraire d'une autre IPSAS, l'IPSASB a conclu que les bases d'évaluation identifiées dans le cadre régissant l'évaluation ultérieure sont applicables à l'évaluation initiale au coût présumé lorsque le prix de transaction ne présente pas fidèlement les informations pertinentes sur l'entité de manière qui soit utile pour demander des comptes à l'entité et aux fins de la prise de décisions.

BC18. À la date de la transaction, un actif ou un passif est initialement évalué à son prix de transaction, augmenté ou diminué des coûts de transaction ou, comme indiqué au paragraphe BC17, au coût présumé. Cette approche est suivie indépendamment du modèle appliqué par la suite, modèle de la valeur actuelle ou modèle du coût historique, lorsque les actifs et les passifs sont évalués dans les états financiers.

BC19. Un prix de transaction est appliqué, lorsque c'est approprié, parce que les transactions intervenant sur des marchés ordonnés sont négociées entre les parties dans des conditions de concurrence normale et qu'elles sont présumées présenter fidèlement l'économie de la transaction. Le prix de transaction est donc utile pour la prise de décisions et pour que les utilisateurs des informations financières puissent demander des comptes aux décideurs. Lorsque le prix de transaction n'est pas approprié, un coût présumé est calculé en utilisant une base d'évaluation à la valeur actuelle pour estimer la valeur de l'actif ou du passif à la date de transaction.

BC20. Après l'évaluation à la date de transaction, l'entité fait un choix de méthode comptable, lorsqu'elle y est autorisée, et applique soit le modèle du coût historique, soit le modèle de la valeur actuelle pour refléter l'objectif de l'évaluation de l'élément évalué.

Coût présumé

BC21. Avec le développement de la valeur opérationnelle actuelle pour les actifs détenus pour leur capacité opérationnelle, l'IPSASB a décidé que le coût présumé devait être utilisé comme substitut du prix de transaction. La définition du coût présumé dans IPSAS 33, *Première adoption des normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice*, a été remplacée pour tenir compte de la décision de l'IPSASB ; elle autorise l'évaluation initiale des transactions portant sur des immobilisations incorporelles lorsque le prix de transaction ne présente pas fidèlement les informations pertinentes pour l'évaluation à la valeur opérationnelle actuelle, en plus de la juste valeur.

BC22. L'IPSASB a conclu que l'utilité des informations apportées par la valeur opérationnelle actuelle aux utilisateurs des états financiers aux fins de l'évaluation ultérieure des immobilisations corporelles détenues pour leur capacité opérationnelle s'applique aussi à l'évaluation initiale.

BC23. L'IPSASB a conclu que :

(a) La juste valeur représente fidèlement la valeur que l'entité du secteur public accumule du fait de la transaction lorsque l'immobilisation corporelle est détenue pour sa capacité opérationnelle ; et

(b) La valeur opérationnelle actuelle représente fidèlement la valeur de l'immobilisation corporelle pour l'entité du secteur public lorsque la transaction porte sur des actifs détenus pour leur capacité opérationnelle.

Amendements d'autres IPSAS

BC24. Les indications relatives à l'évaluation initiale établies dans la présente Norme sont fondées sur des principes et sont généralement applicables dans l'ensemble des Normes IPSAS. Lorsqu'IPSAS 46 l'a conduit à modifier les autres IPSAS, l'IPSASB a décidé que les exigences relatives à l'évaluation initiale énoncées dans les IPSAS individuelles ne seraient pas remplacées par les principes relatifs à l'évaluation initiale énoncés dans IPSAS 46. L'IPSASB a conclu que les indications plus spécifiques relatives à l'évaluation initiale données dans les IPSAS individuelles restent pertinentes et qu'à ce titre, elles doivent être conservées.

Évaluation ultérieure (paragraphes 17 à 53)

Utilisation du modèle du coût historique ou du modèle de la valeur actuelle

BC25. L'IPSASB reconnaît que la possibilité de choisir la méthode comptable réduit la comparabilité entre les entités présentant des états financiers. Il a examiné les options possibles pour l'évaluation ultérieure à la comptabilisation initiale en vue de les éliminer ou de les réduire.

BC26. L'IPSASB a noté que le chapitre 7 du Cadre conceptuel énonce l'objectif de l'évaluation (voir paragraphe BC8).

BC27. Le Cadre conceptuel indique qu'il est impossible d'identifier une seule et unique base d'évaluation qui remplisse au mieux l'objectif d'évaluation et admette les modèles d'évaluation au coût historique et à la valeur actuelle.

BC28. L'IPSASB a conclu que :

(a) Lorsqu'une IPSAS permet de choisir une évaluation au coût historique ou une évaluation à la valeur actuelle, il ne serait pas cohérent avec le Cadre conceptuel de supprimer les choix de méthode comptable existants pour l'évaluation ultérieure ; et

(b) Cette mesure n'entrerait pas dans le champ d'application de la présente Norme, qui est d'énoncer des exigences et de donner des indications sur les définitions et l'application des bases d'évaluation (c'est-à-dire ce qu'on entend par chaque base d'évaluation et comment dériver les bases d'évaluation), et non de préciser où elles doivent être utilisées. Cette dernière décision relève des normes individuelles.

BC29. La Base des conclusions du Cadre conceptuel note que de nombreux répondants à l'Exposé-sondage sur le cadre conceptuel et à l'Exposé-sondage sur l'évaluation ont plaidé pour le maintien de l'utilisation généralisée de la base du coût historique, principalement en combinaison avec d'autres bases d'évaluation. Les partisans du coût historique ont mentionné l'objectif de responsabilité de l'information financière, la possibilité de vérifier le coût historique et son caractère approprié pour la présentation des budgets lorsqu'ils sont préparés sur la base du coût historique.

BC30. Inversement, les partisans de la valeur actuelle ont évoqué la prise de décisions et la responsabilité, faisant valoir que le coût de la fourniture des services devrait refléter la valeur des actifs utilisés dans la fourniture des services au moment où ils sont consommés plutôt que leur prix de transaction.

Détermination du modèle d'évaluation

BC31. Certains répondants à l'Exposé-sondage sur l'évaluation ont recommandé d'établir des instructions expliquant comment déterminer le modèle d'évaluation approprié. L'IPSASB a convenu que des clarifications faciliteraient l'application cohérente des instructions et a élaboré un Guide de mise en œuvre afin de donner plus d'éléments sur le choix de la méthode comptable.

BC32. L'IPSASB a noté que le modèle du coût historique ou le modèle de la valeur actuelle appliqué pour évaluer les actifs et les passifs d'une entité peut être déterminé par des facteurs sur lesquels l'entité n'a aucun contrôle. Ce peut être le cas lorsque le choix de la méthode comptable est déterminé par :

(a) Un niveau d'administration plus élevé pour toutes les entités d'un secteur ou d'un pays ; ou

(b) Un cadre réglementaire applicable dans le secteur ou le pays.

Lorsque l'entité présentant les états financiers peut choisir elle-même un modèle d'évaluation, elle considère les informations qui, à son avis, répondent au mieux aux caractéristiques qualitatives.

BC33. Lorsqu'elle sélectionne le modèle d'évaluation approprié, l'entité présentant les états financiers doit déterminer si elle veut que son actif ou son passif reflète la valeur de la transaction à la date de la comptabilisation initiale ou la valeur actuelle de la même transaction à la date d'évaluation.

Coût historique (Annexe A)

Techniques d'évaluation

BC34. L'IPSASB a décidé qu'un actif ou un passif devait être initialement évalué à son prix de transaction, ajusté des coûts de transaction, ou au coût présumé. Le coût historique est la contrepartie versée pour acquérir, construire ou développer un actif, augmentée des coûts de transaction, ou la contrepartie reçue pour assumer un passif, diminuée des coûts de transaction, à la date à laquelle l'actif est acquis, construit ou développé ou le passif est contracté.

BC35. Étant donné que le cadre régissant l'évaluation s'applique seulement aux évaluations ultérieures, aucune technique d'évaluation ne s'applique à la base du coût historique. Cela parce qu'après l'évaluation initiale, la valeur comptable brute d'un actif ou d'un passif déterminée sur la base du coût historique n'est pas affectée par les variations des conditions actuelles de marché sous-jacentes (c'est-à-dire qu'aucune technique d'évaluation n'est appliquée).

Instruments financiers évalués au coût historique

Coût amorti

BC36. Le coût amorti d'un actif financier ou d'un passif financier reflète les flux de trésorerie futurs estimatifs, actualisés sur la base d'un taux qui n'est pas mis à jour après la comptabilisation initiale. Pour les prêts octroyés ou reçus, si des intérêts doivent être payés ou perçus régulièrement, le coût amorti du prêt s'approche généralement du montant initialement payé ou reçu. Par conséquent, le coût amorti d'un actif ou d'un passif financier est considéré comme une forme de la base du coût historique.

Valeur opérationnelle actuelle (Annexe B)

BC37. La plupart des réponses reçues au document de consultation d'avril 2019 sur l'évaluation souscrivaient à l'avis préliminaire de l'IPSASB selon lequel la juste valeur est pertinente et applicable pour l'évaluation de certains actifs et passifs du secteur public. Les préoccupations relatives à la juste valeur exprimées par les répondants étaient liées au fait que lorsqu'un élément est détenu pour sa capacité opérationnelle, ce qui est souvent le cas dans le secteur public, l'application de la juste valeur est difficile et ne convient pas parce que les concepts suivants ne sont généralement pas applicables :

(a) Utilisation optimale ;

(b) Optimisation de l'utilisation des données des intervenants du marché.

BC38. Bien que les répondants aient convenu que la définition de la juste valeur proposée est applicable dans certaines circonstances, ils ont aussi remarqué que la définition ne conviendrait probablement pas comme base d'évaluation à la valeur actuelle dans la plupart des cas. Ils ont exprimé l'idée qu'une évaluation spécifique au secteur était nécessaire.

BC39. L'IPSASB a souscrit aux vues des répondants et établi une base d'évaluation à la valeur actuelle propre au secteur public. Sachant que la juste valeur est appliquée à des éléments détenus pour leur capacité financière, cette base a été établie expressément pour les actifs détenus pour leur capacité opérationnelle.

BC40. Lorsque des actifs sont détenus pour leur capacité opérationnelle dans le secteur public, ils sont détenus pour atteindre un objectif politique. Un objectif politique conduit souvent à détenir un actif dans une autre capacité que celle qui répond à sa meilleure utilisation financière. Par exemple, une entité peut avoir l'objectif politique de fournir des services médicaux aux habitants d'un cœur de ville. Bien que l'exploitation du bâtiment détenu par l'entité en tant qu'hôpital ne serve pas au mieux les intérêts financiers de l'entité, elle répond à l'objectif politique.

BC41. L'IPSASB a convenu que lorsqu'un actif est détenu pour sa capacité opérationnelle, les informations les plus pertinentes pour les utilisateurs de l'information financière sont la valeur actuelle de l'actif dans son utilisation actuelle. Celle-ci donne aux utilisateurs des informations utiles :

(a) Dans l'état de la situation financière, elle reflète le montant qu'une entité paierait à la date d'évaluation pour le potentiel de service résiduel de ses actifs existants.

(b) Dans l'état de la performance financière, la consommation de l'actif, à travers l'amortissement, reflète le montant qu'une entité devrait payer sur la période pour fournir le service aux prix en vigueur à la date d'évaluation de l'actif. Cette base diffère de la base du coût historique, qui reflète la consommation de l'actif du point de vue des prix en vigueur à la date à laquelle l'actif a été acquis, construit ou développé.

Élaboration d'une base d'évaluation propre au secteur public

BC42. Répondant aux commentaires reçus au document de consultation d'avril 2019 sur l'évaluation, l'IPSASB a établi une nouvelle base d'évaluation qui réglait les difficultés d'évaluation de la plupart des actifs du secteur public. Plus précisément, la base d'évaluation examinait comment présenter les actifs détenus pour leur capacité opérationnelle dans les états financiers de manière à fournir des informations pertinentes et utiles aux utilisateurs de ces documents.

BC43. L'Exposé-sondage sur l'évaluation, publié en avril 2021, définissait la valeur opérationnelle actuelle comme la valeur d'un actif utilisé pour atteindre les objectifs de fourniture de services de l'entité à la date d'évaluation. Il clarifiait la définition en proposant plusieurs principes clés pertinents pour une base d'évaluation dans le secteur public. Ces principes étaient les suivants :

(a) Actif actuel ;

(b) Utilisation actuelle de l'actif ;

(c) Endroit où se trouve l'actif actuellement ;

(d) Objectif politique de service de l'actif ;

(e) Prix d'entrée ;

(f) Coût minimal ;

(g) Conditions actuelles de marché ;

(h) Utilisation de données d'entrée observables ; et

(i) Évaluation spécifique à l'entité.

BC44. L'Exposé-sondage contenait un autre avis proposé par deux membres de l'IPSASB, qui reprochaient les points suivants à la proposition de l'Exposé sondage :

(a) L'approche par le résultat n'est pas une technique d'évaluation appropriée pour la valeur opérationnelle actuelle ;

(b) La proposition manquait de clarté concernant la comptabilisation des capacités excédentaires ;

(c) La définition de la valeur opérationnelle actuelle qui était proposée pouvait permettre des valeurs d'entrée ou de sortie ; et

(d) Le manque de clarté de la définition de la valeur opérationnelle actuelle qui était proposée risquait de ne pas atteindre les caractéristiques qualitatives de l'information financière.

BC45. Dans leur réponse à l'Exposé-sondage, les parties prenantes se sont déclarées convaincues qu'une base d'évaluation spécifique au secteur public était nécessaire. Les répondants étaient très favorables à l'inclusion de la juste valeur, alignée sur IFRS 13, mais se faisaient l'écho des réponses au document de consultation, selon lesquelles la juste valeur ne fournirait pas aux utilisateurs des états financiers des informations pertinentes et utiles sur les actifs détenus pour leur capacité de service. Des soutiens ont été exprimés à la valeur opérationnelle actuelle, mais les répondants ont indiqué que des clarifications sur son application pratique étaient nécessaires.

BC46. En réponse aux commentaires des parties prenantes, l'IPSASB a actualisé la valeur opérationnelle actuelle :

(a) En supprimant l'approche par le résultat comme technique d'évaluation séparée pour la valeur opérationnelle actuelle. L'IPSASB a convenu qu'il était peu probable que l'actualisation des flux de trésorerie futurs, qu'ils soient entrants ou sortants, serait pertinente pour déterminer le montant qu'une entité paierait pour le potentiel de service résiduel d'un actif.

(b) En clarifiant les cas dans lesquels la capacité inutilisée est incluse dans la valeur opérationnelle actuelle au moyen d'un Guide de mise en œuvre comprenant un arbre de décision et des exemples.

(c) En révisant la définition de la valeur opérationnelle actuelle comme le montant qu'une entité paierait pour le potentiel de service résiduel d'un actif à la date d'évaluation. Cette révision a clarifié que la valeur opérationnelle actuelle est un prix d'entrée et permis à ceux qui appliquent la base d'évaluation de mieux la comprendre.

BC47. Enfin, lorsqu'il a défini la valeur opérationnelle actuelle pour la présente Norme, l'IPSASB a revu chaque principe proposé dans l'Exposé-sondage. L'IPSASB a réaffirmé que chaque principe était nécessaire pour présenter des informations pertinentes et utiles concernant les actifs détenus pour leur capacité opérationnelle. Il a également clarifié chaque principe afin d'améliorer la compréhension et de faciliter l'application pratique. Les principes suivants sont applicables à la valeur opérationnelle actuelle :

(a) Actif existant ;

(b) Utilisation actuelle ;

(c) Endroit actuel de l'actif ;

(d) Potentiel de service résiduel ;

(e) Prix d'entrée ;

(f) Coût minimal ;

(g) Conditions actuelles de marché ;

(h) Utilisation de données observables ; et

(i) Évaluation spécifique à l'entité.

Valeur opérationnelle actuelle – Montant que l'entité paierait

BC48. Lorsque des actifs sont détenus pour leur capacité opérationnelle dans le secteur public, leur détention sert un objectif politique. Une forte indication de la valeur de la capacité opérationnelle d'un actif est le montant que l'entité paierait pour son potentiel de service résiduel afin d'atteindre son objectif politique. L'IPSASB a décidé que la valeur opérationnelle actuelle devait refléter ce concept en estimant le montant qui serait payé pour le potentiel de service résiduel d'un actif (c'est-à-dire un prix d'entrée) et non le montant qui serait reçu pour vendre l'actif (c'est-à-dire un prix de sortie), lequel ne reflète pas nécessairement le montant qui serait payé pour le potentiel de service résiduel d'un actif.

BC49. Pour estimer le montant qui serait payé pour le potentiel de service résiduel d'un actif (c'est-à-dire le prix d'entrée), une entité doit déterminer le prix qui serait payé pour acquérir cet actif dans le cadre d'une opération avec contrepartie. L'IPSASB a décidé que l'estimation du prix qui serait payé pour acquérir l'actif dans le cadre d'une opération avec contrepartie restait pertinente, même lorsque l'actif évalué est acquis par une opération sans contrepartie. Pour fournir des informations pertinentes et fiables, une estimation doit être basée sur des hypothèses qui peuvent être vérifiées et reproduites par l'utilisateur de l'information. Supposer que l'actif est acquis, construit ou développé dans le cadre d'une opération avec contrepartie permet à

l'entité de présenter des informations utiles grâce auxquelles l'utilisateur peut observer le montant qu'une entité paierait pour le potentiel de service résiduel de l'actif.

Valeur opérationnelle actuelle – Actif existant

BC50. Au cours de l'élaboration de la présente Norme, l'IPSASB a étudié d'autres approches pour rendre compte de la valeur des actifs du secteur public. Se basant sur certaines réponses à l'Exposé-sondage, il a examiné si l'évaluation de l'actif sur la base du service ou des avantages qu'il procure produit une information utile et pertinente lorsqu'on présente un actif détenu pour sa capacité opérationnelle – c'est-à-dire pour fournir des services directs au public et/ou pour procurer un avantage plus large à la collectivité.

BC51. L'IPSASB a rejeté l'idée d'évaluer les actifs du secteur public sur la base de la valeur des services ou des avantages qu'il procure pour les raisons suivantes :

(a) cette évaluation n'est pas compatible avec la manière dont d'autres actifs non financiers sont évalués dans l'état de la situation financière ;

(b) l'IPSASB a convenu qu'une base d'évaluation pour le secteur public qui évalue l'actif en évaluant les services rendus au public ou les avantages plus larges procurés à la collectivité conduirait à ne pas respecter les critères de comptabilisation d'un actif, car il n'existe pas de méthode solidement établie dans la pratique pour produire cette évaluation de manière pertinente et fiable.

BC52. L'IPSASB a convenu que la base d'évaluation pour le secteur public repose sur la valeur des éléments physiques qui constituent l'actif. Par exemple, une entité du secteur public fournit un service de traversée d'une rivière pour les automobiles. Ce service est actuellement assuré par un tunnel. L'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle estime le montant qu'une entité paierait pour le potentiel de service résiduel d'un actif – dans cet exemple, le tunnel. La valeur opérationnelle actuelle n'évalue pas la valeur du service et, par extension, les autres actifs (comme un pont ou un service de ferry) qui pourraient également fournir le même service.

Valeur opérationnelle actuelle – Utilisation actuelle

BC53. Un actif contribue, dans son utilisation actuelle, à la réalisation des objectifs politiques d'une entité. L'utilisation actuelle est la façon dont un actif ou un groupe d'actifs est utilisé. L'évaluation de l'utilisation actuelle d'un actif écarte les autres utilisations possibles ainsi que toute autre caractéristique de l'actif qui pourrait maximiser sa valeur de marché. Cette approche reflète la situation économique de l'entité et non la situation sur un marché hypothétique.

BC54. L'IPSASB a convenu que la notion d'utilisation actuelle est essentielle pour la valeur opérationnelle actuelle. Il a souscrit aux réponses apportées à son Exposé-sondage selon lesquelles la juste valeur ne présente pas des informations d'évaluation pertinentes pour les actifs détenus pour leur capacité de service parce que la juste valeur exige que les actifs soient évalués à leur « utilisation optimale ». Une base d'évaluation spécifique au secteur public doit évaluer les actifs tels qu'ils sont actuellement utilisés pour répondre aux objectifs politiques de l'entité. Cette

évaluation fournira aux utilisateurs de l'information financière de l'entité la valeur de l'actif pour l'entité tel qu'il est utilisé actuellement.

Valeur opérationnelle actuelle – Emplacement actuel de l'actif

BC55. L'IPSASB a noté que dans le cadre d'une évaluation selon l'approche par les coûts, les professionnels de l'évaluation considéreraient le coût d'un site adapté aux objectifs de fourniture du service depuis un actif équivalent moderne. Ce pourrait être un site de taille similaire dans un emplacement similaire à celui du site effectif. Lorsque le site effectif n'est plus considéré comme adapté parce que, par exemple, la fourniture du service serait plus efficiente ou plus efficace depuis un autre site, un site hypothétique dans un endroit adapté servirait de base pour l'évaluation du terrain, sous réserve de discussion et d'accord avec l'entité.

BC56. Cependant, l'IPSASB a convenu qu'une évaluation basée sur un autre site n'atteindrait pas l'objectif d'une évaluation à la valeur opérationnelle actuelle parce qu'elle n'estimerait pas la valeur de l'actif existant dans son utilisation existante. En effet, la fourniture du service depuis un autre site ne répond probablement pas à l'intérêt du public sachant que le site où l'actif se trouve actuellement a été sélectionné pour les besoins de la fourniture du service. Le déplacement de l'actif sur un autre site est une décision politique séparée et future qui ne doit pas être prise en considération lorsqu'on évalue l'actif. Les évaluations à la valeur opérationnelle actuelle doivent être basées sur la fourniture des biens ou des services de l'entité depuis l'emplacement actuel.

BC57. L'IPSASB a noté que l'évaluation du terrain détenu pour sa capacité opérationnelle à son emplacement actuel, à sa capacité totale et à sa taille effective peut produire une évaluation qui est similaire à celle d'un intervenant du marché, ou juste valeur.

Valeur opérationnelle actuelle – Techniques d'évaluation

BC58. À l'appui de l'application de la valeur opérationnelle actuelle, l'IPSASB a convenu que l'approche par le marché et l'approche par les coûts reflètent les attributs de la base d'évaluation et peuvent être appliquées pour estimer la valeur de l'actif à sa valeur opérationnelle actuelle. Aucune hiérarchie n'a été établie pour la sélection de la technique d'évaluation. L'IPSASB a convenu que la sélection de la technique d'évaluation qui estime l'actif à la valeur opérationnelle actuelle doit se fonder sur le jugement. Dans la plupart des cas, l'IPSASB pense que la sélection serait simple car la technique d'évaluation est généralement sélectionnée sur la base des données dont dispose l'entité qui évalue l'actif.

BC59. Par exemple, pour certains types d'actifs, il peut exister un marché actif pour un actif identique. Dans ces circonstances, l'évaluation selon l'approche par le marché sera probablement aisée. Lorsque l'actif est plus spécialisé, la probabilité d'un marché actif diminue. Dans ces circonstances, l'approche par les coûts est pertinente.

BC60. L'IPSASB a convenu que l'approche par le résultat n'est pas une technique d'évaluation appropriée lorsqu'on estime l'actif à la valeur opérationnelle actuelle. Sachant qu'il est fréquent que les actifs du secteur public ne génèrent pas de flux de trésorerie ou qu'ils en génèrent peu et qu'en général, ces flux de trésorerie sont

insuffisants pour couvrir les dépenses de fonctionnement, l'IPSASB a conclu que l'actualisation des flux de revenus futurs ne serait pas faisable. En outre, étant donné la nature de la valeur opérationnelle actuelle, l'approche par le résultat ne serait pas appliquée avec une autre technique d'évaluation parce qu'il n'est pas nécessaire d'actualiser les flux de trésorerie futurs ; en effet, l'approche par le marché suppose que le prix de l'actif est disponible à la date d'évaluation et l'approche par les coûts suppose que la production ou le développement de l'actif sont immédiats.

Utilisation de la valeur opérationnelle actuelle dans l'ensemble des IPSAS

BC61. Les IPSAS existantes ont été revues afin de déterminer si la base d'évaluation spécifique au secteur public, la valeur opérationnelle actuelle, devait être ajoutée aux bases d'évaluation prévues dans chaque IPSAS ou les remplacer.

BC62. L'IPSASB a décidé que les immobilisations corporelles relevant du champ d'application d'IPSAS 45 devaient pouvoir être évaluées à la valeur opérationnelle actuelle. Il a ajouté la valeur opérationnelle actuelle au coût historique et à la juste valeur parmi les bases d'évaluation possibles pour estimer les immobilisations corporelles, car dans le secteur public, de nombreuses immobilisations corporelles sont détenues pour leur capacité opérationnelle, qui n'est peut-être pas représentée avec exactitude lorsqu'on applique la juste valeur.

BC63. L'IPSASB a recensé d'autres cas dans lesquels la valeur opérationnelle actuelle peut être appropriée dans ses publications. Cependant, il a convenu qu'il est préférable d'apporter toute nouvelle modification des bases d'évaluation dans le cadre de projets spécifiques aux IPSAS en question afin de permettre aux parties prenantes de se concentrer sur l'impact de la proposition. L'IPSASB n'a pas envisagé d'ajouter la valeur opérationnelle actuelle à d'autres IPSAS lors de la publication de la présente Norme.

Coût d'exécution (Annexe C)

BC64. Dans l'élaboration du coût d'exécution, l'IPSASB a considéré les concepts liés à la valeur d'exécution appliqués par l'IASB. Les deux bases d'évaluation présentent de nombreuses caractéristiques communes. Cependant, une différence essentielle est que la valeur d'exécution exige d'inclure une prime de risque dans l'évaluation du passif. Une prime de risque, également appelée ajustement au titre des risques ou marge pour risque, est le prix de l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie.

BC65. Lors de l'élaboration de son document de consultation sur l'évaluation d'avril 2019, l'IPSASB a proposé d'instaurer l'obligation d'inclure une prime de risque dans l'évaluation des passifs sur la base du coût d'exécution. Les répondants ont contesté la logique et ont mise en cause la nécessité d'une prime de risque dans le secteur public.

(a) Ils ont exprimé des doutes quant au fait que la prime de risque donne des informations fidèles et pertinentes aux utilisateurs sur l'ampleur des passifs de l'entité à régler à l'avenir ;

(b) Ils ont noté qu'elle ne reflète pas le coût minimal d'exécution des obligations représentées par le passif ; et

(c) Ils ont exprimé l'idée qu'une prime de risque reflète un biais dans l'estimation dû à la perception par l'entité de son indifférence aux flux de trésorerie variables et fixes.

BC66. L'IPSASB a reconnu que les préoccupations soulevées par les parties prenantes pourraient s'appliquer dans certaines circonstances et que l'appréciation du bien-fondé de l'inclusion d'une prime de risque dans l'évaluation d'un passif était une indication spécifique qui devait être donnée dans chaque Norme.

Juste valeur (Annexe D)

BC67. Lors de l'élaboration de la présente Norme, l'IPSASB a examiné si la base de l'évaluation à la juste valeur était pertinente pour évaluer les actifs et les passifs détenus par des entités du secteur public. Ses conclusions ont été les suivantes :

(a) certains actifs et passifs détenus par des entités du secteur public devaient être évalués à la juste valeur ; et

(b) le terme « juste valeur » devait avoir le même sens que celui qui est établi dans IFRS 13, *Évaluation de la juste valeur.*

BC68. En parvenant à ces deux conclusions, l'IPSASB a noté qu'il est fait référence à la juste valeur tout au long des IPSAS. Cependant, la définition de la juste valeur dans la série initiale des IPSAS était dérivée d'une définition antérieure à IFRS 13. IFRS 13 définit la juste valeur comme une valeur de sortie, de la façon suivante :

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

BC69. Le Cadre conceptuel de 2014 n'incluait pas la juste valeur dans sa liste des bases d'évaluation parce que l'IPSASB considérait que la juste valeur au sens d'IFRS 13 étant une valeur de sortie, elle ne serait pas appropriée pour de nombreux actifs et passifs du secteur public. Cependant, au cours de l'élaboration de la présente Norme, les travaux de l'IPSASB sur les instruments financiers ont démontré qu'une définition de la juste valeur basée sur la sortie est pertinente pour de nombreux instruments financiers et, plus généralement, pour les actifs détenus pour leur capacité financière plutôt que pour leur capacité opérationnelle.

BC70. L'IPSASB a décidé que si le terme « juste valeur » reste employé dans les IPSAS, il doit avoir le même sens que dans IFRS 13. Cela évite les confusions et favorise une évaluation de qualité lorsque cette base d'évaluation est utilisée.

BC71. En juin 2018, l'IPSASB a approuvé IPSAS 41, *Instruments financiers*, qui est alignée sur les IFRS. IPSAS 41 identifie la juste valeur comme une base d'évaluation applicable aux instruments financiers. L'IPSASB avait déjà décidé, en septembre 2017, que le projet relatif à l'évaluation devrait permettre l'évaluation à la juste valeur, la question qui se posait étant celle de l'intégration de la définition de la juste valeur donnée par IFRS 13 dans les IPSAS. L'IPSASB a décidé qu'IPSAS 46 devait reprendre la majeure partie du texte d'IFRS 13 afin de garantir la cohérence de sa définition de la juste valeur avec celle d'IFRS 13, et accompagner correctement les exigences d'IPSAS 41 concernant l'évaluation des instruments financiers à la juste

valeur. Sur cette base, l'annexe de la Norme consacrée à la juste valeur, l'Annexe D, a reproduit la majeure partie du texte d'IFRS 13 afin de garantir que la définition de la juste valeur est la même que celle qui est établie dans IFRS 13.

Utilisation de la juste valeur dans l'ensemble des IPSAS

BC72. Les IPSAS existantes ont été revues afin de déterminer si la juste valeur actualisée était applicable dans les IPSAS qui appliquaient l'ancienne définition de la « juste valeur ». L'IPSASB a examiné les composantes de la définition de la juste valeur dans IFRS 13 afin de déterminer l'indicateur ou les indicateurs clés du caractère approprié de la juste valeur. Il a conclu que la distinction entre la valeur de sortie et la valeur d'entrée n'est pas utile pour sélectionner les bases d'évaluation (voir paragraphes BC7.19-BC7.22 du Cadre conceptuel de l'IPSASB). Il a relevé que certains pays considéraient que la distinction entre actif spécialisé et actif non spécialisé était utile pour déterminer si la juste valeur est une base d'évaluation appropriée. Il a conclu que si la spécialisation d'un actif est une distinction utile, ce n'est pas un déterminant clair du caractère approprié ou non de la juste valeur. En fait, il a convenu que l'indicateur le plus clair est l'intention d'une entité de détenir l'actif ou le passif pour sa capacité financière ou pour sa capacité opérationnelle. Il a conclu que la juste valeur est une base d'évaluation appropriée lorsque l'actif est détenu ou que le passif est engagé avant tout pour sa capacité financière.

BC73. L'IPSASB a également mis en garde contre une « approche généralisée » du caractère approprié de la juste valeur dans la Norme, car il peut exister des cas dans lesquels le caractère approprié de la juste valeur peut différer en fonction de l'entité présentant les états financiers dans une consolidation ou lorsqu'un actif générateur de trésorerie ou non générateur de trésorerie peut avoir des objectifs d'évaluation hybrides. Il est important de tenir compte des considérations spécifiques aux transactions et aux entités dans chaque IPSAS lorsqu'on sélectionne les bases d'évaluation.

BC74. Lorsque des actifs détenus pour leur capacité opérationnelle et des actifs détenus pour leur capacité financière relèvent de la même IPSAS, une entité doit exercer son jugement professionnel, tenir compte des facteurs qui lui sont spécifiques et qui sont propres à la transaction, et appliquer les principes comptables des IPSAS existantes. Le premier objectif de l'évaluation, et à son tour de la base d'évaluation, est déterminé individuellement pour chaque actif ou classe d'actifs (des actifs de nature et d'utilisation similaires pour les activités d'une entité dans la même IPSAS). L'IPSASB a conclu que les principes comptables qui doivent conduire une entité à grouper les actifs de nature similaire et à déterminer l'objectif premier sont suffisamment illustrés dans les indications données dans les IPSAS existantes.

BC75. L'IPSASB a conclu qu'il serait décidé au cas par cas s'il y a lieu d'apporter des amendements conformément à IPSAS 46. Dans cette analyse, l'IPSASB a revu chaque IPSAS et décidé de conserver le terme « juste valeur » dans toutes les IPSAS et d'appliquer la définition de la présente Norme excepté :

(a) IPSAS 43, *Contrats de location*[5], dans laquelle le terme et la définition existante de la juste valeur dans IPSAS 43 sont conservés ;

(b) IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, dans laquelle le terme et la définition existante de la juste valeur dans IPSAS 21 sont conservés ; et

(c) IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : Entité publique*, dans laquelle le terme et la définition existante de la juste valeur dans IPSAS 32 sont conservés.

Dans tous les cas où le terme et la définition de la juste valeur sont conservés, l'IPSASB a décidé qu'il conviendrait d'envisager des modifications de ces définitions de la juste valeur dans le cadre des projets spécifiques à ces IPSAS.

BC76. Comme il est noté au paragraphe BC10, les indications données dans IPSAS 46 sont de nature générique. À ce titre, les indications spécifiques à l'évaluation figurant dans IFRS 13 ont été insérées dans l'IPSAS applicable. Par exemple, les paragraphes 34-56 et 70-71 d'IFRS 13 sont spécifiques à l'évaluation des instruments financiers et ont été ajoutés à IPSAS 41, *Instruments financiers.*

Valeur d'utilité

BC77. L'un des objectifs du projet était de donner des indications plus précises sur l'application des bases d'évaluation couramment utilisées et sur les circonstances dans lesquelles elles seront utilisées. Lorsqu'il a examiné si la présente Norme devait inclure des indications pour l'évaluation relative à la valeur d'utilité, l'IPSASB a conclu que la valeur d'utilité :

(a) n'est pas couramment utilisée – la valeur d'utilité est limitée aux évaluations de la dépréciation dans IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, et dans IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie ;*

(b) est bien comprise.

BC78. L'IPSASB a décidé qu'il était inutile d'inclure des indications sur la valeur d'utilité dans la présente Norme. Cette décision était confortée par les réponses au document de consultation sur l'évaluation.

Application des techniques d'évaluation

BC79. Étant donné que les techniques d'évaluation considèrent les attributs des bases d'évaluation, certaines techniques peuvent être appliquées à plusieurs bases. À ce titre, l'IPSASB a décidé de placer les indications génériques relatives aux techniques d'évaluation dans le corps du texte pour refléter le caractère générique de la technique d'évaluation et permettre que les indications soient applicables pour plusieurs bases d'évaluation.

[5] Si IPSAS 46, *Évaluation*, est adoptée avant IPSAS 43, *Contrats de location*, les exigences relatives à l'évaluation de la présente norme ne s'appliquent pas à IPSAS 13, *Contrats de location*.

BC80. L'IPSASB a examiné comment une technique d'évaluation peut être utilisée pour estimer un actif ou un passif suivant une base d'évaluation lorsqu'une entité du secteur public utilise les données disponibles pour estimer et refléter les attributs de cette base. Sur la base de cette analyse, l'IPSASB a tiré les conclusions suivantes :

(a) L'approche par le marché peut être utilisée pour les estimations sur la base de la juste valeur et de la valeur opérationnelle actuelle ;

(b) L'approche par le résultat peut être utilisée pour les évaluations sur la base de la juste valeur et du coût d'exécution ; et.

(c) L'approche par les coûts peut être utilisée pour les évaluations sur la base de la juste valeur et de la valeur opérationnelle actuelle.

L'IPSASB a noté qu'il faut exercer un jugement pour sélectionner et appliquer la technique la plus appropriée pour estimer un actif ou un passif conformément à une base d'évaluation particulière pour chaque transaction ou événement qui répond au mieux à l'objectif de cette base.

BC81. En élaborant la présente Norme, l'IPSASB a choisi de s'aligner sur IFRS 13, *Évaluation de la juste valeur*, et d'adopter toutes les techniques d'évaluation qui y sont présentées. L'approche par les coûts est considérée comme une technique d'évaluation appropriée pour estimer la juste valeur, car le coût de remplacement d'un actif est compatible avec une définition de la juste valeur au prix de sortie. Le coût de remplacement d'un actif pour une entité serait égal au montant qu'un intervenant du marché acquéreur de l'actif (qui l'utiliserait de la même manière) paierait pour l'acquérir (c'est-à-dire que le prix d'entrée et le prix de sortie seraient égaux sur le même marché).

Amortissements

BC82. L'amortissement est une charge pour la consommation d'un actif sur sa durée d'utilité estimée. La Norme ne traite pas des amortissements. Les exigences et les instructions relatives aux amortissements sont fournies dans les différentes normes. Par exemple, IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, traite des éléments suivants :

(a) L'unité de comptabilisation pour l'amortissement ;

(b) La comptabilisation de l'amortissement ;

(c) Le moment auquel l'amortissement d'un actif commence ;

(d) La relation entre la durée de vie économique et la durée d'utilité ;

(e) Les circonstances dans lesquelles des terrains peuvent être amortis ;

(f) Les méthodes d'amortissement ; et

(g) La relation entre les revenus générés par un actif et l'amortissement.

BC83. Concernant l'amortissement des immobilisations corporelles, les exigences et les instructions sont fournies au niveau des normes, tandis que la présente Norme n'aborde pas l'amortissement des immobilisations incorporelles. IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*, distingue les immobilisations incorporelles qui ont une durée d'utilité déterminée de celles qui ont une durée d'utilité indéterminée ; elle

prévoit pour les premières des exigences et des instructions relatives aux périodes et méthodes d'amortissement ainsi qu'à leur revue et à leur valeur résiduelle.

BC84. Le choix d'une méthode comptable pour l'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale peut déterminer si l'actif est amorti. Ce sont les différentes normes qui le déterminent. Par exemple, IPSAS 45 impose d'amortir les actifs ayant une durée d'utilité évalué conformément au modèle de la valeur actuelle. En revanche, IPSAS 16, *Immeubles de placement*, n'impose pas d'amortir un immeuble de placement qui est évalué conformément au modèle de la valeur actuelle après la comptabilisation initiale.

Informations à fournir

BC85. Le périmètre du projet relatif à l'évaluation comprenait l'instauration d'obligations d'information renforcées sur l'évaluation, qui s'appliqueraient à toutes les IPSAS. En définissant les informations à fournir, l'IPSASB a convenu qu'aucune information supplémentaire n'est requise pour les actifs et les passifs évalués au coût historique. Puisqu'il n'y a pas de réévaluation, il n'y a pas d'information supplémentaire à fournir dans le cadre de l'évaluation ultérieure.

BC86. Pour les actifs et les passifs évalués à la valeur actuelle, l'IPSASB a convenu que des informations complémentaires sont requises. De nouvelles informations sont disponibles à chaque date de réévaluation. Les informations donnant des éléments sur les techniques d'évaluation, les données d'entrée et les hypothèses appliquées pour évaluer les actifs et les passifs à la valeur actuelle fournissent d'utiles informations pour la prise de décisions.

BC87. L'IPSASB a établi des exigences relatives aux informations à fournir qui doivent être suivies systématiquement dans toutes les IPSAS qui imposent que les actifs ou les passifs soient évalués sur une base disponible dans le modèle de la valeur actuelle. Ces exigences relatives aux informations à fournir sont insérées dans les IPSAS concernées pour indiquer clairement à quelle IPSAS les informations à fournir doivent être appliquées.

BC88. En mars 2022, l'IPSASB a reconfirmé l'emplacement des exigences relatives aux informations à fournir. L'IPSASB a examiné s'il convenait de regrouper les obligations génériques relatives aux informations à fournir qui s'appliquent dans toutes les IPSAS dans une norme relative à l'évaluation. La séparation des exigences relatives aux informations à fournir ne lui ayant pas semblé souhaitable, il a décidé de maintenir l'approche existante consistant à insérer les exigences relatives aux informations à fournir dans l'IPSAS correspondante afin d'indiquer clairement les informations à fournir.

Dispositions transitoires

BC89. L'IPSASB a conclu que bien qu'IPSAS 46 soit une nouvelle norme majeure qui incorpore le concept de juste valeur d'IFRS 13, *Évaluation de la juste valeur*, dans la documentation produite par l'IPSASB, une grande partie de la Norme est une codification des indications sur l'évaluation qui figurent actuellement dans de nombreuses IPSAS. IPSAS 46 regroupe les indications génériques relatives à l'évaluation, tandis que les indications relatives aux transactions demeurent dans les IPSAS.

BC90. Par conséquent, l'IPSASB a décidé qu'IPSAS 46 devait prendre effet pour les exercices annuels à compter du 1er janvier 2025. Étant donné qu'IPSAS 46 s'applique lorsque d'autres IPSAS exigent ou autorisent l'application des bases d'évaluation, l'IPSASB pense que la période de transition étendue pour IPSAS 46 laisse suffisamment de temps aux entités, à leurs auditeurs et aux utilisateurs des états financiers pour se préparer à l'entrée en vigueur de ses exigences.

BC91. L'IPSASB a proposé l'application prospective parce qu'un changement entre des évaluations de la valeur actuelle serait indissociable d'un changement des évaluations de la valeur actuelle (c'est-à-dire lorsque de nouveaux événements surviennent ou de nouvelles informations sont obtenues, par exemple, meilleure connaissance ou jugement amélioré). En conséquence, l'IPSASB a conclu qu'IPSAS 46 devait être appliquée à titre prospectif (de la même manière qu'un changement d'une estimation comptable).

Guide de mise en œuvre

Ce guide accompagne IPSAS 46, Évaluation, mais n'en fait pas partie.

Section A : Évaluation

A.1. Quels sont les attributs de chaque base d'évaluation ?

	Juste valeur	Valeur opérationnelle actuelle	Coût d'exécution	Coût historique
Évaluation des actifs	X	X		X
Évaluation des passifs	X		X	X
Valeur de sortie	X		X	
Valeur d'entrée		X		X
Spécifique à l'entité		X	X	X
Données du marché	X	X	X	
Intervenant du marché	X			
Risque de non-exécution	X			
Prime de risque	X			
Conditions actuelles du marché	X	X	X	
Marché principal ou le plus avantageux	X	X		
Utilisation optimale	X			
Coûts minimaux		X	X	

A.2 Quelles sont les informations à fournir lors de l'application des bases d'évaluation à la valeur actuelle dans les IPSAS ?

Pour les actifs et les passifs évalués à l'aide du modèle de la valeur actuelle, des informations supplémentaires sont requises. Avec les réévaluations récurrentes, de nouvelles informations sont disponibles à chaque date d'évaluation. Les informations fournissant des renseignements sur les techniques d'évaluation, les données d'entrée et les hypothèses appliquées lors de l'évaluation des actifs et des passifs à l'aide du modèle de la valeur actuelle sont utiles pour la prise de décisions. Ces obligations d'information ont été insérées dans les normes IPSAS applicables pour indiquer clairement à quelles normes IPSAS les informations doivent être appliquées. Ainsi, les informations relatives à la hiérarchie des justes valeurs sont insérées dans les normes IPSAS applicables comme suit :

			Évaluation de la juste valeur						Information sur la juste valeur uniquement		
			Récurrente			Non récurrente					
IPSAS	**Paragraphe concerné**	**Obligation**	**N1[6]**	**N2[7]**	**N3[8]**	**N1**	**N2**	**N3**	**N1**	**N2**	**N3**
IPSAS 12 (50C (b)) **IPSAS 16 (89C (b))** **IPSAS 27 (46C (b))** **IPSAS 30 (30C (b))** **IPSAS 31 (123C (b))** **IPSAS 34 (23C (b))** **IPSAS 38 (57C (b))**	**(a)**	Évaluation de la juste valeur à la fin de la période de présentation de l'information financière	X	X	X	X	X	X			
	(a)	Motifs de l'évaluation				X	X	X			
	(b)	Niveau de la hiérarchie des justes valeurs	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	(c)	Description de la ou des techniques d'évaluation et des données d'entrée utilisées pour l'évaluation		X	X		X	X		X	X
	(c)	Tout changement de la ou des techniques d'évaluation et les raisons qui le sous-tendent		X	X		X	X		X	X
	(c)	Informations quantitatives sur les données d'entrée non observables importantes utilisées aux fins de l'évaluation		X	X		X	X		X	X
	(d)	Rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture			X						
	(e)	Total des profits ou des pertes de la période pris en compte dans le résultat et attribuable à la variation des profits ou des pertes latents relatifs aux immobilisations incorporelles détenues à la date de clôture			X						
	(f)	Description des processus d'évaluation suivis par l'entité			X			X			
	(g)	Description de la sensibilité de l'évaluation de la juste valeur à des changements dans des données d'entrée non observables			X						
	(g)	Dans le cas des actifs financiers et des passifs financiers, si le fait de modifier une ou plusieurs des données d'entrée non observables pour refléter d'autres hypothèses raisonnablement possibles devait entraîner une variation importante de la juste valeur, la mention de ce fait, avec indication des effets des modifications[9].			X						

Section B : Choix des bases d'évaluation

B.1. Comment une entité détermine-t-elle l'objectif principal prévu de l'évaluation d'un actif ?

Lorsqu'un actif est détenu pour sa capacité financière et pour sa capacité opérationnelle, l'entité doit déterminer l'objectif principal de sa détention, afin de choisir la base d'évaluation appropriée. Elle doit exercer un jugement professionnel et tenir compte des principes énoncés dans IPSAS 21, *Dépréciation des actifs non générateurs de trésorerie* (paragraphes 16-21), pour déterminer l'objectif principal prévu de l'actif. Lorsque l'entité ne peut pas le faire sur la base de ces principes, elle doit présumer que l'actif n'est pas générateur de trésorerie, compte tenu de l'objectif général du secteur public.

B.2. Comment une entité détermine-t-elle si un actif constitue une seule unité de comptabilisation ou plusieurs unités de comptabilisation ?

Dans certains cas, la détention d'un actif pour sa capacité financière et sa capacité opérationnelle permet de déterminer les parties de l'actif qui doivent être évaluées séparément et à l'aide d'une base d'évaluation différente. Ainsi, la partie de l'actif utilisée à des fins opérationnelles est évaluée à sa valeur opérationnelle actuelle et la partie de l'actif utilisée à des fins financières est évaluée à sa juste valeur. Tel peut être le cas, par exemple, lorsqu'un service hospitalier génère un rendement financier parce qu'il facture des soins de santé, alors qu'un autre service est détenu uniquement pour sa capacité opérationnelle et assure les soins de santé gratuitement à la population.

Le fait que l'actif soit un élément autonome, qu'il soit composé de plusieurs parties ou qu'il constitue un groupe d'actifs dépend de son unité de comptabilisation. L'unité de comptabilisation de l'actif ou du passif doit être déterminée conformément à la norme IPSAS qui impose ou permet l'application d'une ou de plusieurs bases d'évaluation identifiées dans la présente Norme.

B.3. Que doit prendre en compte une entité pour déterminer le modèle d'évaluation approprié ?

Le modèle du coût historique ou le modèle de la valeur actuelle appliqué pour évaluer les actifs et les passifs d'une entité peut être déterminé par des facteurs échappant au contrôle de l'entité. Ce cas de figure peut se présenter lorsque le choix de la méthode est effectué dans les circonstances suivantes :

---

[6] Les données d'entrée de niveau 1 s'entendent des cours (non ajustés) auxquels l'entité peut avoir accès à la date d'évaluation, sur des marchés actifs, pour des actifs ou des passifs identiques.

[7] Les données d'entrée de niveau 2 sont des données concernant l'actif ou le passif, autres que les cours du marché inclus dans les données d'entrée de niveau 1, qui sont observables directement ou indirectement.

[8] Les données d'entrée de niveau 3 sont des données non observables concernant l'actif ou le passif.

[9] Cette obligation d'information se limite aux amendements apportés à *IPSAS 30, Instruments financiers : Informations à fournir*.

(a) par un niveau d'administration plus élevé pour l'ensemble des entités d'un secteur ou d'un pays ;

(b) selon un cadre réglementaire applicable dans le pays.

Lorsque l'entité présentant l'information financière peut faire son propre choix de méthode comptable pour sélectionner un modèle d'évaluation, elle doit retenir celui qui répond le mieux au besoin d'informations de l'utilisateur des rapports financiers.

Pour sélectionner le modèle d'évaluation approprié, l'entité présentant l'information financière doit prendre en compte le fait qu'elle veuille ou non que son actif ou passif reflète le prix de transaction à la date de la comptabilisation initiale ou le prix actuel de la même transaction à la date d'évaluation.

Section C : Coût historique

C.1. Existe-t-il une différence entre le prix de transaction et le coût historique ?

Oui. Le prix de transaction est défini comme la contrepartie donnée pour acquérir, construire ou développer un actif, ou reçue pour assumer une obligation, et est utilisé pour évaluer un actif ou un passif à la date de la comptabilisation initiale. Le coût historique résulte du prix de transaction ajusté des coûts de transaction ou du coût présumé, s'il y a lieu. Dans certains cas, le coût historique peut être égal au prix de transaction et, dans d'autres, résulter, au moins en partie, du coût de la transaction ou d'un autre événement passé ayant donné naissance à l'actif ou au passif.

C.2. Les coûts de transaction doivent-ils être déduits du prix de transaction pour déterminer le coût historique d'un passif ?

Oui. La définition du coût historique inclut les coûts de transaction, car ces coûts peuvent être importants. Pour refléter de manière appropriée les aspects économiques du passif, les coûts de transaction engagés pour assumer le passif sont déduits du montant contractuel de l'emprunt. Par exemple, une entité emprunte 1 000 000 UM, dont les coûts de transaction s'élèvent à 100 000 UM. En pareil cas, le coût historique est de 900 000 UM. En effet, immédiatement après avoir reçu 1 000 000 UM, elle rembourse les coûts de transaction de 100 000 UM à l'institution ou à la contrepartie, ce qui lui laisse 900 000 UM. Les coûts de transaction de 100 000 UM sont inclus dans les charges d'intérêt sur la durée de l'instrument, puisque la valeur comptable de 900 000 UM est portée à 1 000 000 UM à la date de règlement.

Section D : Valeur opérationnelle actuelle

D.1. Comment une entité reflète-t-elle le potentiel de service résiduel d'un actif ?

Le potentiel de service correspond à la capacité de fournir des services permettant à l'entité d'atteindre ses objectifs de politique publique. L'entité peut ainsi remplir ses objectifs sans générer nécessairement des entrées nettes de trésorerie. Pour refléter le potentiel de service résiduel, l'évaluation doit prendre en compte l'âge, la fonctionnalité et l'état de l'actif.

Ainsi, un nouvel actif devrait avoir un potentiel de service résiduel plus important qu'un actif en milieu de vie. L'âge de l'actif est corrélé au potentiel de service résiduel. La prise en compte de l'âge de l'actif dans l'évaluation permet d'estimer de manière appropriée le potentiel de service résiduel.

L'âge, la fonctionnalité et l'état d'un actif sont pris en compte dans l'évaluation en fonction de l'obsolescence physique, fonctionnelle et économique.

(a) Obsolescence physique – L'obsolescence physique correspond à toute perte de potentiel de service due à la détérioration matérielle de l'actif ou de ses composants en raison de leur âge et de leur utilisation. Pour évaluer l'obsolescence physique, une entité doit également tenir compte de tout futur entretien courant et régulier probable, lequel peut donner une indication sur la durée de vie utile de l'actif ou de ses composants, ainsi que sur leur vitesse de dégradation.

(b) Obsolescence fonctionnelle – L'obsolescence fonctionnelle correspond à toute perte de potentiel de service due au manque d'efficience de l'actif à évaluer par rapport à son équivalent moderne : l'actif est-il adapté à sa fonction actuelle ? L'obsolescence fonctionnelle peut survenir en cas d'avancées ou de changements dans la conception et/ou les spécifications de l'actif ou de progrès technologiques. Ainsi, avec l'évolution des technologies, un appareil utilisé dans le secteur de la santé peut devenir obsolète, ou un tableau, noir ou blanc, peut être remplacé par un écran numérique dans le domaine de l'enseignement. Ces avancées doivent être prises en compte dans l'évaluation de l'obsolescence fonctionnelle.

(c) Obsolescence économique (ou externe) – L'obsolescence économique correspond à toute perte d'utilité due à des facteurs économiques ou autres échappant au contrôle de l'entité. Il peut s'agir, par exemple, d'une capacité supérieure aux besoins d'utilisation de l'actif existant.

D.2. Comment une entité calcule-t-elle la valeur opérationnelle actuelle d'un actif lorsqu'il n'existe pas de marché actif ?

Si le prix d'acquisition d'un actif identique ou similaire n'est pas disponible sur un marché actif, la valeur opérationnelle actuelle est déterminée sur la base du coût de développement ou de production d'un actif identique ou similaire (approche par les coûts).

Pour calculer le coût de développement ou de production d'un actif identique ou similaire, l'entité détermine le prix de chaque pièce incluse dans l'assemblage de l'actif. Le coût de développement ou de production de l'actif comprend également le montant qui serait payé pour assembler les pièces ou pour développer ou produire l'actif. Les données d'entrée observables sont utilisées pour déterminer le prix des pièces et les coûts d'assemblage, de construction ou de développement, si cela est possible. La valeur opérationnelle actuelle étant une évaluation spécifique à l'entité, les données d'entrée observables sont utilisées lorsqu'elles sont disponibles et qu'elles sont pertinentes pour l'entité. Ainsi, dans le cadre de l'évaluation d'un avion, le ministère de la Défense peut conclure qu'il acquerra chacune des pièces sur un

marché actif, mais utilisera son propre personnel pour construire l'avion (coûts minimaux). Les données d'entrée observables seront utilisées pour le fuselage, le moteur, etc., puisqu'elles sont pertinentes pour le ministère de la Défense. Les données d'entrée spécifiques à l'entité liées à l'assemblage des pièces seront appliquées à mesure que le ministère de la Défense assemblera l'avion en interne.

D.3. Comment une entité identifie-t-elle un actif identique ou similaire lorsque le développement d'une nouvelle technologie a rendu l'actif existant obsolète ?

L'entité évalue la valeur opérationnelle actuelle en identifiant le prix qu'elle paierait pour le potentiel de service résiduel d'un actif identique sur un marché actif. Un actif identique sur un marché actif est utilisé indépendamment de l'existence d'une nouvelle technologie remplaçant l'actif à évaluer. Par exemple, si une autorité de santé évalue la valeur opérationnelle actuelle de respirateurs acquis il y a dix ans, elle ne prendra pas en compte le modèle de respirateur le plus récent pour identifier un actif identique.

Lorsqu'un actif identique ne peut être identifié, il est possible qu'un actif similaire soit le modèle le plus récent. Cependant, pour déterminer la valeur opérationnelle actuelle, la valeur du modèle le plus récent est ajustée pour prendre en compte l'âge, la fonctionnalité et l'état de l'actif à évaluer.

D.4. La capacité actuellement inutilisée d'un actif est-elle exclue de la valeur opérationnelle actuelle ?

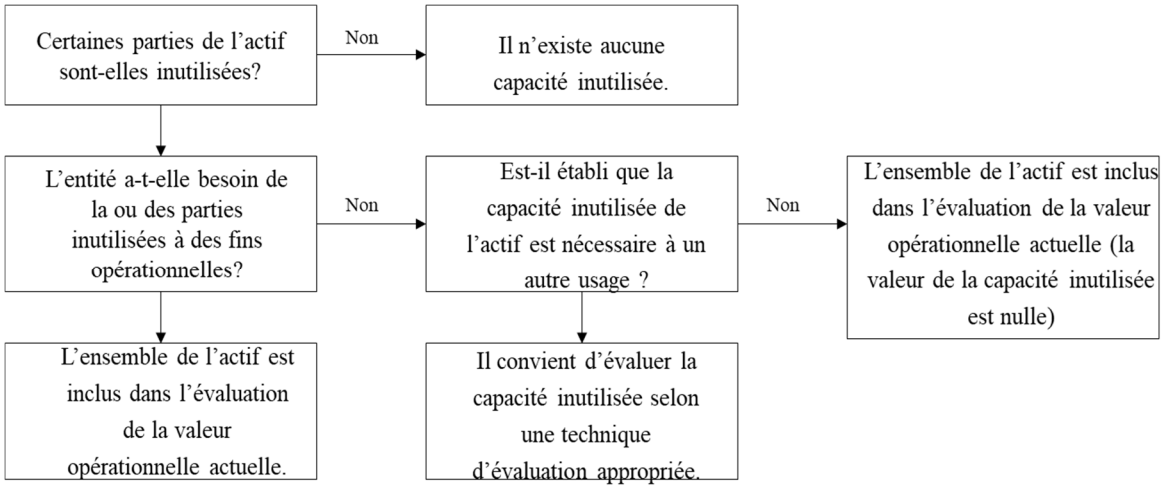
Cela dépend des cas. Toute partie de l'actif actuellement inutilisée est évaluée pour déterminer si elle est détenue à des fins opérationnelles associées à l'actif. Il peut en être ainsi lorsqu'un actif est soumis à des exigences de sécurité, à des restrictions légales ou autres, ou lorsque la partie inutilisée est nécessaire pour une utilisation future (voir arbre de décision ci-dessous).

Par exemple, un équipement collectif dans une commune exposée aux catastrophes naturelles a une capacité de 700 personnes, mais seules 200 personnes utilisent actuellement le local de manière régulière. La partie inutilisée conserve une capacité opérationnelle. En effet, le bâtiment a deux fonctions : il sert à la fois d'équipement collectif et d'abri pour la population en cas de catastrophe naturelle. La capacité actuellement inutilisée de 500 personnes reste donc nécessaire pour remplir les deux objectifs opérationnels de la commune. C'est pourquoi, l'ensemble de l'actif doit être inclus dans l'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle.

Une situation analogue peut survenir lorsque la partie actuellement inutilisée d'un actif pourrait s'avérer nécessaire dans un avenir proche. Par exemple, une école a été construite dans une commune dont la population augmente rapidement. Elle peut avoir été conçue pour accueillir le nombre prévu plutôt que le nombre existant d'élèves. La partie actuellement inutilisée est donc nécessaire et doit être incluse dans l'évaluation de la valeur opérationnelle actuelle de l'école.

Lorsqu'il est établi que la partie inutilisée d'un actif n'est pas nécessaire à des fins opérationnelles, l'entité doit déterminer si elle a un autre usage. Si tel est le cas, la partie concernée de l'actif est évaluée comme une unité de comptabilisation distincte, à l'aide de la base d'évaluation appropriée. Si tel n'est pas le cas, elle est incluse dans la valeur opérationnelle actuelle, mais n'a pas de valeur.

Illustration de l'analyse de la capacité inutilisée



D.5. Les restrictions sur l'utilisation ou la cession d'un actif sont-elles prises en compte dans la valeur opérationnelle actuelle d'un actif ?

Oui. De nombreux actifs sont soumis à des restrictions d'utilisation ou de cession. Ces restrictions concernent la façon dont l'entité exploite l'actif. Par exemple, un État peut restreindre l'exploitation d'un bâtiment communal, lorsque celui-ci doit être exploité en tant que bibliothèque. Lorsque l'entité évalue la valeur opérationnelle actuelle du bâtiment, elle tient compte du fait que son utilisation est limitée à l'exploitation d'une bibliothèque.

D.6. Quels facteurs sont pris en compte pour identifier un actif moderne équivalent et quels ajustements sont nécessaires pour refléter la valeur opérationnelle actuelle de l'actif existant ?

Un équivalent moderne doit présenter les mêmes caractéristiques que l'actif à évaluer. Si l'actif équivalent a un potentiel de service différent (bien qu'une nature nécessairement identique), des techniques de comparaison doivent être utilisées pour faire des ajustements tenant compte de la différence entre le potentiel de service de l'actif de l'entité et le potentiel de service de l'actif de référence équivalent.

Dans certaines circonstances, il est possible qu'un actif moderne équivalent ne reflète pas l'actif à évaluer. Par exemple, le coût d'un actif moderne équivalent n'est pas égal à la valeur opérationnelle actuelle d'un actif tel qu'un monument historique. En effet, la valeur de cet actif ne se limite pas à la valeur de remplacement. Substituer un équivalent moderne à un actif historique ne permet pas d'obtenir la valeur patrimoniale de l'actif et, en conséquence, ne constitue pas une méthode d'évaluation appropriée.

Le coût d'un actif moderne équivalent reflète le montant qui serait payé si l'actif était développé ou produit à la date d'évaluation. Toutefois, certains facteurs peuvent expliquer que le coût de l'actif moderne équivalent soit différent du coût de création de l'actif réel :

(a) Échelonnement des travaux – Un actif peut avoir été développé en plusieurs phases. Le coût d'un actif moderne équivalent est basé sur un développement en une seule phase et est évalué au coût existant à la date d'évaluation. Or, il se peut qu'un développement en une seule phase s'étende sur une longue période.

(b) Coûts d'emprunt – Si l'entité n'incorpore pas les coûts d'emprunt dans le coût de l'actif, conformément à IPSAS 5, *Coûts d'emprunt*, elle ne prendra pas en compte les coûts de financement dans l'évaluation de l'actif moderne équivalent.

(c) Coûts supplémentaires liés au renouvellement d'un actif existant – Ces coûts ne sont pas pris en compte puisque l'évaluation porte sur un actif moderne équivalent.

(d) Avenants au contrat – Les coûts de construction supplémentaires liés à des avenants ne doivent pas être pris en compte. L'actif moderne équivalent à évaluer a la même capacité de service que l'actif existant dans son utilisation actuelle.

(e) Modifications en matière d'aménagement – Les entités doivent examiner s'il est nécessaire d'obtenir un permis d'aménager pour construire l'actif moderne équivalent et doivent en tenir compte.

Il n'est pas toujours possible d'identifier séparément les ajustements à effectuer pour chaque forme d'obsolescence. En particulier, il peut être difficile de distinguer entre l'obsolescence fonctionnelle et l'obsolescence économique (ou externe). En pareil cas, il peut être nécessaire de prendre en compte les ajustements pour obsolescence dans leur ensemble.

Section E : Recours à des experts

E.1. Qui doit procéder à l'évaluation des actifs ou des passifs ?

C'est au préparateur des états financiers concernés qu'il appartient d'obtenir l'évaluation d'un ou de plusieurs actifs ou passifs à des fins de comptabilité ou d'information financière. Toutefois, l'évaluation doit être effectuée par une personne (ou une organisation) disposant de l'expertise nécessaire pour fournir une évaluation reflétant fidèlement les valeurs du ou des actifs ou passifs dans les états financiers, conformément à IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, paragraphe 27.

Selon la nature du ou des actifs ou passifs, le préparateur des états financiers déterminera le domaine d'expertise nécessaire. Par exemple, l'évaluation de passifs issus d'un régime de retraite nécessitera l'intervention d'un actuaire ; l'évaluation d'actifs liés à des installations et à des équipements médicaux exigera de dialoguer avec des professionnels de santé et des experts en achats ; l'évaluation de flottes de véhicules prévoira la participation des personnes chargées de la gestion de ces flottes ; l'évaluation de toute action en justice contre (les passifs de) l'entité conduira à des

discussions avec les conseils juridiques de l'entité ; l'évaluation d'infrastructures se fera avec le concours d'ingénieurs et de géomètres ; l'évaluation de terrains et de bâtiments devra être effectuée par des géomètres experts.

E.2. De quel type d'information le spécialiste en évaluation a-t-il besoin ?

L'entité et le spécialiste en évaluation doivent discuter et convenir au préalable de la nature et de l'étendue de la mission d'évaluation. Les informations dont le spécialiste en évaluation a besoin dépendent en partie de la nature du ou des actifs ou passifs à évaluer.

Les informations que l'entité doit fournir au spécialiste en évaluation pour que celui-ci puisse procéder à l'évaluation comprennent généralement un ou plusieurs des éléments indiqués ci-dessous.

(a) La finalité de l'évaluation. Une entité peut demander une évaluation de ses actifs ou passifs pour différents motifs, qui peuvent déterminer la base d'évaluation à adopter par l'expert. Dans le cadre de l'application de la présente Norme, il s'agit d'inclure l'évaluation dans les états financiers de l'entité. L'entité doit indiquer au spécialiste en évaluation que les états financiers seront préparés conformément aux normes IPSAS ; elle peut utilement lui fournir un exemplaire des normes IPSAS applicables (ou de leurs extraits) et en discuter avec lui. Les réunions entre l'entité et le spécialiste doivent permettre de définir en détail la mission d'évaluation à accomplir et toutes informations spécifiques à fournir pour étayer l'évaluation, afin de répondre à des besoins comptables précis.

(b) Le ou les actifs ou passifs à évaluer. L'entité et le spécialiste en évaluation doivent convenir du ou des actifs ou passifs à évaluer pour leur inclusion dans les états financiers. Le spécialiste en évaluation doit :

(i) comprendre les droits de l'entité sur chaque actif ou passif et savoir s'il convient d'évaluer tout ou partie de ces droits ;

(ii) connaître la finalité de la détention de l'actif ou du passif (capacité financière ou capacité opérationnelle), car elle peut influer sur le choix de la méthode d'évaluation (base ou technique d'évaluation) par le spécialiste en évaluation ;

(iii) être informé de toutes améliorations apportées par l'entité, lorsque celle-ci est locataire d'un bien immobilier (et savoir s'il convient de les prendre en compte en cas de renouvellement ou de révision du bail), et de la nécessité ou non de remettre le bien immobilier dans son état d'origine à la fin de la location ;

(iv) connaître le degré de contrôle d'une entité sur un bien immobilier ou autres biens[10] appartenant à plusieurs entités et la manière dont les droits détenus par les autres entités propriétaires peuvent limiter la capacité de l'entité à vendre sa participation dans le bien immobilier ou autres biens ;

[10] Actifs ou passifs autres que le bien immobilier défini ci-dessus.

(v) s’assurer, dans le contexte d'un portefeuille de biens immobiliers, que tout regroupement de ces actifs est approprié.

(c) Hypothèses. Les normes internationales ou nationales applicables au type d'évaluation peuvent établir une distinction entre les hypothèses qui sont cohérentes ou pourraient être cohérentes avec les faits connus à la date de l'évaluation, et les hypothèses utilisées dans l'évaluation qui diffèrent des faits connus. L'entité et le spécialiste en évaluation doivent, s’il y a lieu, convenir des hypothèses à utiliser pour l'évaluation, en tenant compte des attributs de la base d’évaluation ; toutes hypothèses doivent être incluses dans le rapport d'évaluation.

(d) Date d'évaluation. L'entité doit informer le spécialiste en évaluation de la date d'évaluation spécifique requise.

(e) Monnaie de présentation. L'entité doit informer le spécialiste en évaluation de la monnaie dans laquelle l'évaluation de l'actif ou du passif doit être exprimée dans les états financiers. Ceci est particulièrement important lorsque le ou les actifs ou passifs à évaluer se trouvent dans plusieurs pays ou lorsque les flux de trésorerie associés à ou aux actifs ou passifs sont exprimés dans plusieurs monnaies. Un exemple typique est l'exercice d'activités diplomatiques à l'étranger.

(f) Limite de la mission du spécialiste en évaluation. Un spécialiste en évaluation doit suivre les normes internationales ou nationales applicables au type d'évaluation à effectuer. La méthodologie utilisée peut comprendre l'un quelconque des éléments suivants :

(i) l'inspection physique du ou des actifs ou passifs (en particulier si le spécialiste en évaluation procède pour la première fois à l’évaluation d'un ou de plusieurs actifs ou passifs spécifiques) ;

(ii) demandes de renseignements (internes ou externes à l'entité) ;

(iii) analyse des informations fournies par l'entité ou obtenues à la suite de demandes de renseignements, ou des résultats d’inspections physiques.

L'entité doit informer le spécialiste en évaluation de toutes limitations ou restrictions imposées à sa mission d'évaluation, car celles-ci peuvent affecter les résultats de l'évaluation et doivent être consignées dans le rapport d'évaluation.

E.3. Quelles bases d'évaluation le spécialiste en évaluation utilise-t-il ?

Le spécialiste en évaluation utilise les normes internationales ou nationales appropriées pour ses missions d'évaluation. De manière générale, ils adoptent une approche par le marché, une approche par le résultat ou une approche par les coûts pour définir l'évaluation, en fonction de la nature de l'actif ou du passif, de la finalité, de l'objectif de l’évaluation et de la base d’évaluation, de l'utilisation prévue et du contexte particulier de la mission, ainsi que de toutes obligations légales ou obligatoires locales.

E.4. Quels types d'hypothèses le spécialiste en évaluation doit-il raisonnablement faire lorsqu'il procède à l'évaluation d'un bien immobilier à l'aide de l'approche par les coûts (souvent appelée méthode d'évaluation du coût de remplacement déprécié) ?

La nature des hypothèses doit être conforme aux principes de la norme. Néanmoins, l'évaluation étant spécifique à l'entité, il est important que le spécialiste en évaluation comprenne le point de vue de l'entité sur le bien immobilier, ainsi que les informations le justifiant, pour déterminer les hypothèses. Celles-ci sont susceptibles de prendre en compte les facteurs énumérés ci-dessous, dont le spécialiste en évaluation doit convenir avec l'entité lors de la définition de la mission d'évaluation.

(a) Immédiateté de la construction du bâtiment

Bien qu'un bâtiment se construise sur une certaine durée, lorsqu'il est réévalué selon l'approche par les coûts, le spécialiste en évaluation doit supposer l'immédiateté de sa production ou de son développement à la date d'évaluation et ne pas établir les coûts sur la période probable de construction, ajustés en fonction de la valeur temps de l'argent. La méthode de détermination du coût de base est un facteur dont le spécialiste en évaluation doit convenir avec l'entité.

(b) Emplacement existant du bien immobilier

Les biens et les services peuvent être fournis en différents endroits. Par exemple, un hôpital peut être construit sur différents sites pour assurer des services de santé similaires à l'ensemble d'une population. Pour appliquer la valeur opérationnelle actuelle, le spécialiste en évaluation doit supposer que l'entité continuera de fournir les biens et/ou les services à l'endroit où se trouve l'actif.

(c) Méthode d'incorporation des coûts d'emprunt de l'entité dans le coût de l'actif

Les coûts d'emprunt ne sont compris dans la valeur opérationnelle actuelle de l'actif que si l'entité les incorpore dans le coût de l'actif conformément à IPSAS 5, *Coûts d'emprunt*. Lorsque l'entité n'incorpore pas les coûts d'emprunt, le spécialiste en évaluation reflète ce choix de méthode dans ses hypothèses et ne prend pas en compte les coûts de financement dans l'évaluation de l'actif moderne équivalent.

(d) Évolution démographique attendue affectant l'utilisation du bâtiment

Une évolution démographique peut être raisonnablement attendue sur la durée restante du bâtiment. Elle peut laisser présager une réduction de la demande de services fournis à l'aide du bâtiment. Celle-ci peut à son tour entraîner une modification des hypothèses relatives à l'utilisation actuelle du bâtiment ou des spécifications requises pour un remplacement efficient et efficace du bâtiment. À l'inverse, l'évolution démographique peut favoriser une augmentation de la demande attendue de services fournis à l'aide du bâtiment, laquelle peut entraîner une utilisation plus élevée de l'actif que ne semblent indiquer les données démographiques actuelles. Tel est le cas lorsqu'une école fonctionne en deçà de sa capacité, mais que d'autres aménagements locaux permettent de penser qu'elle fonctionnera à pleine capacité lorsqu'ils seront achevés. L'effet

de l'évolution démographique sur le remplacement du bâtiment est un facteur dont le spécialiste en évaluation doit convenir avec l'entité.

(e) Caractéristiques particulières du bâtiment

Un bâtiment peut avoir une conception traditionnelle de base, similaire à celle d'autres bâtiments habituellement achetés ou vendus sur le marché, mais présenter, à l'issue d'un examen plus approfondi, des caractéristiques particulières répondant aux besoins de l'entité. Les caractéristiques particulières peuvent comprendre, par exemple, l'ajout de dispositifs de sécurité ou de sûreté pour protéger le personnel contre une attaque physique dans les bâtiments utilisés pour la prestation de services directs à la population ; la mise en place d'un périmètre de sécurité autour des ambassades pour protéger les locaux (et le personnel) contre un attentat terroriste ; d'autres adaptations d'un bâtiment pour améliorer l'efficience et l'efficacité de la prestation de services. L'exigence de caractéristiques particulières pour un bien immobilier est un facteur dont le spécialiste en évaluation doit convenir avec l'entité.

(f) Pertinence des durées de vie de référence et des coûts standards

Le secteur de la construction dispose généralement de durées de vie de référence pour différentes catégories de bâtiments (résidentiels, commerciaux ou industriels) et les ingénieurs adoptent une approche similaire pour des types d'ouvrages tels que les ponts ou les barrages. Dans certains cas, des coûts standards peuvent être associés aux biens immobiliers. Le spécialiste en évaluation est susceptible d'utiliser ces hypothèses de modèles standards pour préparer l'évaluation, sauf si des informations laissent penser que ces modèles doivent être ajustés. Les informations permettant de déterminer les durées de vie de référence et les coûts appropriés sont des facteurs dont le spécialiste en évaluation doit convenir avec l'entité.

E.5. Que doit-on entendre par « actif moderne équivalent » ?

Un actif moderne équivalent a une fonction similaire et une utilité équivalente à celles de l'actif à évaluer, mais possède une conception actuelle et est construit ou fabriqué à l'aide de matériaux et de techniques rentables actuels.

Le concept d'actif moderne équivalent est appliqué par le spécialiste en évaluation pour évaluer un bien immobilier selon l'approche par les coûts (méthode d'évaluation du coût de remplacement déprécié dans certaines normes d'évaluation internationales ou nationales).

La méthode du coût de remplacement déprécié est basée sur la théorie économique de la substitution. Cette théorie sous-jacente suppose que dans une opération d'échange, l'acheteur potentiel ne paierait pas plus pour acquérir le bien à évaluer que le coût d'acquisition d'un nouvel actif équivalent. La technique consiste à évaluer tous les coûts liés à la fourniture d'un actif moderne équivalent, à l'aide des prix à la date d'évaluation.

Afin d'évaluer le prix que l'entité paierait pour l'actif réel, des ajustements de valorisation doivent être apportés au coût de remplacement brut de l'actif moderne équivalent, prenant en compte les différences entre cet actif et l'équivalent moderne. Ces différences peuvent refléter les facteurs d'obsolescence, tels que l'état physique, la durée de vie économique restante, les coûts de fonctionnement comparatifs, ainsi que l'efficacité et la fonctionnalité comparatives de l'actif réel. Le terrain nécessaire à l'actif moderne équivalent est évalué séparément.

Selon l'approche par les coûts, le spécialiste en évaluation prend en compte tous les coûts appropriés dans le prix que l'entité paierait pour l'actif ; ceux-ci comprennent le montant des terrains, des infrastructures, des honoraires de conception, des coûts de financement (le cas échéant) et des bénéfices du promoteur qui seraient à la charge d'un participant à la création de l'actif équivalent.

Si l'entité n'incorpore pas les coûts d'emprunt dans le coût de l'actif selon IPSAS 5, *Coûts d'emprunt*, le spécialiste en évaluation ne doit pas prendre en compte les coûts de financement.

Le coût de l'actif moderne équivalent doit être ajusté pour refléter l'état, la fonctionnalité et tous autres facteurs d'obsolescence de l'actif existant. Le spécialiste en évaluation tient compte, en consultation avec l'entité, des éléments suivants :

(a) Obsolescence physique – L'obsolescence physique correspond à toute perte de potentiel de service due à la détérioration matérielle de l'actif ou de ses composants en raison de leur âge et de leur utilisation. Pour évaluer l'obsolescence physique, une entité doit également tenir compte de tout futur entretien courant et régulier probable, qui peut donner une indication sur la durée de vie utile de l'actif ou de ses composants, ainsi que sur leur vitesse de dégradation.

(b) Obsolescence fonctionnelle – L'obsolescence fonctionnelle correspond à toute perte de potentiel de service due au manque d'efficience de l'actif à évaluer par rapport à son équivalent moderne : l'actif est-il adapté à sa fonction actuelle ? L'obsolescence fonctionnelle peut survenir en cas d'avancées ou de changements dans la conception et/ou les spécifications de l'actif ou de progrès technologiques. Ainsi, avec l'évolution des technologies, un appareil utilisé dans le secteur de la santé peut devenir obsolète, ou un tableau, noir ou blanc, peut être remplacé par un écran numérique dans le domaine de l'enseignement. Ces avancées doivent être prises en compte dans l'évaluation de l'obsolescence fonctionnelle.

(c) Obsolescence économique (ou externe) – L'obsolescence économique correspond à toute perte d'utilité due à des facteurs économiques ou autres échappant au contrôle de l'entité. Il peut s'agir, par exemple, d'une capacité supérieure aux besoins d'utilisation de l'actif existant.

E.6. Dois-je faire appel à un spécialiste en évaluation externe à mon entité ?

Vous n'êtes pas tenu de faire appel à un spécialiste d'une autre organisation. Lorsqu'une entité dispose en interne de l'expertise pertinente et dûment qualifiée (c'est-à-dire d'un membre d'un organisme professionnel approprié), ce spécialiste peut procéder à l'évaluation.

Dans tous les cas, la source de l'expertise, le nom, les qualifications du spécialiste en évaluation et l'organisation qui l'emploie doivent être indiqués dans les notes aux états financiers. Cette information peut figurer dans la note relative aux méthodes comptables ou dans les notes accompagnant les informations détaillées sur les actifs.

E.7. Que puis-je attendre d'un rapport du spécialiste en évaluation ?

Les normes d'évaluation internationales et nationales exigent que les spécialistes en évaluation incluent certaines informations dans leurs rapports. Cette règle s'applique que l'évaluation soit effectuée en interne ou en externe.

Les informations figurant dans un rapport dépendent en partie de ce dont l'entité et le spécialiste en évaluation ont convenu avant la mission, en partie de la nature du ou des actifs ou passifs à évaluer, et en partie du cadre normatif utilisé par le spécialiste en évaluation.

Les informations figurant dans le rapport doivent comprendre, sans toutefois s'y limiter, les éléments suivants :

(a) Le nom, les qualifications du spécialiste en évaluation, l'organisation qui l'emploie et tous autres renseignements pertinents le concernant.

(b) Le nom de l'entité qui a commandé l'évaluation et le nom de tous autres utilisateurs prévus du rapport.

(c) La finalité de l'évaluation.

(d) Le ou les actifs ou passifs à évaluer. Pour les biens immobiliers, le rapport peut inclure des cartes et des plans en fonction des obligations légales locales, ainsi qu'indiquer le régime foncier (pleine propriété ou bail emphytéotique et, dans ce dernier cas, les conditions financières et les responsabilités en matière de réparation, etc.).

(e) La ou les bases d'évaluation adoptées.

(f) La date d'évaluation et la date du rapport d'évaluation.

(g) Un examen de l'approche choisie par le spécialiste en évaluation pour accomplir sa mission : par exemple, informations sur les inspections physiques, entretiens, études de documents, contraintes imposées, etc.).

(h) Les hypothèses générales et particulières.

(i) La confirmation que l'évaluation a été effectuée conformément aux normes d'évaluation internationales ou nationales applicables.

(j) Le ou les montants évalués et le raisonnement qui a permis d'aboutir à ces montants, avec mention des bases utilisées. Le rapport doit indiquer séparément les montants des terrains et des bâtiments qui s'y trouvent. Il est possible qu'il fasse des distinctions entre les éléments d'un actif, lorsqu'elles sont importantes en termes de montants ou significatives en ce qui concerne l'actif lui-même. Le rapport doit exprimer les montants d'évaluation dans les monnaies fonctionnelles et de présentation (le cas échéant).

(k) Un examen de toutes incertitudes importantes concernant le ou les montants d'évaluation lorsque cela est nécessaire pour une bonne compréhension du ou des montants d'évaluation.

(l) Pour certains passifs, les moments et les montants probables de tous paiements destinés à apurer des créances.

Comparaison avec IFRS 13

Les obligations d'évaluation de la juste valeur présentes dans IPSAS 46, *Évaluation* s'inspirent essentiellement d'IFRS 13, *Évaluation de la juste valeur* (publiée en mai 2011, y compris les amendements jusqu'en février 2023). Les principales différences entre IPSAS 46 et IFRS 13 sont les suivantes :

- IPSAS 46 fournit des indications sur le coût historique, la valeur opérationnelle actuelle, le coût d'exécution et la juste valeur. IFRS 13 ne donne d'indications que sur la juste valeur.
- IPSAS 46 impose aux entités de satisfaire aux obligations d'information en matière d'évaluation présentes dans les normes IPSAS applicables. IFRS 13 inclut toutes les informations à fournir sur l'évaluation de la juste valeur.

Comparaison avec les GFS

Lors de l'élaboration de l'IPSAS 46, Évaluation, l'IPSASB a examiné les lignes directrices relatives à la présentation des statistiques de finances publiques (*Government Finance Statistics*, GFS).

Les principales similitudes et différences avec les GFS sont les suivantes :

- Les similitudes et différences entre les évaluations selon l'IPSAS 46 et les GFS dépendent des faits et circonstances des transactions ainsi que des valeurs comptables à la fin de la période de reporting.
- Lors de la comptabilisation initiale, l'IPSAS 46 impose une évaluation au prix de transaction ou, le cas échéant, au coût présumé. Dans les GFS, en règle générale, tous les actifs et passifs doivent être évalués aux prix du marché ; par conséquent, les deux référentiels peuvent aboutir aux mêmes valeurs.
- L'IPSAS 46 impose l'incorporation des coûts de transaction dans le coût de tous les actifs, tandis que les GFS exigent uniquement l'incorporation des coûts de transfert de propriété pour les actifs non financiers.
- Lors de l'évaluation ultérieure, l'IPSAS 46 autorise les bases d'évaluation suivantes : le coût historique, la valeur opérationnelle actuelle, le coût d'exécution et la juste valeur. Dans les GFS, en règle générale, tous les actifs et passifs doivent être évalués aux prix du marché ; ainsi, la même valeur peut être obtenue lorsque l'approche par le marché est utilisée comme technique d'évaluation.

IPSAS 47 — PRODUITS

Remerciements

Cette norme internationale publique comptable (International Public Sector Accounting Standard - IPSAS) s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IFRS®) 15, Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB®). Des extraits d'IFRS 15 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 E14 4HD, United Kingdom.

Courriel : customerservices@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 47 — PRODUITS

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 47, *Produits* a été publiée en mai 2023.

IPSAS 47, PRODUITS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1–2
Champ d'application	3
Définitions	4–8
Produits	5–8
Identification de l'opération génératrice de produits	9–16
Identification de l'existence d'un accord contraignant	11–16
Produits découlant d'opérations sans accords contraignants	17–55
Comptabilisation	17–29
Évaluation	30–35
Impôts	36–55
Produits découlant d'opérations avec accords contraignants	56–161
Comptabilisation	56–105
Évaluation	106–147
Autres actifs issus de transactions génératrices de produits avec contrepartie assorties de coûts liés à un accord contraignant	148–161
Présentation	162–193
Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires	194–203
Date d'entrée en vigueur	194–195
Dispositions transitoires	196–203
Suppression d'autres normes	204
Annexe A : Guide d'application	
Annexe B : Amendements d'autres IPSAS	
Annexe C : Coût de remplacement	
Base des conclusions	
Guide de mise en œuvre	
Exemples illustratifs	
Comparaison avec IFRS 15	
Comparaison avec les GFS	

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est d'établir les principes qu'une entité doit appliquer pour présenter des informations utiles aux utilisateurs des états financiers concernant la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits et des flux de trésorerie provenant d'opérations génératrices de produits.

2. Pour satisfaire à l'objectif visé au paragraphe 1, la présente Norme :

   (a) exige de l'entité qu'elle tienne compte des conditions de l'opération et de tous les faits et circonstances pertinents, pour déterminer le type d'opération génératrice de produits ;

   (b) établit les dispositions comptables de la comptabilisation d'une opération génératrice de produits.

Champ d'application

3. Une entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'engagement doit appliquer la présente Norme lors de la comptabilisation de ses opérations génératrices de produits. La présente Norme ne s'applique pas :

   (a) aux cotisations aux régimes de prestations sociales comptabilisées conformément aux paragraphes 26 à 31 d'IPSAS 42, *Prestations sociales* (méthode assurantielle) ;

   (b) à un regroupement d'entités du secteur public qui entre dans le champ d'application d'IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* ;

   (c) à la comptabilisation des apports des contributeurs ;

   (d) aux contrats de location qui entrent dans le champ d'application d'IPSAS 43, *Contrats de location* ;

   (e) aux contrats d'assurance qui entrent dans le champ d'application de la norme comptable nationale ou internationale correspondante traitant des contrats d'assurance[1];

   (f) aux instruments financiers et autres droits ou obligations contractuels qui entrent dans le champ d'application d'IPSAS 41, *Instruments financiers* ;

   (g) aux droits ou obligations découlant d'accords contraignants entrant dans le champ d'application d'IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, d'IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique*, d'IPSAS 34, *États financiers individuels*, d'IPSAS 35, *États financiers consolidés*, d'IPSAS 36, *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises*, d'IPSAS 37, *Partenariats*, d'IPSAS 39, *Avantages sociaux* et d'IPSAS 40 ;

[1] Il n'existe pas d'IPSAS équivalente et aucune norme n'est en cours d'élaboration dans la littérature relative aux IPSAS s'agissant des contrats d'assurance.

(h) aux échanges non monétaires effectués entre entités appartenant à la même branche d'activité afin de faciliter les ventes à des contributeurs de ressources, réels ou potentiels. Par exemple, la présente Norme ne s'appliquera pas à un accord contraignant entre deux entités du secteur public qui conviennent d'échanger de l'électricité afin de répondre en temps voulu à la demande de leurs contributeurs de ressources en différents endroits donnés ;

(i) aux plus-values de cessions d'actifs non financiers qui ne sont pas un extrant des activités d'une entité et qui relèvent du champ d'application d'IPSAS 16, *Immeubles de placement*, d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*[2] ou d'IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles* (voir paragraphe AG5) ;

(j) aux changements de valeur des actifs courants et non courants découlant d'une évaluation ultérieure ;

(k) à la comptabilisation initiale ou aux variations de la juste valeur d'actifs biologiques liés à une activité agricole (voir IPSAS 27, *Agriculture*) ;

(l) à l'extraction de ressources minérales.

Définitions

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

Pour les besoins de la présente Norme, un accord contraignant est un accord qui confère aux parties à l'accord des droits et des obligations, opposables par l'exercice de moyens juridiques ou équivalents. (Les paragraphes AG10 à AG31 donnent des indications supplémentaires.)

Un actif sur accord contraignant désigne le droit d'une entité à obtenir une contrepartie au titre de la satisfaction de ses obligations de conformité conformément aux clauses de l'accord contraignant, lorsque ce droit dépend d'autre chose que de l'écoulement du temps (par exemple, de la prestation future de l'entité).

Un passif sur accord contraignant désigne l'obligation d'une entité de remplir son obligation de conformité conformément aux clauses de l'accord contraignant, pour laquelle elle a reçu une contrepartie (ou dont le montant est exigible) de la part du contributeur des ressources.

Du point de vue du destinataire des ressources, un transfert en capital désigne une entrée de trésorerie ou d'un autre actif qui découle d'un accord contraignant et s'accompagne de la spécification que l'entité doit acquérir ou construire un actif non financier dont l'entité exercera le contrôle. (Le paragraphe AG140 donne des indications supplémentaires.)

[2] En cas d'application de la présente Norme avant l'application d'IPSAS 45, les références à IPSAS 45 dans la présente Norme doivent renvoyer à IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*.

Une obligation de conformité désigne la promesse d'une entité dans le cadre d'un accord contraignant soit d'utiliser des ressources[3] en interne pour obtenir des biens ou des services[4] distincts, soit de transférer des biens ou des services distincts à un acheteur ou un tiers bénéficiaire.

Un client désigne une partie ayant conclu un contrat avec une entité en vue d'obtenir des biens ou des services, lesquels sont un extrant des activités de l'entité, en échange d'une contrepartie.

Les charges payées par le biais du système d'imposition désignent des montants qui sont à la disposition des bénéficiaires indépendamment du fait qu'ils aient ou non payé des impôts.

Les amendes désignent des avantages économiques ou un potentiel de service reçu ou à recevoir par l'entité, sous une forme déterminée par un tribunal ou autre organe d'application des lois, par suite d'une infraction aux lois et/ou aux règlements.

Les autres cotisations et prélèvements obligatoires désignent des montants de trésorerie ou d'autres actifs, payés ou payables à l'entité, conformément aux lois et/ou aux règlements établis afin de procurer des recettes qui serviront à fournir des programmes d'État spécifiés.

Un acheteur désigne le fournisseur qui apporte des ressources à l'entité en échange de biens ou de services, lesquels sont un extrant des activités de celle-ci, en vertu d'un accord contraignant, et ce pour sa propre consommation. (Le paragraphe AG27 donne des indications supplémentaires.)

Le contributeur des ressources désigne la partie qui fournit des ressources à l'entité. (Les paragraphes AG26 à AG31 donnent des indications supplémentaires.)

La valeur spécifique (d'un bien ou d'un service) désigne le prix d'un bien ou d'un service qui doit être utilisé en interne, ou fourni séparément, à un acquéreur ou un tiers bénéficiaire.

Les dépenses fiscales sont des dispositions préférentielles de la loi fiscale qui permettent à certains assujettis de bénéficier de minorations non applicables à d'autres.

L'événement imposable désigne l'événement qui, selon la décision de l'État, des élus ou d'une autre instance, sera soumis à l'impôt.

Les impôts désignent des avantages économiques ou un potentiel de service obligatoirement payés ou payables à l'entité, conformément aux lois et/ou aux règlements, qui ont été établis afin de fournir des recettes à l'État. Les impôts

---

[3] Dans la présente Norme, on entend par "ressources" des biens, des services et d'autres actifs, qui peuvent inclure de la trésorerie ou des actifs non courants.

[4] Dans la présente Norme, les références à des biens et des services, ou à des biens ou des services, doivent s'entendre comme prenant en compte toutes références à de la trésorerie et des actifs non courants.

n'incluent pas les amendes ou autres pénalités imposées en raison d'infractions aux lois et/ou aux règlements.

Un tiers bénéficiaire désigne une entité, un ménage ou une personne physique qui bénéficiera d'une opération conclue entre d'autres parties par la réception de ressources. (Le paragraphe AG29 donne des indications supplémentaires.)

Pour les besoins de la présente Norme, la contrepartie d'opération désigne le montant de ressources que l'entité prévoit d'être en droit d'attendre.

Un transfert est une opération, exception faite des impôts, au cours de laquelle une entité reçoit des ressources de la part d'un contributeur (lequel peut être une autre entité ou une personne physique), sans fournir directement le moindre bien, service ou autre actif en contrepartie.

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.

Produits

5. Les produits comprennent les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service reçus et à recevoir par l'entité, qui représentent une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs. Les montants encaissés en qualité de mandataire de l'État ou d'un autre organisme d'État ou de tiers ne sont pas considérés comme des produits du mandataire car ces montants ne donnent pas lieu à une augmentation de l'actif net/situation nette de celui-ci. En effet, l'entité mandataire ne peut contrôler l'utilisation des actifs ainsi encaisser ou en tirer un quelconque bénéfice pour son propre compte.

6. Lorsqu'une entité engage des coûts en rapport avec des produits découlant d'une opération génératrice de produits, les produits correspondent à l'entrée brute des avantages économiques futurs ou du potentiel de service, et tout transfert des ressources est comptabilisé comme un coût de l'opération. Par exemple, si une entité doit payer des frais de livraison et d'installation liés au transfert d'une immobilisation corporelle qui lui provient d'une autre entité (le contributeur des ressources), ces frais sont comptabilisés séparément des produits découlant du le transfert de l'immobilisation corporelle. Les frais de livraison et d'installation sont comptabilisés conformément à IPSAS 45.

Impôts

7. Les impôts, qui incluent les cotisations et prélèvements obligatoires, sont la principale source de recettes pour de nombreux États et d'autres entités du secteur public. Les impôts sont définis au paragraphe 4 comme des avantages économiques ou un potentiel de service obligatoirement payés ou à payer aux entités du secteur public, conformément aux lois et/ou aux réglementations, établis afin de fournir des recettes à l'État, à l'exclusion des amendes ou autres pénalités imposées pour infractions aux lois et/ou réglementations. Les transferts non obligatoires au profit

de l'État ou d'entités du secteur public, tels que des donations ou le paiement de redevances, ne sont pas des impôts, bien qu'ils puissent résulter d'opérations sans accord contraignant. 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.

8. Les droits (de l'État de calculer l'impôt à recevoir et de s'assurer de son paiement) et les obligations (des assujettis de soumettre des déclarations et les sommes d'argent qu'ils doivent) établis dans les lois et/ou règlements fiscaux ne créent pas d'accords contraignants entre l'État et l'assujetti.

Identification de l'opération génératrice de produits

9. Les produits reçus par les entités du secteur public peuvent provenir d'opérations avec accords contraignants comme provenir d'opérations sans accords contraignants. La majorité des produits de l'État et des autres entités du secteur public proviennent en règle générale d'opérations sans accords contraignants ou d'opérations avec accords contraignants qui ne prévoient pas le transfert de biens ou de services distincts à des parties externes.

10. **À l'origine, l'entité doit commencer par estimer si elle a conclu une opération génératrice de produits assortie ou non d'un accord contraignant.**

Identification de l'existence d'un accord contraignant

11. **Pour qu'un accord soit contraignant, il doit être opposable par l'exercice de moyens juridiques ou équivalents. Cette opposabilité peut découler de divers mécanismes, à condition que ce(s) mécanisme(s) confère(nt) à l'entité la capacité de faire appliquer les clauses de l'accord contraignant et de tenir les parties responsables de la satisfaction de leurs obligations.**

12. Pour déterminer le caractère opposable d'un accord, l'entité considère la prééminence de la substance de cet accord sur sa forme juridique. L'évaluation du caractère opposable d'un accord repose sur la capacité de l'entité à faire appliquer les clauses et conditions spécifiés de l'accord et à obtenir la satisfaction des obligations énoncées qui incombent aux autres parties.

13. Un accord contraignant crée à la fois des droits et des obligations qui sont opposables pour deux parties ou plus à l'accord. Les droits et obligations opposables de chacune des parties à l'accord contraignant dépendent fortement les uns des autres et sont indissociables.

14. Les accords contraignants peuvent être matérialisés de plusieurs manières, notamment par écrit, verbalement ou découler implicitement des pratiques habituelles d'une entité. Les pratiques et procédures d'établissement d'accords contraignants varient selon les juridictions, les secteurs d'activité et les entités. Elles peuvent également varier au sein même d'une entité (par exemple, en fonction de la catégorie des contributeurs des ressources ou de la nature de la promesse de l'entité dans l'accord contraignant).

15. Une entité appliquera les critères de comptabilisation et d'évaluation contenus dans la présente Norme comme suit :

    (a) Les produits des opérations sans accords contraignants sont comptabilisés en appliquant les paragraphes 18 à 55 ; des indications plus spécifiques aux impôts figurant aux paragraphes 36 à 55 ;

    (b) Les produits des opérations avec accords contraignants sont comptabilisés en appliquant les paragraphes 56 à 147.

16. Les paragraphes AG10 à AG31 donnent des indications supplémentaires sur l'opposabilité et les accords contraignants.

Produits découlant d'opérations sans accords contraignants

Comptabilisation

17. **Une opération génératrice de produits d'entité sans accord contraignant peut conférer des droits et/ou des obligations. L'entité doit déterminer si :**

    (a) l'un de ses droits dans son opération génératrice de produits sans accord contraignant répond à la définition d'un actif conformément aux paragraphes 18 à 25 ;

    (b) l'une de ses obligations dans son opération génératrice de produits sans accord contraignant répond à la définition d'un passif conformément aux paragraphes 26 et27.

Analyse de l'entrée initiale de ressources

18. Une entité peut recevoir une entrée initiale de ressources résultant d'une opération génératrice de produits sans un accord contraignant. L'entité comptabilise cette entrée de ressources comme un actif si elle contrôle actuellement les ressources (telles que des biens, des services ou d'autres actifs) reçues du fait d'événements passés, et que la valeur de l'actif peut être évaluée de façon fiable[5]. 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. Un événement passé qui donne à l'entité le contrôle d'une ressource peut être un achat, un événement imposable ou un transfert. Les opérations ou les événements dont la réalisation est attendue à l'avenir 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 assujetti.

---

5 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, *Présentation des États financiers*, présente l'approche transitoire retenue pour l'explication de la fiabilité.

19. Le pouvoir d'interdire ou de réglementer l'accès des tiers aux avantages d'un actif est un élément essentiel du contrôle qui distingue les actifs de l'entité des biens publics auxquels toutes les entités ont accès et dont elles peuvent bénéficier. 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 AG143, les entités peuvent comptabiliser des services en nature, mais ne sont pas tenues de le faire.

20. Chaque type d'entrée de ressources est analysé et comptabilisé séparément. Dans certaines circonstances, par exemple lorsqu'un créancier annule un passif, une diminution de la valeur comptable d'un passif précédemment comptabilisé peut donner lieu à une entrée de ressources. Dans certains cas, l'obtention du contrôle de l'entrée de ressources peut aussi entraîner des obligations que l'entité peut comptabiliser comme un passif, jusqu'à la satisfaction des obligations (conformément au paragraphe 26).

Droit à une entrée de ressources

21. Lorsque l'entité n'a pas reçu une entrée de ressources en contrepartie d'une opération génératrice de produits en l'absence d'un accord contraignant, elle doit se demander si elle dispose d'un droit à recevoir une entrée de biens, de services ou d'autres actifs qui pourraient constituer une ressource au sens de la définition d'un actif et devoir être comptabilisée à l'actif. L'entité fonde cette décision sur les faits et les circonstances de son opération génératrice de produits, sur sa capacité à faire appliquer ce droit par des moyens juridiques ou équivalents, sur son expérience passée avec des types de flux de ressources similaires et sur ses attentes en ce qui concerne la capacité et l'intention du contributeur des ressources à les fournir.

22. L'annonce d'une intention de transférer des ressources à une entité du secteur public n'est pas suffisante en soi pour considérer que ces ressources sont contrôlées par une entité[6].

23. Dans les situations où un contrat est requis avant que le transfert de ressources ne puisse avoir lieu, l'entité n'identifiera pas les ressources comme étant contrôlées avant le moment où le droit de l'entité dans l'accord devient opposable, puisque l'entité ne peut pas exclure ou réglementer l'accès du contributeur des ressources à celles-ci. Dans de nombreux cas, l'entité devra établir le caractère opposable de son contrôle sur les ressources avant qu'elle puisse comptabiliser un actif. Si une entité n'a pas de recours opposable sur les ressources, elle ne peut pas en exclure l'accès au contributeur ni en réglementer son accès.

[6] Par exemple, dans le cas d'une école publique détruite par un incendie et l'annonce par l'État de son intention de transférer des fonds pour la reconstruire, celle-ci ne comptabilisera pas une entrée de ressources (ressources à recevoir) au moment de l'annonce.

Actifs éventuels

24. 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).

Prise en compte ultérieure des critères de comptabilisation d'un actif

25. Une entité doit continuer évaluer l'opération génératrice de produits, et toute entrée de ressources reçues ou à recevoir, afin de décider si les critères relatifs à la comptabilisation d'un actif du paragraphe 21 sont ultérieurement remplis.

Existence et comptabilisation d'un passif

26. Une entité peut avoir une obligation associée à l'entrée de ressources du fait de la conclusion d'une opération génératrice de produits sans un accord contraignant. L'obligation répond à la définition d'un passif lorsqu'il s'agit d'une obligation actuelle de l'entité de transférer les ressources du fait d'événements passés.

27. Pour qu'il y ait un passif, il est nécessaire que l'entité ne puisse pas éviter un transfert de ressources du fait d'événements passés et que le transfert des ressources soit probable. Une entité doit prendre en compte les faits et les circonstances se rapportant à l'opération génératrice de produits pour déterminer si l'obligation est opposable et exige un transfert supplémentaire de ressources si l'entité ne satisfait pas à son(es) obligation(s).

28. Une obligation qui répond à la définition d'un passif doit être comptabilisée en tant que passif si et seulement si le montant de l'obligation peut être évalué de manière fiable.

Comptabilisation d'opérations génératrices de produits sans accords contraignants

29. **Lorsqu'une entité comptabilise une entrée de ressources ou un droit à obtenir une entrée de ressources comme un actif pour une opération génératrice de produits sans accord contraignant conformément aux paragraphes 18 à 25, elle comptabilise les produits en fonction de la nature des conditions contenues dans son opération génératrice de produits. Une entité doit comptabiliser les produits découlant d'une opération sans un accord contraignant :**

    (a) lorsque (ou à mesure que) l'entité s'acquitte des obligations associées à l'entrée de ressources qui répondent à la définition d'un passif ; ou

    (b) immédiatement si l'entité n'a pas d'obligation opposable associée à l'entrée de ressources.

Évaluation

Évaluation des actifs provenant d'une entrée de ressources

30. **Une entrée de ressources ou un droit à obtenir une entrée de ressources qui répond à la définition d'un actif doit initialement être évaluée par l'entité à la valeur de sa contrepartie d'opération à la date à laquelle les critères pour la**

comptabilisation à l'actif sont satisfaits. Pour déterminer la valeur de la contrepartie d'opération s'agissant des contreparties autres qu'en trésorerie, l'entité doit évaluer la contrepartie autre qu'en trésorerie (ou un droit à obtenir une entrée autre qu'en trésorerie à sa valeur actuelle, conformément à l'IPSAS correspondante.

31. Après cette comptabilisation initiale, l'entité évaluera ultérieurement :

(a) un actif à recevoir :

(i) qui entre dans le champ d'application d'IPSAS 41 comme un actif financier conformément à IPSAS 41 ; ou

(ii) qui n'entre pas dans le camp d'application d'IPSAS 41 sur la même base qu'un actif financier conformément à IPSAS 41, par analogie.

(b) tous les autres actifs selon les prescriptions des normes IPSAS qui s'appliquent.

Évaluation des passifs

32. **Le montant comptabilisé comme un passif doit être la meilleure estimation du montant nécessaire au règlement de l'obligation à la date de clôture. Pour les besoins de la présente Norme, la meilleure estimation d'un passif lors de sa comptabilisation initiale est limitée à la valeur de l'actif comptabilisé qui lui est associé.**

33. Cette 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 régler l'obligation. Cette disposition est conforme aux principes établis dans IPSAS 19.

Évaluation des opérations génératrices de produits sans accords contraignants

34. **Les produits des opérations sans un accord contraignant doivent être évalués au montant de l'augmentation de l'actif net (par exemple, la contrepartie reçue ou à recevoir) comptabilisé par l'entité.**

35. Lorsque, par suite d'une opération génératrice de produits sans un accord contraignant, l'entité comptabilise un actif, elle comptabilise aussi les produits équivalant au montant de l'actif évalué conformément au paragraphe 30, sous réserve de tout passif comptabilisé conformément aux paragraphes 26 à 28.

Impôts

36. **Une entité doit comptabiliser un actif au titre des impôts, qui incluent les autres cotisations et prélèvements obligatoires, lorsque l'événement imposable, ou un autre événement donnant lieu à d'autres cotisations et prélèvements obligatoires, survient et que les critères de comptabilisation d'un actif sont remplis.**

37. Les lois et/ou règlements fiscaux peuvent varier considérablement d'une juridiction à l'autre, mais ils présentent un certain nombre de caractéristiques communes. Les lois et/ou règlements fiscaux (a) établissent le droit du gouvernement de percevoir l'impôt (b) définissent la base sur laquelle l'impôt est calculé, et (c) établissent les procédures d'administration de l'impôt, c'est-à-dire les procédures permettant de calculer la créance fiscale et de s'assurer du recouvrement du paiement. Les lois et/ou règlements fiscaux exigent souvent des contribuables qu'ils déposent des déclarations périodiques auprès de l'organisme gouvernemental chargé d'administrer un impôt particulier. Le contribuable fournit généralement des informations détaillées et des justificatifs concernant le niveau d'activité soumis à l'impôt, et le montant de la créance fiscale due au gouvernement est calculé. Les modalités de perception des impôts varient considérablement, mais elles sont normalement conçues de manière à garantir que le gouvernement reçoive les paiements de façon régulière sans avoir à recourir à une action en justice. Les lois et/ou règlements fiscaux sont généralement appliqués de manière rigoureuse et imposent souvent des pénalités sévères aux personnes physiques ou autres entités qui enfreignent la loi.

38. Les ressources provenant des impôts satisfont à la définition d'un actif lorsque l'entité contrôle ces ressources à la suite d'événements passés (faits générateurs d'impôt) et qu'elle s'attend à recevoir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service de ces ressources. Les ressources provenant des impôts satisfont aux critères de comptabilisation d'un actif lorsqu'elles sont actuellement contrôlées par l'entité à la suite d'événements passés et que leur valeur peut être évaluée de manière fiable. L'entité doit prendre en considération les éléments probants disponibles au moment de la comptabilisation initiale, notamment, sans s'y limiter, la déclaration du fait générateur d'impôt par le contribuable.

39. Les produits fiscaux naissent uniquement pour le gouvernement qui impose l'impôt, et non pour les autres entités. Par exemple, lorsqu'un gouvernement national impose un impôt perçu par son administration fiscale, les actifs et les produits reviennent au gouvernement et non à l'administration fiscale. En outre, lorsqu'un gouvernement national impose une taxe sur les ventes dont l'intégralité du produit est reversée aux gouvernements des États sur la base d'une autorisation permanente, le gouvernement national comptabilise les actifs et les produits liés à cet impôt, ainsi qu'une diminution d'actifs et une charge correspondant au transfert aux gouvernements des États. Les gouvernements des États comptabilisent des actifs et des produits au titre du transfert. Lorsqu'une seule entité perçoit des impôts pour le compte de plusieurs autres entités, elle agit en qualité de mandataire pour l'ensemble de celles-ci. Par exemple, lorsqu'une administration fiscale d'un État perçoit l'impôt sur le revenu pour le gouvernement de l'État et plusieurs administrations municipales, elle ne comptabilise pas de produits au titre des impôts perçus ; ce sont plutôt les différents gouvernements qui imposent les impôts qui comptabilisent les actifs et les produits correspondants.

40. Les impôts ne satisfont pas à la définition des apports des propriétaires, car le paiement des impôts ne confère pas aux contribuables un droit de recevoir :

(a) des distributions d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service par l'entité au cours de sa durée de vie ; ou

(b) une distribution de tout excédent d'actifs sur les passifs en cas de dissolution du gouvernement.

Le paiement des impôts ne confère pas non plus aux contribuables un droit de propriété sur le gouvernement qui pourrait être vendu, échangé, transféré ou remboursé.

41. Les impôts constituent une transaction sans accord contraignant, parce que le contribuable transfère des ressources au gouvernement sans que celui-ci soit tenu de transférer, en contrepartie, des biens ou services distincts au contribuable ou à un bénéficiaire tiers. Bien que le contribuable puisse bénéficier d'un éventail de politiques sociales mises en place par le gouvernement, il n'a aucun contrôle sur les avantages qu'il reçoit du fait du paiement des impôts.

Fait générateur des impôts et autres contributions et prélèvements obligatoires.

42. Des types d'impôts similaires sont prélevés dans de nombreuses juridictions. L'entité analyse la législation fiscale applicable dans sa propre juridiction afin de déterminer le fait générateur pour les différents impôts prélevés.

43. Des types similaires d'autres contributions et prélèvements obligatoires existent dans de nombreuses juridictions. L'entité analyse la législation et/ou la réglementation relatives aux autres contributions et prélèvements obligatoires dans sa propre juridiction afin de déterminer l'événement que le gouvernement, le législateur ou une autre autorité a considéré comme donnant lieu à l'autre contribution ou prélèvement obligatoire. Des exemples de tels événements comprennent :

(a) la perception d'un revenu (lorsque les autres contributions obligatoires sont fondées sur les revenus, par exemple des contributions obligatoires relatives aux prestations de chômage calculées en pourcentage du revenu gagné) ;

(b) l'écoulement du temps (lorsque les autres contributions obligatoires liées à une prestation sociale sont fondées sur le temps, par exemple des paiements mensuels) ; et

(c) l'achat de biens ou de services (lorsque les prélèvements sont fondés sur un pourcentage des ventes, par exemple lorsque des régimes d'indemnisation des accidents imposent un prélèvement sur les ventes de carburant).

Encaissements anticipés d'impôts et d'autres contributions et prélèvements obligatoires.

44. Les encaissements anticipés, c'est-à-dire les montants reçus avant la survenance du fait générateur, peuvent également exister au titre des impôts. Conformément aux définitions des actifs et des passifs, ainsi qu'aux dispositions du paragraphe 36, les ressources provenant des impôts et des autres contributions et prélèvements obligatoires reçues avant la survenance du fait générateur de ces autres contributions

et prélèvements obligatoires sont comptabilisées comme un actif et un passif (encaissements anticipés), parce que (a) l'événement donnant naissance au droit de l'entité de percevoir les impôts ou autres contributions et prélèvements obligatoires ne s'est pas encore produit, et (b) les critères de comptabilisation des produits fiscaux ou des produits provenant d'autres contributions et prélèvements obligatoires ne sont pas satisfaits, même si l'entité a déjà reçu une entrée de ressources. Les encaissements anticipés au titre des impôts et autres contributions et prélèvements obligatoires ne diffèrent pas fondamentalement des autres encaissements anticipés ; par conséquent, un passif est comptabilisé jusqu'à la survenance du fait générateur des autres contributions et prélèvements obligatoires. Lorsque ce fait générateur survient, le passif est éteint et le produit est comptabilisé.

Évaluation des actifs issus de transactions fiscales.

45. Les actifs issus de transactions fiscales sont évalués conformément au paragraphe 30. Une entité doit prendre en considération les modalités de la transaction ainsi que ses pratiques habituelles afin de déterminer la contrepartie de la transaction. Les actifs issus de transactions fiscales sont évalués selon la meilleure estimation de l'entrée de ressources dans l'entité, ce qui correspond au montant le plus probable (c'est-à-dire le montant ou le résultat unique le plus probable parmi une fourchette de montants possibles de contrepartie). Les méthodes comptables appliquées pour estimer ces actifs tiennent compte à la fois de la probabilité que les ressources provenant des transactions fiscales reviennent au gouvernement et de la juste valeur des actifs qui en résultent.

46. Lorsqu'il existe un décalage entre le moment du fait générateur et la perception des impôts, les entités du secteur public peuvent évaluer les actifs issus de ces transactions en utilisant, par exemple, des modèles statistiques fondés sur l'historique de recouvrement de l'impôt, de la contribution ou du prélèvement concerné au cours des périodes antérieures. Ces modèles prendront en considération le calendrier des encaissements provenant des contribuables, les déclarations produites par ceux-ci et la relation entre les créances fiscales, contributions ou prélèvements à recevoir et d'autres événements de l'économie. Les modèles d'évaluation tiendront également compte d'autres facteurs tels que :

(a) la législation et/ou la réglementation fiscales accordant aux contribuables un délai plus long pour déposer leurs déclarations que celui dont dispose le gouvernement pour publier les états financiers à usage général ;

(b) le fait que les contribuables ne déposent pas leurs déclarations dans les délais ;

(c) l'évaluation des actifs non monétaires à des fins d'imposition ;

(d) la complexité de la législation et/ou de la réglementation fiscales nécessitant des périodes prolongées pour déterminer les impôts dus par certains contribuables ;

(e) la possibilité que les coûts financiers et politiques liés à l'application rigoureuse des lois et/ou règlements fiscaux (ou des lois et/ou règlements relatifs à d'autres contributions et prélèvements obligatoires) et au recouvrement de l'ensemble des impôts, contributions et prélèvements légalement dus au gouvernement excèdent les avantages obtenus ;

(f) la législation et/ou la réglementation fiscales permettant aux contribuables de différer le paiement de certains impôts ; et

(g) diverses circonstances propres à certains impôts et à certaines juridictions.

47. L'évaluation des actifs et des produits issus de transactions fiscales au moyen de modèles statistiques peut avoir pour conséquence que le montant réel des actifs et des produits comptabilisés diffère des montants déterminés au cours des périodes de présentation ultérieures comme étant dus par les contribuables au titre de la période de présentation en cours. Les révisions d'estimations sont effectuées conformément à IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

48. Dans certains cas, les actifs issus de transactions fiscales ne peuvent être évalués de manière fiable qu'un certain temps après la survenance du fait générateur. Cela peut se produire lorsqu'une base d'imposition est volatile et qu'une estimation fiable n'est pas possible. Dans de nombreux cas, les actifs et les produits peuvent être comptabilisés au cours de la période suivant celle de la survenance du fait générateur. Toutefois, dans des circonstances exceptionnelles, plusieurs périodes de présentation peuvent s'écouler avant qu'un fait générateur n'entraîne la comptabilisation d'un actif. Par exemple, plusieurs années peuvent être nécessaires pour déterminer et évaluer de manière fiable le montant des droits de succession dus au titre de la succession importante d'une personne décédée, lorsque celle-ci comprend un certain nombre d'antiquités et d'œuvres d'art de grande valeur nécessitant des expertises spécialisées. Par conséquent, les critères de comptabilisation peuvent ne pas être satisfaits avant que le paiement ne soit reçu ou à recevoir.

Évaluation des impôts assortis d'une incertitude de recouvrement.

49. L'évaluation des actifs issus de transactions fiscales est limitée dans la mesure où il est hautement probable qu'un renversement significatif du montant cumulé des produits comptabilisés ne se produira pas lorsque l'incertitude associée à la contrepartie variable sera ultérieurement levée.

50. Pour apprécier s'il est hautement probable qu'un renversement significatif du montant cumulé des produits comptabilisés ne se produira pas une fois l'incertitude relative à la contrepartie variable ultérieurement levée, une entité doit prendre en considération à la fois la probabilité et l'ampleur du renversement des produits. Les facteurs susceptibles d'accroître la probabilité ou l'ampleur d'un renversement des produits comprennent notamment les éléments suivants :

(a) le montant de la contrepartie est fortement tributaire de facteurs échappant au contrôle de l'entité. Ces facteurs peuvent comprendre la volatilité d'un marché ainsi que le jugement ou les actions de tiers ;

(b) l'incertitude concernant le montant de la contrepartie ne devrait pas être résolue avant une longue période. Cette incertitude peut résulter du fait que le montant est déterminé au cours d'une période postérieure à celle du fait générateur de l'obligation ;

(c) l'expérience de l'entité (ou d'autres éléments probants) concernant des types similaires d'accords est limitée, ou cette expérience (ou ces éléments probants) ont une valeur prédictive limitée ;

(d) l'entité a pour pratique soit d'accorder un large éventail de concessions de prix, soit de modifier les modalités et conditions de paiement d'accords similaires dans des circonstances analogues ;

(e) la transaction comporte un grand nombre de montants possibles de contrepartie couvrant une large fourchette de valeurs.

Charges payées par l'intermédiaire du système fiscal et dépenses fiscales.

51. **Les produits fiscaux doivent être déterminés pour leur montant brut. Ils ne doivent pas être diminués des charges payées par l'intermédiaire du système fiscal.**

52. Dans certaines juridictions, le gouvernement utilise le système fiscal comme moyen pratique de verser aux contribuables des prestations qui, autrement, seraient payées au moyen d'un autre mode de paiement, par exemple par chèque, par dépôt direct sur le compte bancaire du contribuable ou par règlement d'un autre compte pour le compte du contribuable. Par exemple, un gouvernement peut prendre en charge une partie des primes d'assurance maladie des résidents afin d'encourager la souscription à cette assurance, soit en réduisant l'impôt dû par le particulier, soit en effectuant un paiement par chèque, soit encore en versant directement un montant à la compagnie d'assurance. Dans ces cas, le montant est payable indépendamment du fait que le particulier paie ou non des impôts. Par conséquent, ce montant constitue une charge du gouvernement et doit être comptabilisé séparément dans l'état de la performance financière. Les produits fiscaux doivent être augmentés du montant de ces charges payées par l'intermédiaire du système fiscal.

53. **Les produits fiscaux ne doivent pas être majorés du montant des dépenses fiscales.**

54. Dans la plupart des juridictions, les gouvernements utilisent le système fiscal pour encourager certains comportements financiers et en décourager d'autres. Par exemple, dans certaines juridictions, les propriétaires occupants sont autorisés à déduire les intérêts hypothécaires et les impôts fonciers de leur revenu brut lors du calcul du revenu imposable. Ces types d'allégements ne sont accessibles qu'aux contribuables. Si une entité (y compris une personne physique) ne paie pas d'impôts, elle ne peut bénéficier de cet allégement. Ces types d'allégements sont appelés dépenses fiscales. Les dépenses fiscales constituent des produits abandonnés et non des charges, et elles ne donnent pas lieu à des entrées ou sorties de ressources — c'est-à-dire qu'elles ne donnent pas lieu à des actifs, passifs, produits ou charges pour le gouvernement percepteur de l'impôt.

55. La distinction essentielle entre les charges payées par l'intermédiaire du système fiscal et les dépenses fiscales réside dans le fait que, pour les charges payées par l'intermédiaire du système fiscal, le montant est accessible aux entités indépendamment du fait qu'elles paient des impôts ou utilisent un mécanisme particulier pour les acquitter. IPSAS 1 interdit la compensation des éléments de produits et de charges, sauf si une autre norme l'autorise. La compensation des produits fiscaux et des charges payées par l'intermédiaire du système fiscal n'est pas autorisée.

Produits découlant d'opérations avec accords contraignants

Comptabilisation

Comptabilisation de l'accord contraignant

56. **L'entité doit comptabiliser un accord contraignant en utilisant le modèle comptable des accords contraignants si toutes les conditions suivantes sont remplies :**

(a) les parties à l'accord contraignant ont approuvé celui-ci (par écrit, verbalement ou selon d'autres pratiques habituelles) et se sont engagées à remplir leurs obligations respectives ;

(b) l'entité peut identifier les droits de chaque partie en ce qui concerne l'accord contraignant ;

(c) l'entité peut identifier les conditions de paiement en échange de la satisfaction de chaque obligation de conformité identifiée ;

(d) l'accord contraignant a une substance économique (c'est-à-dire qu'on s'attend à ce qu'il cause une modification du risque, du calendrier ou du montant des flux de trésorerie futurs de l'entité ou du potentiel de service) (les paragraphes AG32 à AG34 donnent des indications supplémentaires s'agissant des accords contraignants qui nécessitent un transfert de biens ou de services distincts au profit d'un acheteur ou d'un tiers bénéficiaire) ; et

(e) il est probable que l'entité recouvre la contrepartie à laquelle elle a droit en échange de la satisfaction de ses obligations de conformité, conformément aux clauses de l'accord contraignant (les paragraphes AG35 à AG39 donnent des indications supplémentaires). Pour évaluer s'il est probable qu'elle recouvre le montant de contrepartie, l'entité ne doit tenir compte que de la capacité et de l'intention du contributeur des ressources de payer ce montant de contrepartie quand il sera exigible. Le montant de contrepartie auquel l'entité a droit peut être inférieur à la contrepartie d'opération stipulée dans l'accord contraignant si la contrepartie est variable du fait d'une concession sur le prix que l'entité peut accorder au contributeur des ressources (voir paragraphe 115).

57. Si un accord contraignant remplit les conditions énoncées au paragraphe 56 dès son origine, l'entité ne doit pas réévaluer la satisfaction de ces conditions, sauf en cas d'indication d'un changement important dans les faits et circonstances. Par exemple, si la capacité du contributeur des ressources de payer la contrepartie se détériore de façon importante, l'entité évaluera de nouveau la probabilité de recouvrer la contrepartie à laquelle elle a droit en échange de la satisfaction des obligations de conformité qui restent à fournir dans l'accord contraignant.

58. Si un accord contraignant ne remplit pas toutes les conditions énoncées au paragraphe 56, l'entité doit comptabiliser toute contrepartie reçue en tant que produits uniquement lorsque l'une des situations suivantes se produit :

(a) l'entité a entièrement rempli son obligation de conformité à laquelle se rapporte la contrepartie reçue et la contrepartie reçue de la part du contributeur des ressources n'est pas remboursable ; ou

(b) il y a eu résiliation de l'accord contraignant et la contrepartie reçue de la part du contributeur des ressources n'est pas remboursable.

L'entité doit continuer à évaluer l'accord contraignant afin de déterminer si les conditions énoncées au paragraphe 56 sont ultérieurement remplies.

59. Aux fins de l'application de la présente Norme, un accord n'est pas un accord contraignant si chacune des parties a unilatéralement le droit exécutoire de mettre fin à un accord contraignant totalement inexécuté sans indemniser la ou les autres parties.

60. Un accord contraignant est totalement inexécuté si les deux conditions suivantes sont remplies :

(a) l'entité n'a pas encore commencé de satisfaire à la moindre de ses obligations de conformité contenues dans l'accord contraignant ; et

(b) le contributeur des ressources n'a pas encore payé, et n'est pas encore obligé de payer, la moindre contrepartie à l'entité en échange de la satisfaction par celle-ci de l'une de ses obligations de conformité contenues dans l'accord contraignant.

61. Si l'entité a décidé que ses produits découlent d'une opération avec accord contraignant qui doit être comptabilisée à l'aide du modèle comptable des accords contraignants, elle doit également se demander si cet accord contraignant devrait être regroupé avec d'autres accords contraignants et s'il y a des modifications à son accord contraignant.

Regroupement d'accords contraignants

62. L'entité doit regrouper deux ou plusieurs accords contraignants conclus en même temps ou presque en même temps avec le même contributeur des ressources (ou avec des parties liées à celui-ci) et les comptabiliser comme un seul et même accord contraignant si une au moins des conditions suivantes est remplie :

(a) les accords contraignants sont négociés en bloc et visent un objectif unique ;

(b) le montant de contrepartie à payer en vertu de l'un des accords contraignants dépend de la contrepartie ou de l'exécution d'un autre accord contraignant ; ou

(c) les promesses contenues dans les accords contraignants (ou certaines promesses dans chacun des accords contraignants) constituent une obligation de conformité unique conformément aux paragraphes 68 à 77.

Modifications d'accord contraignant

63. Une modification d'accord contraignant est un changement qui touche l'étendue et/ou la contrepartie d'un accord contraignant et qui est approuvée par les parties audit accord. Dans certains secteurs d'activité et juridictions, la modification d'un accord contraignant peut être appelée variation, amendement ou ordre de modification. Il y a modification d'accord contraignant lorsque les parties approuvent une modification qui crée de nouveaux droits et obligations opposables pour les parties au contrat ou qui modifie les droits et obligations opposables existants des parties au contrat. L'approbation d'une modification d'accord contraignant peut se faire par écrit ou verbalement, ou encore découler implicitement des pratiques habituelles de l'entité. Si les parties à l'accord contraignant n'ont pas approuvé une modification de celui-ci, l'entité doit continuer d'appliquer la présente Norme à l'accord existant jusqu'à ce que la modification soit approuvée.

64. Il peut y avoir une modification d'accord contraignant même si les parties à l'accord sont en désaccord quant à l'étendue et/ou la contrepartie de la modification ou même si les parties ont approuvé un changement touchant l'étendue de l'accord sans avoir encore déterminé le changement correspondant à apporter à la contrepartie. Pour déterminer si les droits et les obligations créés ou modifiés à la suite de la modification ont force exécutoire, l'entité doit tenir compte de tous les faits et circonstances pertinents, y compris les clauses de l'accord et d'autres éléments probants. Si les parties à un accord contraignant ont approuvé un changement de l'étendue de l'accord sans avoir encore déterminé le changement correspondant à apporter à la contrepartie, l'entité doit estimer le changement à apporter à la contrepartie d'opération du fait de la modification conformément aux paragraphes 113 à 117 portant sur l'estimation de la contrepartie variable et aux paragraphes 119 à 121 portant sur la limitation des estimations de contrepartie variable.

65. L'entité doit comptabiliser une modification d'accord contraignant comme un accord distinct si les deux conditions suivantes sont remplies :

(a) il y a un élargissement de l'étendue de l'accord contraignant du fait de l'ajout de promesses qui sont distinctes (selon les paragraphes 73 à 77) ; et

(b) la contrepartie de l'accord contraignant augmente d'un montant de contrepartie qui reflète la valeur spécifique des promesses additionnelles de l'entité et tout ajustement approprié apporté à cette valeur pour tenir compte des circonstances propres à l'accord contraignant. L'ajustement peut, par exemple, consister en une réduction de la valeur spécifique d'un bien ou d'un service supplémentaire consentie au contributeur des ressources par l'entité parce qu'elle n'a pas à engager les coûts liés qu'il lui faudrait engager pour fournir un bien ou un service similaire à un nouveau contributeur de ressources.

66. Si une modification d'accord contraignant n'est pas comptabilisée comme un accord contraignant distinct selon le paragraphe 65, l'entité doit comptabiliser les promesses non encore transférées à la date de la modification apportée à l'accord contraignant (c'est-à-dire les promesses restantes) selon celle des manières décrites ci-dessous qui s'applique :

(a) L'entité doit comptabiliser la modification de l'accord contraignant comme s'il s'agissait d'une résiliation de l'accord existant et la création d'un nouvel accord contraignant, si les promesses restantes sont distinctes de celles qui ont été satisfaites jusqu'à la date de la modification de l'accord contraignant. Le montant de contrepartie à affecter aux obligations de conformité qui restent à remplir (ou aux promesses restantes qui constituent une obligation de conformité unique identifiée selon le paragraphe 68(b)) est la somme :

(i) de la contrepartie promise par le contributeur des ressources (y compris les montants déjà reçus de celui-ci) qui a été prise en compte dans l'estimation de la contrepartie d'opération et qui n'a pas été comptabilisée en produits ; et

(ii) de la contrepartie promise qui correspond à la modification de l'accord contraignant.

(b) L'entité doit comptabiliser la modification de l'accord contraignant comme si celle-ci faisait partie de l'accord contraignant existant si les promesses restantes ne sont pas distinctes et font par conséquent partie d'une obligation de conformité unique qui est partiellement remplie à la date de la modification de l'accord. L'effet de la modification de l'accord sur la contrepartie d'opération, et sur l'évaluation de la mesure dans laquelle l'obligation de conformité est remplie, est comptabilisé comme un ajustement (augmentation ou diminution) des produits à la date de la modification de l'accord (c'est-à-dire que l'ajustement des produits est cumulatif).

(c) Si les promesses restantes combinent des caractéristiques décrites aux points (a) et (b), l'entité doit comptabiliser les effets de la modification sur les obligations de conformité non remplies (y compris celles qui sont partiellement remplies) prévues dans l'accord contraignant modifié d'une manière qui concorde avec les objectifs du présent paragraphe.

Durée d'un accord contraignant

67. Il arrive que certains accords contraignants n'aient pas de durée fixe et qu'ils puissent être résiliés ou modifiés en tout temps par l'une ou l'autre des parties. D'autres accords contraignants peuvent se renouveler automatiquement sur une base périodique stipulée dans l'accord. L'entité doit appliquer la présente Norme pour la durée de l'accord contraignant (c'est-à-dire la période de l'accord contraignant) pendant laquelle les parties à l'accord ont des droits et des obligations actuels opposables.

Identification des obligations de conformité d'un accord contraignant

68. **Lors de la passation de l'accord contraignant, l'entité doit apprécier les biens ou les services promis dans l'accord contraignant conclu avec le contributeur des ressources et identifier comme une obligation de conformité chaque promesse d'utiliser les ressources en interne, ou de transférer à une ou des parties externes (c'est-à-dire l'acheteur (le contributeur des ressources) ou le tiers bénéficiaire) :**

(a) soit un bien ou un service (ou un groupe de biens ou de services) distinct ;

(b) soit une série de biens ou de services distincts qui ont essentiellement les mêmes caractéristiques et risques et qui ont le même rythme d'utilisation en interne ou de transfert à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire (voir paragraphe 70).

Les paragraphes AG43 à AG56 donnent des indications supplémentaires sur l'identification des obligations de conformité.

69. **Un accord contraignant contient au moins une obligation de conformité parce que son opposabilité tient l'entité redevable de la satisfaction de ses obligations contenues dans l'accord, auxquelles elle peut difficilement se soustraire ou pour lesquelles elle ne peut trouver de solution de remplacement réaliste.**

70. Une série de biens ou de services distincts a le même rythme d'utilisation en interne ou de transfert à l'acheteur ou à un tiers bénéficiaire lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

(a) chaque bien ou service distinct de la série remplit les conditions énoncées au paragraphe 92 ou 95 pour être considéré comme une obligation de conformité remplie progressivement ; et

(b) conformément aux paragraphes 98 et 99, la même méthode doit être utilisée pour évaluer la mesure dans laquelle l'entité progresse vers la satisfaction complète de l'obligation de conformité.

Promesses d'utilisation des ressources

71. Un accord contraignant énonce en général de manière explicite les biens ou les services que l'entité promet soit d'obtenir pour une utilisation en interne soit de transférer à un acheteur ou un tiers bénéficiaire. Cependant, les obligations de conformité identifiées dans un accord contraignant peuvent ne pas se limiter aux biens ou aux services énoncés de manière explicite dans cet accord. En effet, un accord contraignant peut également inclure des promesses découlant implicitement de pratiques habituelles, de politiques affichées ou de déclarations précises de l'entité si, au moment de la conclusion de l'accord contraignant, ces promesses créent chez le contributeur des ressources une attente légitime que l'entité s'acquittera de ce qui lui incombe, et que ces promesses sont suffisamment spécifiques pour qu'elles permettent d'engager la responsabilité de l'entité.

72. Les activités que l'entité doit entreprendre pour satisfaire à un accord contraignant ne sont pas considérées comme des obligations de conformité, à moins que l'accomplissement de ces activités utilise les ressources d'une manière clairement spécifiée dans l'accord contraignant. Par exemple, une entité peut devoir effectuer diverses tâches administratives pour établir un accord contraignant. L'exécution de ces tâches n'entraîne pas l'utilisation d'une ressource en interne en vue d'un service ou du transfert d'un service à un acheteur ou un tiers bénéficiaire au fur et à mesure que ces tâches sont exécutées. Par conséquent, ces activités ne constituent pas une obligation de conformité.

Identification de promesses distinctes d'utilisation des ressources

73. Une obligation de conformité est une unité de comptabilisation dans une opération génératrice de produits assortie d'un accord contraignant qui représente une promesse ou un groupe de promesses distinct(e) à laquelle (auquel) sont appliqués des critères de comptabilisation et des concepts d'évaluation. Un bien ou un service promis dans un accord contraignant est distinct si les deux conditions suivantes sont remplies :

(a) la partie qui reçoit le bien ou le service peut générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources qui sont aisément disponibles pour cette partie (c'est-à-dire que le bien ou le service a la capacité d'être distinct) ; et

(b) la promesse de l'entité d'utiliser la ressource en interne pour le bien ou le service, ou pour transférer le bien ou le service à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire, peut être identifiée séparément des autres promesses de l'accord contraignant (c'est-à-dire que la promesse est distincte dans le contexte de l'accord contraignant).

Voir les paragraphes AG53 à AG56 pour des indications précises sur l'identification des promesses distinctes d'utiliser les ressources pour une autre partie.

74. L'entité détermine si la partie recevant le bien ou le service est elle-même, le contributeur des ressources (l'acheteur) ou un tiers bénéficiaire spécifié, en tenant compte de la nature de son obligation de conformité.

(a) Dans une obligation de conformité dans laquelle l'entité promet d'utiliser les ressources en interne pour un bien ou un service distinct, l'entité est elle-même le destinataire des biens ou des services.

(b) Dans une obligation de conformité dans laquelle l'entité promet d'utiliser les ressources pour transférer un bien ou un service distinct à un acheteur ou à un tiers bénéficiaire, le bénéficiaire des biens ou des services est soit l'acheteur, soit le tiers bénéficiaire.

Voir le paragraphe AG27pour des indications supplémentaires.

75. Une partie peut générer les avantages économiques ou le potentiel de service à partir du bien ou du service conformément aux dispositions du paragraphe 73(a) si le bien ou le service peut être utilisé, consommé ou vendu pour un montant supérieur à sa valeur de rebut ou qu'il peut être détenu de quelque autre façon produisant des avantages économiques ou un potentiel de service. Dans certains cas, une partie peut réussir à générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir du bien ou du service pris isolément. Dans d'autres cas, une partie ne peut parvenir à générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir du bien ou du service qu'en le combinant à d'autres ressources aisément disponibles. Une ressource aisément disponible est un bien ou un service vendu séparément (par l'entité ou par une autre entité) ou une ressource que la partie a déjà obtenue de l'entité (y compris des biens ou des services que l'entité utilisera en interne ou qui seront transférés à l'acheteur ou à un tiers bénéficiaire, conformément à l'accord contraignant) ou provenant d'autres opérations ou événements. Divers éléments peuvent fournir des indications que la partie peut produire des avantages économiques ou un potentiel de service à partir du bien ou du service pris isolément ou en le combinant à d'autres ressources aisément disponibles. Le fait que l'entité utilise régulièrement en interne ou fournisse séparément un bien ou un service peut indiquer qu'une partie peut générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir du bien ou du service pris isolément ou en le combinant à d'autres ressources aisément disponibles en est un exemple.

76. Dans l'évaluation pour savoir si les promesses d'une entité d'utiliser les ressources en interne pour des biens ou des services ou pour transférer des biens ou des services à l'acheteur ou à un tiers bénéficiaire peuvent être identifiées séparément conformément au paragraphe 73(b), l'objectif est de déterminer si la nature de la promesse, dans le contexte de l'accord contraignant, est une promesse d'utiliser les ressources de manières spécifiques isolément, plutôt que de manière combinée. Parmi les éléments indiquant que deux ou plusieurs promesses d'une entité ne peuvent pas être identifiées séparément figurent, sans s'y limiter, les suivants :

(a) L'entité réalise un important travail d'intégration des biens ou des services à d'autres biens ou services promis dans l'accord contraignant pour en faire un groupe de biens ou de services constituant l'extrant ou les extrant(s) combiné(s) pour le(s)quel(s) le contributeur des ressources a passé les accords contraignants. En d'autres termes, l'entité utilise les biens ou les services comme intrants pour produire ou livrer le ou les extrant(s) combiné(s) prévu(s) par le contributeur des ressources. Un ou des extrant(s) combiné(s) peu(ven)t comporter plusieurs phases, éléments ou unités.

(b) Un ou plusieurs biens ou services vien(nen)t considérablement modifier ou adapter, ou est/sont considérablement modifié(s) ou adapté(s) par, un ou plusieurs des autres biens ou services promis dans l'accord contraignant.

(c) Les biens ou services dépendent fortement les uns des autres ou sont indissociables. En d'autres termes, chaque bien ou service est considérablement affecté par un ou plusieurs des autres biens ou services de l'accord contraignant. Par exemple, dans certains cas, deux ou plusieurs biens ou services sont

considérablement affectés les uns par les autres car l'entité ne serait pas en mesure de remplir sa promesse d'utiliser en interne chacun des biens ou des services en interne ou de transférer chacun des biens ou des services, indépendamment.

77. Si un bien ou un service promis n'est pas distinct, l'entité doit le regrouper avec d'autres biens ou services promis jusqu'à ce qu'elle identifie un groupe distinct de biens ou de services. Dans certains cas, cela peut amener l'entité à comptabiliser comme une obligation de conformité unique tous les biens ou services promis dans un accord contraignant.

Comptabilisation initiale des opérations génératrices de produits assorties d'un accord contraignant

78. Lorsqu'un accord contraignant est totalement inexécuté au sens du paragraphe 60, l'entité ne doit pas comptabiliser d'actif, ni de passif ou autres produits en lien avec l'accord contraignant, sauf si cet accord est déficitaire. La comptabilisation d'éléments d'actif, de passif et de produits débute lorsqu'une partie à l'accord contraignant commence à remplir ses obligations au titre de l'accord.

79. Lorsqu'un accord contraignant devient déficitaire, l'entité doit comptabiliser le déficit attendu selon IPSAS 19. Les paragraphes AG57 et AG58 donnent des indications supplémentaires concernant les accords contraignants inexécutés.

Analyse de l'entrée initiale de ressources

80. Une entité peut recevoir ou pouvoir prétendre à une entrée de ressources provenant d'une opération génératrice de produits assortie d'un accord contraignant avant ou après qu'elle commence à remplir ses obligations de conformité. L'entité doit appliquer les paragraphes 18 à 25 et comptabiliser une entrée de ressources provenant d'une opération génératrice de produits assortie d'un accord contraignant comme un actif lorsque la définition et les critères de comptabilisation d'un actif sont remplis.

Existence et comptabilisation d'un passif

81. Les entités du secteur public reçoivent en général des ressources de la part de l'État ou d'autres entités. Lorsqu'une entité comptabilise un actif au titre d'une entrée de ressources, elle doit tenir compte de l'éventuelle existence d'obligations de conformité liées à cette entrée qui entraînent la comptabilisation d'un passif.

82. Une obligation de conformité donne lieu à un passif lorsque :

(a) l'entité a reçu des ressources associées à son obligation de conformité non remplie ou partiellement non remplie dans le cadre d'un accord contraignant ; et

(b) le contributeur des ressources peut faire valoir l'accord contraignant si l'entité ne remplit pas la ou les obligation(s) de conformité associée(s) à la contrepartie reçue, en exigeant de l'entité qu'elle transfère les ressources à une autre partie conformément aux clauses de l'accord contraignant.

Voir les paragraphes AG59 à AG62 pour des indications supplémentaires.

83. Conformément au paragraphe 27, il existe un passif si l'entité ne peut pas éviter un transfert de ressources du fait d'événements passés et que le transfert des ressources est probable. L'entité doit tenir compte des faits et circonstances relatifs à l'accord contraignant pour déterminer si l'autre ou les autres partie(s) (en général, le contributeur des ressources) sont en capacité de faire valoir leurs droits et d'imposer une conséquence qui exige un transfert supplémentaire de ressources du fait de la non-conformité de l'entité (c'est-à-dire de la non-satisfaction par l'entité de son(es) obligation(s) de conformité).

84. Par simplification administrative, des ressources transférées du fait de la non-satisfaction par l'entité de ses obligations de conformité peuvent être effectivement retournées en déduisant le montant à retourner d'autres actifs devant être transférés à d'autres fins. L'entité 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 retour du transfert selon les clauses de l'accord contraignant non respectées et elle comptabilisera le nouveau transfert comme un actif, un passif et/ou des produits.

85. Si l'entité reçoit des ressources avant que les deux parties ne conviennent des clauses de l'accord et qu'il est prévu qu'un accord contraignant soit conclu, elle comptabilise un passif au titre de l'encaissement par anticipation jusqu'à ce que l'accord devienne contraignant.

86. Une obligation de conformité qui répond à la définition d'un passif sera comptabilisée comme un passif si et seulement si le montant de l'obligation peut être mesuré de façon fiable. L'entité continuera de comptabiliser le passif jusqu'à la réalisation ultérieure de l'un des événements énoncés au paragraphe 58.

Comptabilisation des opérations génératrices de produits assorties d'un accord contraignant

87. **Lorsque l'entité reçoit une entrée de ressources dans une opération génératrice de produits assortie d'un accord contraignant qui répond à la définition et aux critères de comptabilisation d'un actif conformément aux paragraphes 18 à 25, l'entité doit comptabiliser :**

    (a) des produits pour toutes les obligations de conformité remplies en ce qui concerne la même entrée ; et

    (b) un passif pour toutes les obligations de conformité non remplies en ce qui concerne la même entrée.

88. **Le choix du moment de la comptabilisation des produits est déterminé par la nature des conditions de l'accord contraignant et leur règlement. L'entité doit comptabiliser les produits provenant d'une opération assortie d'un accord contraignant lorsque (ou au fur et à mesure que) elle remplit une obligation de conformité en utilisant les ressources de la manière spécifiée, conformément aux clauses de l'accord contraignant. L'entité doit réduire la valeur comptable de tout passif comptabilisé conformément aux paragraphes 81 à 86 d'un montant**

égal. Les paragraphes AG63 à AG95 donnent des indications supplémentaires sur la satisfaction des obligations de conformité.

89. **L'entité satisfait à une obligation de conformité en utilisant des ressources en interne pour un bien ou un service promis (c'est-à-dire un actif), ou pour transférer un bien ou un service promis à un acheteur ou un tiers bénéficiaire. Un actif est utilisé en interne ou transféré lorsque (ou au fur et à mesure que) l'entité recevant l'actif en obtient le contrôle.**

90. Les biens et les services sont des actifs, même si ce n'est que momentanément, lorsqu'ils sont reçus et utilisés (comme c'est le cas de nombreux services). Le contrôle comprend la capacité d'empêcher d'autres entités de décider de l'utilisation d'une ressource et d'obtenir les avantages en provenant (voir paragraphe 18). Les avantages économiques ou le potentiel de service incarné par une ressource sont les flux de trésorerie potentiels (entrées ou économies de sorties), ou encore la capacité à fournir des services qui contribuent à réaliser les objectifs de l'entité qui peuvent être obtenus directement ou indirectement de multiples façons, dont les suivantes :

(a) utiliser la ressource pour assurer une formation interne ;

(b) utiliser la ressource pour produire des biens ou assurer la prestation de services (y compris des services publics) ;

(c) utiliser la ressource pour accroître la valeur d'autres actifs ;

(d) utiliser la ressource pour régler des passifs ou diminuer les charges ;

(e) vendre ou échanger la ressource ;

(f) donner la ressource en garantie d'un emprunt ;

(g) conserver la ressource.

91. Pour chaque obligation de conformité identifiée selon les paragraphes 68 à 77, l'entité doit déterminer, lors de la passation de l'accord contraignant, si elle remplira l'obligation de conformité progressivement (selon les paragraphes 92 et ou les paragraphes 95 et 96) ou si elle remplira l'obligation de conformité à un moment précis (selon le paragraphe 94 ou le paragraphe 97). Si l'entité ne remplit pas l'obligation de conformité progressivement, c'est qu'elle la remplit à un moment précis.

Obligations de conformité consistant à utiliser des ressources pour des biens ou services en interne.

Exécutées progressivement.

92. Une entité obtient le contrôle d'un bien ou d'un service au fil du temps et, par conséquent, exécute une obligation de conformité et comptabilise les produits au fil du temps si l'un des critères suivants est satisfait :

(a) l'entité reçoit et consomme simultanément les avantages économiques ou le potentiel de service fournis par la performance de l'entité au fur et à mesure que celle-ci exécute sa prestation (voir paragraphes AG64 à AG65) ;

(b) la performance de l'entité crée ou améliore un actif (par exemple, des travaux en cours) que l'entité contrôle au fur et à mesure de sa création ou de son amélioration (voir paragraphe AG66) ; ou

(c) l'entité dispose d'un droit exécutoire à une contrepartie correspondant à la performance réalisée à ce jour (voir paragraphe 93).

93. Une entité doit prendre en considération les modalités de l'accord contraignant, ainsi que toute disposition légale applicable à cet accord, lorsqu'elle évalue si elle dispose d'un droit exécutoire à une contrepartie pour toute obligation de conformité exécutée à ce jour conformément au paragraphe 92(c). Le droit à une contrepartie pour toute obligation de conformité exécutée à ce jour n'a pas besoin de porter sur un montant fixe. Toutefois, à tout moment pendant la durée de l'accord contraignant, l'entité doit avoir droit à un montant qui compense au minimum toute obligation de conformité exécutée à ce jour si l'accord contraignant est résilié par le fournisseur de ressources ou par une autre partie disposant de droits et obligations exécutoires dans le cadre de l'accord, pour des raisons autres qu'un manquement de l'entité à exécuter la prestation promise. Les paragraphes AG67 à AG71 fournissent des indications pour apprécier l'existence et le caractère exécutoire d'un droit à contrepartie, ainsi que pour déterminer si le droit à contrepartie de l'entité lui permet d'être rémunérée pour toute obligation de conformité exécutée à ce jour.

Exécutées à un moment précis.

94. Lorsqu'une obligation de conformité n'est pas exécutée au fil du temps conformément aux paragraphes 92 à 93, une entité exécute cette obligation de conformité à un moment précis. Pour déterminer le moment précis auquel l'entité obtient le contrôle d'un actif promis et exécute une obligation de conformité, l'entité doit prendre en considération les dispositions relatives au contrôle figurant aux paragraphes 89 à 90.

Obligations de conformité consistant à transférer des biens ou des services à une autre partie (acheteur ou bénéficiaire tiers).

Exécutées progressivement.

95. Une entité transfère le contrôle d'un bien ou d'un service au fil du temps et, par conséquent, exécute une obligation de conformité et comptabilise les produits au fil du temps si l'un des critères suivants est satisfait :

(a) l'acheteur ou le bénéficiaire tiers reçoit et consomme simultanément les avantages économiques ou le potentiel de service fournis par la performance de l'entité au fur et à mesure que celle-ci exécute sa prestation (voir paragraphes AG73 à AG74) ;

(b) la performance de l'entité crée ou améliore un actif (par exemple, des travaux en cours) que l'acheteur ou le bénéficiaire tiers contrôle au fur et à mesure de sa création ou de son amélioration (voir paragraphe AG75) ; ou

(c) la performance de l'entité ne crée pas un actif ayant une autre utilisation possible pour l'entité (voir paragraphe 96) et l'entité dispose d'un droit contraignant à une contrepartie correspondant à la performance réalisée à ce jour (voir paragraphe 93).

96. Un actif créé par la performance d'une entité n'a pas d'autre utilisation possible pour l'entité si celle-ci est soit empêchée par l'accord exécutoire d'affecter facilement l'actif à une autre utilisation pendant la création ou l'amélioration de cet actif, soit limitée en pratique dans sa capacité à affecter facilement l'actif achevé à une autre utilisation. L'appréciation visant à déterminer si un actif a une autre utilisation possible pour l'entité est effectuée à la prise d'effet de l'accord exécutoire. Après la prise d'effet de l'accord exécutoire, une entité ne doit pas réviser cette appréciation, sauf si les parties à l'accord exécutoire approuvent une modification de celui-ci qui change de manière substantielle l'obligation de conformité. Les paragraphes AG76 à AG78 fournissent des indications pour apprécier si un actif a une autre utilisation possible pour l'entité.

Exécutées à un moment précis.

97. Lorsqu'une obligation de conformité n'est pas exécutée au fil du temps conformément aux paragraphes 95 à 96, une entité exécute l'obligation de conformité à un moment précis. Pour déterminer le moment précis auquel un acheteur ou un bénéficiaire tiers obtient le contrôle d'un actif promis et auquel l'entité exécute une obligation de conformité, l'entité doit prendre en considération les dispositions relatives au contrôle figurant aux paragraphes 89 à 90 (et AG183 à AG185 si l'entité a un accord de rachat). En outre, l'entité doit prendre en considération des indicateurs du transfert de contrôle, notamment, sans s'y limiter, les suivants :

(a) l'entité a un droit actuel à une contrepartie pour l'actif — si un fournisseur de ressources est actuellement tenu de payer un actif, cela peut indiquer qu'il a obtenu la capacité de diriger l'utilisation de l'actif et d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques résiduels ou du potentiel de service de cet actif en échange ;

(b) l'acheteur ou le bénéficiaire tiers détient le titre juridique de l'actif — le titre juridique peut indiquer quelle partie à l'accord exécutoire a la capacité de diriger l'utilisation de l'actif et d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques résiduels ou du potentiel de service de l'actif, ou de restreindre l'accès des autres entités à ces avantages économiques ou à ce potentiel de service. Par conséquent, le transfert du titre juridique d'un actif peut indiquer que l'acheteur ou le bénéficiaire tiers a obtenu le contrôle de cet actif. Si une entité conserve le titre juridique uniquement comme protection contre le défaut de paiement du fournisseur de ressources, ces droits de l'entité n'empêchent pas l'acheteur ou le bénéficiaire tiers d'obtenir le contrôle de l'actif ;

(c) l'entité a transféré la possession physique de l'actif — la possession physique d'un actif par l'acheteur ou le bénéficiaire tiers peut indiquer que le fournisseur de ressources a la capacité de diriger l'utilisation de l'actif et d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques résiduels ou du potentiel de service de cet actif, ou de restreindre l'accès des autres entités à ces avantages économiques ou à ce potentiel de service. Toutefois, la possession physique peut ne pas coïncider avec le contrôle de l'actif. Par exemple, dans certains accords de rachat et certains contrats de consignation, un fournisseur de ressources ou un consignataire peut avoir la possession physique d'un actif contrôlé par l'entité. À l'inverse, dans certains accords de facturation et de conservation (« bill-and-hold »), l'entité peut avoir la possession physique d'un actif contrôlé par le fournisseur de ressources. Les paragraphes AG183 à AG196, AG197 à AG198 et AG199 à AG202 fournissent des indications relatives à la comptabilisation des accords de rachat, des contrats de consignation et des accords de facturation et de conservation, respectivement ;

(d) l'acheteur ou le bénéficiaire tiers supporte les risques et avantages significatifs liés à la propriété de l'actif — le transfert des risques et avantages significatifs liés à la propriété d'un actif à l'acheteur ou au bénéficiaire tiers peut indiquer que le fournisseur de ressources a obtenu la capacité de diriger l'utilisation de l'actif et d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques résiduels ou du potentiel de service de cet actif. Toutefois, lorsqu'elle évalue les risques et avantages liés à la propriété d'un actif promis, l'entité doit exclure tout risque donnant lieu à une obligation de conformité distincte en plus de l'obligation de transférer l'actif. Par exemple, une entité peut avoir transféré le contrôle d'un actif à un fournisseur de ressources sans avoir encore exécuté une obligation de conformité supplémentaire consistant à fournir des services de maintenance liés à cet actif transféré ;

(e) le fournisseur de ressources a accepté l'actif — l'acceptation d'un actif par le fournisseur de ressources peut indiquer qu'il a obtenu la capacité de diriger l'utilisation de l'actif et d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques résiduels ou du potentiel de service de cet actif. Pour évaluer l'effet d'une clause d'acceptation dans un accord exécutoire sur le moment du transfert du contrôle d'un actif, une entité doit prendre en considération les indications figurant aux paragraphes AG82 à AG85.

Évaluation de l'avancement vers l'exécution complète d'une obligation de conformité.

98. Pour chaque obligation de conformité exécutée au fil du temps conformément aux paragraphes 92 à 93 (pour les obligations de conformité consistant à utiliser des biens ou des services en interne) ou aux paragraphes 95 à 96 (pour les obligations de conformité consistant à transférer des biens ou des services à une autre partie), une entité doit comptabiliser les produits au fil du temps en évaluant l'avancement vers l'exécution complète de cette obligation de conformité. L'objectif de l'évaluation de l'avancement est de représenter la performance de l'entité dans l'exécution de son obligation de conformité.

99. Une entité doit appliquer une méthode unique d'évaluation de l'avancement pour chaque obligation de conformité exécutée au fil du temps, et elle doit appliquer cette méthode de manière cohérente à des obligations de conformité similaires et dans des circonstances similaires. À la fin de chaque période de présentation, une entité doit réévaluer l'avancement vers l'exécution complète d'une obligation de conformité exécutée au fil du temps.

Méthodes d'évaluation de l'avancement.

100. Les méthodes appropriées d'évaluation de l'avancement comprennent les méthodes fondées sur les résultats (« output methods ») et les méthodes fondées sur les intrants (« input methods »). Les paragraphes AG86 à AG95 fournissent des indications sur l'utilisation des méthodes fondées sur les résultats et des méthodes fondées sur les intrants pour mesurer l'avancement d'une entité vers l'exécution complète d'une obligation de conformité. Pour déterminer la méthode appropriée d'évaluation de l'avancement, une entité doit prendre en considération la nature de la promesse de l'entité ainsi que le fait que les modalités de l'accord exécutoire précisent les activités que l'entité doit réaliser ou les dépenses qu'elle doit engager, respectivement.

101. Lorsqu'elle applique une méthode d'évaluation de l'avancement à une obligation de conformité spécifique, une entité doit exclure de la mesure de l'avancement tout bien ou service qui n'est pas directement lié à cette obligation de conformité :

(a) pour une obligation de conformité dans laquelle l'entité promet d'utiliser des ressources en interne pour un bien ou un service distinct, l'entité doit exclure de la mesure de l'avancement tout bien ou service dont elle ne conserve pas le contrôle. À l'inverse, une entité doit inclure dans la mesure de l'avancement tout bien ou service dont elle conserve le contrôle lorsqu'elle exécute cette obligation de conformité ; et

(b) pour une obligation de conformité dans laquelle l'entité promet d'utiliser des ressources pour transférer un bien ou un service distinct à une autre partie, l'entité doit exclure de la mesure de l'avancement tout bien ou service dont elle ne transfère pas le contrôle à une autre partie (c'est-à-dire un acheteur ou un bénéficiaire tiers). À l'inverse, une entité doit inclure dans la mesure de l'avancement tout bien ou service dont elle transfère effectivement le contrôle à une autre partie (c'est-à-dire un acheteur ou un bénéficiaire tiers) lorsqu'elle exécute cette obligation de conformité.

102. À mesure que les circonstances évoluent au fil du temps, une entité doit mettre à jour sa mesure de l'avancement afin de refléter toute modification dans l'exécution de l'obligation de conformité. Ces modifications de la mesure de l'avancement d'une entité doivent être comptabilisées comme un changement d'estimation comptable conformément à IPSAS 3.

Mesures raisonnables de l'avancement.

103. Une entité doit comptabiliser les produits au titre d'une obligation de conformité exécutée au fil du temps uniquement si elle peut mesurer de manière raisonnable son avancement vers l'exécution complète de cette obligation de conformité. Une entité ne serait pas en mesure de mesurer raisonnablement son avancement vers l'exécution complète d'une obligation de conformité si elle ne dispose pas d'informations fiables nécessaires pour appliquer une méthode appropriée d'évaluation de l'avancement.

104. Dans certaines circonstances (par exemple, aux premiers stades d'un accord exécutoire), une entité peut ne pas être en mesure de mesurer raisonnablement le résultat d'une obligation de conformité, mais elle s'attend à recouvrer les coûts engagés pour exécuter cette obligation de conformité. Dans ces circonstances, l'entité ne doit comptabiliser des produits qu'à hauteur des coûts engagés jusqu'au moment où elle peut mesurer raisonnablement le résultat de l'obligation de conformité.

Réexamen ultérieur des critères de comptabilisation des actifs.

105. Lorsqu'une entrée de ressources provenant d'un accord exécutoire entrant dans le champ d'application de la présente norme ne satisfait pas aux critères énoncés au paragraphe 18, et qu'une entité reçoit ultérieurement une entrée de ressources du fournisseur de ressources, l'entité ne doit comptabiliser l'entrée reçue en produits que lorsque l'un des événements suivants s'est produit :

(a) l'entité n'a plus d'obligation de conformité non exécutée ; ou

(b) l'accord a été résilié et l'entrée reçue du fournisseur de ressources n'est pas remboursable.

Évaluation

Évaluation des actifs issus d'une entrée de ressources.

106. **Un actif issu d'une transaction génératrice de produits avec accord exécutoire doit être initialement évalué par l'entité à sa contrepartie de transaction à la date à laquelle les critères de comptabilisation de l'actif sont satisfaits (voir paragraphes 109 à 132). Une entité doit ultérieurement évaluer l'actif conformément au paragraphe 31.**

Évaluation des passifs.

107. Le montant comptabilisé en tant que passif doit correspondre à la meilleure estimation du montant requis pour éteindre l'obligation de conformité à la date de présentation. Aux fins de la présente norme, la meilleure estimation d'un passif lors de sa comptabilisation initiale est limitée à la valeur de l'actif associé comptabilisé au titre de l'entrée de ressources. Une entité doit appliquer le paragraphe 33 pour déterminer sa meilleure estimation du passif.

Évaluation des transactions génératrices de produits avec accords contraignants.

108. **Lorsqu'une obligation de conformité est exécutée (ou au fur et à mesure de son exécution), une entité doit comptabiliser en produits le montant de la contrepartie de transaction (à l'exclusion des estimations de contrepartie variable qui sont limitées conformément aux paragraphes 119 à 121) attribué à cette obligation de conformité.**

Détermination de la contrepartie de transaction.

109. Une entité doit prendre en considération les modalités de l'accord contraignant ainsi que ses pratiques habituelles afin de déterminer la contrepartie de transaction. La contrepartie de transaction correspond au montant des ressources auquel une entité s'attend à avoir droit dans le cadre de l'accord contraignant en contrepartie de l'exécution de ses obligations de conformité, à l'exclusion des montants encaissés pour le compte de tiers (par exemple, certaines taxes sur les ventes). La contrepartie promise dans un accord contraignant peut comprendre des montants fixes, des montants variables ou les deux.

110. Le risque de crédit n'est pas pris en considération pour déterminer le montant auquel l'entité s'attend à avoir droit. Les pertes de valeur liées à un risque de crédit (c'est-à-dire la dépréciation d'une créance) sont évaluées conformément aux indications fournies dans IPSAS 41.

111. La nature, le calendrier et le montant de la contrepartie influencent l'estimation de la contrepartie de transaction. Lorsqu'elle détermine la contrepartie de transaction, une entité doit prendre en considération les effets de chacun des éléments suivants :

(a) la contrepartie variable (voir paragraphes 113 à 117 et 122) ;

(b) la limitation des estimations de contrepartie variable (voir paragraphes 119 à 121) ;

(c) l'existence d'une composante de financement significative dans l'accord exécutoire (voir paragraphes 123 à 128) ;

(d) la contrepartie non monétaire (voir paragraphes 129 à 132) ; et

(e) la contrepartie payable à un fournisseur de ressources (voir paragraphes AG104 à AG106).

112. Aux fins de la détermination de la contrepartie de transaction, une entité doit supposer que la contrepartie sera reçue conformément aux modalités de l'accord exécutoire existant et que cet accord ne sera ni annulé, ni renouvelé, ni modifié.

Contrepartie variable.

113. Si la contrepartie prévue dans l'accord exécutoire comprend un montant variable, une entité doit estimer le montant de la contrepartie qu'elle s'attend à recouvrer auprès du fournisseur de ressources.

114. Un montant de contrepartie peut varier en raison de remises, ristournes, remboursements, avoirs, concessions de prix, incitations, primes de performance, pénalités ou autres éléments similaires. La contrepartie peut également varier si le

droit de l'entité à la contrepartie dépend de la survenance ou de la non-survenance d'un événement futur. Par exemple, un montant de contrepartie serait variable si un montant fixe est promis sous forme de prime de performance lors de l'atteinte d'un jalon spécifié dans l'accord exécutoire.

115. La variabilité relative à la contrepartie peut être explicitement prévue dans les lois, règlements ou un accord contraignant. En plus des dispositions prévues par les lois, règlements ou un accord contraignant, la contrepartie est variable si l'une des circonstances suivantes existe :

(a) le fournisseur de ressources a une attente valable, découlant des pratiques habituelles de l'entité, de politiques publiées ou de déclarations spécifiques, selon laquelle l'entité acceptera un montant de contrepartie inférieur au montant stipulé dans l'accord contraignant ou dans la législation applicable. Autrement dit, il est attendu que l'entité offre ou accepte un montant réduit en raison d'une concession. Selon la juridiction, le secteur ou le fournisseur de ressources, cette concession peut être qualifiée de remise, ristourne, remboursement ou avoir ; ou

(b) d'autres faits et circonstances indiquent que l'intention de l'entité, lorsqu'elle conclut l'accord avec le fournisseur de ressources, est d'accorder une concession de prix au fournisseur de ressources.

Le paragraphe AG37 fournit des indications complémentaires sur les concessions de prix implicites.

116. Une entité doit estimer le montant de la contrepartie variable en utilisant l'une des méthodes suivantes, selon celle dont elle s'attend à ce qu'elle permette de mieux prévoir le montant de la contrepartie à laquelle elle s'attend à avoir droit :

(a) la valeur attendue — la valeur attendue correspond à la somme des montants pondérés par leurs probabilités dans une fourchette de montants possibles de contrepartie. La valeur attendue peut constituer une estimation appropriée du montant de la contrepartie variable si une entité a un grand nombre d'accords contraignants présentant des caractéristiques similaires ; ou

(b) le montant le plus probable — le montant le plus probable correspond au montant unique le plus probable dans une fourchette de montants possibles de contrepartie (c'est-à-dire le résultat unique le plus probable de l'accord contraignant). Le montant le plus probable peut constituer une estimation appropriée du montant de la contrepartie variable si l'accord contraignant n'a que deux résultats possibles (par exemple, une entité réalise ou non la construction d'une infrastructure dans les délais prévus).

117. Une entité doit appliquer une méthode de manière cohérente lorsqu'elle estime l'effet de l'incertitude sur un montant de contrepartie variable auquel elle s'attend à avoir droit. En outre, une entité doit prendre en considération toutes les informations (historiques, actuelles et prévisionnelles) raisonnablement disponibles et identifier un nombre raisonnable de montants possibles de contrepartie. Les informations qu'une entité utilise pour estimer le montant de la contrepartie variable seraient généralement similaires à celles que la direction de l'entité utilise pour estimer le

montant à recevoir. Dans les cas où l'accord contraignant impose à l'entité de transférer des biens ou services distincts à une autre partie, ces informations seraient généralement similaires à celles utilisées par la direction de l'entité dans le cadre du processus d'appel d'offres et de proposition, ainsi que pour fixer les prix des biens ou services promis.

Passifs au titre des remboursements.

118. Une entité peut conclure un accord contraignant comprenant un droit de retour. Dans ces cas, l'entité doit comptabiliser un passif au titre des remboursements si elle reçoit une contrepartie d'un fournisseur de ressources et s'attend à rembourser tout ou partie de cette contrepartie au fournisseur de ressources relativement à un transfert de biens ou services distincts à un acheteur ou à un bénéficiaire tiers. Un passif au titre des remboursements est évalué au montant de la contrepartie reçue (ou à recevoir) auquel l'entité ne s'attend pas à avoir droit (c'est-à-dire les montants non inclus dans la contrepartie de transaction). Le passif au titre des remboursements (et la modification correspondante de la contrepartie de transaction et, par conséquent, du passif lié à l'accord contraignant) doit être mis à jour à la fin de chaque période de présentation afin de refléter les changements de circonstances. Pour comptabiliser un passif au titre des remboursements relatif à une vente assortie d'un droit de retour, une entité doit appliquer les indications figurant aux paragraphes AG96 à AG103.

Limitation des estimations de contrepartie variable.

119. Une entité ne doit inclure dans la contrepartie de transaction tout ou partie d'un montant de contrepartie variable estimé conformément au paragraphe 116 que dans la mesure où il est hautement probable qu'un renversement significatif du montant cumulé des produits comptabilisés ne se produira pas lorsque l'incertitude associée à la contrepartie variable sera ultérieurement levée.

120. Pour apprécier s'il est hautement probable qu'un renversement significatif du montant cumulé des produits comptabilisés ne se produira pas une fois l'incertitude relative à la contrepartie variable ultérieurement levée, une entité doit prendre en considération à la fois la probabilité et l'ampleur du renversement des produits. Les facteurs susceptibles d'accroître la probabilité ou l'ampleur d'un renversement des produits comprennent notamment les éléments suivants :

(a) le montant de la contrepartie est fortement tributaire de facteurs échappant au contrôle de l'entité. Ces facteurs peuvent comprendre la volatilité d'un marché, le jugement ou les actions de tiers, les conditions météorologiques ainsi qu'un risque élevé d'obsolescence de la contrepartie (lorsqu'elle est non monétaire) ou du bien ou service promis ;

(b) l'incertitude concernant le montant de la contrepartie ne devrait pas être levée avant une longue période. Cette incertitude peut résulter du fait que le montant est déterminé au cours d'une période postérieure à celle du fait générateur de l'obligation ;

(c) l'expérience de l'entité (ou d'autres éléments probants) concernant des types similaires d'accords contraignants est limitée, ou cette expérience (ou ces éléments probants) ont une valeur prédictive limitée ;

(d) l'entité a pour pratique soit d'accorder un large éventail de concessions de prix, soit de modifier les modalités et conditions de paiement d'accords contraignants similaires dans des circonstances analogues ;

(e) l'accord contraignant comporte un grand nombre de montants possibles de contrepartie couvrant une large fourchette de valeurs.

121. Une entité doit appliquer les paragraphes AG180 à AG182 pour comptabiliser une contrepartie sous la forme d'une redevance fondée sur les ventes ou sur l'utilisation qui est promise en échange d'une licence de propriété intellectuelle.

Réévaluation de la contrepartie variable.

122. À la fin de chaque période de présentation, une entité doit mettre à jour l'estimation de la contrepartie de transaction (y compris la mise à jour de son appréciation visant à déterminer si une estimation d'entrée variable est limitée) afin de représenter fidèlement les circonstances existant à la fin de la période de présentation ainsi que les changements de circonstances intervenus au cours de cette période. L'entité doit comptabiliser les modifications de la contrepartie de transaction conformément aux paragraphes 144 à 147.

Existence d'une composante de financement significative dans l'accord contraignant.

123. Lorsqu'elle détermine la contrepartie de transaction, une entité doit ajuster le montant de la contrepartie pour tenir compte des effets de la valeur temps de l'argent si le calendrier des entrées de ressources convenu entre les parties à l'accord contraignant (explicitement ou implicitement) procure au fournisseur de ressources ou à l'entité un avantage significatif de financement de l'accord contraignant. Dans ces circonstances, l'accord contraignant comporte une composante de financement significative. Une composante de financement significative peut exister indépendamment du fait que la promesse de financement soit explicitement prévue dans l'accord contraignant ou implicite du fait des modalités convenues entre les parties à l'accord contraignant ou des lois et/ou règlements applicables.

124. L'objectif de l'ajustement du montant promis de la contrepartie au titre d'une composante de financement significative est qu'une entité comptabilise des produits pour un montant reflétant la contrepartie qu'un fournisseur de ressources aurait transférée si ce dernier avait transféré des liquidités (c'est-à-dire le prix au comptant) pour les biens ou services promis dans l'obligation de conformité au moment où (ou au fur et à mesure que) l'entité les utilise (en interne) ou les transfère (à l'acheteur ou au bénéficiaire tiers). Une entité doit prendre en considération tous les faits et circonstances pertinents pour apprécier si un accord contraignant comporte une composante de financement et si cette composante de financement est significative pour l'accord contraignant, y compris les deux éléments suivants :

(a) la différence éventuelle entre le montant de la contrepartie promise et le prix au comptant des biens ou services promis dans l'obligation de conformité ; et

(b) l'effet combiné des deux éléments suivants :

(i) la durée attendue entre le moment où l'entité exécute l'obligation de conformité (le cas échéant) et celui où le fournisseur de ressources transfère la contrepartie ; et

(ii) les taux d'intérêt en vigueur sur le marché concerné.

125. Nonobstant l'appréciation prévue au paragraphe 124, un accord contraignant conclu avec un fournisseur de ressources ne comporte pas de composante de financement significative si l'un des facteurs suivants existe :

(a) le fournisseur de ressources a effectué le transfert à l'avance et le moment auquel l'obligation de conformité est exécutée relève du pouvoir discrétionnaire du fournisseur de ressources ;

(b) une part substantielle de l'entrée de ressources promise par le fournisseur de ressources est variable et le montant ou le calendrier de cette contrepartie varie en fonction de la survenance ou de la non-survenance d'un événement futur qui n'est pas essentiellement sous le contrôle du fournisseur de ressources ou de l'entité ;

(c) la différence entre la contrepartie et le prix au comptant du transfert (tel que décrit au paragraphe 124) résulte de raisons autres que la fourniture d'un financement au fournisseur de ressources ou à l'entité, et cette différence est proportionnelle à la raison qui la justifie. Par exemple, les modalités peuvent prévoir une protection pour l'entité ou le fournisseur de ressources contre le risque que l'autre partie n'exécute pas correctement tout ou partie de ses obligations au titre de l'accord contraignant.

126. À titre de mesure de simplification pratique, une entité n'est pas tenue d'ajuster la contrepartie pour tenir compte des effets d'une composante de financement significative si elle s'attend, à la prise d'effet de l'accord contraignant, à ce que la période entre le moment où l'entité exécute l'obligation de conformité et celui où le fournisseur de ressources transfère la contrepartie soit d'un an ou moins.

127. Pour atteindre l'objectif énoncé au paragraphe 124 lors de l'ajustement de la contrepartie au titre d'une composante de financement significative, une entité doit utiliser le taux d'actualisation qui serait reflété dans une opération de financement distincte entre l'entité et son fournisseur de ressources à la prise d'effet de l'accord contraignant. Ce taux refléterait les caractéristiques de crédit de la partie recevant le financement dans le cadre de l'accord contraignant, ainsi que toute garantie ou sûreté fournie par le fournisseur de ressources ou l'entité, y compris les actifs transférés dans le cadre de l'accord contraignant. Une entité peut être en mesure de déterminer ce taux en identifiant le taux qui actualise le montant nominal de la contrepartie jusqu'au prix que le fournisseur de ressources transférerait au moment où (ou au fur et à mesure que) l'obligation de conformité est exécutée (le cas échéant). Après la prise d'effet de l'accord contraignant, une entité ne doit pas mettre à jour le taux d'actualisation pour tenir compte des variations des taux d'intérêt ou d'autres circonstances (telles qu'une modification de l'appréciation du risque de crédit du fournisseur de ressources).

128. Une entité doit présenter séparément les effets du financement (produits d'intérêts ou charges d'intérêts) des produits issus des accords contraignants dans l'état de la performance financière. Les produits d'intérêts ou les charges d'intérêts ne sont comptabilisés que dans la mesure où un actif lié à un accord contraignant (ou une créance) ou un passif lié à un accord contraignant est comptabilisé dans le cadre de la comptabilisation d'un accord contraignant.

Contrepartie non monétaire.

129. Pour déterminer la contrepartie de transaction dans les accords contraignants où un fournisseur de ressources promet une contrepartie sous une forme autre que des liquidités, une entité doit évaluer la contrepartie non monétaire (ou le droit à une entrée de ressources non monétaire) à sa valeur actuelle, conformément à l'IPSAS pertinente, au moment où les critères de comptabilisation de l'actif sont satisfaits.

130. Si une entité ne peut pas estimer de manière raisonnable la valeur actuelle de la contrepartie non monétaire, elle doit évaluer la contrepartie indirectement par référence à la valeur autonome des biens ou services qui doivent être utilisés en interne ou transférés à l'acheteur ou au bénéficiaire tiers (ou à une catégorie de fournisseurs de ressources) en échange de cette contrepartie.

131. La valeur actuelle de la contrepartie non monétaire peut varier en raison de la forme de cette contrepartie. Si la valeur actuelle de la contrepartie non monétaire promise par un fournisseur de ressources varie pour des raisons autres que la seule forme de la contrepartie, une entité doit appliquer les dispositions des paragraphes 119 à 121.

132. Si un fournisseur de ressources apporte des biens ou des services (par exemple, des matériaux, des équipements ou de la main-d'œuvre) afin de faciliter l'exécution de l'accord contraignant par une entité, l'entité doit apprécier si elle obtient le contrôle de ces biens ou services apportés. Si tel est le cas, l'entité doit comptabiliser les biens ou services apportés comme une contrepartie non monétaire reçue du fournisseur de ressources.

Affectation de la contrepartie de transaction aux obligations de conformité.

133. **L'objectif de l'affectation de la contrepartie de transaction est qu'une entité affecte la contrepartie de transaction à chaque obligation de conformité pour un montant représentant la contrepartie à laquelle l'entité s'attend à avoir droit en exécutant les obligations de conformité.**

134. Pour atteindre l'objectif d'affectation, une entité doit affecter la contrepartie de transaction à chaque obligation de conformité identifiée dans l'accord contraignant sur la base de la valeur autonome relative, conformément aux paragraphes 136 à 140, sauf disposition contraire des paragraphes AG107 à AG109 (concernant l'affectation des remises) et des paragraphes 141 à 143 (concernant l'affectation d'une contrepartie comprenant des montants variables). Le montant des produits comptabilisés doit correspondre à une part proportionnelle de l'entrée de ressources comptabilisée en tant qu'actif, fondée sur le pourcentage estimé du total des obligations de conformité exécutées.

135. Les paragraphes 136 à 143 ne s'appliquent pas lorsqu'un accord contraignant ne comporte qu'une seule obligation de conformité. Toutefois, les paragraphes 141 à 143 peuvent s'appliquer lorsqu'une entité promet d'utiliser ou de transférer une série de biens ou services distincts identifiés comme une seule obligation de conformité conformément au paragraphe 68(b), et que la contrepartie promise comprend des montants variables.

Affectation fondée sur les valeurs autonomes.

136. Pour affecter la contrepartie de transaction à chaque obligation de conformité sur la base des valeurs autonomes relatives, une entité doit déterminer, à la prise d'effet de l'accord contraignant, la valeur autonome du bien ou du service distinct sous-jacent à chaque obligation de conformité prévue dans l'accord contraignant et affecter la contrepartie de transaction proportionnellement à ces valeurs autonomes.

137. La valeur autonome est le prix d'un bien ou d'un service qui doit être utilisé en interne ou fourni séparément à un acheteur ou à un tiers bénéficiaire. La meilleure indication d'une valeur autonome est le prix observable d'un bien ou d'un service lorsque l'entité fournit séparément ce bien ou ce service dans des circonstances similaires et à des fournisseurs de ressources similaires. Dans un accord contraignant, le prix indiqué ou le prix catalogue d'un bien ou d'un service peut constituer (mais ne doit pas être présumé constituer) la valeur autonome de ce bien ou service.

138. Lorsqu'une valeur autonome n'est pas directement observable, une entité doit estimer cette valeur autonome à un montant qui permettrait à l'affectation de la contrepartie de transaction d'atteindre l'objectif d'affectation énoncé au paragraphe 133. Lorsqu'elle estime une valeur autonome, une entité doit prendre en considération toutes les informations raisonnablement disponibles (y compris les facteurs propres à l'entité, les informations relatives au fournisseur de ressources ou à une catégorie de fournisseurs de ressources, ainsi que les conditions de marché lorsque cela est pertinent). Ce faisant, une entité doit maximiser l'utilisation de données observables et appliquer les méthodes d'estimation de manière cohérente dans des circonstances similaires.

139. Les méthodes appropriées pour estimer la valeur autonome d'un bien ou d'un service comprennent notamment les suivantes :

(a) approche d'évaluation ajustée du marché — une entité peut évaluer le marché sur lequel elle utilise ou fournit des biens ou services et estimer le prix que d'autres entités sur ce marché seraient disposées à payer pour ces biens ou services, ou pour des biens ou services similaires, puis ajuster ces prix si nécessaire afin de refléter les coûts et les marges de l'entité ;

(b) approche fondée sur le coût attendu — une entité peut prévoir les coûts attendus pour exécuter une obligation de conformité et, le cas échéant, ajouter une marge appropriée pour ce bien ou service ;

(c) approche résiduelle — une entité peut estimer la valeur autonome par référence à la contrepartie totale de transaction diminuée de la somme des valeurs autonomes observables des autres biens ou services devant être utilisés ou

transférés dans le cadre de l'accord contraignant. Toutefois, une entité ne peut utiliser une approche résiduelle pour estimer, conformément au paragraphe 138, la valeur autonome d'un bien ou d'un service que si l'un des critères suivants est satisfait :

(i) l'entité utilise ou fournit le même bien ou service à différentes parties (au même moment ou à peu près au même moment) pour une large gamme de montants (c'est-à-dire que le prix est fortement variable parce qu'une valeur autonome représentative ne peut être déterminée à partir de transactions passées ou d'autres éléments observables) ; ou

(ii) l'entité n'a pas encore déterminé un prix pour ce bien ou service et ce bien ou service n'a jamais auparavant été fourni sur une base autonome (c'est-à-dire que le prix est incertain).

140. Une combinaison de méthodes peut devoir être utilisée pour estimer les valeurs autonomes des biens ou services devant être utilisés ou transférés dans le cadre de l'accord contraignant si deux ou plusieurs de ces biens ou services présentent des valeurs autonomes fortement variables ou incertaines. Par exemple, une entité peut utiliser une approche résiduelle pour estimer la valeur autonome agrégée de ces biens ou services dont les valeurs autonomes sont fortement variables ou incertaines, puis utiliser une autre méthode pour estimer les valeurs autonomes des biens ou services individuels par rapport à cette valeur autonome agrégée estimée selon l'approche résiduelle. Lorsqu'une entité utilise une combinaison de méthodes pour estimer la valeur autonome de chaque bien ou service dans l'accord contraignant, elle doit apprécier si l'affectation de la contrepartie de transaction sur la base de ces valeurs autonomes estimées est conforme à l'objectif d'affectation énoncé au paragraphe 133 ainsi qu'aux dispositions relatives à l'estimation des valeurs autonomes figurant au paragraphe 138.

Affectation de la contrepartie variable.

141. La contrepartie variable promise dans un accord contraignant peut être attribuable à l'ensemble de l'accord contraignant ou à une partie spécifique de celui-ci, telle que l'un des éléments suivants :

(a) une ou plusieurs obligations de conformité, mais pas toutes, prévues dans l'accord contraignant (par exemple, une prime peut dépendre du fait qu'une entité utilise ou transfère un bien ou un service promis dans un délai déterminé) ; ou

(b) un ou plusieurs biens ou services distincts, mais pas tous, d'une série de biens ou services distincts faisant partie d'une obligation de conformité unique conformément au paragraphe 68(b) (par exemple, la contrepartie promise pour la deuxième année d'un accord contraignant de services de nettoyage de deux ans augmentera en fonction des variations d'un indice d'inflation spécifié).

142. Une entité doit affecter intégralement un montant variable (et les modifications ultérieures de ce montant) à une obligation de conformité ou à un bien ou service distinct faisant partie d'une obligation de conformité unique conformément au paragraphe 68(b) si les deux critères suivants sont remplis :

(a) les modalités d'un paiement variable se rapportent spécifiquement aux efforts de l'entité pour exécuter l'obligation de conformité ou pour utiliser ou transférer le bien ou service distinct (ou à un résultat spécifique découlant de l'exécution de l'obligation de conformité ou de l'utilisation ou du transfert du bien ou service distinct) ; et

(b) l'affectation intégrale du montant variable de la contrepartie à l'obligation de conformité ou au bien ou service distinct est conforme à l'objectif d'affectation énoncé au paragraphe 133, compte tenu de l'ensemble des obligations de conformité et des modalités de paiement prévues dans l'accord contraignant.

143. Les dispositions relatives à l'affectation figurant aux paragraphes 133 à 140 doivent être appliquées afin d'affecter le montant restant de la contrepartie de transaction qui ne satisfait pas aux critères énoncés au paragraphe 142.

Modifications de la contrepartie de transaction.

144. Après la prise d'effet de l'accord contraignant, la contrepartie de transaction peut changer pour diverses raisons, notamment en raison du dénouement d'événements incertains ou d'autres changements de circonstances qui modifient le montant de la contrepartie à laquelle une entité s'attend à avoir droit en contrepartie de l'exécution de son obligation de conformité.

145. Une entité doit affecter aux obligations de conformité prévues dans l'accord contraignant toute modification ultérieure de la contrepartie de transaction selon la même base qu'à la prise d'effet de l'accord contraignant. Par conséquent, une entité ne doit pas réaffecter la contrepartie de transaction afin de refléter les modifications des valeurs autonomes après la prise d'effet de l'accord contraignant. Les montants affectés à une obligation de conformité déjà exécutée doivent être comptabilisés en produits, ou en réduction des produits, au cours de la période dans laquelle la contrepartie de transaction change.

146. Une entité doit affecter une modification de la contrepartie de transaction entièrement à une ou plusieurs obligations de conformité, mais pas à toutes, ou à des biens ou services distincts dans une série faisant partie d'une obligation de conformité unique conformément au paragraphe 68(b), uniquement si les critères énoncés au paragraphe 142 relatifs à l'affectation de la contrepartie variable sont remplis.

147. Une entité doit comptabiliser une modification de la contrepartie de transaction résultant d'une modification d'un accord contraignant conformément aux paragraphes 63 à 66. Toutefois, pour une modification de la contrepartie de transaction intervenant après une modification d'un accord contraignant, une entité doit appliquer les paragraphes 144 à 146 afin d'affecter la modification de la contrepartie de transaction selon l'une des modalités suivantes, selon le cas :

(a) une entité doit affecter la modification de la contrepartie de transaction aux obligations de conformité identifiées dans l'accord contraignant avant la modification si, et dans la mesure où, la modification de la contrepartie de transaction est attribuable à un montant de contrepartie variable promis avant la modification et que la modification est comptabilisée conformément au paragraphe 66(a) ;

(b) dans tous les autres cas où la modification n'a pas été comptabilisée comme un accord contraignant distinct conformément au paragraphe 65, une entité doit affecter la modification de la contrepartie de transaction aux obligations de conformité prévues dans l'accord contraignant modifié (c'est-à-dire les obligations de conformité qui n'étaient pas exécutées ou qui n'étaient que partiellement exécutées immédiatement après la modification).

Autres actifs issus des coûts liés aux transactions génératrices de produits avec accords contraignants.

Coûts marginaux d'obtention d'un accord contraignant.

148. **Une entité doit comptabiliser en tant qu'actif les coûts marginaux d'obtention d'un accord contraignant si elle s'attend à recouvrer ces coûts.**

149. Les coûts marginaux d'obtention d'un accord contraignant sont les coûts qu'une entité engage pour obtenir un accord contraignant et qu'elle n'aurait pas engagés si l'accord contraignant n'avait pas été obtenu (par exemple, une commission de vente).

150. Les coûts engagés pour obtenir un accord contraignant qui auraient été engagés indépendamment de l'obtention de cet accord doivent être comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus, sauf si ces coûts sont explicitement facturables au fournisseur de ressources, que l'accord contraignant soit obtenu ou non.

151. À titre de mesure de simplification pratique, une entité peut comptabiliser en charges les coûts marginaux d'obtention d'un accord contraignant lorsqu'ils sont encourus si la période d'amortissement de l'actif que l'entité aurait autrement comptabilisé est d'un an ou moins.

Coûts d'exécution d'un accord contraignant.

152. **Si les coûts engagés pour exécuter un accord contraignant n'entrent pas dans le champ d'application d'une autre norme (par exemple IPSAS 12, *Stocks*, IPSAS 31 ou IPSAS 45), une entité doit comptabiliser un actif au titre des coûts engagés pour exécuter un accord contraignant uniquement si ces coûts satisfont à l'ensemble des critères suivants :**

(a) les coûts se rapportent directement à un accord contraignant ou à un accord contraignant anticipé que l'entité peut identifier spécifiquement (par exemple, les coûts liés à des services devant être fournis dans le cadre du renouvellement d'un accord contraignant existant ou les coûts de conception d'un actif devant être transféré dans le cadre d'un accord contraignant spécifique qui n'a pas encore été approuvé) ;

(b) les coûts génèrent ou améliorent des ressources de l'entité qui seront utilisées pour exécuter (ou continuer à exécuter) des obligations de conformité à l'avenir ; et

(c) les coûts devraient être recouvrés.

153. Pour les coûts engagés dans l'exécution d'un accord contraignant qui entrent dans le champ d'application d'une autre norme, une entité doit comptabiliser ces coûts conformément à ces autres normes.

154. Les coûts qui se rapportent directement à un accord contraignant (ou à un accord contraignant anticipé spécifique) comprennent notamment les suivants :

(a) la main-d'œuvre directe (par exemple, les salaires et traitements des employés qui fournissent directement les services promis à un acheteur ou à un bénéficiaire tiers) ;

(b) les matières directes (par exemple, les fournitures utilisées pour fournir les services promis à un acheteur ou à un bénéficiaire tiers) ;

(c) les allocations de coûts qui se rapportent directement à l'accord contraignant ou aux activités relevant de cet accord (par exemple, les coûts de gestion et de supervision, les assurances et les amortissements des outils, équipements et actifs au titre du droit d'utilisation utilisés pour exécuter l'accord contraignant) ;

(d) les coûts explicitement facturables au fournisseur de ressources en vertu de l'accord contraignant ; et

(e) les autres coûts engagés uniquement parce que l'entité a conclu l'accord contraignant (par exemple, les paiements à des sous-traitants).

155. Une entité doit comptabiliser les coûts suivants en charges lorsqu'ils sont encourus :

(a) les frais généraux et administratifs (sauf si ces coûts sont explicitement facturables au fournisseur de ressources en vertu de l'accord contraignant, auquel cas l'entité doit les évaluer conformément au paragraphe 154) ;

(b) les coûts liés aux matières, à la main-d'œuvre ou à d'autres ressources gaspillées dans l'exécution de l'accord contraignant et qui n'étaient pas pris en compte dans le prix de l'accord contraignant ;

(c) les coûts se rapportant à des obligations de conformité déjà exécutées (ou partiellement exécutées) dans le cadre de l'accord contraignant (c'est-à-dire les coûts se rapportant à une exécution passée) ; et

(d) les coûts pour lesquels une entité ne peut pas distinguer s'ils se rapportent à des obligations de conformité non exécutées ou à des obligations de conformité déjà exécutées (ou partiellement exécutées).

Amortissement et dépréciation.

156. Un actif comptabilisé conformément au paragraphe 148 ou 152 doit être amorti selon une base systématique cohérente avec l'exécution de l'obligation de conformité à laquelle l'actif se rapporte. L'actif peut se rapporter à des promesses devant être

exécutées dans le cadre d'un accord contraignant anticipé spécifique (comme décrit au paragraphe 152(a)).

157. Une entité doit mettre à jour l'amortissement afin de refléter une modification significative du calendrier attendu d'exécution de l'obligation de conformité à laquelle l'actif se rapporte. Une telle modification doit être comptabilisée comme un changement d'estimation comptable conformément à IPSAS 3.

158. Une entité doit comptabiliser une perte de valeur dans l'excédent ou le déficit dans la mesure où la valeur comptable d'un actif comptabilisé conformément au paragraphe 148 ou 152 excède :

(a) le montant restant de la contrepartie que l'entité s'attend à recevoir en contrepartie de l'exécution des obligations de conformité auxquelles l'actif se rapporte ; diminué de

(b) les coûts qui se rapportent directement à l'exécution des obligations de conformité et qui n'ont pas été comptabilisés en charges (voir paragraphe 154).

159. Aux fins de l'application du paragraphe 158 pour déterminer le montant de la contrepartie qu'une entité s'attend à recevoir, une entité doit utiliser les principes de détermination de la contrepartie de transaction (à l'exception des dispositions des paragraphes 119 à 121 relatives à la limitation des estimations de contrepartie variable) et ajuster ce montant afin de refléter les effets du risque de crédit du fournisseur de ressources.

160. Avant qu'une entité ne comptabilise une perte de valeur pour un actif comptabilisé conformément au paragraphe 148 ou 152, l'entité doit comptabiliser toute perte de valeur relative aux actifs liés à l'accord contraignant qui sont comptabilisés conformément à une autre norme (par exemple IPSAS 12, IPSAS 31 et IPSAS 45). Après application du test de dépréciation prévu au paragraphe 158, une entité doit inclure la valeur comptable résultante de l'actif comptabilisé conformément au paragraphe 148 ou 152 dans la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle il appartient, aux fins de l'application d'IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*, à cette unité génératrice de trésorerie.

161. Une entité doit comptabiliser dans l'excédent ou le déficit une reprise de tout ou partie d'une perte de valeur précédemment comptabilisée conformément au paragraphe 158 lorsque les conditions ayant conduit à la dépréciation n'existent plus ou se sont améliorées. L'augmentation de la valeur comptable de l'actif ne doit pas excéder le montant qui aurait été déterminé (net d'amortissement) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée antérieurement.

Présentation

Affichage

162. Lorsqu'une des parties à un accord contraignant a exécuté ses obligations, une entité doit présenter l'accord contraignant dans l'état de la situation financière soit comme un actif lié à un accord contraignant, soit comme un passif lié à un accord contraignant, selon la relation entre l'exécution par l'entité de ses obligations et le

transfert de la contrepartie par le fournisseur de ressources. Une entité doit présenter séparément en créance tout droit inconditionnel à une contrepartie.

163. Si un fournisseur de ressources transfère des liquidités ou un autre actif, ou si une entité a un droit inconditionnel à une contrepartie (c'est-à-dire une créance), avant que l'entité n'exécute son obligation de conformité, l'entité doit présenter l'accord contraignant comme un passif lié à un accord contraignant lorsque le transfert de la contrepartie est effectué ou devient exigible (selon la première de ces éventualités). Un passif lié à un accord contraignant représente l'obligation pour une entité d'exécuter une obligation de conformité pour laquelle elle a reçu une contrepartie (ou pour laquelle un montant de transfert inconditionnel de contrepartie est exigible) de la part du fournisseur de ressources.

164. Si une entité exécute une obligation de conformité avant de recevoir le transfert de la contrepartie ou avant que le transfert inconditionnel de la contrepartie ne soit exigible, l'entité doit présenter l'accord contraignant comme un actif lié à un accord contraignant, à l'exclusion de tout montant présenté en créance. Un actif lié à un accord contraignant représente le droit d'une entité à une contrepartie en échange de l'exécution de ses obligations de conformité conformément aux modalités de l'accord contraignant, lorsque ce droit dépend d'autre chose que du seul écoulement du temps. Une entité doit apprécier la dépréciation d'un actif lié à un accord contraignant conformément à IPSAS 41. La dépréciation d'un actif lié à un accord contraignant doit être évaluée, présentée et divulguée sur la même base qu'un actif financier entrant dans le champ d'application d'IPSAS 41 (voir également paragraphe 177(b)).

165. Une créance représente le droit inconditionnel d'une entité à une contrepartie. Un droit à une contrepartie est inconditionnel lorsque seul l'écoulement du temps est requis avant que la contrepartie ne devienne exigible. Par exemple, une entité comptabiliserait une créance si elle dispose d'un droit actuel à un transfert, même si ce montant peut être soumis à remboursement à l'avenir. Conformément au paragraphe 31, une entité doit ultérieurement évaluer une créance conformément à IPSAS 41. Lors de la comptabilisation initiale d'une créance, toute différence entre l'évaluation de la créance conformément à IPSAS 41 et le montant correspondant des produits comptabilisés doit être présentée en charges (par exemple, comme une perte de valeur).

166. This Standard uses the terms "binding arrangement asset" and "binding arrangement liability" but does not prohibit an entity from using alternative descriptions in the statement of financial position for those items. If an entity uses an alternative description for a binding arrangement asset, the entity shall provide sufficient information for a user of the financial statements to distinguish between receivables and binding arrangement assets.

Informations à fournir

167. **L'objectif des obligations d'information est de faire en sorte que l'entité fournisse suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature, le montant, le calendrier et le degré**

d'incertitude des produits et des flux de trésorerie provenant des opérations génératrices de produits. Pour atteindre cet objectif, l'entité doit fournir des informations qualitatives et quantitatives sur tous les éléments suivants :

(a) les produits de ses opérations sans accords contraignants (voir paragraphes 172 à 176) ;

(b) les produits de ses opérations assorties d'accords contraignants (voir paragraphes 177 à 187) ;

(c) les jugements importants portés, et les modifications qui leur sont apportées, pour l'application de la présente Norme à ces accords contraignants (voir paragraphes 188 à 190) ; et

(d) les actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution des accords contraignants avec le contributeur des ressources conformément au paragraphe 148 ou 152 (voir paragraphes 191 et 192).

168. Une entité doit apprécier le niveau de détail nécessaire pour satisfaire l'objectif des informations à fournir ainsi que l'importance relative à accorder à chacune des différentes obligations d'information. Une entité doit regrouper ou ventiler les informations de manière à ce que des informations utiles ne soient pas occultées soit par l'inclusion d'un volume important de détails insignifiants, soit par l'agrégation d'éléments présentant des caractéristiques substantiellement différentes. Voir les paragraphes AG203 à AG204 pour des indications complémentaires.

169. **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 des produits issus d'opérations comptabilisés au cours de la période, par catégories principales, indiquant séparément :

(i) les impôts ;

(ii) les autres cotisations et prélèvements obligatoires ;

(iii) les transferts ; et

(iv) les obligations de conformité d'un accord contraignant.

(b) le montant de produits à recevoir comptabilisés à la date de clôture au titre des produits ;

(c) le montant des passifs comptabilisés à la date de clôture au titre des actifs transférés soumis à des obligations de conformité ;

(d) le montant des passifs comptabilisés à la date de clôture au titre de prêts assortis de conditions avantageuses soumis à des conditions par rapport aux actifs transférés ;

(e) l'existence et les montants d'encaissements par anticipation au titre d'opérations ; et

(f) le montant des passifs annulés.

Une entité doit indiquer, dans les notes annexes aux états financiers à usage général, les éléments suivants :

170. **Les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation des produits ;**

(a) les jugements portés, et les modifications qui leur sont apportées, pour l'application de la présente Norme qui affectent de manière importante la détermination du montant et du calendrier des produits ;

(b) pour les grandes catégories de produits résultant d'opérations, la base selon laquelle la contrepartie d'opération des entrées de ressources a été évaluée ;

(c) pour les grandes catégories de produits d'imposition et de produits d'autres cotisations et prélèvements obligatoires que l'entité ne peut évaluer de façon fiable pendant la période durant laquelle l'événement imposable ou événement équivalent pour les autres cotisations et prélèvements imposables se produit, des informations relatives à la nature des impôts, ou d'autres cotisations ou prélèvements obligatoires ;

(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 ; et

(e) des informations qualitatives et quantitatives sur les services en nature qui ont été comptabilisés.

171. Dans le secteur public, il peut exister une opération génératrice de produits dans laquelle l'entité est tenue de remplir une obligation pour ou d'imposer un coût sur la contrepartie à l'opération, et la valeur nominale de l'opération génératrice de produits peut ne pas toujours être recouvrable. Cela peut se produire lorsque l'entité y est tenue par la voie législative, par un pouvoir constitutionnel, par des décisions de procédure et de politique légalement sanctionnées ou d'autres dispositifs, et que la contrepartie risque de ne pas avoir la capacité ou l'intention de payer. Les produits d'imposition ou d'amendes sans accords contraignants ou encore les produits issus de la satisfaction d'une obligation de conformité par la fourniture de biens ou de services à un tiers bénéficiaire dans un accord contraignant, sont des exemples d'opérations de la sorte. L'entité doit fournir les informations suivantes :

(a) une description de la législation ou de la décision de politique qui oblige une partie à l'opération génératrice de produits de satisfaire à son obligation vis-à-vis de l'entité dans le cadre de l'opération génératrice de produits ;

(b) le montant de produits issus de ces opérations qui a été comptabilisé après application des paragraphes 25 et 105 de la présente Norme, ou le montant de produits comptabilisé après la prise en compte d'une concession de prix implicite suite à l'application du paragraphe 115 ;

(c) le montant de ces opérations qui n'a pas été comptabilisé en produits, car le recouvrement de la contrepartie n'était pas probable conformément au paragraphe 119 ou car le montant de ces opérations n'a pas été comptabilisé en produits car il a été considéré comme une concession de prix implicite découlant de l'application du paragraphe 115 ; et

(d) si la contrepartie d'opération a été réduite après la prise en compte d'une concession de prix implicite suite à l'application du paragraphe 115, l'entité doit fournir les informations suivantes :

(i) Le montant de ces opérations qui a été comptabilisé comme des produits après identification de la concession de prix implicite ; et

(ii) Le montant de ces opérations qui n'a pas été comptabilisé comme des produits car il a été considéré comme une concession de prix implicite.

Informations spécifiques à fournir pour les produits sans accords contraignants

172. Comme indiqué au paragraphe 46, dans de nombreux cas, une entité sera en mesure d'évaluer de façon fiable les actifs et les produits générés par des opérations fiscales et d'autres cotisations et prélèvement obligatoires à l'aide, par exemple, de modèles statistiques. Il peut cependant y avoir des circonstances exceptionnelles lorsqu'une entité n'est pas en mesure d'évaluer de façon fiable les actifs et les produits ainsi générés jusqu'à ce qu'une ou plusieurs périodes de présentation de l'information financière se soi(en)t écoulée(s) depuis la survenance de l'événement imposable ou l'événement équivalent pour les autres cotisations et prélèvements obligatoires. Dans ces cas, l'entité communique les informations sur la nature des grandes catégories d'impôts ou d'autres cotisations et prélèvements obligatoires ne pouvant être évalués de façon fiable et, par conséquent, comptabilisés, pendant la période de présentation de l'information financière au cours de laquelle l'événement imposable ou l'événement équivalent pour les autres cotisations et prélèvements obligatoires se produit.

173. Le paragraphe 169(e) exige d'une entité qu'elle indique l'existence d'encaissements par anticipation. 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.

174. Le paragraphe 170(d) exige d'une entité qu'elle communique des informations sur la nature et le type des grandes catégories de legs, de dons et de donations qu'elle a reçus. Ces entrées de ressources sont reçues à la discrétion du contributeur des ressources, ce qui expose l'entité au risque que, lors de périodes futures, ces sources de ressources puissent considérablement changer.

175. Les entités qui ne comptabilisent pas de services en nature dans les états financiers à usage général sont fortement encouragées à fournir des informations qualitatives sur la nature et le type des grandes catégories de services en nature reçus, en particulier si les services en nature ainsi reçus font partie intégrante des opérations de l'entité. La mesure dans laquelle une entité est dépendante d'une catégorie de services en nature détermine les informations qu'elle fournit en ce qui concerne cette catégorie.

176. 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 175 encourage fortement les entités à communiquer des informations qualitatives 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 présentation de l'information financière et sur (b) la dépendance de l'entité envers de tels services pour la réalisation de ses objectifs à l'avenir.

Informations spécifiques à fournir pour les produits avec accords contraignants

177. Une entité doit fournir l'ensemble des montants suivants se rapportant à la période de présentation de l'information financière à moins que ces montants soient présentés séparément dans l'état de la performance financière conformément à d'autres Normes :

(a) les produits comptabilisés provenant d'accords contraignants, séparément de ses autres sources de produits ; et

(b) les pertes de valeur comptabilisées (conformément à IPSAS 41) sur des créances à recevoir ou des actifs sur accords contraignants découlant des accords contraignants d'une entité, que l'entité doit communiquer séparément des pertes de valeur des autres accords contraignants.

178. Les obligations de conformité imposent des limites à l'utilisation des actifs, qui impacte les activités de l'entité. La communication du montant comptabilisé au passif au titre des obligations de conformité aide les utilisateurs à se former un jugement sur capacité de l'entité à utiliser ses actifs à sa discrétion. Les entités sont encouragées à dégrouper par catégorie les informations à fournir selon le paragraphe 169(c).

Ventilation des produits

179. Une entité doit ventiler les produits comptabilisés provenant d'accords contraignants en catégories qui illustrent la manière dont la nature, le montant, le calendrier et l'incertitude des produits et des flux de trésorerie sont affectés par des facteurs économiques. Une entité doit appliquer les indications figurant aux paragraphes AG205 à AG207 lorsqu'elle sélectionne les catégories utilisées pour ventiler les produits.

180. En outre, une entité doit fournir des informations suffisantes pour permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la relation entre les informations relatives aux produits ventilés (conformément au paragraphe 179) et les informations sur les produits fournies pour chaque secteur à présenter, si l'entité applique IPSAS 18, *Information sectorielle*.

Soldes des accords contraignants

181. Une entité doit fournir les informations suivantes :

(a) les soldes d'ouverture et de clôture des créances, des actifs liés aux accords contraignants et des passifs liés aux accords contraignants résultant d'accords contraignants, s'ils ne sont pas déjà présentés ou divulgués séparément ;

(b) les produits comptabilisés au cours de la période de présentation qui étaient inclus dans le solde du passif lié aux accords contraignants au début de la période ; et

(c) les produits comptabilisés au cours de la période de présentation au titre d'obligations de conformité exécutées (ou partiellement exécutées) au cours de périodes précédentes (par exemple, les modifications de la contrepartie de transaction).

182. Une entité doit expliquer comment le calendrier d'exécution de ses obligations de conformité (voir paragraphe 184(a)) se rapporte au calendrier habituel des paiements (voir paragraphe 184(b)) ainsi que les effets de ces facteurs sur les soldes des actifs et passifs liés aux accords contraignants. L'explication fournie peut utiliser des informations qualitatives.

183. Une entité doit fournir une explication des variations significatives des soldes des actifs et des passifs liés aux accords contraignants au cours de la période de présentation. Cette explication doit inclure des informations qualitatives et quantitatives. Les exemples de variations des soldes des actifs et passifs liés aux accords contraignants de l'entité comprennent notamment :

(a) les variations résultant de regroupements dans le secteur public ;

(b) les ajustements cumulatifs de rattrapage des produits affectant l'actif ou le passif lié à l'accord contraignant correspondant, y compris les ajustements résultant d'une modification de la mesure de l'avancement, d'une modification de l'estimation de la contrepartie de transaction (y compris toute modification de l'appréciation visant à déterminer si une estimation de contrepartie variable est limitée) ou d'une modification d'un accord contraignant ;

(c) la dépréciation d'un actif lié à un accord contraignant ;

(d) une modification du délai nécessaire pour qu'un droit à contrepartie devienne inconditionnel (c'est-à-dire pour qu'un actif lié à un accord contraignant soit reclassé en créance) ; et

(e) une modification du délai nécessaire pour qu'une obligation de conformité soit exécutée (c'est-à-dire pour que des produits soient comptabilisés au titre d'un passif lié à un accord contraignant).

Obligations de conformité

184. Une entité doit fournir des informations sur ses obligations de conformité dans les accords contraignants, y compris une description des éléments suivants :

(a) le moment auquel l'entité exécute habituellement ses obligations de conformité (par exemple, lors de l'expédition, lors de la livraison, au fur et à mesure de la prestation des services ou à l'achèvement de la prestation), y compris lorsque les obligations de conformité sont exécutées dans le cadre d'un accord de facturation et de conservation (*bill-and-hold arrangement*) ;

(b) les principales modalités de paiement (par exemple, la date habituelle d'exigibilité du paiement, l'existence d'une composante de financement significative dans l'accord contraignant, le caractère variable du montant de la contrepartie et le fait que l'estimation de la contrepartie variable soit généralement limitée conformément aux paragraphes 119 à 121) ;

(c) la nature des obligations de conformité que l'entité a promis d'exécuter, en mettant en évidence toute obligation de conformité consistant à faire en sorte qu'une autre partie engage des obligations de conformité (c'est-à-dire lorsque l'entité agit en qualité de mandataire) ;

(d) les obligations relatives aux retours, remboursements et autres obligations similaires ; et

(e) (e) les types de garanties et les obligations connexes.

Contrepartie de transaction affectée aux obligations de conformité restantes

185. Une entité doit fournir les informations suivantes concernant ses obligations de conformité restantes :

(a) le montant agrégé de la contrepartie de transaction affectée aux obligations de conformité non exécutées (ou partiellement exécutées) à la fin de la période de présentation ; et

(b) une explication du moment auquel l'entité s'attend à comptabiliser en produits le montant divulgué conformément au paragraphe 185(a), que l'entité doit fournir de l'une des manières suivantes :

(i) sur une base quantitative en utilisant des tranches temporelles appropriées à la durée des obligations de conformité restantes ; ou

(ii) au moyen d'informations qualitatives.

186. À titre de mesure de simplification pratique, une entité n'est pas tenue de fournir les informations prévues au paragraphe 185 pour une obligation de conformité si l'une des conditions suivantes est remplie :

(a) l'obligation de conformité fait partie d'un accord contraignant dont la durée initialement attendue est d'un an ou moins ; ou

(b) l'entité comptabilise les produits issus de l'exécution de l'obligation de conformité conformément au paragraphe AG90.

187. Une entité doit expliquer de manière qualitative si elle applique la mesure de simplification pratique prévue au paragraphe 186 et si une partie de la contrepartie issue des accords contraignants n'est pas incluse dans la contrepartie de transaction et, par conséquent, n'est pas incluse dans les informations fournies conformément au paragraphe 185. Par exemple, une estimation de la contrepartie de transaction n'inclurait pas les montants estimés de contrepartie variable qui sont limités (voir paragraphes 119 à 121).

Jugements significatifs dans l'application de la présente norme

Détermination du calendrier d'exécution des obligations de conformité

188. Pour les obligations de conformité qu'une entité exécute au fil du temps, l'entité doit fournir les deux informations suivantes :

(a) les méthodes utilisées pour comptabiliser les produits (par exemple, une description des méthodes fondées sur les extrants ou des méthodes fondées sur les intrants utilisées et la manière dont ces méthodes sont appliquées) ; et

(b) une explication des raisons pour lesquelles les méthodes utilisées fournissent une représentation fidèle de l'utilisation ou du transfert des biens ou services.

189. Pour les obligations de conformité exécutées à un moment précis, une entité doit fournir les jugements significatifs exercés pour apprécier le moment auquel une obligation de conformité est exécutée.

Détermination de la contrepartie de transaction et des montants affectés aux obligations de conformité

190. Une entité doit fournir des informations sur les méthodes, données d'entrée et hypothèses utilisées pour chacun des éléments suivants :

(a) la détermination de la contrepartie de transaction, y compris notamment l'estimation de la contrepartie variable, l'ajustement de la contrepartie pour tenir compte des effets de la valeur temps de l'argent et l'évaluation de la contrepartie non monétaire ;

(b) l'appréciation visant à déterminer si une estimation de contrepartie variable est limitée ;

(c) l'affectation de la contrepartie de transaction, y compris l'estimation des valeurs autonomes des biens ou services promis, ainsi que l'affectation des remises et de la contrepartie variable à une partie spécifique de l'accord contraignant (le cas échéant) ; et

(d) l'évaluation des obligations relatives aux retours, remboursements et autres obligations similaires.

Actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution d'un accord contraignant avec un fournisseur de ressources

191. Une entité doit décrire les deux éléments suivants :

(a) les jugements exercés pour déterminer le montant des coûts engagés afin d'obtenir ou d'exécuter un accord contraignant avec un fournisseur de ressources (conformément au paragraphe 148 ou 152) ; et

(b) la méthode utilisée pour déterminer l'amortissement pour chaque période de présentation.

192. Une entité doit fournir les informations suivantes :

(a) les soldes de clôture des actifs comptabilisés au titre des coûts engagés afin d'obtenir ou d'exécuter un accord contraignant avec un fournisseur de

ressources (conformément au paragraphe 148 ou 152), par principale catégorie d'actifs (par exemple, coûts d'obtention d'accords contraignants avec des fournisseurs de ressources, coûts précontractuels et coûts de mise en place) ; et

(b) le montant de l'amortissement et des éventuelles pertes de valeur comptabilisés au cours de la période de présentation.

Mesures de simplification pratique

193. Si une entité choisit d'utiliser la mesure de simplification pratique prévue soit au paragraphe 126 (concernant l'existence d'une composante de financement significative), soit au paragraphe 151 (concernant les coûts marginaux d'obtention d'un accord contraignant), l'entité doit divulguer ce fait.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

194. **Une entité doit appliquer la présente norme pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique la présente norme de manière anticipée, elle doit divulguer ce fait.**

195. Lorsqu'une entité adopte les IPSAS en base d'exercice telles que définies dans IPSAS 33, *Première adoption des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) en base d'exercice*, à des fins d'information financière 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 la date d'adoption des IPSAS.

Dispositions transitoires

196. Aux fins des dispositions transitoires figurant aux paragraphes 197 à 203 :

(a) la date de première application est le début de la période de présentation au cours de laquelle une entité applique pour la première fois la présente norme ; et

(b) un accord contraignant achevé est un accord contraignant pour lequel :

(i) l'entité a satisfait à toutes les conditions identifiées conformément à IPSAS 23, Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts) ; ou

(ii) l'entité a exécuté toutes les promesses identifiées conformément à IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe, et IPSAS 11, Contrats de construction.

197. Une entité doit appliquer la présente norme selon l'une des deux méthodes suivantes :

(a) rétrospectivement à chaque période de présentation antérieure présentée conformément à IPSAS 3, sous réserve des mesures de simplification prévues au paragraphe 199 ; ou

(b) rétrospectivement, avec comptabilisation de l'effet cumulatif de l'application initiale de la présente norme à la date de première application conformément aux paragraphes 201 à 203.

198. Nonobstant les dispositions du paragraphe 33 d'IPSAS 3, lors de la première application de la présente norme, une entité n'est tenue de présenter les informations quantitatives exigées par le paragraphe 33(f) d'IPSAS 3 que pour la période annuelle immédiatement précédente à la première période annuelle d'application de la présente norme (« la période immédiatement précédente »), et uniquement si l'entité applique la présente norme rétrospectivement conformément au paragraphe 197(a). Une entité peut également présenter ces informations pour la période en cours ou pour des périodes comparatives antérieures, mais n'y est pas tenue.

199. Une entité peut utiliser une ou plusieurs des mesures de simplification pratiques suivantes lorsqu'elle applique la présente norme rétrospectivement conformément au paragraphe 197(a) :

(a) pour les accords contraignants achevés, une entité n'est pas tenue de retraiter les accords contraignants qui :

(i) commencent et se terminent au cours de la même période annuelle de présentation ; ou

(ii) sont des accords contraignants achevés au début de la première période présentée ;

(b) pour les accords contraignants achevés comportant une contrepartie variable, une entité peut utiliser la contrepartie de transaction à la date d'achèvement de l'accord contraignant au lieu d'estimer les montants de contrepartie variable dans les périodes comparatives ;

(c) pour les accords contraignants modifiés avant le début de la première période présentée, une entité n'est pas tenue de retraiter rétrospectivement l'accord contraignant pour ces modifications conformément aux paragraphes 65 à 66. À la place, l'entité doit refléter l'effet cumulé de toutes les modifications intervenues avant le début de la première période présentée lorsqu'elle :

(i) identifie les obligations de conformité exécutées et non exécutées ;

(ii) détermine la contrepartie de transaction ; et

(iii) affecte la contrepartie de transaction aux obligations de conformité exécutées et non exécutées ;

(d) pour toutes les périodes de présentation antérieures à la date de première application, une entité n'est pas tenue de divulguer le montant de la contrepartie de transaction affectée aux obligations de conformité restantes ni d'expliquer quand elle s'attend à comptabiliser ce montant en produits.

200. Pour chacune des mesures de simplification pratiques prévues au paragraphe 199 qu'une entité utilise, celle-ci doit appliquer cette mesure de manière cohérente à tous les accords contraignants de toutes les périodes de présentation présentées. En outre, l'entité doit divulguer les informations suivantes :

(a) les mesures de simplification utilisées ; et

(b) dans la mesure raisonnablement possible, une appréciation qualitative de l'effet estimé de l'application de chacune de ces mesures de simplification.

201. Si une entité choisit d'appliquer la présente norme rétrospectivement conformément au paragraphe 197(b), elle doit comptabiliser l'effet cumulatif de l'application initiale de la présente norme comme un ajustement du solde d'ouverture des excédents accumulés (ou d'une autre composante des actifs nets/capitaux propres, selon le cas) de la période annuelle de présentation comprenant la date de première application. Selon cette méthode transitoire, une entité peut choisir d'appliquer la présente norme rétrospectivement uniquement aux accords contraignants qui ne sont pas achevés à la date de première application (par exemple, le 1er janvier 20XX pour une entité clôturant ses comptes au 31 décembre).

202. Une entité appliquant la présente norme rétrospectivement conformément au paragraphe 197(b) peut également utiliser la mesure de simplification pratique décrite au paragraphe 199(c), soit :

(a) pour toutes les modifications d'accords contraignants intervenues avant le début de la première période présentée ; ou

(b) pour toutes les modifications d'accords contraignants intervenues avant la date de première application.

Si une entité utilise cette mesure de simplification pratique, elle doit l'appliquer de manière cohérente à tous les accords contraignants et fournir les informations requises au paragraphe 200.

203. Pour les périodes de présentation comprenant la date de première application, une entité doit fournir les informations supplémentaires suivantes si la présente norme est appliquée rétrospectivement conformément au paragraphe 197(b) :

(a) le montant selon lequel chaque rubrique des états financiers est affectée dans la période de présentation en cours par l'application de la présente norme par comparaison avec IPSAS 9, IPSAS 11 et IPSAS 23 ; et

(b) une explication des raisons des variations significatives identifiées.

Retrait d'autres normes

204. La présente norme remplace les normes suivantes :

(a) IPSAS 9, publiée en 2001 ;

(b) IPSAS 11, publiée en 2001 ; et

(c) IPSAS 23, publiée en 2006.

IPSAS 9, IPSAS 11 et IPSAS 23 demeurent applicables jusqu'à ce qu'IPSAS 47 soit appliquée ou entre en vigueur, selon la première de ces éventualités.

Annexe A

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante de la norme IPSAS 47.

AG1. Le présent Guide d'application s'articule autour des catégories suivantes :

(a) champ d'application (paragraphes AG2–AG9) ;

(b) définitions (paragraphes AG10–AG12) ;

(c) identification des opérations génératrices de produits (paragraphes AG13–AG31) ;

(i) Opposabilité (paragraphes AG14–AG25) ;

(ii) Parties à un accord (paragraphes AG26–AG31) ;

(d) Produits issus d'opérations assorties d'accords contraignants (paragraphes AG32–AG138) ;

(i) critères pour le modèle comptable des accords contraignants (paragraphes AG32–AG39) ;

(ii) violation des clauses et conditions d'un accord contraignant (paragraphes AG40–AG42) ;

(iii) identification des obligations de conformité dans un accord contraignant (paragraphes AG43–AG56) ;

(iv) comptabilisation initiale des produits (paragraphes AG57–AG58) ;

(v) existence et comptabilisation d'un passif (paragraphes AG59–AG62) ;

(vi) satisfaction des obligations de conformité (paragraphes AG63–AG81) ;

(vii) acceptation par le contributeur des ressources du transfert de biens ou de services de l'entité (paragraphes AG82–AG85) ;

(viii) méthodes d'évaluation de la mesure dans laquelle une obligation de conformité est remplie (paragraphes AG86–AG95) ;

(ix) transfert de biens ou de services à une autre partie avec droit de retour (paragraphes AG96–AG103) ;

(x) contrepartie à payer au contributeur des ressources pour un transfert de biens ou de services à une autre partie (paragraphes AG104–AG106) ;

(xi) répartition d'une remise au titre d'un transfert de biens ou de services à une autre partie (paragraphes AG107–AG109) ;

(xii) détermination de la valeur spécifique (paragraphe AG110) ;

(xiii) garanties pour des biens ou des services transférés à une autre partie (paragraphes AG111–AG116) ;

(xiv) entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire (paragraphes AG117–AG125) ;

(xv) biens ou services supplémentaires offerts au contributeur des ressources en option (paragraphes AG126–AG130) ;

(xvi) droits non exercés des contributeurs des ressources (paragraphes AG131–AG134) ;

(xvii) frais initiaux non remboursables (et certains coûts connexes) pour un transfert de biens ou de services à une autre partie (paragraphes AG135–AG138) ;

(e) application des principes à des opérations spécifiques (paragraphes AG139–AG202) ;

(i) transferts en capital (paragraphes AG140–AG142) ;

(ii) services en nature (paragraphes AG143–AG149) ;

(iii) nantissements (paragraphe AG150) ;

(iv) encaissement par anticipation de transferts (paragraphe AG151) ;

(v) prêts assortis de conditions avantageuses (paragraphes AG152–AG153) ;

(vi) évaluation d'actifs transférés (paragraphe AG154) ;

(vii) remise de dettes et prise en charge de passifs (paragraphes AG164–AG167) ;

(viii) amendes (paragraphes AG159–AG160) ;

(ix) legs (paragraphes AG161–AG163) ;

(x) dons et donations, y compris biens en nature (paragraphes AG164–AG167) ;

(xi) licences (paragraphes AG168–AG182) ;

(xii) accords de rachat (paragraphes AG183–AG196) ;

(xiii) accords de consignation (paragraphes AG197–AG198) ;

(xiv) ventes à livrer (paragraphes AG199–AG202) ; et

(f) informations à fournir (paragraphes AG203–AG207) ;

(i) informations à fournir sur la ventilation des produits (paragraphes AG205–AG207).

Champ d'application (paragraphe 3)

AG2. Le champ d'application de la présente Norme s'attache à établir les principes et exigences qui s'appliquent lors de la comptabilisation des opérations génératrices de produits. Les produits peuvent provenir d'opérations assorties ou non d'accords contraignants. Les définitions du paragraphe 4 établissent les éléments clés pour l'application du champ d'application de la présente Norme.

AG3. Si l'imposition est la principale source de recettes de nombreux gouvernements, d'autres entités du secteur public tablent sur des transferts (parfois dénommés subventions) et sur d'autres sources de financement. Parmi des exemples de ces recettes figurent, sans s'y limiter :

(a) les impôts ;

(b) les transferts (en trésorerie ou sans effet de trésorerie), y compris les remises de dettes, amendes, legs, dons, donations, et biens et services fournis en nature, ainsi que les prêts assortis de conditions avantageuses pour leur part inférieure aux conditions du marché.

(c) Les transferts en capital.

AG4. La présente Norme Standard précise les modalités de comptabilisation des coûts marginaux liés à l'obtention d'un accord contraignant et des coûts engagés pour satisfaire à un accord contraignant si ces coûts ne relèvent pas du champ d'd'application d'une autre norme (voir paragraphes 148 à 161). L'entité doit appliquer ces paragraphes uniquement aux coûts engagés qui se rapportent à un accord contraignant (ou à une partie de cet accord contraignant) relevant du champ d'application de la présente Norme.

Exclusions du champ d'application

AG5. Les plus-values de cession d'actifs non financiers qui entrent dans le champ d'application d'IPSAS 16, *Immeubles de placement*, d'IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles,* ou d'IPSAS 45, *Immobilisation corporelles*, qui ne sont pas un extrant des activités ordinaires de l'entité ne sont pas considérées comme des produits. Cependant, les principes de comptabilisation et d'évaluation de la présente Norme peuvent s'appliquer à la comptabilisation de la cession de ces actifs.

AG6. Le présente Norme ne s'appliquent pas aux regroupements du secteur public. Les États peuvent réorganiser le secteur public, par la fusion de certaines entités du secteur public et la scission d'autres en plusieurs entités distinctes. Un regroupement du secteur public se produit lorsque deux activités ou plus sont réunies pour former une seule et même entité présentant l'information financière. Ces restructurations n'impliquent généralement pas le rachat par une entité d'une autre activité ou d'une autre entité, mais peuvent aboutir à l'acquisition par une nouvelle entité ou par une entité existante de l'ensemble de l'actif et du passif d'une autre activité ou entité. Les regroupements du secteur public sont comptabilisés selon IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*.

AG7. Les transferts de ressources qui répondent à la définition d'apports des contributeurs ne génèrent pas de produits. Les apports des contributeurs sont définis dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*. Pour qu'une opération soit qualifiée d'apport des contributeurs, il faudra qu'elle satisfasse aux caractéristiques identifiées dans cette définition, et il convient de considérer sa substance plutôt que sa forme. 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

AG8. 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.

AG9. Si, en dépit de sa forme, la substance de l'opération est clairement celle d'un emprunt ou d'un autre genre de passif ou de produits, 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 contributeur des ressources des apports déterminés, avec un retour de l'investissement du contributeur des ressources 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*.

Définitions (paragraphes 4 à 8)

Accord contraignant

AG10. Un accord contraignant est un accord qui confère à la fois des droits et des obligations opposables aux parties à l'accord. Un contrat est un type d'accord contraignant. Chaque partie à l'accord contraignant le conclut de son plein gré et a la capacité de faire valoir ses droits et obligations respectifs qui lui sont conférés dans l'accord.

AG11. La présente Norme précise les modalités de comptabilisation d'un accord contraignant individuel. Cependant, par mesure de simplification, l'entité peut appliquer les dispositions de la présente Norme à un portefeuille d'accords contraignants (ou d'obligations de conformité) possédant des caractéristiques similaires si l'entité prévoit de manière raisonnable que les effets sur les états financiers de l'application de la présente Norme à ce portefeuille ne diffèreront pas de façon significative de l'application de celle-ci à chacun des accords contraignants (ou à chacune des obligations de conformité) à titre individuel au sein de ce portefeuille. Lors de la comptabilisation d'un portefeuille, l'entité doit utiliser des estimations et des hypothèses qui traduisent la taille et la composition du portefeuille.

AG12. Les accords contraignants peuvent être matérialisés de plusieurs manières. Ils sont souvent, mais pas toujours, matérialisés par un écrit sous forme de contrat ou d'échanges documentés entre les parties. Des contrats juridiques ou d'autres moyens équivalents comme des mécanismes légaux (par exemple, résultant de l'exercice de pouvoirs législatifs ou exécutifs et/ou de directives de cabinets ou de ministères) peuvent aussi engendrer des accords contraignants. L'exercice de pouvoirs législatifs ou exécutifs peut aussi engendrer des accords opposables, similaires à des accords contractuels, soit par leur seule action soit en conjonction avec les contrats juridiques liant les parties.

Identification des opérations génératrices de produits (paragraphes 9 à 15)

AG13. L'entité doit prendre en compte les conditions de son opération génératrice de produits ainsi que tous les faits et circonstances pertinents lors de l'application de la présente Norme. L'entité doit appliquer la présente Norme, y compris lorsqu'elle recourt à des mesures de simplification pratique, de manière cohérente aux accords présentant des caractéristiques et des circonstances similaires.

Opposabilité

AG14. Les droits et obligations indissociables d'un accord doivent être opposables pour répondre à la définition d'un accord contraignant. Ce caractère opposable peut découler de divers mécanismes, à condition que ce(s) mécanismes procurent à l'entité la capacité de faire valoir les clauses de l'accord et de tenir les parties à l'accord redevables de la satisfaction des obligations énoncées. L'entité doit déterminer si un accord est opposable en se fondant sur le fait que chaque entité partie à l'accord a la possibilité d'en faire valoir les droits et obligations. L'évaluation par l'entité de l'opposabilité intervient lors de la passation de l'accord et lorsqu'un changement externe important indique qu'il pourrait y avoir une modification du caractère opposable de l'accord.

AG15. Comme l'opposabilité peut découler de mécanismes divers, l'entité doit évaluer de manière objective tous les facteurs pertinents pour décider si un accord est opposable. Dans certains pays, les entités du secteur public ne peuvent pas contracter d'obligations juridiques car elles ne sont pas autorisées à conclure des contrats en leur nom propre ; il existe cependant d'autres façons de procéder porteuses d'effet équivalent à des accords juridiques (lesquelles sont décrites comme étant opposables par l'exercice de moyens équivalents). Pour qu'un accord soit opposable par l'exercice de "moyens équivalents", la présence d'un mécanisme d'application extérieur au système juridique, qui soit par nature similaire à la force de la loi sans être par nature juridique, est nécessaire pour établir le droit du contributeur des ressources à obliger l'entité à remplir l'obligation convenue ou à faire l'objet de recours en cas d'inexécution. De même, un mécanisme extérieur aux systèmes juridiques, qui soit similaire à la force de la loi sans être juridique par nature, est nécessaire pour établir le droit de l'entité d'obliger le contributeur des ressources à payer la contrepartie convenue. Par conséquent, l'entité doit identifier et évaluer l'ensemble des facteurs pertinents en tenant compte des moyens juridiques ou

équivalents par lesquels les parties impliquées peuvent faire valoir chacun de leurs droits et obligations respectifs au titre de l'accord.

AG16. Dans le secteur public, un accord est opposable lorsque chacune des parties à l'accord est en capacité de faire valoir ses droits et obligations respectifs. Un accord est opposable s'il comprend :

(a) des droits et obligations clairement énoncés pour chaque partie impliquée ; et

(b) des recours en cas d'inexécution par chacune des parties impliquées qui peuvent être mis en œuvre par le biais de mécanismes d'application identifiés.

AG17. Lorsque l'entité évalue l'opposabilité, elle doit envisager comment les mécanismes d'opposabilité identifiés entraînent des conséquences implicites ou explicites sur chacune des parties qui ne remplissent pas leur(s) obligation(s) dans l'accord, par l'exercice de moyens juridiques ou équivalents. Si l'entité ne peut pas déterminer comment les mécanismes d'opposabilité identifiés lui permettront de fait de tenir les autres parties à l'accord redevables de la satisfaction de leur(s) obligation(s) en cas d'inexécution, l'accord n'est pas opposable et ne remplit pas la définition d'un accord contraignant.

AG18. L'opposabilité découle de la contrainte imposée par un système juridique, notamment par l'exercice de moyens juridiques (mis en application dans les tribunaux d'un pays, ainsi que dans les décisions juridiques et la jurisprudence pour se conformer aux clauses de l'accord) ou la mise en conformité par l'exercice de moyens équivalents (lois et règlements, y compris le pouvoir législatif, exécutif ou encore des directives de cabinet ou ministérielles).

AG19. Le pouvoir exécutif (parfois appelé "décret") est le pouvoir donné à un membre ou un groupe de membres d'une administration publique de créer de la législation sans la ratification du parlement siégeant en séance plénière. Cela peut être considéré comme un mécanisme d'application valable si le décret a été publié en ordonnant à l'entité de remplir les obligations énoncées dans l'accord.

AG20. Les directives de cabinets ou ministères peuvent créer un mécanisme d'application entre différents services de l'État ou différents niveaux de gouvernement d'une même structure. Par exemple, une directive donnée par un ministre ou un service de l'État à une entité sous le contrôle de l'État de satisfaire aux obligations énoncées dans l'accord peut être opposable. Chaque partie doit être en mesure de faire valoir les droits et les obligations qui lui sont conférés dans l'accord pour que la définition d'un accord contraignant soit remplie. Chaque partie doit avoir la capacité et le pouvoir de contraindre l'autre ou les autres partie(s) à remplir les promesses établies dans l'accord ou à demander réparation dans l'éventualité où ces promesses ne seraient pas satisfaites.

AG21. Des droits régaliens correspondent au pouvoir de prendre, d'amender et de rejeter des dispositions légales. De son propre chef, ce pouvoir n'établit pas de droits ni d'obligations opposables pour les besoins de l'application de la présente Norme. Cependant, si l'utilisation des droits régaliens est indiquée de manière précise dans l'accord comme un moyen de faire valoir la satisfaction d'obligations par une entité, il peut en résulter un mécanisme d'application valable.

AG22. L'entité peut se sentir contrainte d'assumer les obligations contenues dans un accord en raison du risque qu'elle encourt de ne pas recevoir un financement futur de la part de l'autre partie. En général, la capacité de réduire ou refuser un financement futur que l'entité n'est actuellement pas fondée à recevoir ne sera pas considérée comme un mécanisme d'application valable dans le contexte de la présente Norme car il n'y a pas d'obligation sur le contributeur des ressources de fournir ce financement. Cependant, si l'entité est actuellement fondée à recevoir ce financement à l'avenir par le biais d'un autre accord contraignant et que les clauses de cet autre accord contraignant prévoient précisément une réduction du financement futur en cas de manquement à d'autres accords, la réduction du financement futur pourra être considérée comme un mécanisme d'application valable.

AG23. Pour déterminer si la réduction d'un financement futur constitue un mécanisme d'application, l'entité doit exercer son jugement en se fondant sur les faits et les circonstances. Parmi les facteurs déterminants susceptibles d'indiquer que le contributeur des ressources réduira un financement futur en cas de manquement à des promesses faites dans un autre accord contraignant figure la capacité du contributeur des ressources à réduire des financements futurs et ses antécédents en la matière.

AG24. Une déclaration d'intention ou un communiqué public par un contributeur de ressources (p.ex., l'État) d'engager des sommes ou de livrer des biens et/ou des services d'une certaine manière ne constitue pas, en soi, un accord opposable aux fins de la présente Norme. Pareille déclaration est par nature générale et ne crée pas un accord contraignant entre le contributeur des ressources et l'entité (destinataire des ressources).

AG25. Dans certains pays, des clauses et conditions spécifiques peuvent être incluses dans les accords dans le but de faire valoir les droits et les obligations, sans avoir jamais été appliquées. Si l'expérience antérieure avec un contributeur des ressources indique que ce dernier ne fait jamais valoir les clauses de l'accord lorsque des violations se produisent, l'entité peut conclure que les clauses de l'accord ne sont pas substantielles et elle peut indiquer que ces clauses ne tiennent pas en substance l'autre entité responsable et l'accord n'est donc pas considéré comme opposable. Cependant, si l'entité n'a aucune expérience avec le contributeur des ressources, ou n'a pas, dans le passé, violé l'une des clauses de l'accord qui aurait conduit le contributeur des ressources à faire valoir l'accord, et qu'elle n'a aucune preuve du contraire, l'entité partira du postulat que le contributeur des ressources ferait valoir les clauses de l'accord, et cet accord est alors considéré comme opposable. L'entité doit prendre en considération l'historique d'opposabilité comme un des facteurs pertinents de son évaluation globale de l'opposabilité. Elle doit également examiner si les entités peuvent objectivement être tenues pour responsables de faire valoir les droits et de satisfaire aux obligations dont elles ont convenu dans l'accord.

Parties à un accord

AG26. Les accords dans le secteur public associent souvent deux parties ou plus. Pour que l'accord remplisse la définition d'accord contraignant pour les besoins de la présente

Norme, au moins deux des parties à l'accord doivent avoir leurs propres droits et obligations conférés par l'accord, et disposer de la capacité à faire valoir ces droits et obligations.

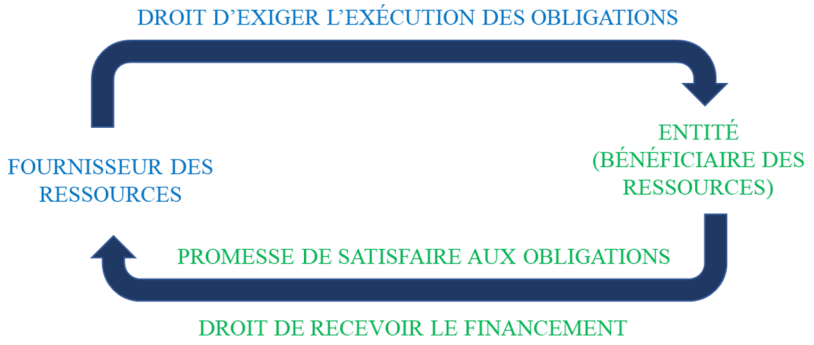
AG27. Pour les opérations spécifiques au secteur public assorties d'accords contraignants, le contributeur des ressources est la partie qui fournit la contrepartie à l'entité pour des biens ou des services énoncés dans un accord contraignant, mais il n'est pas nécessairement la partie qui reçoit les biens ou services concernés. Le contributeur des ressources peut fournir la contrepartie pour que l'entité :

(a) utilise les ressources en interne pour des biens ou services. Dans pareils cas, le contributeur des ressources ne reçoit pas directement de biens, de services ni d'autres actifs en retour ;

(b) transfère des biens ou des services distincts au contributeur des ressources. Dans pareils cas, le contributeur des ressources est un acheteur[17] car il reçoit des biens ou des services qui sont les extrants des activités de l'entité au titre d'un accord contraignant pour sa propre consommation ; ou

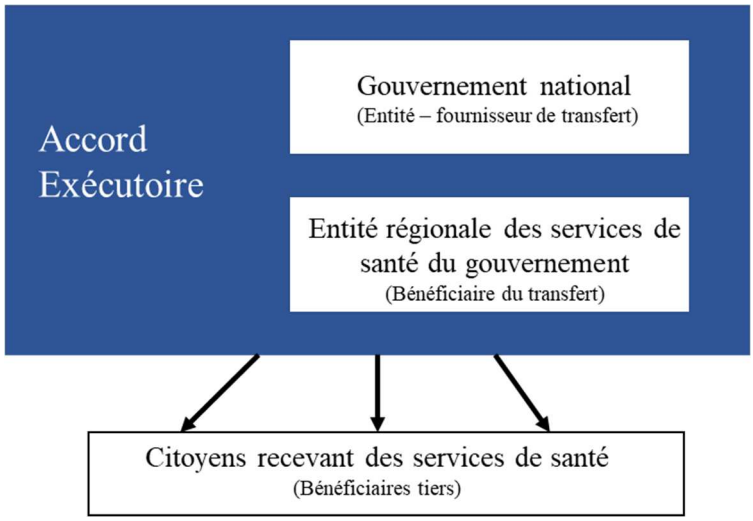
(c) transfère des biens ou des services distincts à un tiers bénéficiaire. Dans les accords multipartites (traités ci-dessous), le contributeur des ressources a un accord contraignant avec l'entité et lui remet une contrepartie pour que celle-ci livre des biens ou des services à un tiers bénéficiaire. Par exemple, si l'État apporte un financement à un service de santé régional pour effectuer un dépistage de densité osseuse chez les citoyens de plus de 55 ans, l'État est le contributeur des ressources et les citoyens sont les tiers bénéficiaires. Le contributeur des ressources peut imposer la livraison de biens ou la prestation de services ou solliciter un recours à l'encontre de l'entité si les promesses de l'accord contraignant ne sont pas satisfaites.

AG28. Au minimum, l'entité recevant la contrepartie (le destinataire des ressources) doit être en capacité de faire valoir la promesse de recevoir le financement (la contrepartie), et l'entité fournissant le financement (le contributeur des ressources) doit être en capacité de faire valoir la satisfaction des obligations assumées par l'entité qui reçoit la contrepartie. Le diagramme ci-dessous illustre cette opposabilité bilatérale minimale d'un accord contraignant :



17 Un acheteur est un contributeur de ressources qui fournit une ressource à l'entité en échange de biens ou de services qui sont un extrant des activités de celle-ci, au titre d'un accord contraignant pour sa propre consommation. Un client est un type d'acheteur.

AG29. Les parties apparaissant dans un accord contraignant qui ne disposent pas de droits ni d'obligations opposables sont les tiers bénéficiaires. Les tiers bénéficiaires dans des accords contraignants multipartites ne disposent pas de droits pour contraindre l'entité à livrer les biens ou assurer la prestation des services. Cependant, pour que ces accords multipartites relèvent du champ d'application de la présente Norme, le contributeur des ressources doit avoir la capacité de contraindre l'entité à livrer des biens ou des services distincts aux tiers bénéficiaires. Dans ces accords multipartites, l'entité (destinataire des ressources) n'est pas un mandataire du contributeur des ressources parce que l'entité obtient le contrôle de la contrepartie versée par le contributeur des ressources et qu'elle est responsable de la fourniture des biens ou des services aux tiers bénéficiaires. Le diagramme suivant illustre cette relation :



AG30. Dans son évaluation de l'opposabilité d'un accord, l'entité prend en considération non seulement sa capacité à faire valoir son droit à recevoir des fonds en lien avec la(es) obligation(s) exécutée(s), mais également la capacité du contributeur des ressources à la contraindre à remplir les obligations qui lui incombent à elle.

AG31. Certaines opérations génératrices de produits peuvent être opposables, mais créent uniquement des droits et obligations opposables au bénéfice d'une partie à l'accord. Ces opérations ne remplissent pas la définition d'un accord opposable pour les besoins de la présente Norme en raison d'un défaut d'opposabilité bilatérale.

Produits issus d'opérations assorties d'accords contraignants

Critères pour le modèle comptable des accords contraignants (paragraphes 56 à 61)

Substance économique

AG32. L'entité doit déterminer si une opération assortie d'un accord contraignant qui exige un transfert de biens ou de services distincts à un acheteur ou un tiers bénéficiaire présente une substance économique en considérant dans quelle mesure il faut s'attendre à un changement de ses futurs flux de trésorerie ou de son potentiel de service du fait de cette opération. Une opération présente une substance économique si :

(a) 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) 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) les différences en (a) ou en (b) sont importantes par rapport à la valeur actuelle des actifs échangés.

AG33. Pour déterminer si une opération présente une substance économique, la valeur spécifique à l'entité de la partie des activités 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.

AG34. Pour les besoins de la présente Norme, la substance économique inclut la substance commerciale.

Probabilité de recouvrement de la contrepartie à laquelle l'entité a droit – Conséquences du paragraphe 56(e)

AG35. L'entité doit faire preuve de jugement lorsqu'elle considère les faits et circonstances lors de la conclusion d'un accord contraignant pour évaluer la capacité et l'intention du contributeur des ressources, lors de la passation de l'accord, de payer la contrepartie attendue à une date ultérieure.

AG36. L'entité doit évaluer la probabilité de recouvrement, au démarrage (lors de la passation) de l'accord contraignant, en se fondant sur sa meilleure estimation des risques associés au contributeur des ressources dans l'accord contraignant. Cette évaluation initiale peut différer de la contrepartie réelle ultérieurement encaissée suite à des modifications des conditions ou des prévisions. Ces modifications devront être traduites soit sous forme de dépréciation (recul par rapport aux circonstances initiales), soit sous forme de comptabilisation de la contrepartie totale (supérieure au montant de recouvrement attendu lors de la passation de l'accord).

AG37. Une concession de prix peut être accordée dans le cadre de l'accord contraignant. Une concession de prix est généralement connue des parties lors de la passation de l'accord contraignant, de manière implicite ou explicite, avec l'éventuel éclairage apporté par l'historique des parties. La présente Norme évalue en général les produits sur la base de la contrepartie d'opération que l'entité est en droit d'attendre, plutôt que sur la base du montant qu'elle prévoit d'encaisser en dernier lieu. Les produits sont ajustés pour tenir compte des réductions, remises, remboursements, crédits, concessions de prix, incitations, primes de performance, pénalités ou autres éléments similaires, sans pour autant être diminués des pertes de valeur. Cependant, lorsque l'entité fournit des biens ou des services et accepte, de la part du contributeur des ressources, un montant de contrepartie inférieur au prix indiqué dans l'accord contraignant, l'acceptation de ce montant de contrepartie inférieur représente une concession de prix implicite (voir paragraphes 109 et 115(b)). L'entité évalue si ce montant de contrepartie inférieur, après prise en compte de la concession de prix

implicite, remplit le critère de probabilité de recouvrement énoncé au paragraphe 56(e).

AG38. Dans certains accords contraignants, les entités sont tenues par la loi de fournir certains biens ou services (comme l'eau et l'électricité) à tous les citoyens, indépendamment de l'intention ou de la capacité des citoyens de payer ces biens ou ces services.

AG39. Lorsque le paiement de la contrepartie, déduction faite de toute concession de prix, n'est pas probable en échange de la livraison du bien ou de la prestation du service à certains groupes de citoyens, le critère relatif à l'identification d'un accord contraignant du paragraphe 56(e) n'est pas rempli. Dans ces circonstances, lorsque le recouvrement de la contrepartie, déduction faite de toute concession de prix, n'est pas probable, lors de la passation de l'accord contraignant, l'entité doit appliquer le paragraphe 58 de la présente Norme.

Violation des clauses d'un accord contraignant

AG40. Le traitement comptable d'une violation des clauses d'un accord contraignant dépend de ce qui suit :

(a) l'existence d'obligations de conformité inachevées restantes au titre de l'accord ;

(b) le moment où la violation se produit – c'est-à-dire si la violation s'est produite au cours de la période de présentation de l'information financière correspondant à sa découverte ou lors d'une période antérieure ; et

(c) le motif de la violation.

AG41. Si la violation survient pendant la période de présentation de l'information financière cours et qu'elle est identifiée avant l'autorisation de publication des états financiers, l'entité doit comptabiliser un passif à hauteur du montant à rembourser au contributeur des ressources et décomptabiliser tous les produits comptabilisés au cours de la période de présentation de l'information financière.

AG42. Lorsqu'il est établi que la violation s'est produite lors d'une période antérieure, le traitement comptable sera décidé après évaluation des conséquences engendrées par cette violation :

(a) un changement des estimations comptables selon la définition d'IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. Les estimations comptables sont utilisées lorsque des éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision et qu'il faut faire appel au jugement pour les évaluer selon les dispositions prévues dans IPSAS 3 ;

(b) une erreur survenue lors de la période antérieure qui découle de la non-utilisation, ou de l'utilisation abusive d'informations fiables qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de la période a été autorisée ou dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues ; ou

(c) un événement passé distinct car le montant comptabilisé dans les états financiers de la période antérieure n'est pas un montant estimé et reposait sur l'utilisation d'informations fiables qui étaient disponibles à la date d'approbation de la publication des états financiers de la période de présentation de l'information financière concernée.

Identification des obligations de conformité dans un accord contraignant (paragraphes 68 à 77)

Promesses d'utilisation des ressources

AG43. Une obligation de conformité est la promesse d'une entité dans un accord contraignant soit d'utiliser les ressources en interne pour un bien ou un service distinct soit de transférer un bien ou un service distinct à un acheteur (c'est-à-dire le contributeur des ressources) ou à un tiers bénéficiaire. Les objectifs d'une obligation de conformité peuvent s'ajouter aux objectifs de livraison de services de l'entité ou à des objectifs additionnels auxquels l'entité s'est engagée au titre de l'accord contraignant. La promesse d'utiliser les ressources débouche sur d'autres ressources (c'est-à-dire des biens ou des services distincts qui confèrent des droits à des avantages économiques, à un potentiel de service ou les deux) soit en faveur de l'entité qui présente l'information financière soit en faveur d'une autre partie externe (l'acheteur ou un tiers bénéficiaire. (Voir paragraphe AG49 pour plus d'indications). L'entité peut également recevoir le bénéfice du bien ou du service, mais décider de l'utilisation de ce bénéfice pour d'autres parties.

AG44. La présente Norme exige de l'entité qu'elle identifie de manière appropriée toutes les obligations de conformité dès lors qu'elle conclut un accord contraignant, puis qu'elle en comptabilise les produits au fur et à mesure ou lorsqu'elle remplit chacune des obligations de conformité ainsi identifiées conformément aux clauses et conditions de l'accord contraignant.

AG45. Dans le secteur public, l'identification des obligations de conformité peut nécessiter l'exercice d'un jugement important. Il existe une condition nécessaire à l'existence d'une obligation de conformité, à savoir que la promesse soit suffisamment spécifique pour qu'il soit possible de déterminer à quel moment l'obligation de conformité est satisfaite. L'entité prend en considération les facteurs suivants pour identifier si une promesse est suffisamment spécifique :

(a) la nature ou le type de la promesse d'utiliser les ressources ;

(b) le coût ou la valeur des biens ou services distincts découlant de la promesse d'utiliser les ressources ;

(c) la quantité de biens ou services distincts découlant de la promesse d'utiliser les ressources ; et

(d) la période au cours de laquelle l'utilisation des ressources se produit.

AG46. L'existence d'indicateurs de performance en lien avec les promesses peut indiquer, sans que cela soit nécessaire, l'existence d'une obligation de conformité selon la définition figurant dans la présente Norme. Un indicateur de performance est un type

de mesure de la performance (quantitative, qualitative ou descriptive) utilisée pour évaluer la réussite et la portée avec laquelle l'entité utilise des ressources, en fournissant des services et en réalisant ses objectifs de prestation de services. Un indicateur de performance est souvent une mesure de la performance imposée en interne, mais pas une obligation de conformité.

Promesses d'utiliser les ressources en interne

AG47. Dans de nombreuses situations, la promesse d'une entité dans un accord contraignant exige de celle-ci qu'elle utilise les ressources en interne pour les besoins d'un bien ou d'un service distinct afin d'atteindre des objectifs de prestation de service spécifiques. Parmi les exemples de ressources fournies à une entité du secteur public dans le cadre d'un accord contraignant peuvent figurer :

(a) les transferts des États aux autorités provinciales, régionales ou locales ;

(b) les transferts des autorités provinciales/régionales aux autorités locales ;

(c) les transferts des États aux autres entités du secteur public ;

(d) les transferts 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

(e) les transferts des organismes donateurs aux États ou aux autres entités du secteur public.

AG48. Le contributeur des ressources de l'accord contraignant aura la capacité d'imposer la manière dont l'entité utilise les ressources pour atteindre des objectifs spécifiques et tenir l'entité responsable du respect de ces clauses. Les obligations de conformité peuvent être imposées par des stipulations des accords contraignants établissant la base des transferts ; elles peuvent également découler du contexte opérationnel normal, comme la comptabilisation des encaissements par anticipation.

Promesses d'utiliser les ressources pour une autre partie (contributeur des ressources (acheteur) ou tiers bénéficiaire)

AG49. Dans certaines situations, la promesse d'une entité dans un accord contraignant impose à l'entité d'utiliser les ressources pour transférer un bien ou un service distinct à une ou des partie(s) externe(s) (c'est-à-dire à l'acheteur (contributeur des ressources) ou un tiers bénéficiaire) identifiée(s) dans l'accord contraignant, conformément aux clauses et conditions de l'accord. Dans la pratique, l'entité doit examiner si elle conserve le contrôle des ressources ou si les ressources sont converties en un bien et/ou un service et doivent être transférées à leur contributeur o à un tiers bénéficiaire. Dans ce cas, le contributeur des ressources est effectivement un acheteur de biens ou de services distincts auprès de l'entité.

AG50. L'identification claire d'une partie externe recevant les biens ou les services distincts constitue une caractéristique clé qui permet de distinguer la promesse d'une entité de transférer un bien ou un service distinct des autres promesses contenues dans l'accord contraignant. Un accord contraignant qui impose une obligation à une entité

de transférer un bien ou un service distinct à une partie externe spécifiée (c'est-à-dire l'acheteur ou un tiers bénéficiaire spécifié) constitue généralement une indication claire de spécificité et de transfert du contrôle des avantages économiques et du potentiel de service des ressources, de l'entité en faveur de cette partie externe.

AG51. En fonction de l'accord contraignant, les biens ou services promis dans une obligation de conformité peuvent inclure, sans s'y limiter, ce qui suit :

(a) fourniture de biens produits par une entité (par exemple, un stock comme des publications ou l'approvisionnement en eau municipale moyennant une redevance) ;

(b) achat de biens par une entité et leur fourniture aux citoyens (par exemple, bacs de collecte des déchets) ;

(c) revente de droits sur des biens ou des services achetés par une entité (par exemple, une autorisation d'émission revendue par une entité agissant en son nom propre, voir paragraphes AG117 à AG125) ;

(d) fourniture de biens ou de services par une entité à des tiers bénéficiaires (par exemple, un programme de vaccination pour enfants, proposé par un hôpital et qui a été financé par un État à cette fin) ;

(e) exécution d'une tâche pour un acheteur, laquelle est spécifiée dans l'accord contraignant (par exemple, gestion d'équipements pour l'eau) ;

(f) prestation d'un service consistant à se tenir prêt à fournir des biens ou des services (par exemple, ambulanciers présents sur site lors d'une compétition d'athlétisme organisée par un groupe communautaire) ;

(g) fourniture d'un service consistant à organiser le transfert pour une autre partie de biens ou de services à un acheteur ou un tiers bénéficiaire (par exemple, la Poste agissant en tant que mandataire d'une autre partie par le recouvrement des paiements de téléphonie et d'électricité, voir paragraphes AG117 à AG125) ;

(h) octroi de droit sur des biens ou des services qui seront fournis à l'avenir qu'un acheteur peut revendre ou fournir à son client (par exemple, le service de santé fournissant des médicaments et des compléments aux pharmacies promet de transférer un bien ou un service additionnel aux cliniques qui achètent les médicaments et compléments auprès des pharmacies) ;

(i) construction, fabrication ou développement d'un actif au nom d'un acheteur (par exemple, le service travaux d'un État construit un équipement de loisirs pour une autre municipalité) ;

(j) octroi de licences (voir paragraphes AG168 à AG182) ; et

(k) octroi d'options permettant l'achat de biens ou de services additionnels (lorsque ces options confèrent à l'acheteur un droit important (voir paragraphes AG126 à AG130)).

AG52. Une entité accumule des produits et les comptabilise lorsqu'elle satisfait à une obligation de conformité en transférant un bien ou un service promis à un acheteur ou un tiers bénéficiaire. Le transfert du bien ou du service est indiqué lorsque

l'acheteur ou le tiers bénéficiaire obtient le contrôle des biens ou des services promis. Le paragraphe 18 précise les indicateurs de ce contrôle, parmi lesquels figurent :

(a) la capacité de décider de l'utilisation et d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques restants ou du potentiel de service découlant de l'actif ; et

(b) la capacité à empêcher les autres de décider [de l'utilisation] des avantages économiques ou du potentiel de service incorporés dans l'actif.

Identification des promesses distinctes d'utiliser les ressources pour une autre partie (contributeur des ressources (acheteur) ou tiers bénéficiaire)

AG53. Les promesses d'utiliser les ressources pour transférer des biens ou des services distincts à une partie externe présentent en général d'un degré supérieur de spécificité. L'entité est tenue de clairement identifier ces obligations de conformité afin de procéder à une analyse plus objective et de rendre compte plus précisément de la comptabilisation et de l'évaluation des produits de ces opérations.

AG54. Dans les cas où l'accord contraignant inclut une obligation de conformité de transférer des biens ou des services distincts à un acheteur ou un tiers bénéficiaire, un bien ou un service promis est distinct si les deux critères suivants sont remplis (voir paragraphe 73) :

(a) la promesse d'utiliser les ressources pour transférer un bien ou un service distinct à l'acheteur ou un tiers bénéficiaire peut générer d'autres ressources qui confèrent des droits à des avantages économiques et/ou un potentiel de service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources qui sont aisément disponibles à la partie recevant le bien ou le service (c'est-à-dire que le bien ou le service est capable d'être distinct) ; et

(b) la promesse de l'entité d'utiliser les ressources pour transférer un bien ou un service distinct à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire est identifiable séparément des autres promesses de l'accord contraignant (c'est-à-dire que la promesse de transférer le bien ou le service est distincte dans le contexte de l'accord contraignant).

AG55. Dans de tels accords contraignants, la promesse d'utiliser les ressources pour transférer des biens ou des services distincts à l'acheteur ou à un tiers bénéficiaire peut générer d'autres ressources qui confèrent des droits à des avantages économiques et/ou un potentiel de service lorsque le transfert par l'entité du bien ou du service à la partie qui reçoit les biens ou les services contribue à la réalisation par l'acheteur de ses objectifs de prestation de service.

AG56. Les obligations de conformité qui exigent le transfert de biens ou de services promis à l'acheteur ou à un tiers bénéficiaire sont identifiables séparément (c'est-à-dire qu'elles sont distinctes) des autres promesses du même accord contraignant pour permettre à l'acheteur de pouvoir déterminer à quel moment cette promesse est satisfaite. Il est par conséquent possible qu'un seul et même accord contraignant comporte plusieurs obligations de conformité.

Comptabilisation initiale des opérations génératrices de produits assorties d'un accord contraignant (paragraphe 78)

AG57. Conformément au paragraphe 78, lorsqu'un accord contraignant est totalement inexécuté, l'entité ne doit pas comptabiliser d'actif, de passif ni de produits en lien avec l'accord contraignant, sauf si cet accord est déficitaire. Les droits et obligations de l'entité au titre d'un accord contraignant totalement inexécuté dépendent fortement les uns des autres et sont indissociables. Les droits et obligations combinés constituent un seul et même élément d'actif ou de passif qui est évalué à zéro. Les droits et obligations individuels sont comptabilisés comme des éléments (d'actif, de passif, des produits ou des charges en fonction de leur nature) uniquement lorsque (ou au fur et à mesure que) une ou plusieurs parties à l'accord contraignant rempli(ssen)t leurs obligations.

AG58. Lorsque des parties de l'accord contraignant ne sont pas satisfaites à parts égales, l'entité ne doit pas comptabiliser d'actif, de passif ni de produits au titre de ces parties de l'accord encore inexécutées. Celles-ci continuent de constituer un seul et même actif ou passif qui est évalué à zéro.

Existence et comptabilisation d'un passif (paragraphes 81 à 86)

AG59. Une obligation de conformité d'une entité dans un accord contraignant peut donner lieu à un passif. Un passif est défini comme une obligation actuelle de l'entité de transférer des ressources du fait d'événements passés.

Une obligation actuelle

AG60. Une obligation actuelle peut être juridiquement contraignante (c'est-à-dire par l'exercice de moyens juridiques ou équivalents) ou non juridiquement contraignante. Une obligation de conformité est une obligation actuelle juridiquement contraignante, dans des opérations génératrices de produits assorties d'accords contraignants, d'utiliser des ressources dans le respect des clauses de l'accord contraignant. Tous les accords contraignants comprennent au moins une obligation de conformité.

Du fait d'événements passés

AG61. Les entités du secteur public peuvent conclure des accords contraignants de leur plein gré afin de tenir leurs objectifs de service et obtenir des actifs de l'État ou d'autres entités, ou en achetant ou en produisant ces actifs. Il peut exister un passif du fait d'événements passés, précisément lorsque :

(a) l'entité conclut un accord contraignant avec une ou plusieurs parties ; et

(b) le contributeur des ressources a fourni les ressources promises avant que l'entité remplisse la(es) obligation(s) de conformité associée(s) (c'est-à-dire que l'entité a reçu un paiement anticipé et l'accord contraignant est partiellement satisfait).

Les opérations ou événements prévus pour se produire à l'avenir ne donnent pas naissance par eux-mêmes à des obligations de conformité.

Un transfert de ressources

AG62. L'opposabilité d'in accord contraignant confère à chaque partie à l'accord la capacité de tenir les parties responsables soit de la satisfaction de leurs obligations de conformité soit de s'exposer à des conséquences en cas de non-satisfaction de leurs obligations de conformité. Lorsque l'entité a reçu des ressources après la conclusion d'un accord contraignant en tant que partie consentante, il existe un passif si la conséquence de la non-satisfaction par l'entité de son obligation de conformité, du fait de ces événements passés, est de transférer ces ressources à une autre partie (par exemple, au contributeur des ressources). Parmi les exemples de conséquences de non-conformité nécessitant un transfert des ressources figurent, sans s'y limiter le remboursement des ressources à leur contributeur ou le fait d'encourir d'autres formes de pénalités. Une telle conséquence nécessite un transfert des ressources que l'entité n'aurait pas eu à transférer dans d'autres circonstances (c'est-à-dire, en sus) si elle n'avait pas conclu de son plein gré l'accord contraignant et reçu des ressources du contributeur de celles-ci, associées à une obligation insatisfaite ou partiellement insatisfaite (c'est-à-dire, comme conséquence d'événements passés).

Satisfaction des obligations de conformité (paragraphes 87 à 104)

Obligations de conformité d'utiliser les ressources pour des biens ou des services en interne

AG63. Le paragraphe 92 stipule qu'une obligation de conformité est remplie progressivement si l'une des conditions suivantes est remplie :

(a) l'entité reçoit et consomme simultanément les avantages économiques ou le potentiel de service procurés par la prestation de l'entité au fur et à mesure où celle-ci a lieu (voir paragraphes AG64 à AG65) ;

(b) la prestation de l'entité crée ou valorise un actif (par exemple, des travaux en cours) dont l'entité exerce le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation (voir paragraphe AG66) ; ou

(c) l'entité a un droit opposable à une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée (voir paragraphes AG67 à AG71).

Réception et consommation simultanées d'avantages économiques ou de potentiel de service (paragraphe 92(a))

AG64. Dans le cas de certains types d'obligations de conformité, il sera simple d'établir si l'entité reçoit les avantages économiques ou le potentiel de service procurés par la prestation de l'entité au fur et à mesure où celle-ci a lieu et qu'elle consomme simultanément ces avantages économiques ou le potentiel de service à mesure qu'elle les reçoit. C'est le cas, par exemple, de services habituels ou récurrents (comme un service bénévole quotidien) pour lesquels il est facile d'établir que la réception et la consommation des avantages économiques ou du potentiel de service par l'entité au fur et à mesure de sa satisfaction de son obligation de conformité sont simultanées.

AG65. Dans le cas d'autres types d'obligations de conformité, l'entité ne pourra peut-être pas établir facilement si elle reçoit et consomme simultanément les avantages économiques ou le potentiel de service procurés par sa prestation au fur et à mesure où celle-ci a lieu. Dans ces circonstances, l'obligation de conformité est remplie progressivement si l'entité détermine qu'une autre entité n'aurait pas à refaire dans une large mesure le travail que l'entité a effectué jusqu'à la date considérée si cette autre entité devait remplir la part restante de l'obligation de conformité. Lorsqu'elle détermine si une autre entité n'aurait pas à refaire dans une large mesure le travail que l'entité a effectué jusqu'à la date considérée, l'entité doit partir des deux hypothèses suivantes :

(a) faire abstraction des restrictions potentielles ou limitations pratiques de l'accord contraignant qui l'empêcheraient autrement de transférer la part restante de l'obligation de conformité à une autre entité ; et

(b) présumer qu'une autre entité qui remplirait la part restante de l'obligation de conformité ne bénéficierait pas des avantages économiques ou du potentiel de service d'aucun actif qui est actuellement contrôlé par l'entité et qui demeurerait contrôlé par l'entité si l'obligation de conformité était transférée à une autre.

L'entité obtient le contrôle de l'actif au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation (paragraphe 92(b)

AG66. Pour déterminer si l'entité obtient le contrôle d'un actif au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation conformément au paragraphe 92(b), l'entité doit appliquer les dispositions sur le contrôle prévues aux paragraphes 89 et 90, 94 et AG183 à AG196. L'actif qui est créé ou valorisé (par exemple, un actif relatif à des travaux en cours) peut être un actif corporel ou incorporel.

Droit à une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée (paragraphe 92(c))

AG67. Selon les paragraphes 92(c) et 93, l'entité dispose d'un droit à une contrepartie au titre des obligations de conformité achevées jusqu'à la date considérée si elle a droit à un montant permettant à tout le moins de la rémunérer pour les obligations de conformité qu'elle a achevées jusqu'alors en cas de résiliation de l'accord contraignant par le contributeur des ressources ou une autre partie pour des raisons autres que la non-exécution par l'entité de la prestation promise. Le montant susceptible de rémunérer l'entité pour les obligations de conformité achevées jusqu'alors est celui qui s'approche du coût total des biens ou des services utilisés jusqu'alors à titre gratuit ou pour un prix symbolique, ou le prix des biens ou des services utilisés jusqu'alors (par exemple, recouvrement des coûts engagés par l'entité pour remplir l'obligation de conformité, majorés d'une marge raisonnable), plutôt qu'une indemnité limitée à la perte potentielle de profit de l'entité en cas de résiliation de l'accord contraignant. Il n'est pas nécessaire que la rémunération visant une marge raisonnable équivaille à la marge prévue pour la satisfaction de l'accord contraignant tel qu'il a été promis, mais l'entité doit avoir droit à une contrepartie correspondant à l'un ou l'autre des montants suivants :

(a) une fraction de la marge attendue de l'accord contraignant qui reflète

raisonnablement le degré d'exécution de la prestation par l'entité, selon l'accord contraignant, avant que ce dernier soit résilié par le contributeur des ressources (ou une autre partie) ; ou

(b) un rendement raisonnable par rapport au coût du capital de l'entité dans des accords contraignants similaires (ou la marge généralement dégagée par l'entité dans des accords contraignants similaires) si la marge spécifique de l'accord contraignant est supérieure au rendement que l'entité obtient généralement d'accords contraignants similaires.

AG68. Il n'est pas nécessaire que le droit de l'entité à une contrepartie au titre de ses obligations de conformité remplies jusqu'à la date considérée soit un droit inconditionnel actuel à la contrepartie. Dans de nombreux cas, le droit de l'entité à une contrepartie ne devient inconditionnel qu'à l'atteinte d'une étape spécifiée ou au moment de la satisfaction complète de l'obligation de conformité. Lorsqu'elle évalue si elle a un droit à une contrepartie au titre des obligations de conformité achevées jusqu'à la date considérée, l'entité doit se demander si elle aurait un droit opposable d'exiger ou de conserver une contrepartie au titre des obligations de conformité achevées jusqu'à la date considérée s'il devait y avoir résiliation de l'accord contraignant avant son achèvement pour des raisons autres que la non-exécution par l'entité de la prestation promise.

AG69. Dans certains accords contraignants, il se peut que le contributeur des ressources n'ait le droit de résilier l'accord contraignant qu'à certains moments déterminés au cours de la durée de l'accord ou qu'il n'ait pas le droit de résilier l'accord. Si le contributeur des ressources entreprend de résilier l'accord contraignant sans avoir le droit de le faire à ce moment-là (y compris lorsque le contributeur des ressources n'exécute pas ses obligations comme promis), l'accord contraignant (ou une autre loi) peut donner le droit à l'entité de continuer à utiliser les ressources en interne pour fournir des biens ou des services distincts en conformité avec l'accord contraignant et d'exiger du contributeur des ressources qu'il verse la contrepartie promise en échange de la satisfaction de ces obligations de conformité. Dans ces circonstances, l'entité a un droit à une contrepartie au titre des obligations de conformité achevées jusqu'à la date considérée, puisque l'entité a le droit de continuer à s'acquitter de ses obligations conformément à l'accord contraignant et d'exiger du contributeur des ressources qu'il s'acquitte des siennes (notamment celle de payer la contrepartie promise).

AG70. Pour apprécier l'existence et le caractère opposable d'un droit à une contrepartie au titre des obligations de conformité achevées jusqu'à la date considérée, l'entité doit tenir compte des clauses de l'accord contraignant, ainsi que de toute loi ou de tout précédent jurisprudentiel qui pourrait les compléter ou avoir préséance sur celles-ci. L'entité doit notamment apprécier si :

(a) la loi, une pratique administrative ou un précédent jurisprudentiel confère à l'entité un droit à une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée, même s'il n'est pas fait mention de ce droit dans l'accord contraignant conclu avec le contributeur des ressources ;

(b) des précédents jurisprudentiels pertinents indiquent que des droits similaires à une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée prévus dans des accords similaires n'ont pas de force opposable ;

(c) les pratiques usuelles de l'entité consistant à choisir de ne pas faire valoir son droit à une contrepartie ont rendu le droit inopposable dans ce contexte juridique. Toutefois, bien que l'entité puisse choisir de renoncer à son droit à une contrepartie dans des accords similaires, elle continue à avoir droit à une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée si, selon l'accord contraignant conclu avec le contributeur des ressources, ce droit demeure opposable.

AG71. Le calendrier de paiement spécifié dans l'accord contraignant n'indique pas nécessairement si l'entité a un droit opposable à une contrepartie au titre des obligations de conformité achevées jusqu'à la date considérée. Même si le calendrier de paiement prévu dans l'accord indique l'échéance et le montant de la contrepartie payable par le contributeur de la ressource, il ne constitue pas nécessairement une preuve du droit de l'entité à une contrepartie au titre des obligations de conformité achevées jusqu'à la date considérée. En effet, l'accord contraignant pourrait, par exemple, stipuler que la contrepartie reçue du contributeur des ressources est remboursable pour des raisons autres que la non-exécution de la prestation promise par l'entité dans l'accord contraignant.

Obligations de conformité de transférer des biens ou des services à une autre partie

AG72. Le paragraphe 95 stipule qu'une obligation de conformité est remplie progressivement si l'une des conditions suivantes est remplie :

(a) l'acheteur (le contributeur des ressources de l'accord contraignant) ou le tiers bénéficiaire reçoit et consomme simultanément les avantages économiques ou le potentiel de service procurés par la prestation de l'entité, au fur et à mesure où celle-ci l'exécute (voir paragraphes AG73 et AG74) ;

(b) la prestation de l'entité crée ou valorise un actif (par exemple, des travaux en cours) dont l'acheteur ou le tiers bénéficiaire obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation (voir paragraphe AG75) ; ou

(c) la prestation de l'entité ne crée pas un actif que l'entité pourrait utiliser autrement (voir paragraphes AG76 à AG78) et l'entité a un droit opposable à une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée (voir paragraphes AG79 à AG81).

Réception et consommation simultanées des avantages économiques ou du potentiel de service (paragraphe 95(a))

AG73. Dans le cas de certains types d'obligations de conformité, il sera simple d'établir si le contributeur des ressources reçoit les avantages économiques ou le potentiel de service procurés par la prestation de l'entité au fur et à mesure où celle-ci l'exécute et consomme simultanément ces avantages économiques ou ce potentiel de service, à mesure de leur réception. C'est le cas, par exemple, de services habituels ou

récurrents (comme des services de nettoyage) pour lesquels il est facile d'établir la réception et la consommation simultanées par l'acheteur ou le tiers bénéficiaire des avantages économiques ou du potentiel de service procurés par la prestation de l'entité.

AG74. Dans le cas d'autres types d'obligations de conformité, l'entité ne pourra peut-être pas établir facilement si le contributeur des ressources reçoit et consomme simultanément les avantages économiques ou le potentiel de service procurés par la prestation de l'entité au fur et à mesure où celle-ci a lieu. Dans ces circonstances, l'obligation de conformité est remplie progressivement si l'entité détermine qu'une autre entité n'aurait pas à refaire dans une large mesure le travail que l'entité a effectué jusqu'à la date considérée si cette autre entité devait satisfaire la part restante de l'obligation de conformité envers le contributeur des ressources. Lorsqu'elle détermine si une autre entité n'aurait pas à refaire dans une large mesure le travail que l'entité a effectué jusqu'à la date considérée, l'entité doit partir des deux hypothèses suivantes :

(a) faire abstraction des restrictions potentielles ou des limitations pratiques de l'accord contraignant qui l'empêcheraient autrement de transférer la part restante de l'obligation de conformité à une autre entité ; et

(b) présumer qu'une autre entité qui remplirait la part restante de l'obligation de conformité ne bénéficierait pas des avantages économiques ou du potentiel de service d'un actif qui est actuellement contrôlé par l'entité et qui resterait sous le contrôle de l'entité si l'obligation de conformité était transférée à une autre entité.

L'entité obtient le contrôle de l'actif au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation (paragraphe 95(b)**Erreur ! Source du renvoi introuvable.**)

AG75. Pour déterminer si le contributeur des ressources obtient le contrôle d'un actif au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation conformément au paragraphe 95(b), l'entité doit appliquer les dispositions sur le contrôle prévues aux paragraphes 89 à 90, 97 et AG183 à AG185. L'actif qui est créé ou valorisé (par exemple, un actif relatif à des travaux en cours) peut être un actif corporel ou incorporel.

La prestation de l'entité ne crée pas un actif pouvant être utilisé autrement (paragraphe 95(c)**Erreur ! Source du renvoi introuvable.**)

AG76. Lorsqu'elle apprécie, conformément aux paragraphes 95(c) et 96, si elle pourrait utiliser un actif autrement, l'entité doit prendre en compte l'effet des restrictions et des limitations pratiques, contenues dans l'accord contraignant, de sa capacité de destiner facilement cet actif à une autre utilisation, comme le fournir à une entité différente. La prise en considération de la possibilité d'une résiliation de l'accord contraignant conclu avec le contributeur des ressources n'est pas pertinente lorsqu'il s'agit d'apprécier la capacité de l'entité de destiner facilement l'actif à une autre utilisation.

AG77. Une restriction contenue dans l'accord contraignant de la capacité de l'entité de destiner facilement l'actif à une autre utilisation doit être une limitation de fond pour

que l'actif ne puisse être utilisé autrement par l'entité. Une restriction contenue dans l'accord contraignant est une limitation de fond si le contributeur des ressources peut faire valoir ses droits sur l'actif promis si l'entité cherche à destiner l'actif à une autre utilisation. En revanche, une restriction contenue dans l'accord contraignant n'est pas une limitation de fond si, par exemple, l'actif est dans une grande mesure interchangeable avec d'autres actifs que l'entité pourrait transférer à un autre contributeur de ressources sans rompre l'accord contraignant et sans engager de coûts importants qu'elle n'aurait pas engagés dans le cadre de cet accord contraignant en d'autres circonstances.

AG78. Il existe une limitation pratique de la capacité d'une entité de destiner un actif à une autre utilisation si, pour ce faire, elle a à subir des pertes économiques importantes. Des pertes économiques importantes pourraient découler des coûts importants engagés par l'entité pour modifier l'actif, ou du fait que l'entité ne puisse fournir l'actif qu'à perte. Par exemple, la capacité de l'entité de destiner à une autre utilisation des actifs dont les caractéristiques de conception sont spécifiques à un contributeur de ressources ou qui sont situés dans des régions isolées peut être soumise à des limitations pratiques.

Droit à une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée (paragraphe 95(c))

AG79. Selon les paragraphes 95(c) et 93, l'entité a un droit à une contrepartie au titre des obligations de conformité remplies jusqu'à la date considérée si elle a droit à un montant permettant à tout le moins de la rémunérer pour la prestation effectuée jusqu'alors en cas de résiliation de l'accord contraignant par le contributeur des ressources ou une autre partie pour des raisons autres que la non-exécution de la prestation promise. Le montant susceptible de rémunérer l'entité pour les obligations de conformité remplies jusqu'alors est celui qui s'approche du coût total des biens ou des services transférés jusqu'alors à titre gratuit ou pour un prix symbolique, ou du prix des biens ou des services transférés jusqu'alors (par exemple, le recouvrement des coûts engagés par l'entité pour remplir l'obligation de conformité, majorés d'une marge raisonnable), plutôt qu'une indemnité limitée à la perte potentielle de profit en cas de résiliation de l'accord contraignant. Il n'est pas nécessaire que la rémunération visant une marge raisonnable équivaille à la marge prévue pour l'exécution de l'accord contraignant tel qu'il a été promis, mais l'entité doit avoir droit à une rémunération correspondant à l'un ou l'autre des montants suivants :

(a) une fraction de la marge attendue de l'accord contraignant qui reflète raisonnablement le degré d'exécution de la prestation par l'entité, selon l'accord contraignant, avant que ce dernier soit résilié par le contributeur des ressources (ou une autre partie) ; ou

(b) un rendement raisonnable par rapport au coût du capital de l'entité dans des accords contraignants similaires (ou la marge généralement dégagée par l'entité dans des accords contraignants similaires) si la marge spécifique de l'accord contraignant est supérieure au rendement que l'entité obtient généralement

d’accords contraignants similaires.

AG80. Dans certains accords contraignants, il se peut que le contributeur des ressources n’ait le droit de résilier l’accord contraignant qu’à certains moments déterminés au cours de la durée de l’accord ou qu’il n’ait pas le droit de résilier l’accord. Si le contributeur des ressources entreprend de résilier l’accord sans avoir le droit de le faire à ce moment-là (y compris lorsque le contributeur des ressources n’exécute pas ses obligations comme promis), l’accord contraignant (ou une autre loi) peut donner le droit à l’entité de continuer à transférer à l’acheteur ou au tiers bénéficiaire les biens ou les services promis dans l’accord contraignant et d’exiger du contributeur des ressources qu’il verse la contrepartie promise en échange de ces biens ou services. Dans ces circonstances, l’entité a un droit à une contrepartie au titre des obligations de conformité remplies jusqu’à la date considérée, puisque l’entité a le droit de continuer de s’acquitter de ses obligations conformément à l’accord contraignant et d’exiger du contributeur des ressources qu’il s’acquitte des siennes (notamment celle de payer la contrepartie promise).

AG81. L’entité doit aussi prendre en considération les paragraphes AG68, AG70 et AG71 lorsqu’elle apprécie son droit à une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu’à la date considérée en lien avec des obligations de conformité qui imposent le transfert de biens ou de services à une autre partie.

Acceptation par le contributeur des ressources du transfert de biens ou de services de l’entité (paragraphe 97)

AG82. Selon le paragraphe 97(e), l’acceptation d’un actif par le contributeur des ressources peut indiquer que ce dernier en a obtenu le contrôle. Les clauses d’acceptation par le contributeur des ressources peuvent permettre à ce dernier de résilier l’accord contraignant ou d’exiger que l’entité prenne des mesures correctives si le bien ou le service ne satisfait pas aux spécifications convenues. L’entité doit tenir compte de ces clauses lorsqu’elle détermine à quel moment le contributeur des ressources obtient le contrôle d’un bien ou d’un service.

AG83. Si l’entité peut déterminer objectivement que le contrôle d’un bien ou d’un service a été transféré au contributeur des ressources conformément aux spécifications convenues dans l’accord contraignant, l’acceptation par le contributeur des ressources est une formalité sans effet sur la détermination par l’entité du moment où celui-ci a obtenu le contrôle du bien ou du service. Par exemple, si la clause d’acceptation est fondée sur le respect de certaines caractéristiques de taille et de poids, l’entité est en mesure de déterminer si ces conditions ont été remplies avant de recevoir la confirmation d’acceptation par le contributeur des ressources. L’expérience de l’entité à l’égard d’accords contraignants portant sur des biens ou des services similaires peut lui fournir des indications qu’un bien ou un service fourni à l’acheteur ou au tiers bénéficiaire correspond aux spécifications convenues dans l’accord contraignant. Lorsque des produits sont comptabilisés avant que le contributeur des ressources accepte l’actif, l’entité doit encore se demander s’il reste des obligations de conformité (par exemple, l’installation de matériel) et doit évaluer s’il lui faut les comptabiliser séparément.

AG84. Si, en revanche, l'entité ne peut pas déterminer objectivement qu'un bien ou un service fourni à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire est conforme aux spécifications convenues dans l'accord contraignant, elle n'est alors pas en mesure de conclure que le contributeur des ressources en a obtenu le contrôle tant qu'il ne lui a pas signifié son acceptation. En effet, en pareil cas, l'entité n'est pas en mesure de déterminer que le contributeur des ressources a la capacité de décider de l'utilisation du bien ou du service et d'en tirer la quasi-totalité des avantages économiques ou du potentiel de service restants.

AG85. Si l'entité livre des produits à un acheteur ou un tiers bénéficiaire pour mise à l'essai ou évaluation et que le contributeur des ressources ne s'est pas engagé à payer une contrepartie avant la fin de la période d'essai, le contrôle du produit n'est pas transféré au contributeur des ressources tant que ce dernier n'a pas accepté le produit ou que la période d'essai a pris fin.

Méthodes d'évaluation de la mesure dans laquelle une obligation de conformité est remplie (paragraphes 98 à 104)

AG86. Les méthodes pouvant être utilisées pour évaluer le degré d'avancement dans l'exécution d'une obligation de conformité remplie progressivement par l'entité sont notamment les suivantes :

(a) méthodes fondées sur les extrants (voir paragraphes AG87 à AG91) ;

(b) méthodes fondées sur les intrants (voir paragraphes AG92 à AG95).

Méthodes fondées sur les extrants

AG87. Selon les méthodes fondées sur les extrants, les produits sont comptabilisés sur la base d'évaluations directes de la valeur pour l'entité destinataire des extrants issus des obligations de conformité remplies jusqu'à la date considérée par rapport aux obligations de conformité de l'accord contraignant qu'il reste à remplir. Les méthodes fondées sur les extrants sont notamment les activités spécifiées exécutées jusqu'à la date considérée, le recensement des prestations exécutées jusqu'à la date considérée, l'évaluation des résultats atteints, le franchissement d'étapes clés, l'estimation du temps écoulé ou le calcul du nombre d'unités produites ou livrées.

AG88. Une activité spécifiée est une action particulière, énoncée dans l'accord contraignant, que l'entité doit exécuter et que le contributeur des ressources peut contraindre l'entité à exécuter, comme construire un hôpital ou mener à bien une forme de recherche. À titre d'exemple détaillé, un contributeur de ressources fournit un financement à une agence scientifique de l'État (destinataire de la ressource) pour conduire de la recherche-développement sur un substitut à la viande d'origine végétale. Toute la propriété intellectuelle développée par l'agence scientifique demeure la propriété de celle-ci. Le financement est fourni sur la base d'un plan de projet détaillé (indiquant les étapes individuelles des travaux de recherche-développement établis), lequel est fourni par l'agence scientifique, et le contributeur des ressources exige de l'agence scientifique qu'elle lui rende des comptes à chaque étape. Chacune de ces étapes constitue une activité spécifiée et des produits sont comptabilisés lorsque (ou à mesure que) ces activités sont réalisées, à hauteur du

montant engagé pour réaliser l'action spécifiée. L'opposabilité de l'accord contraignant permet au contributeur des ressources d'exiger de l'entité qu'elle utilise les ressources pour livrer l'activité spécifiée, ou qu'elle s'expose aux conséquences énoncées dans l'accord contraignant en cas de non-exécution (comme le remboursement des ressources ou une autre forme de recours).

AG89. Lorsque l'entité évalue s'il convient d'appliquer une méthode fondée sur les extrants pour évaluer le degré d'avancement, elle doit examiner si les extrants sélectionnés reflètent fidèlement la mesure dans laquelle elle a rempli son obligation de conformité. Une méthode fondée sur les extrants ne fournit pas une représentation fidèle de la prestation de l'entité si les extrants sélectionnés ne permettent pas d'évaluer certaines promesses d'utiliser les ressources de la manière spécifiée. Par exemple, les méthodes fondées sur le nombre d'unités produites ou le nombre d'unités livrées ne reflètent pas fidèlement la mesure dans laquelle l'obligation de conformité est remplie par l'entité si, à la fin de la période comptable, la prestation de l'entité a généré des travaux en cours ou des produits finis dont le contributeur des ressources a le contrôle et qui ne sont pas compris dans l'évaluation des extrants.

AG90. Par mesure de simplification pour les obligations de conformité au titre desquelles l'entité est tenue de transférer un bien ou un service distinct à une partie externe, si l'entité a un droit à une contrepartie de la part du contributeur des ressources dont le montant correspond directement à la valeur qu'ont pour le contributeur des ressources les obligations de conformité que l'entité a remplies jusqu'à la date considérée (par exemple, un accord contraignant pour rendre ou fournir des services selon lequel l'entité facture un montant fixe pour chaque heure de service fournie), l'entité peut comptabiliser des produits pour le montant qu'elle a le droit de facturer.

AG91. L'inconvénient des méthodes fondées sur les extrants est que les extrants utilisés pour évaluer le degré d'avancement peuvent ne pas pouvoir être observés directement et l'information requise pour appliquer ces méthodes peut n'être à la disposition de l'entité qu'au prix d'un coût excessif. En conséquence, le recours à une méthode fondée sur les intrants peut s'avérer nécessaire.

Méthodes fondées sur les intrants

AG92. Selon les méthodes fondées sur les intrants, des produits sont comptabilisés sur la base des efforts de l'entité ou des intrants déjà investis par celle-ci (par exemple les ressources consommées, les heures de travail effectuées, les coûts engagés admissibles, le temps écoulé ou les heures-machines utilisées) par rapport au total des intrants que l'entité s'attend à utiliser pour remplir entièrement cette obligation de conformité. Si les efforts ou les intrants de l'entité sont dépensés uniformément pendant la période de prestation, il peut être approprié que l'entité comptabilise les produits de manière linéaire.

AG93. Un coût engagé admissible est un transfert de ressources engagées conformément aux conditions énoncées dans un accord contraignant. L'accord contraignant peut exiger de l'entité qu'elle utilise les ressources à une fin donnée, comme la réalisation des objectifs de l'entité, et engager des coûts admissibles à cette fin, mais sans énoncer d'activité spécifiée qui soit identifiable. Par exemple, un financement peut

être octroyé à une université afin qu'elle recrute un responsable marketing chargé de la promotion des formations proposées par l'université auprès des étudiants étrangers. L'accord contraignant spécifie que ce financement doit être affecté à des dépenses de promotion de l'université à l'étranger et que le salaire et les frais de déplacement du responsable marketing, ainsi que les supports utilisés pour les activités de promotion seront classés comme des coûts engagés admissibles. L'opposabilité de l'accord contraignant permet au contributeur des ressources d'exiger de l'entité qu'elle les utilise pour engager les coûts admissibles ou qu'elle s'expose aux conséquences énoncées dans l'accord contraignant en cas de non-exécution (notamment le remboursement des ressources ou une autre forme de recours).

AG94. Le contributeur des ressources doit pouvoir confirmer que les obligations de conformité de l'entité contenues dans l'accord contraignant ont été remplies de la manière spécifiée. L'entité doit donc documenter de manière appropriée afin d'attester que les intrants, comme tous les coûts engagés admissibles, ont bien été engagés par l'entité et qu'ils sont directement liés à la satisfaction par l'entité des promesses de la manière spécifiée.

AG95. Les méthodes fondées sur les intrants présentent toutefois une lacune, à savoir l'absence possible de lien direct entre les intrants investis par l'entité et la satisfaction par celle-ci de son obligation de conformité. En conséquence, conformément à l'objectif de mesure du degré d'avancement présenté au paragraphe 98, l'entité doit faire abstraction des effets de tout intrant qui ne reflètent pas la prestation de l'entité dans la satisfaction de ses obligations de conformité. Par exemple, lorsque l'entité utilise une méthode fondée sur les coûts, elle peut devoir ajuster l'évaluation du degré d'avancement dans les cas suivants :

(a) Certains des coûts engagés ne contribuent pas à l'avancement de l'entité dans l'exécution de l'obligation de conformité. Par exemple, l'entité ne comptabilisera pas de produits sur la base de coûts qui ont été engagés du fait d'inefficiences importantes dans la prestation de l'entité et qui n'étaient pas reflétés dans la contrepartie d'opération prévue dans l'accord contraignant (comme les coûts non prévus des pertes de matières, d'heures de main-d'œuvre ou d'autres ressources engagées pour remplir l'obligation de conformité).

(b) Il n'y a pas de rapport proportionnel entre certains coûts engagés et le degré d'avancement de l'entité dans l'exécution de l'obligation de conformité. En pareil cas, la meilleure façon de refléter le degré d'exécution de la prestation peut consister à ajuster la méthode fondée sur les intrants afin de ne comptabiliser des produits qu'à hauteur des coûts engagés. Par exemple, la comptabilisation de produits pour un montant correspondant au coût d'un bien utilisé pour remplir une obligation de conformité peut permettre de refléter fidèlement le degré d'exécution de la prestation, si l'entité s'attend, à la passation de l'accord contraignant, à ce que l'ensemble des conditions suivantes soient remplies :

(i) le bien n'est pas distinct ;

(ii) le contrôle du bien doit être obtenu par la partie recevant le bien ou le service bien avant que celle-ci ne reçoive les services liés à ce bien ;

(iii) le coût du bien transféré est important par rapport au coût total que l'entité s'attend à engager pour remplir entièrement l'obligation de conformité ;

(iv) l'entité se procure le bien auprès d'un tiers et n'intervient pas de façon importante dans sa conception et sa fabrication (mais elle agit pour son propre compte selon les paragraphes AG117 à AG125).

Transfert de biens ou de services à une autre partie avec droit de retour (paragraphe 118)

AG96. Dans le cadre de certains accords contraignants, l'entité transfère le contrôle d'un produit au contributeur des ressources, tout en accordant à ce dernier le droit de lui retourner le produit pour diverses raisons (par exemple, son insatisfaction par rapport au produit) ainsi que de recevoir un ou plusieurs des éléments ci-dessous :

(a) un remboursement total ou partiel de la contrepartie versée ;

(b) un avoir (note de crédit) pouvant être porté en diminution de sommes qui sont ou seront dues à l'entité ;

(c) un autre produit en échange.

AG97. Pour rendre compte du transfert de produits avec droit de retour (et de certains services pouvant faire l'objet d'un remboursement), l'entité doit comptabiliser tous les éléments ci-dessous :

(a) des produits au titre des produits transférés, pour un montant égal au montant de contrepartie auquel elle s'attend à avoir droit (l'entité ne comptabilise donc pas de produits pour les produits dont elle prévoit un retour) ;

(b) un passif au titre des remboursements futurs ;

(c) un actif (et un ajustement correspondant du coût des ventes) représentant son droit de récupérer les produits auprès des contributeurs des ressources lors du règlement du passif au titre des remboursements.

AG98. Une promesse faite par l'entité de se tenir prête à accepter un produit retourné pendant la période de retour ne doit pas être comptabilisée comme une obligation de conformité s'ajoutant à l'obligation d'accorder un remboursement.

AG99. L'entité doit appliquer les dispositions des paragraphes 109 à 122 (y compris les dispositions sur la limitation des estimations des paragraphes 119 à 121) pour déterminer le montant de contrepartie auquel elle s'attend à avoir droit. Dans les opérations dans lesquelles l'accord contraignant exige de l'entité qu'elle transfère des biens ou des services distincts à une autre partie (par exemple, l'acheteur (contributeur des ressources) ou le tiers bénéficiaire), ce montant doit exclure les produits dont elle s'attend à ce qu'ils lui soient retournés. Dans le cas des montants reçus (ou à recevoir) auxquels elle ne s'attend pas à avoir droit, l'entité ne doit pas comptabiliser de produits, mais doit plutôt comptabiliser les montants reçus (ou à recevoir) comme un passif au titre des remboursements futurs. Par la suite, à la fin de chaque période de présentation de l'information financière, elle doit mettre à jour

son évaluation des montants auxquels elle s'attend à avoir droit en échange de la satisfaction de ses obligations de conformité contenues dans l'accord contraignant et ajuster en conséquence la contrepartie d'opération et, par conséquent, le montant qu'elle comptabilise en produits.

AG100. L'entité doit mettre à jour son évaluation du passif au titre des remboursements futurs à la fin de chaque période de présentation de l'information financière pour tenir compte des changements dans ses prévisions concernant le montant des remboursements. Elle doit comptabiliser les ajustements correspondants en produits (ou en diminution de ceux-ci).

AG101. Un actif comptabilisé par l'entité pour représenter son droit de récupérer les produits détenus par le contributeur des ressources lors du règlement d'un passif au titre des remboursements doit être évalué initialement par référence à la valeur comptable première attribuée aux produits (par exemple, quand ils faisaient partie des stocks), diminuée du coût prévu, le cas échéant, pour récupérer ceux-ci (y compris la baisse possible de la valeur qu'ont pour l'entité les produits retournés). À la fin de chaque période de présentation de l'information financière, l'entité doit mettre à jour l'évaluation de cet actif en fonction des changements dans les prévisions de retours de produits. Elle doit présenter l'actif séparément du passif au titre des remboursements futurs.

AG102. Lorsque le contributeur des ressources échange un produit contre un autre du même type, de la même qualité, dans le même état et du même prix (par exemple, pour obtenir un produit d'une couleur ou d'une taille différente), l'échange n'est pas considéré comme un retour aux fins de l'application de la présente Norme.

AG103. Les accords contraignants prévoyant que le contributeur des ressources a le droit de retourner un produit défectueux et d'obtenir en échange un produit en bon état doivent être évalués conformément aux indications sur les garanties énoncées aux paragraphes AG111 à AG116.

Contrepartie payable au contributeur des ressources au titre du transfert de biens ou de services à une autre partie (paragraphe 111(e))

AG104. Constituent une contrepartie payable au contributeur des ressources les sommes en espèces que l'entité paie, ou s'attend à payer, à celui-ci (ou à d'autres parties qui achètent les biens ou les services de l'entité auprès de celui-ci). Il peut également s'agir d'un avoir (note de crédit) ou d'autres éléments (par exemple, un coupon ou un bon) qui peuvent être portés en diminution des sommes dues à l'entité (ou à d'autres parties qui achètent les biens ou les services de l'entité auprès du contributeur des ressources). L'entité doit comptabiliser une contrepartie payable au contributeur des ressources comme une réduction de la contrepartie d'opération et, donc, comme une réduction des produits, à moins que le paiement au contributeur des ressources ne soit effectué en échange d'un bien ou d'un service distinct (comme décrit aux paragraphes 73 à 77) que le contributeur des ressources transfère à l'entité. Si la contrepartie payable au contributeur des ressources comprend un montant variable, l'entité doit estimer la contrepartie d'opération (y compris apprécier si une

limitation s'applique à l'estimation de la contrepartie variable) conformément aux paragraphes 113 à 121.

AG105. Si la contrepartie payable au contributeur des ressources est un paiement pour un bien ou un service distinct, l'entité doit comptabiliser l'achat du bien ou du service de la même façon que ses autres achats auprès de ses fournisseurs. Si le montant de la contrepartie payable au contributeur des ressources excède la valeur actuelle du bien ou du service distinct que l'entité reçoit de celui-ci, l'entité doit comptabiliser l'excédent comme une réduction de la contrepartie d'opération. Si l'entité ne peut raisonnablement estimer la valeur actuelle du bien ou du service reçu du contributeur des ressources, elle doit comptabiliser la totalité de la contrepartie payable au contributeur des ressources comme une réduction de la contrepartie d'opération.

AG106. En conséquence, si la contrepartie payable au contributeur des ressources est comptabilisée comme une réduction de la contrepartie d'opération, l'entité doit comptabiliser la réduction des produits lorsque (ou à mesure que) survient le plus tardif des deux événements ci-dessous :

(a) l'entité comptabilise des produits au titre du transfert des biens ou des services correspondants à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire ;

(b) l'entité paie ou promet de payer la contrepartie (même si le paiement dépend d'un événement futur). Cette promesse peut découler implicitement des pratiques habituelles de l'entité.

Répartition d'une remise au titre d'un transfert de biens ou de services à une autre partie (paragraphe 134)

AG107. Un contributeur de ressources obtient une remise pour l'achat d'un groupe de biens ou de services si la somme des valeurs spécifiques de ces biens ou services promis dans l'accord contraignant excède la contrepartie promise dans l'accord contraignant. Sauf lorsque l'entité dispose d'éléments observables, conformément au paragraphe AG108, qui lui indiquent que la totalité de la remise ne se rapporte qu'à une ou plusieurs obligations de conformité de l'accord contraignant, mais pas à l'ensemble d'entre elles, l'entité doit répartir la remise de façon proportionnelle entre toutes les obligations de conformité prévues dans l'accord contraignant. La répartition proportionnelle de la remise dans ces circonstances est la conséquence de la répartition par l'entité de la contrepartie d'opération entre chacune des obligations de conformité en proportion des valeurs spécifiques relatives des biens ou des services distincts sous-jacents.

AG108. L'entité doit affecter la totalité d'une remise à une ou plusieurs obligations de conformité prévues dans l'accord contraignant, et non la répartir entre l'ensemble de celles-ci, si toutes les conditions ci-dessous sont remplies :

(a) l'entité fournit séparément de façon courante chaque bien ou service distinct (ou groupe de biens ou de services distincts) prévu dans l'accord contraignant sur une base spécifique ;

(b) l'entité fournit également séparément de façon courante sur une base spécifique un groupe (ou des groupes) de certains de ces biens ou services distincts en

accordant une remise sur les valeurs spécifiques des biens ou des services de chaque groupe ;

(c) la remise liée à chaque groupe de biens ou de services décrite au paragraphe AG108(b) est essentiellement la même que la remise prévue dans l'accord contraignant, et l'analyse des biens ou des services de chaque groupe fournit des éléments observables indiquant l'obligation ou les obligations de conformité auxquelles se rapporte la totalité de la remise prévue dans l'accord contraignant.

AG109. Si la remise est affectée en totalité à une ou plusieurs obligations de conformité prévues dans l'accord contraignant conformément au paragraphe AG108, l'entité doit répartir la remise avant d'utiliser la méthode résiduelle pour estimer la valeur spécifique d'un bien ou d'un service selon le paragraphe 139(c).

Détermination de la valeur spécifique (paragraphes 137 à 140)

AG110. Dans le secteur public, la détermination de la valeur spécifique pour une obligation de conformité selon le paragraphe 137 peut être difficile, notamment dans les situations où l'entité (le destinataire des ressources) fournit des biens ou des services à des tiers bénéficiaires. Dans ces circonstances, la valeur spécifique est estimée en se fondant sur le montant que le contributeur des ressources devrait payer dans les conditions du marché pour acquérir les avantages économiques ou le potentiel de service des biens ou des services fournis aux tiers bénéficiaires, majoré, le cas échéant, d'une marge appropriée. Lorsqu'il n'est pas possible d'estimer la valeur spécifique de biens ou de services à partir des informations disponibles sur le marché, l'entité procède à cette estimation à l'aide de la méthode du coût attendu, comme indiqué au paragraphe 139(b).

Garanties pour des biens ou des services transférés à une autre partie

AG111. Dans les accords contraignants où l'entité fournit des biens ou des services distincts à une autre partie, il est fréquent que l'entité fournisse (conformément à l'accord contraignant, à la législation ou aux pratiques habituelles de l'entité) une garantie en lien avec la vente d'un produit (qu'il s'agisse d'un bien ou d'un service). La nature de la garantie peut varier considérablement selon les secteurs d'activité et les accords contraignants. Certaines garanties fournissent au contributeur des ressources l'assurance que le produit visé fonctionnera comme l'ont prévu les parties du fait qu'il est conforme aux spécifications convenues. D'autres garanties lui procurent un service en plus de cette assurance.

AG112. Si le contributeur des ressources a l'option d'acheter une garantie séparément (par exemple, parce que le prix en est fixé ou négocié séparément), la garantie constitue un service distinct du fait que l'entité promet à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire un service en plus du produit dont la fonctionnalité est décrite dans l'accord contraignant. Dans ce cas, l'entité doit comptabiliser la garantie promise comme une obligation de conformité conformément aux paragraphes 68 à 77 et affecter une partie de la contrepartie d'opération à cette obligation de conformité conformément aux paragraphes 133 à 143.

AG113. Si le contributeur des ressources n'a pas l'option d'acheter la garantie séparément, l'entité doit comptabiliser celle-ci conformément à IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, à moins que la garantie promise ou une partie de celle-ci, ne procure à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire un service en plus de l'assurance que le produit visé est conforme aux spécifications convenues.

AG114. Lorsqu'elle détermine si une garantie procure à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire un service en plus de l'assurance que le produit visé est conforme aux spécifications convenues, l'entité doit tenir compte de facteurs tels que les suivants :

(a) l'obligation légale de fournir la garantie — si des dispositions législatives obligent l'entité à fournir une garantie, leur existence indique que la garantie promise ne constitue pas une obligation de conformité, car les dispositions de ce type ont généralement pour but de protéger les contributeurs de ressources contre le risque que les produits achetés soient défectueux ;

(b) la durée de la garantie — plus la protection est offerte sur une longue période, plus il est probable que la garantie promise constitue une obligation de conformité, car il est plus probable que celle-ci procure au contributeur des ressources un service en plus de l'assurance que le produit visé est conforme aux spécifications convenues ;

(c) la nature des tâches que l'entité promet d'effectuer — s'il est nécessaire que l'entité effectue certaines tâches déterminées pour fournir l'assurance que le produit est conforme aux spécifications convenues (par exemple, assurer le transport de retour des produits défectueux), ces tâches ne donnent vraisemblablement pas naissance à une obligation de conformité.

AG115. Si une garantie ou une partie de garantie procure à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire un service en plus de l'assurance que le produit visé est conforme aux spécifications convenues, le service promis constitue une obligation de conformité. Par conséquent, l'entité doit répartir la contrepartie d'opération entre le produit et le service. Si la garantie promise porte à la fois sur une assurance et sur un service dont on ne peut raisonnablement rendre compte séparément, l'entité doit les comptabiliser comme une obligation de conformité unique.

AG116. Des dispositions législatives qui obligent l'entité à verser une indemnité si ses produits causent un préjudice ou des dommages ne donnent pas naissance à une obligation de conformité. Il se peut, par exemple, qu'un fabricant comme un laboratoire médical d'État vende des produits comme des échographes à des hôpitaux et des centres médicaux, publics et privés, dans un pays où la loi tient le fabricant responsable des dommages (par exemple, à la propriété personnelle) qui pourraient être causés par un acheteur ou un tiers bénéficiaire utilisant le produit pour son usage prévu. Ne donne pas, non plus, naissance à une obligation de conformité un engagement pris par l'entité d'indemniser le contributeur des ressources advenant que la responsabilité de ce dernier soit mise en cause et qu'il doive payer des dommages-intérêts pour non-respect de brevets, de droits d'auteur, de marques de commerce ou d'autres droits du fait des produits de l'entité. L'entité doit comptabiliser de telles obligations conformément à IPSAS 19.

Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire

AG117. Lorsqu'une autre partie intervient dans la fourniture de biens ou de services à l'acheteur ou à un tiers bénéficiaire, l'entité doit déterminer si sa promesse est par nature une obligation de conformité de fournir elle-même les biens ou les services spécifiés (elle agit alors pour son propre compte) ou de prendre les dispositions voulues pour que l'autre partie s'en charge (elle agit alors comme mandataire). L'entité détermine si elle agit pour son propre compte ou comme mandataire pour chaque bien ou service spécifié promis à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire. Un bien ou un service spécifié est un bien ou un service distinct (ou un groupe distinct de biens ou de services) qui doit être fourni à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire (voir paragraphes 73 à 77 et AG53 à AG56). Si un accord contraignant conclu avec un contributeur de ressources porte sur plusieurs biens ou services spécifiés, l'entité peut agir pour son propre compte pour certains de ces biens ou services spécifiés et en tant que mandataire pour d'autres.

AG118. Pour déterminer la nature de sa promesse (selon la description du paragraphe AG117), l'entité doit :

(a) identifier les biens ou services spécifiés qui doivent être fournis à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire (pouvant être, par exemple, un droit à un bien ou un service qui serait fourni par une autre partie (voir paragraphe AG51)) ; et

(b) évaluer si elle a le contrôle (selon la description prévue au paragraphe 90) de chaque bien ou service spécifié avant que ce bien ou service soit transféré à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire.

AG119. L'entité agit pour son propre compte si elle a le contrôle du bien ou du service spécifié avant de le transférer à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire. Cependant, l'entité ne détient pas nécessairement le contrôle d'un bien spécifié si elle n'obtient que momentanément le titre de propriété de ce produit avant que ce titre ne soit transféré à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire. L'entité qui agit pour son propre compte peut remplir elle-même son obligation de conformité de fournir un bien ou un service spécifié ou elle peut engager une autre partie (par exemple, un sous-traitant) afin que celui-ci remplisse, en son nom, tout ou partie de son obligation de conformité.

AG120. Lorsqu'une autre partie est impliquée dans la fourniture de biens ou de services à un acheteur ou un tiers bénéficiaire, l'entité qui agit pour son propre compte obtient le contrôle de l'un des éléments qui suit :

(a) Un bien ou un autre actif de l'autre partie qu'elle transfère alors à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire.

(b) Un droit à un service qui doit être exécuté par l'autre partie, ce qui donne à l'entité la capacité d'exiger de cette partie qu'elle fournisse le service à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire, en son nom.

(c) Un bien ou un service de l'autre partie qu'elle combine ensuite à d'autres biens ou services pour fournir le bien ou le service spécifié à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire. Par exemple, si l'entité fournit un service important d'intégration de biens ou de services (voir paragraphe 7676(a)) fournis par une autre partie

dans le bien ou le service spécifié pour lequel le contributeur des ressources a conclu l'accord contraignant, l'entité détient le contrôle du bien ou du service spécifié avant que celui-ci soit transféré à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire. En effet, l'entité obtient d'abord le contrôle des intrants dans le bien ou le service spécifié (lesquels incluent les biens ou services provenant d'autres parties) et décide de leur utilisation en faveur de la création de l'extrant combiné aux autres biens ou services, lequel correspond au bien ou service spécifié.

AG121. Lorsque (ou à mesure que) l'entité agissant pour son propre compte remplit une obligation de conformité, elle comptabilise en tant que produits le montant brut de contrepartie auquel elle s'attend à avoir droit en échange du bien ou du service spécifié transféré.

AG122. L'entité agit comme mandataire si son obligation de conformité consiste à prendre les dispositions voulues pour qu'une autre partie fournisse le bien ou le service spécifié. L'entité qui agit comme mandataire n'a pas le contrôle du bien ou du service spécifié fourni par une autre partie avant que ce bien ou ce service ne soit transféré à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire. Lorsque (ou à mesure que) l'entité agissant comme mandataire remplit une obligation de conformité, elle comptabilise en produits le montant des honoraires ou de la commission auxquels elle s'attend à avoir droit en échange des dispositions prises pour que l'autre partie fournisse les biens ou les services spécifiés. Les honoraires ou la commission de l'entité peuvent être le montant net de contrepartie que celle-ci conserve après avoir payé à l'autre partie la contrepartie reçue en échange des biens ou des services à fournir par celle-ci.

AG123. Les éléments énumérés ci-dessous sont, entre autres, mais sans s'y limiter, des indicateurs que l'entité détient le contrôle sur le bien ou le service spécifié avant qu'il ne soit transféré à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire (et que l'entité agit donc pour son propre compte (voir paragraphe AG119)) :

(a) la responsabilité première de la satisfaction de la promesse de fournir le bien ou le service spécifié incombe à l'entité. Cela inclut généralement la responsabilité de l'acceptabilité du bien ou du service spécifié (par exemple, la responsabilité première que le bien ou le service soit conforme aux spécifications convenues avec le contributeur des ressources). Si l'entité assume la responsabilité première de satisfaire à la promesse de fournir le bien ou le service spécifié, cela peut indiquer que l'autre partie impliquée dans la fourniture du bien ou du service spécifié agit au nom de l'entité.

(b) L'entité est exposée au risque sur stocks avant que le bien ou le service spécifié ne soit transféré à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire ou après le transfert du contrôle au contributeur des ressources (par exemple, si le contributeur des ressources dispose d'un droit de retour). Par exemple, si l'entité obtient, ou s'engage à obtenir, le bien ou le service spécifié avant d'obtenir un accord contraignant avec le contributeur des ressources, cela peut être le signe que l'entité a la capacité de décider de l'utilisation, et de tirer la quasi-totalité, des avantages économiques restants ou du potentiel de service du bien ou du service avant son transfert à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire.

(c) L'entité a toute latitude pour fixer le prix du bien ou du service spécifié. La fixation du prix que le contributeur des ressources paie en échange du bien ou du service spécifié peut être une indication que l'entité a la capacité de décider de l'utilisation de ce bien ou de ce service et d'en obtenir la quasi-totalité des avantages économiques restants ou du potentiel de service. Cependant, un mandataire peut avoir la latitude de fixer des prix dans certains cas. Par exemple, un mandataire peut jouir d'une certaine marge de manœuvre dans la fixation de prix afin de générer des produits supplémentaires à partir de son service qui consiste à prendre les dispositions pour que des biens ou des services soient fournis par d'autres parties à des acheteurs ou des tiers bénéficiaires.

AG124. Les indicateurs mentionnés au paragraphe AG123 peuvent être plus ou moins pertinents pour l'évaluation du contrôle selon la nature du bien ou du service spécifié et selon les clauses et conditions de l'accord contraignant. En outre, il se peut que des indicateurs différents constituent des éléments probants plus convaincants, selon différents accords contraignants.

AG125. Si une autre entité prend à sa charge les obligations de conformité et les droits de l'entité contenus dans l'accord contraignant de sorte que cette dernière n'est plus tenue de remplir l'obligation de conformité consistant à transférer le bien ou le service spécifié à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire (autrement dit, l'entité n'agit plus pour son propre compte), elle ne doit pas comptabiliser de produits au titre de cette obligation de conformité. Elle doit plutôt déterminer s'il y a lieu de comptabiliser des produits pour avoir rempli une obligation de conformité consistant à obtenir un accord contraignant pour l'autre partie (autrement dit, déterminer si elle agit comme mandataire).

Biens ou services supplémentaires offerts au contributeur des ressources en option

AG126. Les options permettant aux contributeurs des ressources d'acquérir des biens ou des services supplémentaires sans frais ou moyennant une remise prennent différentes formes : incitations à la vente, octroi de points-cadeaux, options de renouvellement de l'accord contraignant ou autres remises sur futurs de biens ou de services.

AG127. Si, dans le cadre d'un accord contraignant, l'entité accorde au contributeur des ressources l'option d'acquérir des biens ou des services supplémentaires, cette option ne donne naissance à une obligation de conformité afférente à l'accord contraignant que si cette option confère au contributeur des ressources un droit significatif que celui-ci n'obtiendrait pas sans conclure l'accord contraignant (par exemple, une remise s'ajoutant à l'éventail des réductions habituellement consenties sur ces biens ou services aux contributeurs de ressources de la même catégorie, dans la même zone géographique ou sur le même marché). Si l'option confère un droit significatif au contributeur des ressources, ce dernier paie en fait l'entité à l'avance pour des biens ou des services à venir, et l'entité comptabilise ces produits au moment où les biens ou les services sont transférés ou lorsque l'option expire.

AG128. Si le contributeur des ressources a l'option d'acquérir un bien ou un service supplémentaire à un prix correspondant à la valeur spécifique du bien ou du service, cette option ne lui confère pas un droit significatif même si l'option ne peut être

exercée qu'en concluant un accord contraignant préalablement. En pareil cas, l'entité a fait une offre promotionnelle qu'elle doit comptabiliser conformément à la présente Norme au moment seulement où le contributeur des ressources exerce l'option d'acheter le bien ou le service supplémentaire.

AG129. Le paragraphe 134 impose à l'entité de répartir la contrepartie d'opération entre les obligations de conformité en proportion des valeurs spécifiques. Si la valeur spécifique d'une option permettant au contributeur des ressources d'acquérir des biens ou des services supplémentaires ne peut être observée directement, l'entité doit l'estimer. Cette estimation doit refléter la remise qu'obtiendrait le contributeur des ressources lors de l'exercice de l'option, ajustée pour tenir compte des deux éléments ci-dessous :

(a) toute remise dont bénéficierait le contributeur des ressources sans exercer l'option ;

(b) la probabilité que l'option soit exercée.

AG130. Si le contributeur des ressources a un droit significatif d'acquérir à l'avenir des biens ou des services qui sont semblables aux biens ou aux services initiaux visés dans l'accord contraignant et qui seront fournis conformément aux clauses énoncées dans l'accord contraignant d'origine, l'entité peut, plutôt que d'estimer la valeur spécifique de l'option, adopter une solution pratique consistant à affecter la contrepartie d'opération aux biens ou aux services offerts en option, sur la base des biens ou des services qu'elle s'attend à fournir et de la contrepartie attendue correspondante. En général, les options de ce type ont trait au renouvellement d'accords contraignants.

Droits non exercés par les contributeurs des ressources

AG131. Selon le paragraphe 163, sur réception d'un paiement anticipé effectué par le contributeur des ressources, l'entité doit comptabiliser un passif sur accord contraignant pour le montant du paiement anticipé au titre de l'obligation de conformité qui lui incombe. L'entité doit décomptabiliser ce passif sur accord contraignant (et comptabiliser des produits) lorsqu'elle remplit l'obligation de conformité associée à la contrepartie préalablement reçue de la part du contributeur des ressources.

AG132. Un paiement non remboursable effectué d'avance par le contributeur des ressources à l'entité confère au contributeur des ressources le droit à ce que le destinataire des ressources remplisse ses obligations (ou s'expose aux conséquences énoncées dans l'accord contraignant). Il se peut cependant que le contributeur des ressources n'exerce pas la totalité de ses droits au titre de l'accord contraignant. On parle parfois de droits abandonnés pour désigner les droits qui ne seront pas exercés.

AG133. Si l'entité s'attend à avoir droit à un montant de droits abandonnés compris dans un passif sur accord contraignant, elle doit comptabiliser le montant qu'elle prévoit en produits proportionnellement au rythme auquel le contributeur des ressources exerce ses droits. Si l'entité ne s'attend pas à avoir droit à un montant de droits abandonnés, elle doit comptabiliser le montant qu'elle prévoit en produits lorsque la probabilité

que le contributeur des ressources exerce ses droits restants est devenue faible. Pour déterminer si elle peut s'attendre à avoir droit à un montant des droits abandonnés, l'entité doit tenir compte des dispositions des paragraphes 119 à 121 qui traitent de la limitation des estimations de contrepartie variable.

AG134. L'entité doit comptabiliser un passif (et non des produits) au titre de toute contrepartie reçue qui correspond à des droits non exercés par le contributeur des ressources et que l'entité est tenue de remettre à une autre partie, par exemple une entité publique en vertu de la législation applicable aux biens non réclamés.

Frais initiaux non remboursables (et certains coûts connexes) pour un transfert de biens ou de services à une autre partie

AG135. Dans le cas de certains accords contraignants, l'entité facture au contributeur des ressources, lors de la passation du contrat contraignant ou à une date voisine, des frais initiaux non remboursables. Il peut s'agir, par exemple, de droits d'adhésion à des soins de santé, de frais de mise en route d'entreprises de télécommunications, de frais de configuration pour certains services ou de frais initiaux pour certains approvisionnements.

AG136. Pour identifier les obligations de conformité découlant de tels accords contraignants, l'entité doit apprécier si ces frais sont liés au transfert d'un bien ou d'un service promis. Bien souvent, même si les frais initiaux non remboursables sont liés à une activité que l'entité est tenue de réaliser au moment de la passation de l'accord contraignant ou à une date voisine pour remplir l'accord contraignant, cette activité ne se traduit pas par le transfert d'un bien ou d'un service promis à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire (voir paragraphe 72). Les frais initiaux sont plutôt un paiement anticipé pour de futurs biens ou services et sont donc comptabilisés en produits au moment de la fourniture des biens ou des services. La période de comptabilisation des produits se prolonge au-delà de la durée initiale de l'accord contraignant si l'entité accorde au contributeur des ressources l'option de renouveler l'accord et que cette option procure au contributeur des ressources un droit significatif, comme il est expliqué au paragraphe AG127.

AG137. Si les frais initiaux non remboursables sont liés à un bien ou à un service, l'entité doit déterminer s'il lui faut comptabiliser le bien ou le service comme une obligation de conformité distincte en application des paragraphes 68 à 77.

AG138. L'entité peut facturer des frais non remboursables servant en partie à payer les coûts engagés pour l'établissement de l'accord contraignant (ou pour d'autres tâches administratives évoquées au paragraphe 72). Si l'entité ne remplit pas une obligation de conformité en effectuant ces activités d'établissement de l'accord, elle doit faire abstraction de celles-ci (et des coûts connexes) lorsqu'elle évalue le degré d'avancement selon le paragraphe AG95. En effet, le coût des activités d'établissement de l'accord ne reflète pas le transfert des services à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire. L'entité doit apprécier si les coûts engagés pour l'établissement de l'accord contraignant ont donné naissance à un actif à comptabiliser selon le paragraphe 152.

Application des principes à des opérations spécifiques

AG139. Les entités du secteur public reçoivent divers types de transferts. Les transferts peuvent découler, ou pas, d'un accord contraignant. Sous réserve des dispositions du paragraphe AG143, l'entité comptabilise un actif au titre des produits de transferts lorsque les ressources transférées remplissent la définition d'un actif et satisfont aux critères de comptabilisation à l'actif.

Transferts en capital

AG140. La présente Norme définit un transfert en capital comme une opération qui naît d'un accord contraignant en vertu duquel le contributeur des ressources fournit de la trésorerie ou un autre actif, avec la spécification que l'entité acquière ou construise un actif non financier dont elle aura le contrôle. Un transfert en capital impose au moins une obligation de conformité à l'entité.

AG141. L'entité comptabilise des produits au fur et à mesure qu'elle remplit ses obligations de conformité dans son opération de transfert en capital en application des paragraphes 87 à 104. L'entité doit déterminer séparément si une entrée de ressources provenant d'un transfert en capital doit être comptabilisée comme un actif en application du paragraphe 80, et si son obligation de conformité doit être comptabilisée comme un passif en application des paragraphes 81 à 86. La valeur comptable de ce passif est réduite à mesure de la comptabilisation des produits.

AG142. Certaines opérations de transfert en capital peuvent inclure une obligation de conformité pour les besoins de l'exploitation de l'actif acquis ou construit, sans répondre à la définition d'un transfert en capital. L'entité détermine si l'accord contraignant comprend une ou plusieurs obligations de conformité en rapport avec l'exploitation de l'actif en évaluant si la contrepartie d'opération est associée à l'exploitation de l'actif, une fois que celui-ci a été acquis ou construit. Toutes les obligations de conformité en lien avec l'exploitation de l'actif doivent être selon les dispositions de la présente Norme.

Services en nature

AG143. Une entité peut, sans être tenue de le faire, comptabiliser les services en nature en tant que produits et en tant qu'actif.

AG144. Même si la présente Norme n'exige pas la comptabilisation des services en nature, les entités sont fortement encouragées à communiquer des informations sur les services en nature qu'elles reçoivent, en particulier si ces derniers font partie intégrante des activités de l'entité.

AG145. Les services en nature sont des services que des personnes physiques fournissent aux entités du secteur public sans contrepartie. Certains services en nature 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, ainsi qu'une diminution d'un actif et des frais. Dans de nombreux cas, l'entité comptabilise des frais 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 qui est construit.

AG146. 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 reçue de la part d'autres États 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 d'école ; et

(e) les collectivités locales peuvent recevoir les services de pompiers bénévoles.

AG147. 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 AG146, l'entité peut conclure que la valeur de ces 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 devrait acquérir si les services en nature n'étaient pas disponibles.

AG148. En raison des nombreuses incertitudes qui entourent les services en nature, y compris la capacité d'en exercer le contrôle et l'évaluation de leur juste valeur, la présente Norme n'impose pas la comptabilisation des services en nature. Cependant, le paragraphe 175 invite fortement à communiquer des informations qualitatives sur la nature et le type de services en nature reçus pendant la période de présentation de l'information financière. Comme pour toutes les informations à fournir, celles se rapportant 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 significatifs quant à leur montant, mais peuvent être significatifs par nature.

AG149. Dans l'élaboration d'une méthode comptable qui traiterait 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 qui satisfont aux critères de comptabilisation. Pour déterminer s'il convient de comptabiliser une catégorie de services en nature, les pratiques d'entités similaires qui interviennent dans un environnement similaire sont également prises en compte.

Nantissements

AG150. Les nantissements sont des promesses non exécutoires de transfert d'actifs à l'entité à l'avenir. Les nantissements ne répondent pas à la définition d'un actif car l'entité n'est pas en mesure de contrôler l'accès du contributeur des ressources 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, il est comptabilisé en tant que don ou donation, conformément aux paragraphes AG164 à AG167. Les nantissements peuvent justifier une présentation en tant qu'actifs éventuels selon les dispositions d'IPSAS 19.

Encaissement par anticipation de transferts

AG151. Lorsqu'une entité reçoit des ressources avant qu'un accord de transfert ne devienne contraignant, les ressources sont comptabilisées à l'actif lorsqu'elles répondent à la définition d'un actif et remplissent les critères de comptabilisation en tant qu'actif. L'entité comptabilisera aussi un passif d'encaissement par anticipation si l'accord de transfert n'est pas encore contraignant. Les encaissements par anticipation se rapportant aux transferts ne sont pas fondamentalement différents d'autres encaissements par anticipation. Ce passif (encaissement par anticipation) peut être comptabilisé au passif (produits différés), conformément aux paragraphes 81 à 86, au moment de la survenue l'événement qui rend l'accord de transfert contraignant, et le passif est ultérieurement acquitté lorsque (ou à mesure que) toutes les autres obligations de conformité au titre de l'accord sont remplies.

Prêts assortis de conditions avantageuses

AG152. 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 sont comptabilisés selon IPSAS 41. L'entité examine si toute différence entre la contrepartie d'opération (le produit du prêt) et la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale (voir IPSAS 41) constitue des produits qui doivent être comptabilisés selon la présente Norme.

AG153. Si l'entité détermine que la différence entre la contrepartie d'opération (le produit du prêt) et la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale constitue des produits, elle comptabilise cette différence comme des produits, sauf s'il existe une obligation de conformité, par exemple dans le cas où les actifs transférés sont soumis à des conditions imposées par l'entité qui génèrent une obligation de conformité. Lorsqu'il existe une obligation de conformité, l'entité doit envisager si elle donne lieu à l'existence et à la comptabilisation d'un passif. Au fur et à mesure que l'entité s'acquitte de l'obligation de conformité, le passif diminue et un montant équivalent de produits est comptabilisé.

Évaluation d'actifs transférés

AG154. Comme l'impose le paragraphe 106, les actifs transférés sont évalués à leur contrepartie d'opération à la date de comptabilisation. Lorsque l'entité reçoit la contrepartie sous une forme autre que de la trésorerie, cette contrepartie autre qu'en trésorerie est initialement évaluée à sa valeur actuelle, conformément à la norme IPSAS correspondante :

(a) les actifs tels que les stocks, les immeubles de placement et les immobilisations incorporelles acquises par le biais d'opérations génératrices de produits doivent être évalués initialement à leur juste valeur à la date d'acquisition ;

(b) les immobilisations corporelles acquises par le biais d'opérations génératrices de produits doivent être évaluées à leur coût présumé à la date d'acquisition. Le principal objectif pour lequel une entité détient des immobilisations corporelles détermine la base d'évaluation de leur valeur actuelle utilisée pour déterminer le coût présumé (si ces actifs détenus pour leur capacité opérationnelle, ils sont évalués à leur valeur opérationnelle actuelle ; les actifs détenus pour leur capacité financière sont évalués à la juste valeur) ; et

(c) les instruments financiers, y compris la trésorerie et les transferts à recevoir qui répondent à la définition d'un instrument financier, doivent être évalués à leur contrepartie d'opération à la date d'acquisition conformément au paragraphe 109 et selon la méthode comptable appropriée.

Remise de dettes et prise en charge de passifs

AG155. Les prêteurs renoncent parfois à leur droit de recouvrer une dette due par une entité du secteur public, annulant effectivement la dette. Par exemple, l'État peut annuler un prêt dû par une collectivité locale. Dans les situations où un créancier accorde une remise de dette, la collectivité locale diminue la valeur comptable du passif existant et comptabilise une augmentation de l'actif net.

AG156. 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 de dettes ne réponde pas à la définition d'un apport des contributeurs.

AG157. Lorsqu'une entité contrôlante annule une dette ou prend en charge 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 AG7 à AG9.

AG158. Les produits générés par la remise d'une dette sont évalués à la valeur comptable de la dette remise.

Amendes

AG159. Les amendes sont des avantages économiques ou un potentiel de service reçu(s) 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 à des personnes physiques 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.

AG160. Les amendes exigent normalement qu'une entité transfère à l'État un montant fixe de trésorerie 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 18. Comme indiqué au paragraphe 5, lorsque l'entité encaisse des amendes en qualité de mandataire, l'amende ne constituera pas des produits 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

AG161. Un legs est un transfert de ressources 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 une réclamation opposable, par exemple lors du décès du testateur, ou lors de l'homologation du testament, en fonction des lois du pays.

AG162. Les legs qui répondent à la définition d'un actif sont comptabilisés à l'actif et en tant que produits lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'entité et que la contrepartie d'opération 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.

AG163. La contrepartie d'opération d'actifs légués est déterminée de la même manière que pour les dons et les donations, comme décrit au paragraphe AG166. Dans les pays où les successions des personnes décédées sont soumises à l'impôt, l'administration fiscale peut avoir déjà déterminé la contrepartie d'opération de l'actif légué à l'entité, et ce montant peut être à la disposition de l'entité. Les legs sont évalués à la contrepartie d'opération des ressources reçues ou à recevoir.

Dons et donations, y compris biens en nature

AG164. 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 contributeur des ressources peut être une entité ou une personne physique. Pour les dons et donations de trésorerie ou autres actifs monétaires et de 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 des dons ou des donations et le transfert du titre de propriété sont souvent simultanés : en pareils cas, il n'y a aucun doute que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service iront à l'entité.

AG165. Les biens en nature sont des actifs corporels transférés à une entité dans une opération qui ne nécessite pas le transfert de biens ou de services distincts à une partie externe, mais qui peut être soumise à certaines obligations. L'assistance externe fournie par des organisations de développement multilatéral ou bilatéral inclut souvent une composante de biens en nature.

AG166. La comptabilisation des dons et donations de services en nature est traitée aux paragraphes AG143 à AG149. Les dons et donations autres que les services en nature et les biens en nature sont comptabilisés à l'actif conformément aux paragraphes 18 à 25, et la comptabilisation des produits varie selon qu'ils découlent ou non d'une opération assortie d'un accord contraignant.

AG167. Lors de la comptabilisation initiale, les dons et donations (y compris les biens en nature) sont évalués à leur contrepartie d'opération à la date d'acquisition, conformément au paragraphe 30.

Licences

AG168. Une licence donne à un contributeur des ressources des droits sur la propriété intellectuelle de l'entité. Voici quelques exemples de licences de propriété intellectuelle :

(a) logiciels et technologie ;

(b) œuvres cinématographiques, œuvres musicales et autres créations pour les médias et le spectacle ;

(c) franchises ;

(d) brevets, marques de commerce et droits d'auteur.

AG169. Outre la promesse d'octroyer une licence (ou des licences) à un contributeur des ressources, l'entité peut également lui promettre de transférer d'autres biens ou services à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire. Ces promesses peuvent être mentionnées de façon explicite dans l'accord contraignant ou elles peuvent découler implicitement des pratiques habituelles, des politiques affichées ou de déclarations précises de l'entité (voir paragraphe 71). Comme pour d'autres types d'accords contraignants, lorsqu'un accord contraignant conclu avec un contributeur de ressources contient la promesse d'octroyer une licence (ou des licences), outre d'autres promesses de fournir des biens ou des services, l'entité applique les paragraphes 68 à 77 afin d'identifier chacune des obligations de conformité contenues dans l'accord contraignant.

AG170. Si la promesse d'octroyer une licence n'est pas distincte des autres promesses de fournir des biens ou des services prévues dans l'accord contraignant selon les paragraphes 73 à 77, l'entité doit comptabiliser la promesse d'octroyer une licence et les autres promesses de fournir des biens et des services comme une obligation de conformité unique. Voici des exemples de licences qui ne sont pas distinctes des autres biens ou services promis dans l'accord contraignant :

(a) une licence qui constitue une composante d'un bien matériel et qui fait partie intégrante de la capacité de fonctionner de celui-ci ;

(b) une licence dont l'acheteur ou le tiers bénéficiaire ne peut tirer des avantages économiques ou un potentiel de service qu'en l'utilisant conjointement à un service connexe (comme un service en ligne fourni par l'entité dont l'accès au contenu par l'acheteur ou le tiers bénéficiaire nécessite l'octroi de la licence).

AG171. Lorsque la licence n'est pas distincte, l'entité doit appliquer les paragraphes 87 à 97 afin de déterminer si l'obligation de conformité (qui inclut la licence promise) est une obligation de conformité remplie progressivement ou à un moment précis.

AG172. Lorsque la promesse d'octroyer la licence est distincte des autres promesses de fournir des biens ou des services prévues dans l'accord contraignant et qu'elle constitue par conséquent une obligation de conformité distincte, l'entité doit déterminer si la licence est fournie à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire à un moment précis ou progressivement. Pour ce faire, l'entité doit examiner si la nature de sa promesse d'octroyer la licence à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire consiste à accorder au contributeur des ressources :

(a) soit un droit d'accès à la propriété intellectuelle de l'entité telle qu'elle existe tout au long de la période couverte par la licence ;

(b) soit un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle de l'entité telle qu'elle existe au moment précis où la licence est octroyée.

Détermination de la nature de la promesse de l'entité

AG173. La nature de la promesse de l'entité d'octroyer une licence consiste à accorder un droit d'accès à sa propriété intellectuelle si toutes les conditions suivantes sont remplies :

(a) l'accord contraignant prescrit que, ou le contributeur des ressources s'attend raisonnablement à ce que, l'entité entreprenne des activités qui auront une incidence importante sur la propriété intellectuelle sur laquelle le contributeur des ressources a des droits (voir paragraphe AG174 et AG175) ;

(b) les droits accordés par la licence exposent directement l'acheteur ou le tiers bénéficiaire aux conséquences positives ou négatives des activités de l'entité mentionnées au paragraphe AG173(a) ;

(c) ces activités n'entraînent pas le transfert d'un bien ou d'un service à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire au fur et à mesure que ces activités ont lieu (voir paragraphe 72).

AG174. Parmi les facteurs pouvant indiquer que le contributeur des ressources pourrait raisonnablement s'attendre à ce que l'entité entreprenne des activités qui auront une incidence importante sur sa propriété intellectuelle, citons les pratiques habituelles, les politiques affichées ou les déclarations précises de l'entité. Bien que cela ne soit pas déterminant, l'existence d'intérêts économiques communs à l'entité et au contributeur des ressources (par exemple, une redevance en fonction des ventes) qui se rapportent à la propriété intellectuelle sur laquelle le contributeur des ressources a des droits peut également indiquer que ce dernier pourrait s'attendre raisonnablement à ce que l'entité entreprenne de telles activités.

AG175. Les activités de l'entité ont une incidence importante sur la propriété intellectuelle sur laquelle le contributeur des ressources a des droits lorsque se produit l'un des éléments qui suivent :

(a) ces activités devraient modifier de façon importante la forme (par exemple, la conception ou le contenu) ou la fonctionnalité (par exemple, la capacité à effectuer une fonction ou une tâche) de la propriété intellectuelle ; ou

(b) la capacité du contributeur des ressources à obtenir des avantages économiques ou un potentiel de service à partir de la propriété intellectuelle provient en quasi-totalité, ou dépend, de ces activités. Par exemple, les avantages économiques ou le potentiel de service d'une marque découlent souvent, ou dépendent, des activités en cours de l'entité qui assurent ou contribuent à la valeur de la propriété intellectuelle.

AG176. Par conséquent, si la propriété intellectuelle sur laquelle le contributeur des ressources a des droits a une importante fonctionnalité spécifique, une part substantielle des avantages économiques ou du potentiel de service de cette propriété intellectuelle provient de cette fonctionnalité. En conséquence, la capacité de l'acheteur ou du tiers bénéficiaire d'obtenir des avantages économiques ou un potentiel de service de cette propriété intellectuelle ne sera pas affecté de manière importante par les activités de l'entité, à moins que ces activités modifient fortement

sa forme ou sa fonctionnalité. Parmi les types de propriété intellectuelle qui présentent souvent une importante fonctionnalité spécifique, citons les logiciels, les composés biologiques ou formules de médicaments, et les contenus médias achevés (par exemple, films, émissions de télévision et enregistrements musicaux).

AG177. Lorsque les conditions énoncées au paragraphe AG173 sont remplies, l'entité doit comptabiliser la promesse d'octroyer une licence comme une obligation de conformité remplie progressivement car l'acheteur ou le tiers bénéficiaire recevra et consommera simultanément les avantages économiques ou le potentiel de service à partir de la prestation par laquelle l'entité lui donne accès à sa propriété intellectuelle, et ce, au fur et à mesure que la prestation a lieu (voir paragraphe 95(a)). L'entité doit appliquer les paragraphes 98 à 104 afin de choisir une méthode appropriée pour évaluer la mesure dans laquelle l'obligation de conformité consistant à donner l'accès est remplie.

AG178. Lorsque les conditions énoncées au paragraphe AG173 ne sont pas remplies, la nature de la promesse de l'entité consiste à accorder le droit d'utiliser sa propriété intellectuelle telle que celle-ci existe (sur le plan de la forme et de la fonctionnalité) au moment précis où la licence est octroyée au contributeur des ressources. Cela signifie que le contributeur des ressources peut décider de l'utilisation de la licence et en tirer la quasi-totalité des avantages économiques restants ou du potentiel de service au moment précis où la licence lui est fournie. L'entité doit comptabiliser la promesse d'accorder le droit d'utiliser sa propriété intellectuelle comme une obligation de conformité remplie à un moment précis. Elle doit appliquer le paragraphe 97 afin de déterminer le moment précis où la licence est transférée à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire. Cependant, l'entité ne peut comptabiliser de produits au titre d'une licence qui accorde le droit d'utiliser sa propriété intellectuelle avant le début de la période au cours de laquelle l'acheteur ou le tiers bénéficiaire pourra utiliser la licence et en retirer les avantages économiques ou le potentiel de service. Par exemple, si la période couverte par la licence d'utilisation d'un logiciel commence avant que l'entité fournisse à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire (ou mette autrement à leur disposition) un code leur permettant d'utiliser le logiciel immédiatement, l'entité ne comptabilisera pas de produits avant d'avoir fourni (ou mis autrement à disposition) le code.

AG179. L'entité ne doit pas tenir compte des facteurs suivants lorsqu'elle détermine si une licence accorde le droit d'accéder à sa propriété intellectuelle ou le droit de l'utiliser :

(a) Restrictions temporelles, géographiques ou d'utilisation : ces restrictions constituent des caractéristiques de la licence promise, et non des indications servant à déterminer si l'entité remplit son obligation de conformité à un moment précis ou progressivement.

(b) Garanties données par l'entité qu'elle détient un brevet valide pour la propriété intellectuelle et qu'elle défendra ce brevet contre toute utilisation non autorisée : la promesse de défendre un brevet ne constitue pas une obligation de conformité, car l'acte de défendre un brevet protège la valeur des actifs de propriété intellectuelle de l'entité et procure au contributeur des ressources l'assurance que la licence transférée est conforme aux spécifications de la licence promise dans l'accord contraignant.

Redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation

AG180. Nonobstant les dispositions des paragraphes 119 à 121, l'entité doit comptabiliser des produits au titre d'une redevance en fonction des ventes ou d'une redevance en fonction de l'utilisation qui a été promise en échange d'une licence de propriété intellectuelle uniquement lorsque (ou à mesure que) survient le plus tardif des événements suivants :

(a) la vente ou l'utilisation en question se produit ;

(b) l'obligation de conformité à laquelle est affecté(e) tout ou partie de la redevance en fonction des ventes ou de la redevance en fonction de l'utilisation est remplie (ou partiellement remplie).

AG181. La disposition du paragraphe AG180 pour une redevance en fonction des ventes ou une redevance en fonction de l'utilisation s'applique lorsque la redevance se rapporte uniquement à une licence de propriété intellectuelle ou lorsqu'une licence de propriété intellectuelle est l'élément prédominant auquel se rapporte la redevance (par exemple, la licence de propriété intellectuelle peut être l'élément prédominant auquel se rapporte la redevance lorsque l'entité s'attend raisonnablement à ce que le contributeur des ressources attribue bien plus de valeur à la licence qu'aux autres biens ou services auxquels se rapporte la redevance).

AG182. Lorsque la condition stipulée au paragraphe AG181 est remplie, les produits issus d'une redevance en fonction des ventes ou d'une redevance en fonction de l'utilisation doivent être comptabilisés en intégralité conformément aux dispositions du paragraphe AG180. Lorsque la condition stipulée au paragraphe AG181 n'est pas remplie, les dispositions relatives à la contrepartie variable des paragraphes 113 à 122 s'appliquent à la redevance en fonction des ventes ou à la redevance en fonction de l'utilisation.

Accords de rachat

AG183. Pour évaluer si l'entité transfère le contrôle d'un actif à l'acheteur ou à un tiers bénéficiaire identifié, l'entité doit tenir compte de tous les accords de rachat de l'actif.

AG184. Un accord de rachat est un accord contraignant en vertu duquel l'entité fournit un actif et promet ou a l'option de le racheter (soit dans le cadre du même accord contraignant, soit dans le cadre d'un autre accord contraignant). L'actif racheté peut être celui qui a été fourni à l'origine au contributeur des ressources, un actif qui est dans une large mesure le même ou encore un autre actif dont celui vendu à l'origine constitue un composant.

AG185. De manière générale, il existe trois formes d'accords de rachat :

(a) l'entité a une obligation de racheter l'actif (contrat à terme) ;

(b) l'entité a un droit de racheter l'actif (option d'achat) ;

(c) l'entité a une obligation de racheter l'actif à la demande du contributeur des ressources (option de vente).

Contrat à terme ou option d'achat

AG186. Si l'entité a une obligation ou un droit de racheter l'actif (contrat à terme ou option d'achat), le contributeur des ressources n'obtient pas le contrôle de l'actif, parce que sa capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en tirer la quasi-totalité des avantages économiques restants ou du potentiel de service est limitée, même si l'acheteur ou le tiers bénéficiaire peut en avoir la possession matérielle. En conséquence, l'entité doit comptabiliser l'accord contraignant comme suit :

(a) soit comme un contrat de location selon les dispositions d'IPSAS 43, *Contrats de location*, si l'entité peut ou doit racheter l'actif à un montant inférieur à son prix initial ;

(b) soit comme un accord de financement selon les dispositions prévues au paragraphe AG188, si l'entité peut ou doit racheter l'actif à un montant égal ou supérieur à son prix initial.

AG187. Lorsqu'elle compare le prix de rachat avec le prix, l'entité doit tenir compte de la valeur temps de l'argent.

AG188. Si l'accord de rachat est un accord de financement, l'entité doit continuer à comptabiliser l'actif et doit aussi comptabiliser un passif financier au titre de toute contrepartie reçue du contributeur des ressources. L'entité doit comptabiliser la différence entre le montant de contrepartie reçue du contributeur des ressources et le montant de contrepartie à lui verser comme des intérêts et, s'il y a lieu, comme des coûts de traitement ou de possession (par exemple, les assurances).

AG189. Si l'option expire sans avoir été exercée, l'entité doit décomptabiliser le passif et comptabiliser des produits.

Option de vente

AG190. Si l'entité a une obligation de racheter l'actif à la demande du contributeur des ressources (option de vente) à un prix inférieur au prix initial de l'actif, elle doit se demander au moment de la passation de l'accord contraignant si le contributeur des ressources a un avantage économique important à exercer son droit. S'il exerce son droit, le contributeur des ressources se trouve alors en fait à payer une contrepartie à

l'entité en retour du droit d'utiliser un actif spécifié pendant une certaine période. Par conséquent, si le contributeur des ressources a un avantage économique important à exercer son droit, l'entité doit comptabiliser l'accord comme un contrat de location conformément à IPSAS 43.

AG191. Pour déterminer si le contributeur des ressources a un avantage économique important à exercer son droit, l'entité doit prendre en compte divers facteurs, dont le rapport entre le prix de rachat et la valeur de marché attendue de l'actif à la date de rachat, ainsi que le délai restant à courir jusqu'à l'expiration du droit. Par exemple, s'il est à prévoir que le prix de rachat sera considérablement plus élevé que la valeur de marché de l'actif, cela peut indiquer que le contributeur des ressources a un avantage économique important à exercer l'option d'achat.

AG192. Si le contributeur de la ressource n'a pas un avantage économique important à exercer son droit à un prix inférieur au prix initial de l'actif, l'entité doit comptabiliser l'accord comme s'il s'agissait de la vente d'un produit assortie d'un droit de retour, comme il est expliqué aux paragraphes AG96 à AG103.

AG193. Si le prix de rachat de l'actif est égal ou supérieur à son prix initial et qu'il est plus élevé que sa valeur de marché attendue, l'accord contraignant est en fait un accord de financement et doit, par conséquent, être comptabilisé comme il est expliqué au paragraphe AG188.

AG194. Si le prix de rachat de l'actif est égal ou supérieur à son prix initial et qu'il est égal ou inférieur à sa valeur de marché attendue, et que le contributeur des ressources n'a pas un avantage économique important à exercer son droit, l'entité doit alors comptabiliser l'accord comme s'il s'agissait de la vente d'un produit assortie d'un droit de retour, comme il est expliqué aux paragraphes AG96 à AG103.

AG195. Lorsqu'elle compare le prix de rachat au prix de vente, l'entité doit tenir compte de la valeur temps de l'argent.

AG196. Si l'option expire sans avoir été exercée, l'entité doit décomptabiliser le passif et comptabiliser des produits.

Accords de consignation

AG197. Lorsque l'entité livre un produit à une autre partie (par exemple, un distributeur ou un grossiste) en vue de sa vente à des acheteurs finaux, elle doit évaluer si cette autre partie obtient le contrôle du produit à ce moment-là. Le produit livré à une autre partie peut être détenu en vertu d'un accord de consignation si cette autre partie n'en obtient pas le contrôle. Par conséquent, l'entité ne doit pas comptabiliser de produits au moment de la livraison à l'autre partie si le produit livré est détenu en consignation.

AG198. Les indicateurs qu'un accord est un accord de consignation sont notamment les suivants :

(a) le produit est contrôlé par l'entité jusqu'à ce que se produise un événement spécifié, par exemple la vente du produit à un contributeur de ressources du distributeur, ou jusqu'au terme d'une période déterminée ;

(b) l'entité est en mesure d'exiger que le produit lui soit rendu ou qu'il soit transféré à un tiers (comme un autre distributeur) ;

(c) le distributeur n'a pas l'obligation inconditionnelle de payer le produit (même si un acompte peut être exigé de sa part).

Ventes à livrer

AG199. Un accord de vente à livrer est un accord contraignant en vertu duquel l'entité facture à son contributeur des ressources un produit dont elle conserve la possession matérielle jusqu'à ce que le produit soit ultérieurement transféré à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire. Par exemple, il se peut que l'acheteur demande à l'entité de conclure un accord contraignant de ce type en raison d'un manque d'espace suffisant du contributeur des ressources pour stocker le produit ou en raison d'un retard dans le calendrier de production du contributeur des ressources.

AG200. Pour déterminer le moment où elle a rempli son obligation de conformité consistant à transférer un produit, l'entité doit évaluer à quel moment le contributeur des ressources obtient le contrôle du produit (voir paragraphe 97). Dans certains accords contraignants, le contrôle est transféré soit lorsque le produit est livré sur le site de l'acheteur ou du tiers bénéficiaire, soit lorsque le produit est expédié, selon les clauses de l'accord contraignant (y compris les clauses de livraison et d'expédition). Cependant, dans d'autres accords contraignants, il se peut que le contributeur des ressources obtienne le contrôle d'un produit même si l'entité en a la possession matérielle. En pareil cas, le contributeur des ressources a la capacité de décider de l'utilisation du produit et d'en tirer la quasi-totalité des avantages économiques restants ou du potentiel de service même s'il a décidé de ne pas exercer son droit d'en prendre matériellement possession. L'entité n'a donc pas le contrôle du produit. Elle se trouve plutôt dans la position de fournir au contributeur des ressources un service de garde d'actif.

AG201. Au-delà des dispositions du paragraphe 97, dans le cas d'un accord de vente à livrer, toutes les conditions suivantes doivent être réunies pour que le contributeur des ressources ait obtenu le contrôle du produit :

(a) la vente à livrer doit avoir un motif réel (par exemple, le contributeur des ressources l'a demandée) ;

(b) le produit doit être identifié séparément comme appartenant au contributeur des ressources ;

(c) le produit doit être actuellement prêt à son transfert physique à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire ;

(d) l'entité n'a pas la capacité d'utiliser le produit ou de le destiner à un autre contributeur de ressources.

AG202. Si l'entité comptabilise des produits au titre d'un produit cédé dans le cadre d'une vente à livrer, elle doit se demander si, en application des paragraphes 68 à 77, il lui reste des obligations de conformité à remplir (par exemple, en ce qui concerne la garde du bien) auxquelles elle doit affecter une partie de la contrepartie d'opération conformément aux paragraphes 133 à 143.

Informations à fournir (paragraphes 167 à 193)

AG203. L'entité n'est pas tenue de fournir des informations selon la présente Norme si elle les a fournies conformément à une autre norme.

AG204. En fournissant les informations requises par la présente Norme, l'entité doit tenir compte des dispositions des paragraphes 45 à 47 d'IPSAS 1, qui donnent des indications sur l'importance relative et le regroupement des informations. Il n'est pas nécessaire de se conformer à une disposition spécifique de la présente Norme en matière d'information à fournir si cette information n'est pas significative.

Informations à fournir sur la ventilation des produits (paragraphes 179 et 180)

AG205. Le paragraphe 179 exige de l'entité qu'elle ventile les produits tirés d'accords contraignants entre des catégories montrant comment la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits et des flux de trésorerie sont touchés par les facteurs économiques. Le degré de ventilation des produits de l'entité nécessaire aux fins de ces informations dépend donc des faits et circonstances propres aux accords contraignants que l'entité a conclus. Il se peut que certaines entités doivent utiliser plus d'un type de catégories pour satisfaire à l'objectif de ventilation des produits énoncé au paragraphe 179. Pour d'autres entités, il se peut qu'un seul type de catégorie suffise à l'atteinte de cet objectif.

AG206. Lorsqu'elle choisit le type de catégorie (ou de catégories) à utiliser pour la ventilation des produits, l'entité doit tenir compte de la façon dont les informations sur ces produits ont été présentées à d'autres fins, notamment pour ce qui est :

(a) des informations présentées ailleurs que dans les états financiers (par exemple, dans les communiqués de presse, les rapports annuels ou les présentations à l'intention des parties prenantes) ;

(b) des informations régulièrement examinées aux fins de l'évaluation de la performance financière des secteurs opérationnels ;

(c) d'autres informations analogues aux types d'informations mentionnées aux paragraphes AG206 (a) et (b) et qui sont utilisées par l'entité ou par les utilisateurs de ses états financiers pour évaluer sa performance financière ou pour prendre des décisions en matière d'attribution des ressources.

AG207. Parmi les exemples de catégories pouvant être appropriées, il y a les suivantes :

(a) type d'obligation de conformité ;

(b) situation géographique (par exemple, pays ou région) ;

(c) marché ou type de contributeur de ressources (par exemple, contributeurs de ressources du secteur public et du secteur privé) ;

(d) type d'accord contraignant (par exemple, accords contraignants à forfait et accords contraignants en régie) ;

(e) durée de l'accord contraignant (par exemple, accords contraignants à court terme et accords contraignants à long terme) ;

(f) date ou calendrier de transfert des biens ou des services (par exemple, produits provenant de biens ou services transférés à des acheteurs ou des tiers bénéficiaires à une date donnée et produits provenant de biens ou services transférés sur une certaine période) ;

(g) circuits de distribution (par exemple, biens fournis directement aux acheteurs ou aux tiers bénéficiaires et biens fournis par des intermédiaires) ;

(h) produits provenant de la fourniture de biens ou de services à des tiers bénéficiaires.

Annexe B

Amendements d'autres IPSAS

Amendements d'IPSAS 1, *Présentation des états financiers*

Les paragraphes 50, 88, 94 et 135 sont modifiés et le paragraphe 153Q est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Considérations générales

Compensation

50. ~~IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe~~ IPSAS 47, *Produits,* ~~définit les produits et~~ impose d'~~e les~~ évaluer les produits ~~à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir, en tenant compte du~~ 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 ~~d~~les remises sur les prix ou les quantités accordées par l'entité. Dans le cadre de ses activités ~~ordinaires~~, une entité effectue d'autres transactions qui ne génèrent pas de produits mais qui découlent des principales activités génératrices de produits. Les résultats de ces transactions sont présentés, lorsque cette présentation traduit la nature de la transaction ou d'un autre événement, en compensant le revenu par les charges qui lui sont liées et qui seraient générées par la même transaction. Par exemple :

(a) les profits et pertes dégagés sur la cession d'actifs non courants, y compris des titres de participation et des actifs opérationnels, sont présentés ~~après imputation~~ en déduisant~~, sur le produit~~ du montant de la contrepartie de la cession, ~~de~~ la valeur comptable de l'actif et des frais de vente correspondants ;

(b) …

…

Structure et contenu

…

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 :**

…

(g) **~~créances recouvrables issues d'opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts) ;~~ [supprimé]**

(h) **créances ~~issues d'opérations avec contrepartie directe~~ ;**

…

(k) **dettes ~~issues d'opérations avec contrepartie directe~~ ;**

…

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

…

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 :

…

(b) les créances sont ventilées en montants à recevoir des usagers, taxes et autres produits ~~des opérations sans contrepartie directe~~, créances à recevoir des parties liées, paiements d'avance et autres montants ;

…

…

Informations à fournir sur les méthodes comptables

…

135. Chaque entité considère la nature de son activité et les méthodes que les utilisateurs de ses états financiers s'attendent à voir présentées pour ce type d'entité. À titre d'exemple, on s'attend à ce que les entités du secteur public indiquent la méthode de comptabilisation des impôts, des dons et d'autres formes de produits ~~sans contrepartie directe~~. Lorsqu'une entité réalise une part significative de son activité à l'étranger ou un nombre important de transactions en monnaies étrangères, on s'attend à ce qu'elle indique les méthodes comptables utilisées pour comptabiliser les profits et les pertes de change. Lorsque des regroupements d'entités du secteur public ont eu lieu, les méthodes comptables utilisées pour déterminer le goodwill et les participations ne donnant pas le contrôle sont indiquées.

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Guide d'application

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

Exemple de présentation des états financiers

…

Entité du secteur public – État de la performance financière de l'année finissant le 31 décembre 20X2

(Illustrant la classification des charges par fonction)

(en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
Produits ~~des activités ordinaires~~		
Impôts	X	X
~~Redevances, amendes, pénalités et licences~~Autres contributions obligatoires et prélèvements	X	X
~~Produits d'opérations avec contrepartie directe~~	~~X~~	~~X~~
Transferts ~~provenant d'autres entités publiques~~ 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
…	…	…

…

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 ~~des activités ordinaires~~		
Impôts	X	X
~~Redevances, amendes, pénalités et licences~~Autres contributions obligatoires et prélèvements	X	X
~~Produits d'opérations avec contrepartie directe~~	~~X~~	~~X~~
Transferts ~~provenant d'autres entités publiques~~ 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
…	…	…

…

Modifications d'IPSAS 2, Tableaux des flux de trésorerie

Les paragraphes 21 et 22 sont modifiés et le paragraphe 63K est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

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, par exemple, par :

    (a) ~~par voie d'~~impôts (directement et indirectement) ; ~~ou~~

    (b) ~~par les destinataires des biens et des services fournis par l'entité.~~ [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.

    …

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 :

    ….

    (c) entrées de trésorerie provenant de subventions, ~~ou~~ de transferts et d'autres autorisations budgétaires approuvées par l'État ou par d'autres entités du secteur public ;

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Exemple d'application

…

Notes au tableau des flux de trésorerie

…

(b) *Immobilisations corporelles*

Au cours de la période, l'entité économique a acquis des immobilisations corporelles pour un montant total de X, dont X au moyen de ~~subventions~~ transferts en capital accordées par l'État. Des sorties de trésorerie pour un montant de X ont été effectuées pour acquérir des immobilisations corporelles.

…

Tableau des flux de trésorerie selon la méthode indirecte (paragraphe 27(a))

…

(b) *Immobilisations corporelles*

Au cours de la période, l'entité économique a acquis des immobilisations corporelles pour un montant total de X, dont X au moyen de ~~subventions~~ transferts en capital accordées par l'État. Des sorties de trésorerie pour un montant de X ont été effectuées pour acquérir des immobilisations corporelles.

Amendements d'IPSAS 4, Effets des variations des cours des monnaies étrangères.

Le paragraphe 11 est modifié et le paragraphe 71I est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

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 ;

…

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Exemples d'application

…

Exemple 2— Encaissements multiples concernant un produit comptabilisé à une date donnée

…

IE7. Appliquant ~~le paragraphe 28 d'IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe,~~ 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.

…

Amendements d'IPSAS 5, *Coûts d'emprunt*

Le paragraphe 26 est modifié et le paragraphe 42G est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

26. Seuls les coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité peuvent être incorporés au coût de l'actif. Lorsqu'une entité contrôlante emprunte des fonds qui sont ensuite transférés à une entité contrôlée sans affecter ou en n'affectant que partiellement les coûts d'emprunt, l'entité contrôlée ne peut incorporer au coût d'un actif que les coûts d'emprunt qu'elle a elle-même encourus. Si une entité contrôlée reçoit un apport de capital ou ~~une subvention~~ un transfert en capital sans intérêt, elle ne supporte aucun coût d'emprunt et n'incorpore donc pas ces coûts à l'actif.

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Amendements d'IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe

Le paragraphe 11 est modifié et le paragraphe 41G est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Définitions

…

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

…

~~**Les opérations avec contrepartie directe sont des opérations dans lesquelles l'entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet directement en contrepartie, à une autre entité une valeur approximativement égale (essentiellement sous la forme de trésorerie, de marchandises, de services ou d'utilisation d'immobilisations).**~~

…

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

…

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Amendements d'IPSAS 12, *Stocks*

Les paragraphes 2, 9, 11, 39 et 48 sont modifiés, le paragraphe 51I est ajouté et le paragraphe 28 est supprimé. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Champ d'application

…

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation de tous les stocks, à l'exception :**

   (a) ~~**des travaux en cours générés par des contrats de construction y compris les contrats de fourniture de services directement liés (voir la Norme IPSAS 11, *Contrats de construction*)**~~ ; **[Supprimé]**

…

Définitions

…

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

…

Les opérations avec contrepartie directe sont des opérations dans lesquelles l'entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet directement en contrepartie, à une autre entité une valeur approximativement égale (essentiellement sous la forme de trésorerie, de biens, de services ou d'utilisation d'immobilisations).

…

Les opérations sans contrepartie 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.

…

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 ou symbolique ; par exemple, des livres éducatifs produits par une autorité sanitaire en vue d'être donnés à des écoles. Dans de nombreuses entités du secteur public, les stocks sont liés à la prestation de services plutôt qu'à des biens achetés et détenus en vue de leur revente ou des biens fabriqués pour être vendus~~. Dans le cas d'un prestataire de services, les stocks incluent le coût du service, tel que décrit au paragraphe 27, pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé le produit correspondant (voir IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*)~~. 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*.

…

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

~~28. Dans la mesure où des prestataires de services disposent de stocks (à l'exception de~~

~~ceux mentionnés au paragraphe 2(d)), ils les évaluent à leur coût de production. Ces coûts se composent essentiellement de la main-d'œuvre et des autres frais de personnel directement engagés pour fournir le service, y compris le personnel d'encadrement, et les frais généraux attribuables. Les coûts de main-d'œuvre non engagée dans la prestation du service ne sont pas inclus. La main-d'œuvre et les autres coûts relatifs aux ventes et au personnel administratif général ne sont pas inclus mais sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Le coût des stocks d'un prestataire de services ne comprend pas les marges bénéficiaires ou les frais généraux non attribuables qui sont souvent incorporés dans les prix facturés par les prestataires de services.~~ [Supprimé]

…

Valeur nette de réalisation

…

39. La dépréciation des stocks à la valeur nette de réalisation s'effectue habituellement sur une base individuelle. Dans certains cas, toutefois, il peut être approprié de regrouper des éléments similaires ou ayant un rapport entre eux. Ce peut être le cas des éléments de stocks qui ont des finalités ou usages finaux similaires, et qui pratiquement ne peuvent pas être évalués séparément des autres éléments de cette ligne de produits. Il n'est pas approprié de pratiquer une dépréciation des stocks pour une catégorie de ceux-ci, par exemple, les produits finis, ou pour la totalité des stocks d'un secteur d'activité ou d'un secteur géographique. ~~Les prestataires de services cumulent généralement les coûts relatifs à chaque service donnant lieu à la facturation d'un prix de vente distinct. En conséquence, chacun de ces services est traité comme un élément distinct~~.

…

Présentation

…

48. Les informations concernant les valeurs comptables des différentes catégories de stocks ainsi que l'étendue des variations de ces actifs sont utiles aux utilisateurs des états financiers. Les classifications usuelles des stocks sont les marchandises, les fournitures de production, les matières premières, les travaux en cours et les produits finis. ~~Les stocks d'un prestataire de services peuvent être désignés comme travaux en cours.~~

…

Date d'entréee en vigueur

…

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.

…

Amendements d'IPSAS 16, Immeubles de placement

Les paragraphes 13, 78 et 81 sont modifiés et le paragraphe 101L est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Classification des biens en tant que biens d'investissement ou biens occupés par leur propriétaire

…

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 :

…

~~(b) Property being constructed or developed on behalf of third parties. For example, a property and service department may enter into construction contracts with entities external to its government (see IPSAS 11, *Construction Contracts*).~~ [Deleted]

~~(b) un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement pour le compte de tiers. Par exemple, un service public de gestion et de services immobiliers peut choisir de conclure des contrats de construction avec des entités externes aux pouvoirs publics dont il dépend (voir IPSAS 11, *Contrats de construction*) ;~~ [Supprimé]

…

Sorties

…

78. La sortie d'un immeuble de placement peut résulter de la vente ou de la conclusion d'un contrat de location-financement. ~~Pour déterminer l~~La date de sortie ~~d'un~~ de l'immeuble de placement vendu~~, l'entité applique les critères de IPSAS 9 pour la comptabilisation du produit de la vente des biens, et prend en considération les indications correspondants du Guide de mise en œuvre d'IPSAS 9~~ 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.

…

81. Le montant de l~~L~~a contrepartie ~~à recevoir lors de la sortie~~ à inclure dans l'excédent ou le déficit résultant de la décomptabilisation d'un immeuble de placement ~~fait l'objet d'une comptabilisation initiale à la juste valeur. En particulier, dans le cas d'un paiement différé, la contrepartie reçue fait l'objet d'une comptabilisation~~

~~initiale au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon IPSAS 9, en utilisant la méthode de l'intérêt effectif~~ 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.

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Amendements à IPSAS 17, Immobilisations corporelles

Les paragraphes 83A, 84 et 87 sont modifiés et le paragraphe 107T est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Décomptabilisation

…

83A. Cependant, une entité qui, dans le cadre de ses activités ~~ordinaires~~, ~~vend~~ 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. Le~~s produits~~ montant de la contrepartie de la ~~vente~~ sortie de ces actifs doivent être comptabilisés en produits des activités ordinaires, conformément à IPSAS ~~9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*~~ 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). ~~Lors de la détermination de l~~ La date de sortie d'un élément~~, une entité applique les critères énoncés dans IPSAS 9 pour comptabiliser les produits provenant de la vente de biens~~ 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.

…

87. ~~La~~ Le montant de la contrepartie ~~à recevoir lors de la sortie~~ à inclure dans l'excédent ou le déficit résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle est ~~initialement comptabilisée à sa juste valeur. Si le règlement de l'immobilisation corporelle est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon IPSAS 9, reflétant le rendement effectif de la créance~~ 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.

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Amendements d'IPSAS 18, *Information sectorielle*

Les paragraphes 27 et 39 sont modifiés et le paragraphe 76H est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Définitions des produits sectoriels, charges sectorielles, actifs sectoriels, passifs sectoriels et des méthodes comptables

27. **Les termes complémentaires suivants sont utilisés dans la présente Norme, dans les sens indiqués ci-dessous :**

…

Les produits sectoriels sont les produits comptabilisés dans l'état de la performance financière d'une entité directement attribuables à un secteur et la partie pertinente des produits de l'entité pouvant être raisonnablement affectée à ce secteur, qu'ils proviennent d'autorisations budgétaires ou assimilés, de subventions, de transferts, d'amendes, d'honoraires ou ~~de ventes à des clients externes~~ 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 :

…

Actifs et passifs sectoriels, produits et charges sectoriels

…

39. Des indications sur l'affectation des coûts figurent dans d'autres Normes IPSAS et peut être utile pour l'imputation et l'affectation des coûts aux secteurs. Ainsi, IPSAS 12, *Stocks* apporte des commentaires sur l'attribution et l'affectation des coûts aux stocks et en-cours~~, et IPSAS 11, *Contrats de construction* apporte des commentaires sur l'attribution et l'affectation des coûts aux différents contrats. Ces indications peuvent être utiles pour l'attribution ou l'affectation des coûts aux différents secteurs~~.

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Amendements d'IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

Les paragraphes 13, 15 et 107 sont modifiés et le paragraphe 111O est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Champ d'application

…

Autres exclusions du champ d'application de la Norme

…

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) ~~contrats de construction (voir IPSAS 11, *Contrats de construction*) ;~~ [Supprimé]

    (b) …~~.~~; 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.

…

15. Certains montants traités comme des provisions peuvent être liés à la comptabilisation de produits. C'est le cas, par exemple, lorsqu'une entité donne des garanties en échange d'une redevance. La présente Norme ne traite pas de la comptabilisation des produits. ~~IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*~~ IPSAS 47 établit dans quelles circonstances les produits ~~d'opérations avec contrepartie directe~~ 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 9~~ IPSAS 47.

…

Informations à fournir

…

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 de ~~taxation doivent être traitées comme faisant partie d'un projet distinct traitant de produits provenant d'opérations sans contrepartie directe~~ sont traités dans IPSAS 47**.**

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Amendements à IPSAS 21, Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie

Les paragraphes 2 et 8 sont modifiés et le paragraphe 82N est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

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 :

…

(b) ~~**les actifs résultant des contrats de construction (voir IPSAS 11, *Contrats de construction*) ;**~~ 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* ;

…

8. La présente Norme ne s'applique ni aux stocks ni aux actifs ~~résultant des contrats de construction~~ 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.

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Amendements d'IPSAS 24, *Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers*

…

Exemples d'illustrations

Ces exemples accompagnent IPSAS 24, mais ils n'en font pas partie intégrante.

…

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	~~Redevances, amendes, pénalités et licences~~ **Autres contributions obligatoires et prélèvements**	X	X	X	X
~~X~~	~~Produits d'opérations avec contrepartie directe~~	~~X~~	~~X~~	~~X~~	~~X~~
X	Transferts ~~provenant d'autres États~~ sans accord contraignant	X	X	X	X
X	Revenue from compliance obligations in a binding arrangement …	X	X	X	X

…

Amendements à IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*

Les paragraphes 2, 8 et 29 sont modifiés et le paragraphe 126P est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

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 :**

…

[*] 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.

(b) ~~les actifs générés par des contrats de construction (voir IPSAS 11, Contrats de construction)~~ 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* ;

…

…

8. La présente Norme ne s'applique ni aux stocks ~~ni aux actifs générateurs de trésorerie résultant de contrats de construction~~, aux actifs liés à des accords contraignants et actifs résultant des coûts engagés pour obtenir ou exécuter un accord contraignant,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 vente. IPSAS 27 qui traite des actifs biologiques liés à une activité agricole comprend des dispositions en matière d'évaluation.

…

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) …

(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 ~~avec contrepartie directe~~ 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.

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Amendements d'IPSAS 27, *Agriculture*

…

Base des Conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 27, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

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)* définitssait 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 prescritvait 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 Ll'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) …

…

BC9. En analysant l'approche 3, l'IPSASB a 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 indiqueait 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 sont inclus dans le montant comptabilisé à l'actif, conformément à IPSAS 17 ». Ceci impliqueait qu'une entité ~~doit~~ 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 ~~prend~~ 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.

…

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 :

- …
- 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 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*~~ IPSAS 47, *Produits* définit les dispositions et le guide d'application relatifs aux subventions publiques ~~dans le cadre d'opérations sans contrepartie directe~~.
- …

…

Amendements d'IPSAS 28, Instruments financiers : Présentation

Les paragraphes AG21, AG22 et AG46 sont modifiés et le paragraphe 60J est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Guide d'application

…

Champ d'application

…

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 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*~~ 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 23~~ 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.

…

AG46. Sauf disposition contraire d'IPSAS 47, u~~U~~n 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.

…

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 28.

…

Définitions

…

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)* ~~prescrit~~ 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 ~~sont~~ étaient des actifs financiers et des passifs financiers, l'IPSASB a identifié les conditions essentielles suivantes à remplir :

- …

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 ~~sont~~ étaient des actifs financiers.

BC20. Par conséquent, lors de l'élaboration de la présente norme,l~~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 ~~prend~~ 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 ~~constitue~~ 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 ~~sont~~ étaient des passifs financiers. Selon IPSAS 23 une entité ~~comptabilise~~ comptabilisait un passif lorsqu'elle ~~a~~ avait une entrée de ressources soumise à certaines conditions. Le cédant ~~soumet~~ 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 ~~sont~~ étaient restituées au cédant. Il ~~existe~~ existait une obligation d'exécution aux termes de l'accord. L'entité ~~comptabilise~~ comptabilisait initialement les ressources comme un actif, et lorsqu'elles sont soumises à des conditions, elle ~~comptabilise~~ comptabilisait le passif correspondant.

BC22. Au moment de l'élaboration de cette Norme, l~~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 ~~et~~ 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~~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 ~~impose~~ 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.

…

Amendements d'IPSAS 29, Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation

…

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 29, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

Scope

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) ~~traite~~ traitait de la comptabilisation et l'évaluation initiale des actifs et passifs générés par des opérations sans contrepartie directe. IPSAS 23 ne ~~précise~~ 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~~L~~'IPSASB a convenu que lorsqu'un actif acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe ~~est~~ était un actif financier, une entité :

(a) ~~comptabilise~~ comptabilisait initialement l'actif selon IPSAS 23 ; et

(b) ~~évalue~~ évaluait initialement l'actif selon IPSAS 23 et, ~~examine~~ 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 ~~prescrit~~ 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.

…

Initial Measurement

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 ~~impose~~ 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 ~~impose~~ imposait 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. À cette époque, l~~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.

…

Garanties financières émises par voie d'opérations sans contrepartie directe

…

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, ~~les amortissements cumulés~~ le montant cumulé des produits, comptablisés selon ~~IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*~~ 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.

…

Amendements d'IPSAS 30, *Instruments financiers : Informations à fournir*

Les paragraphes 5A, 42A, 42H, 42M et 42N sont modifiés et le paragraphe 52N est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Champ d'application

…

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 ~~avec contrepartie directe entrant dans le champ d'application d'IPSAS 9 et d'opérations sans contrepartie directe entrant dans le champ d'application d'IPSAS 23~~ 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.

…

Nature and Extent of Risks Arising from Financial Instruments

…

Quantitative Disclosures

…

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 ~~avec contrepartie directe~~ qui entrent dans le champ d'application d'~~IPSAS 9 et celles résultant d'opérations sans contrepartie directe qui entrent dans le champ d'application d'IPSAS 23~~ 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.

…

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 :

…

(b) la correction de valeur pour pertes évaluée au montant des pertes de crédit attendues sur la durée de vie pour :

…

(iii) les créances clients résultant d'opérations génératrices de produits ~~avec contrepartie directe qui entrent dans le champ d'application d'IPSAS 9 ou résultant d'opérations sans contrepartie directe~~ qui entrent dans le champ d'application d'~~IPSAS 23~~IPSAS 47 ou encore les créances locatives pour lesquelles les corrections de valeur pour pertes sont évaluées selon le paragraphe 87 d'IPSAS 41.

…

…

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 :

…

(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 :

…

(iii) des créances clients résultant d'opérations génératrices de produits ~~avec contrepartie directe qui entrent dans le champ d'application d'IPSAS 9 ou résultant d'opérations sans contrepartie directe~~ qui entrent dans le champ d'application d'~~IPSAS 23~~IPSAS 47 ou encore les créances

locatives pour lesquelles les corrections de valeur pour pertes sont évaluées selon le paragraphe 87 d'IPSAS 41.

…

42N. Dans le cas de créances clients qui résultent d'opérations génératrices de produits ~~avec contrepartie directe entrant dans le champ d'application d'IPSAS 9 ou d'opérations sans contrepartie directe~~ entrant dans le champ d'application d'~~IPSAS 23~~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).

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.

…

Amendements à IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*.

Les paragraphes 6, 26, 113, 115 et AG6 sont modifiés et le paragraphe 132O est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Champ d'application

…

6. Si une autre Norme prescrit la comptabilisation d'un type spécifique d'immobilisations incorporelles, l'entité applique cette Norme au lieu de la présente Norme. La présente Norme ne s'applique pas, par exemple, aux :

(a) actifs incorporels détenus par une entité en vue de leur vente dans le cadre de son activité ~~ordinaire~~ (voir ~~IPSAS 11, *Contrats de construction* et~~ IPSAS 12, *Stocks*) ;

…

(e) …;~~ et~~

(f) …; et

(g) les actifs résultant d'accords contraignants qui sont comptabilisés conformément à IPSAS 47, Produits.

…

Comptabilisation et évaluation

26. La comptabilisation d'un élément en tant qu'immobilisation incorporelle impose qu'une entité démontre que l'élément satisfait :

…

Cette disposition s'applique au coût évalué lors de la comptabilisation (au coût engagé dans une opération avec contrepartie directe au coût d'acquisition ou de production de l'immobilisation incorporelle en interne, ou à la juste valeur d'une immobilisation incorporelle acquise par voie d'échange) et aux coûts engagés ultérieurement pour l'accroître, la remplacer partiellement ou en assurer l'entretien.

…

Mises hors service et sorties

…

125. La sortie d'une immobilisation incorporelle peut intervenir de différentes manières (par exemple par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou d'opération sans contrepartie directe). ~~Pour déterminer l~~La date de sortie d'~~un tel actif, une entité applique les critères énoncés dans IPSAS 9 *Produits des opérations avec contrepartie directe* relativement à la comptabilisation des produits de la vente de biens~~ une immobilisation incorporelle est la date à laquelle le bénéficiaire obtient le contrôle de cette immobilisation conformément aux dispositions d'IPSAS 47 relatives à la détermination du moment où une obligation de conformité prévue par un accord contraignant est exécutée. IPSAS 43 s'applique aux sorties résultant d'une cession-bail.

…

115. ~~La~~ Le montant de la contrepartie ~~à recevoir lors de la sortie~~ à inclure dans l'excédent ou le déficit résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation incorporelle est ~~comptabilisée initialement à sa juste valeur. Si le règlement de l'immobilisation incorporelle est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant est comptabilisée en produits financiers selon IPSAS 9, reflétant le rendement effectif de la créance~~ 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 le gain ou la perte sont comptabilisées conformément aux dispositions d'IPSAS 47 relatives aux modifications de la contrepartie de transaction.

…

Date d'entrée en vigueur

…

132O. Les paragraphes 6, 26, 113, 115 et AG6 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.**

…

Guide d'application

…

AG6. IPSAS 31 ne s'applique pas aux actifs incorporels détenus par une entité en vue de la vente dans le cadre de son activité ~~ordinaire~~ (voir ~~IPSAS 11 et~~ IPSAS 12 et IPSAS 47) ou aux contrats de location d'immobilisations incorporelles comptabilisés selon IPSAS 43. En conséquence, le présent Guide d'application ne s'applique pas aux frais de développement et d'exploitation d'un site web (ou logiciel de site web) en vue de la vente à une autre entitéou qui sont comptabilisés selon IPSAS 43.

…

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne, mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 31

…

Champ d'application

…

BC6. Au moment de l'élaboration de cette Norme, IAS 38 ~~traite~~ traitait des opérations d'échange sans substance commerciale. L'IPSASB a examiné s'il fallait donner des indications équivalentes et a conclu que ce n'était pas nécessaire parce que cette question ~~est~~ était traitée par IPSAS 23.

…

Immobilisations incorporelles acquises dans des opérations sans contrepartie directe

BC8. Au moment de l'élaboration de cette Norme, IPSAS 23 ~~traite~~ traitait de la comptabilisation initiale, de l'évaluation initiale et des informations à fournir relatives aux actifs et passifs générés par une opération sans contrepartie directe génératrice. La présente Norme traite du cas dans lequel une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe. L'IPSASB a convenu que, pour les immobilisations incorporelles générées par ces opérations, une entité doit appliquer les dispositions d'IPSAS 23 conjointement avec celles de la présente Norme en ce qui concerne l'évaluation initiale de l'immobilisation incorporelle et, en conséquence, prend en considération les coûts directement attribuables définis dans la présente Norme.

…

Amendements à IPSAS 32, Contrats concourant à la realisation d'un service public : entité publique

Les paragraphes 30, AG56 et AG64 sont modifiés et le paragraphe 36G est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Autres produits (voir paragraphes AG55–AG64)

30. L'entité publique doit comptabiliser les produits découlant d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, autres que ceux spécifiés aux paragraphes 24-26, conformément à ~~IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe~~IPSAS 47, *Produits*.

…

Date d'entrée en vigeur

…

36G. Les paragraphes 30, AG56 et AG64 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.

…

Guide d'application

Cette annexe fait partie intégrante d'IPSAS 32.

…

Autres produits (voir paragraphe 30)

…

AG56. Lorsque l'opérateur tiers effectue un versement initial, une série de paiements, ou accorde toute autre contrepartie à l'entité publique en échange du droit d'exploiter l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public pendant la durée du contrat concourant à la réalisation d'un service public, l'entité publique comptabilise ces paiements conformément à ~~IPSAS 9~~IPSAS 47, *Produits*. Le rythme de la constatation des produits est déterminé par les modalités et conditions du contrat concourant à la réalisation d'un service public qui spécifie que l'entité publique a l'obligation de fournir à l'opérateur tiers accès à l'actif de la concession des services.

…

AG64. Lorsque l'opérateur tiers paie un loyer symbolique pour obtenir l'accès à un actif générateur de produits, les produits de la location sont comptabilisés conformément à ~~IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*~~IPSAS 47.

…

Base des conclusions

La présente Base des Conclusions accompagne IPSAS 32, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

Champ d'application

…

BC5. Au moment de la publication de la présente norme, l'IPSASB ~~a~~ avait également conclu qu'il était nécessaire de fournir des indications sur l'application des principes généraux de comptabilisation des produits figurant dans IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe concernant les contrats concourant à la réalisation d'un service public, du fait des caractéristiques uniques d'un contrat de concession de service (par ex., dispositions relatives au partage des produits).

…

Comptabilisation d'un passif

…

BC21. L'IPSASB a convenu de la nécessité de clarifier cette question. Lors de l'élaboration de la présente norme, ~~L~~l'IPSASB a noté que le terme « obligation de performance » pourrait prêter à confusion car il ~~est~~ était utilisé dans la norme IPSAS 23*, Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)* pour les transactions sans contrepartie directe. L'IPSASB a noté qu'un contrat concourant à la réalisation d'un service public est une opération avec contrepartie plutôt qu'une opération sans contrepartie, et qu'il serait donc préférable de ne pas utiliser le terme obligation de performance pour les transactions comportant une contrepartie.

…

Modèle de l'octroi d'un droit à l'opérateur tiers

BC29. En traitant les questions soulevées par les répondants à l'ED 43, l'IPSASB ~~a~~ avait reconsidéré la nature de la contrepartie donnée par l'entité publique en échange de l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public, où l'opérateur tiers recouvre le prix de l'actif en percevant des produits auprès des usagers de l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public ou de tout autre actif générateur de produits. L'IPSASB a noté que dans ce cas de figure, la contrepartie en trésorerie remise en échange de l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public n'est pas payée par l'entité publique mais par les usagers tiers de l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public ou par tout autre actif générateur de produits. La substance économique de cet accord se traduit par une augmentation de l'actif net de l'entité publique ; par conséquent, il génère des produits, et ils doivent être comptabilisés. Comme le contrat concourant à la réalisation d'un service public est une opération avec contrepartie, l'IPSASB ~~a~~ avait renvoyé à IPSAS 9 pour déterminer la nature des produits et le rythme de comptabilisation de ces produits.

…

BC31. L'IPSASB s'~~est~~ était interrogé sur le fait de savoir si le crédit doit être comptabilisé comme passif, comme une augmentation directe de l'actif net / situation nette, ou comme produit.

BC32. L'IPSASB avait convenu ~~Il a été~~ convenu que, dans ces circonstances, l'entité publique n'a pas de passif, car le contrat concourant à la réalisation d'un service public est un échange d'actifs, et l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public est obtenu par l'entité publique en échange d'un transfert de droits à l'opérateur tiers, en vue de percevoir des produits auprès des usagers de l'actif pendant la durée du contrat concourant à la réalisation d'un service public.

BC33. Certains répondants à ED 43 ~~ont~~ avaient indiqué que le crédit doit être comptabilisé en actif net/situation nette, conformément à IPSAS 1, qui définit l'actif net/situation nette comme l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité, après déduction de tous ses passifs. IPSAS 1 prévoit quatre composantes de l'actif net/situation nette. Ces composantes comprennent :

…

BC34. L'IPSASB ~~a~~ avait conclu que le crédit ne représente pas une augmentation directe des actifs nets/fonds propres de l'entité publique parce que le crédit n'est pas l'une des composantes de l'actifs net/situation nette identifiés au paragraphe BC33 pour les raisons indiquées ci-dessous :

…

BC35. Au moment de la publication de cette Norme, l' ~~L'~~IPSASB ~~a~~ avait convenu que le crédit représente un produit. Comme un contrat concourant à la réalisation d'un service public est une opération avec contrepartie directe, l'IPSASB fait référence à la norme IPSAS 9 afin d'examiner la nature des produits et le rythme de la comptabilisation de ces produits. Conformément à IPSAS 9, lorsque des marchandises sont vendues ou des services rendus en échange de biens ou services dissemblables, l'échange est considéré comme une transaction génératrice de produits, car elle entraîne une augmentation de l'actif net de l'entité publique. Dans ce cas de figure, l'entité publique a reçu un actif d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public en échange de l'octroi d'un droit (une licence) à l'opérateur tiers de faire payer les tiers usagers du service public qu'il fournit pour le compte de l'entité publique. L'actif d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public comptabilisé par l'entité publique et les droits (actifs incorporels) comptabilisés par l'opérateur tiers sont dissemblables. Toutefois, tant que les critères de comptabilisation des produits ne sont pas remplis, le crédit est comptabilisé comme passif.

BC36. Au moment de la publication de cette Norme, l' ~~L'~~IPSASB ~~a~~ avait noté que, dans cette situation, il n'y a pas de rentrées de trésorerie équivalentes aux produits comptabilisés. Ce résultat est conforme à IPSAS 9, aux termes de laquelle une entité fournit des biens ou services en échange d'un autre actif dissemblable, qui est ensuite utilisé pour générer des rentrées de trésorerie.

BC37. Au moment de la publication de cette Norme, l~~L~~es produits ~~sont~~ étaient évalués à la juste valeur des biens ou services reçus, ajustée du montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie transférés. Lorsque la juste valeur des biens ou services reçus ne ~~peut~~ pouvait pas être évaluée de façon fiable, les produits sont évalués à la juste valeur des biens ou des services donnés en échange, ajustée du montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie transférés.

BC38. Au moment de la publication de cette Norme, IPSAS 9 ~~identifie~~ avait identifié trois types de transactions qui génèrent des produits : la prestation de services, la vente de biens (ou d'autres actifs) et les produits découlant de l'utilisation par des tiers des actifs de l'entité, produisant intérêts, redevances et dividendes. En examinant la nature des produits, l'IPSASB ~~a~~ avait examiné séparément ces types de transactions.

BC39. L'IPSASB ~~a~~ avait examiné les approches de la comptabilisation des produits énoncées dans IPSAS 9 par rapport au modèle de « l'octroi d'un droit à l'opérateur tiers » et a conclu qu'aucun de ces scénarios ne correspond complètement aux circonstances de ce modèle. Néanmoins, l'IPSASB a noté que dans tous les cas la comptabilisation des produits est prévue sur la durée de l'accord, plutôt qu'immédiatement. L'IPSASB ~~a~~ avait décidé que, par analogie, un tel modèle de constatation des produits était également approprié pour comptabiliser les produits provenant du passif lié à ce modèle. En conséquence, tant que les critères de constatation des produits ne sont pas remplis, le crédit est comptabilisé comme passif.

…

Guide de mise en oeuvre

Le présent guide accompagne IPSAS 32, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

Cadre comptable pour les contrats concourant à la réalisation d'un service public

IG2. Le diagramme présenté ci-dessous résume les dispositions d'IPSAS 32 pour la comptabilisation des contrats concourant à la réalisation d'un service public.

…

DANS LE CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME

- …
- L'entité publique comptabilise un passif d'un montant équivalent à la valeur de l'actif de concession de services « ACS » (IPSAS 9, IPSAS 28, IPSAS 30 ~~et,~~ IPSAS 41, et IPSAS 47).
- …

…

IG4. Les textes ombrés montrent les accords entrant dans le champ d'application d'IPSAS 32.

Catégorie	Preneur	Prestataire			Propriétaire	
Type d'accord caractéristique	Location (ex., l'opérateur tiers prend l'actif de l'entité publique en location)	Contrat de services et/ou de maintenance (tâches spécifiques ex. recouvrement créances, gestion d'installations)	Réhabilitation-exploitation-transfert	Construction-exploitation-transfert	Construction-possession-exploitation	Désinvestissement à 100% / Privatisation/ Société/
Propriété de l'actif	Entité publique				Opérateur tiers	
Investissement	Entité publique		Opérateur tiers			
Risque lié à la demande	Partagé	Entité publique	Entité publique et/ou opérateur tiers	Opérateur tiers		
Durée typique	8–20 ans	1–5 ans	25–30 ans	Indéfinie (ou peut être limitée par accord juridiquement contraignant ou licence)		
Intérêt résiduel	Entité publique			Opérateur tiers		
IPSAS concernée	IPSAS 43	IPSAS 1	La présente IPSAS/IPSAS 17/ IPSAS 31	IPSAS 17/IPSAS 31 (décomptabilisation) ~~IPSAS 9~~ IPSAS 47 (comptabilisation produits)		

…

Amendements d'IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice*

Les paragraphes 32, 41, 42 et 43, ainsi que leur intertitre, sont modifiés et le paragraphe 154N est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Juste présentation et conformité aux IPSAS

…

32. Par exemple, un primo-adoptant se prévaut de la période d'aménagement transitoire de trois ans pour la comptabilisation et l'évaluation des amendes routières en raison de l'insuffisance de l'information disponible pour évaluer les contraventions délivrées, les amendes annulées, les compromis trouvés avec les contrevenants, etc. La période d'aménagement s'applique à aucune autre catégorie de produits des opérations ~~sans contrepartie directe~~. Les produits perçus au titre d'amendes ne sont pas significatifs par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. L'entité conclut que la juste présentation et la conformité aux IPSAS ne seront pas affectées par l'adoption des exemptions et dispositions transitoires. Par conséquent, le primo-adoptant sera toujours en mesure de parvenir à la juste présentation et de déclarer la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice à la date d'adoption de ce dernier référentiel et pendant la période transitoire.

…

Exemptions qui affectent la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pendant la période transitoire

Exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation d'actifs et/ou de passifs

Comptabilisation et/ou évaluation d'actifs et/ou de passifs

…

41. Dans le cadre de l'exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation d'actifs financiers prévue aux paragraphes 36 et 38, un primo-adoptant n'est pas tenu de comptabiliser et/ou d'évaluer tout produit lié ~~au sens d'IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*~~, ou toutes autres créances réglées en trésorerie ou en un autre actif financier au sens d'~~IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*~~ IPSAS 47, *Produits*.

Comptabilisation et/ou évaluation de produits ~~des opérations sans contrepartie directe~~

42. **Un primo-adoptant n'est pas tenu de changer de méthodes de comptabilisation et/ou d'évaluation de produits des opérations ~~sans contrepartie directe~~ pour les exercices ouverts pendant les trois années consécutives à la date d'adoption des IPSAS. Un primo-adoptant peut changer de méthode comptable par catégorie de produits ~~des opérations sans contrepartie directe~~.**

43. La disposition transitoire prévue au paragraphe 42 est destinée à accorder un délai à un primo-adoptant pour développer des modèles fiables de comptabilisation et/ou d'évaluation de produits ~~des opérations sans contrepartie directe~~ conformément à ~~IPSAS 23 *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*~~ IPSAS 47 pendant la période transitoire. Le primo-adoptant peut appliquer des méthodes de comptabilisation et/ou d'évaluation de produits ~~des opérations sans contrepartie directe~~ qui ne sont pas conformes aux dispositions d'I~~PSAS 23~~ IPSAS 47. La disposition transitoire prévue au paragraphe 42 permet à un primo-adoptant d'appliquer ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 progressivement aux différentes catégories de produits ~~des opérations sans contrepartie directe~~. Par exemple, un primo-adoptant sera peut-être en mesure de comptabiliser et d'évaluer les impôts fonciers et certaines autres catégories de ~~transferts~~ produits provenant de transactions sans accord contraignant conformément à IPSAS 47 dès l'adoption des IPSAS, alors qu'il mettra peut-être trois ans à développer complètement le modèle de comptabilisation et d'évaluation des produits au titre de l'impôt sur le revenu et des produits provenant de transactions avec accords contraignants.

…

Date d'entrée en vigueur

…

154N. Les paragraphes 32, 41, 42 et 43, ainsi que leur intertitre, 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.

…

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 33, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

Exemptions qui affectent la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice

Exemptions transitoires relatives à la comptabilisation et l'évaluation des produits des opérations sans contrepartie directe

IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts) et IPSAS 47 Produits*

BC64. Au moment de l'élaboration de cette Norme, ~~Selon~~ selon les dispositions transitoires actuelles d'IPSAS 23, le primo-adoptant ~~n'est~~ n'était pas tenu de changer de méthodes comptables en ce qui concerne la comptabilisation et l'évaluation des produits d'impôts pendant une période de cinq ans. Selon ces mêmes dispositions transitoires, le primo-adoptant ~~n'est~~ n'était pas tenu de changer de méthodes comptables en ce qui concerne la comptabilisation et l'évaluation des produits des opérations sans contrepartie directe, autres que les produits d'impôts, pendant une période de trois ans. Par ailleurs, la Norme ~~dispose~~ disposait que les changements de méthodes comptables ne doivent être effectués qu'afin d'améliorer la conformité aux méthodes comptables d'IPSAS 23.

BC65. L'IPSASB a conclu que la mise en œuvre d'IPSAS 23 ~~constituera~~ constituerait un véritable défi pour beaucoup d'entités du secteur public, entraînant la mise en place de nouveaux systèmes ou la mise à niveau de systèmes existants. En raison de ces difficultés pratiques, l'IPSASB a décidé d'accorder une période d'exemption transitoire. Toutefois, l'IPSASB a reconnu qu'un primo-adoptant aurait besoin de construire des modèles en amont pour faciliter la transition à la comptabilité selon la méthode de la comptabilité d'exercice. En cohérence avec la période d'exemption de trois ans accordée pour la comptabilisation d'actifs et/ou de passifs dans d'autres IPSAS, et celle prévue dans IPSAS 23 pour les autres produits des opérations sans contrepartie directe au moment de l'élaboration de cette Norme, il a été convenu d'accorder au primo-adoptant une période d'exemption de trois ans pour lui permettre de développer des modèles fiables de comptabilisation et d'évaluation des produits des opérations sans contrepartie directe. L'IPSASB a convenu qu'une période de transition de trois ans est plus facile à gérer, et réduit la période pendant laquelle les entités ne peuvent pas faire de déclaration de conformité aux IPSAS. Pendant la période transitoire, le primo-adoptant est autorisé à appliquer des

méthodes de comptabilisation des produits des opérations sans contrepartie directe qui ne sont pas conformes aux dispositions d'IPSAS 23.

BC65A. IPSAS 47, *Produits*, publiée en mai 2023, a remplacé IPSAS 9, IPSAS 11, *Contrats de construction*, et IPSAS 23. Elle impose à une entité d'identifier et de comptabiliser les produits selon qu'ils résultent ou non d'un accord contraignant, plutôt qu'en fonction de leur classification en opérations avec ou sans contrepartie directe. Au cours de son élaboration, l'IPSASB a relevé que la mise en œuvre d'IPSAS 47 serait tout aussi difficile pour les entités du secteur public. La comptabilisation des produits provenant de transactions sans accord contraignant, qui engloberont la plupart des opérations sans contrepartie directe précédemment comprises dans le champ d'application d'IPSAS 23, continuera de poser des difficultés pratiques. La comptabilisation des produits provenant d'accords contraignants (qui peuvent comprendre à la fois des produits provenant d'opérations avec contrepartie directe et des produits provenant d'opérations sans contrepartie directe) pourra également nécessiter des modèles complexes, ainsi que de nouveaux systèmes, processus ou dispositifs de contrôle interne. En conséquence, l'IPSASB a conclu que l'exemption transitoire de trois ans devrait également être applicable aux produits comptabilisés conformément à IPSAS 47 afin d'accorder un allègement transitoire aux primo-adoptants.

…

Guide de mise en œuvre

Le présent guide accompagne IPSAS 33, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

~~IPSAS 9,~~ *~~Produits des opérations avec contrepartie directe~~* IPSAS 47, *Produits*

IG45. Le primo-adoptant qui a reçu des sommes qui ne répondent pas encore aux critères de comptabilisation d'un produit selon ~~IPSAS 9~~IPSAS 47 (par exemple, le produit d'une opération ~~vente~~ qui ne satisfait pas aux conditions de comptabilisation d'un produit), doit comptabiliser le montant reçu en tant que passif dans son état de la situation financière d'ouverture. Le passif sera décomptabilisé et le produit comptabilisé lorsque les conditions de comptabilisation stipulées dans ~~IPSAS 9~~IPSAS 47 seront remplies.

…

Synthèse des exemptions et dispositions transitoires prévues dans IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice*

IG91. Le tableau présenté ci-après est une synthèse des exemptions et dispositions transitoires prévues dans d'autres IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice

IPSAS	**Exemption transitoire prévue**							
	NON	**OUI**						
		Coût présumé	**Exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation**	**Exemption transitoire de trois ans pour l'évaluation**	**Exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation**	**Exemption transitoire de trois ans pour les informations à fournir**	**Élimination des transactions, soldes, produits et charges**	**Autres**
…	…	…	…	…	…	…	…	…
~~IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe.*~~	~~√~~				~~√~~ ~~Si période d'exemption de trois ans adoptée pour les actifs et/ou passifs~~			
…	…	…	…	…	…	…	…	…
~~IPSAS 11, *Contrats de construction*~~	~~√~~							
…	…	…	…	…	…	…	…	…
~~IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe*~~			~~√~~ ~~Tous produits des opérations sans contrepartie directe non comptabilisés sous le référentiel comptable antérieur~~	~~√~~ ~~Tous produits des opérations sans contrepartie directe comptabilisés sous le référentiel comptable antérieur~~	~~√~~ ~~Si période d'exemption de trois ans adoptée pour les actifs et/ou passifs~~			

IPSAS 47, *Produits*			√ Tous les produits qui n'ont pas été comptabilisés sous le référentiel comptable antérieur	√ Tous les produits qui n'ont pas été comptabilisés sous le référentiel comptable antérieur	√ Si période d'exemption de trois ans adoptée pour les actifs et/ou passifs			

Annexe

Distinction entre les exemptions et dispositions transitoires obligatoires pour le primo-adoptant et celles qui sont facultatives ou optionnelles lors de l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice

…

Exemption ou disposition transitoire	**Exemption ou disposition transitoire obligatoire**	**Exemption ou disposition transitoire facultative ou optionnelle**	
….	…	…	…
~~IPSAS 9~~ • ~~Exemption de comptabilisation et/ou d'évaluation de produits consécutive à l'adoption de période d'exemption de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation des instruments financiers~~			~~√~~
….	…	…	…
IPSAS 47 : • **Exemption de comptabilisation et/ou d'évaluation des produits, liée à l'application de la période d'exemption de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation des actifs et/ou des passifs.**			√

…

Amendements à IPSAS 35, États financiers consolidés

Les paragraphes AG13 est modifié et le paragraphe 79F est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Date d'entrée en vigueur

…

79F. Le paragraphe AG13 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.

…

Guide d'application

…

Détermination du contrôle

…

Contrôle règlementaire

…

Activités pertinentes et direction de celles-ci

AG13. Dans le cas de nombreuses entités, l'étendue des activités et leur financement affectent de manière significative les avantages que ces entités génèrent. Toute activité concourant à la réalisation des objectifs de l'entité contrôlée peut avoir une incidence sur les avantages disponibles pour l'entité contrôlante. Parmi les exemples d'activités qui, selon les circonstances, peuvent être des activités pertinentes, il y a les suivantes (liste non exhaustive) :

…

(c) la collecte de produits d'opérations ~~sans contrepartie directe~~ ;

…

…

Amendements d'IPSAS 40, Regroupements du secteur public

Les paragraphes 34, 79, 115, AG58 et AG86 sont modifiés et le paragraphe 126H est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Comptabilisation des rapprochements

…

Comptabilisation et évaluation des actifs identifiables, des passifs repris et de toute participation ne donnant pas le contrôle dans les activités regroupées

…

Exceptions aux deux principes de comptabilisation et d'évaluation

Impôt sur le résultat (sous réserve de figurer dans les termes du rapprochement)

…

34. L'entité issue du regroupement doit comptabiliser et évaluer tous les éléments d'impôt résiduels incorporés dans ou résultant d'un rapprochement selon la norme

comptable internationale ou nationale correspondante relative à l'impôt sur le résultat. L'entité issue du regroupement doit comptabiliser et évaluer tous produits d'impôt résiduels incorporé dans ou résultant d'un rapprochement selon la norme ~~IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*~~ IPSAS, *Produits*.

…

Méthode comptable de l'acquisition

…

Comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'activité acquise

…

Exceptions aux deux principes de comptabilisation et d'évaluation

Impôt sur le résultat (lorsqu'il est prévu dans les termes de la convention d'acquisition)

…

79. L'acquéreur doit comptabiliser et évaluer tout impôt restant dû, compris dans une acquisition ou en résultant selon la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière d'impôt sur le résultat. L'acquéreur doit comptabiliser et évaluer tout produit d'impôt résiduel au titre de la remise d'impôt compris dans une acquisition ou en résultant selon ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47.

…

Évaluation et comptabilisation ultérieures

…

Passifs éventuels

115. Après la comptabilisation initiale et jusqu'à extinction, annulation ou expiration, l'acquéreur doit évaluer un passif éventuel comptabilisé dans une acquisition en retenant le plus élevé des montants suivants :

(a) le montant qui serait comptabilisé selon la norme IPSAS 19 ; et

(b) le montant initialement comptabilisé diminué, le cas échéant, le montant des ~~amortissements~~ cumulés ~~-~~ des produits comptabilisés suivant la norme ~~IPSAS 9, *Produit des opérations avec contrepartie directe*~~ IPSAS 47.

Cette disposition ne s'applique pas aux contrats comptabilisés suivant la norme IPSAS 41, *Instruments financiers*.

…

Date d'entrée en vigueur

…

126H. Les paragraphes 34, 79, 115, AG58 et AG86 ont été modifiés par IPSAS 47, Produits, publiée en mai 2023. Une entité doit appliquer cet amendement aux

<u>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.</u>

…

Guide d'application

…

Comptabilisation des rapprochements

…

Remise de montants d'impôts dus dans un rapprochement (sous réserve de figurer dans les Termes du rapprochement) (voir paragraphes 33 et 34)

…

AG58. Lorsque, par suite du rapprochement, l'entité issue d'un regroupement devient l'administration fiscale, elle doit décomptabiliser l'impôt à recevoir au titre de l'impôt dû de l'activité regroupée ayant fait l'objet d'une remise selon ~~IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*~~ <u>IPSAS 47, *Produits*</u>.

…

Comptabilisation des acquisitions

…

Remise de montants d'impôt dus lors d'une acquisition (lorsqu'elle est prévue dans les termes de la convention d'acquisition, voir paragraphes 78 et 79)

…

AG86. Si l'acquéreur est l'administration fiscale elle-même, il décomptabilisera tout impôt à recevoir de l'activité acquise ayant fait l'objet d'une remise selon la norme ~~IPSAS 23~~ <u>IPSAS 47</u>.

…

Exemples d'application

…

Comptabilisation des acquisitions

…

Élimination des transactions entre les activités regroupées – Transferts

Exemple d'application des paragraphes 22, AG51 et AG52 d'IPSAS 40

…

IE163. En juin 20X9, l'Entité issue du Rapprochement (ER) est constituée par le rapprochement de deux organismes publics, l'Activité Regroupée A (ARA) et

l'Activité Regroupée B (ARB). Au 1er janvier 20X0, l'ARA ~~a octroyé à~~ avait conclu un accord contraignant en vertu duquel elle s'engageait à transférer à l'ARB une subvention de 700 UM en prévision d'un nombre prédéfini de sessions de formation (c'est-à-dire l'obligation de conformité).

IE164. ~~L'octroi de la subvention était assorti de la condition que cette dernière sera~~ Le transfert doit être restituée~~e~~ au prorata des sessions de formation non assurées. ~~À la date de~~ Immédiatement avant le rapprochement, l'ARB avait assuré la moitié des sessions de formation convenues. Elle a comptabilisé une dette de 350 UM au titre de la partie non satisfaite ses obligations de conformité, conformément à ~~IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*~~ IPSAS 47, *Produits*. Sur la base de son expérience passée, l'ARA a considéré que l'ARB était davantage susceptible d'assurer la totalité de la formation que le contraire. Il était ainsi peu probable que l'ARA connaisse un flux de ressources. ~~La subvention~~ Le transfert n'a donc pas donné lieu à une comptabilisation en tant qu'élément de l'actif. En revanche, l'ARA a comptabilisé 700 UM en charges.

…

Remise de montants d'impôt dus dans le cadre d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application de la comptabilisation des montants d'impôt remis, lors d'un rapprochement selon les paragraphes 33, 34 et AG57 et 58 d'IPSAS 40

…

IE176. Le MF comptabilise les impôts à recevoir selon ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 et comptabiliserait un ajustement consécutif à la remise d'impôt octroyée.

…

Informations à fournir dans le cadre d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application des paragraphes 53 à 57 d'IPSAS 40

IE192. …

		UM	UM
54(h)(i)	**Produits**		
	Taxes foncières	45 213	70 369
	Produits ~~des opérations avec contrepartie directe~~ issus des obligations de conformité dans le cadre d'accords contraignants	2 681	25 377
	…	…	…

…

Remise de montants d'impôts dus lors d'une acquisition

Exemple illustrant la comptabilisation d'une remise d'impôt dans le cadre d'une acquisition, suivant les paragraphes 78 à 79 et AG85 à AG87 de la norme IPSAS 40

…

IE250. Le MF comptabilise les impôts à recevoir selon ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47, et comptabiliserait un ajustement relatif à la remise d'impôts octroyée.

…

Règlement d'une relation préexistante - Transferts

Exemple illustrant l'application des paragraphes 109 et 110 et AG98 et AG 101 d'IPSAS 40.

IE263. Le 1er janvier 20X7, l'EA acquiert l'EV. Auparavant, le 1er octobre 20X6, l'EA ~~avait octroyé~~ a conclu un accord contraignant avec l'EV prévoyant le versement d'un transfert à l'EV ~~une subvention~~ de 800 UM pour un nombre convenu de sessions de formation aux employés de l'EV (c.-à-d. l'obligation de conformité).

IE264. ~~La subvention~~ Le transfert était subordonné~~e~~ à ~~la condition~~ l'obligation de conformité prévoyant que le transfert ~~qu'elle~~ serait remboursé~~e~~ au prorata du nombre de sessions de formation non assurées. ~~À la date d'~~ Immédiatement avant l'acquisition, l'EV avait dispensé le quart des sessions convenues et avait comptabilisé un passif de 600 UM, au titre de la partie non exécutée de son obligation de ~~prestation~~ conformité, conformément à ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47. Sur la base de son expérience passée, l'EA a estimé que l'EV était susceptible d'assurer la totalité de la formation. Un flux de ressources vers l'EA était donc peu probable. Ainsi, l'EA n'a pas comptabilisé d'actif au titre ~~de la subvention~~ du transfert ; elle a, en revanche, comptabilisé la totalité des 800 UM en charges.

…

Amendements à IPSAS 41, Instruments financiers

Les paragraphes 2, 3, 37, 45, 60, 87 et son intertitre, AG2, AG5, AG6, AG33, AG34, AG43, AG44, AG114 et son intertitre, AG124, AG125, AG129, AG132, AG133 et AG158 sont

modifiés et le paragraphe 156G est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Champ d'application

2. La présente norme doit être appliquée par toutes les entités à tous les types d'instruments financiers, excepté les suivants :

…

(j) la comptabilisation et l'évaluation initiales de droits et d'obligations découlant d'opérations ~~sans contrepartie directe~~ génératrices de produits auxquelles s'applique ~~IPSAS 23, Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)~~ IPSAS 47, *Produits* ; ~~sauf disposition contraire au~~ (voir le paragraphe AG6) ;

…

3. Les dispositions de la présente norme en matière de dépréciation doivent être appliquées aux droits qui, selon ~~IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*~~ IPSAS 47, *Produits*, ~~et IPSAS 23~~ sont à traiter conformément à la présente norme aux fins de la comptabilisation des gains et pertes de valeur.

…

Comptabilisation et décomptabilisation

…

Décomptabilisation de passifs financiers

…

37. La différence entre la valeur comptable d'un passif financier (ou d'une partie d'un passif financier) éteint ou transféré à un tiers, et la contrepartie payée, y compris les actifs non monétaires transférés ou les passifs repris sans contrepartie doit être comptabilisée en résultat. Lorsqu'un prêteur renonce à sa créance ou l'obligation est assumée par un tiers dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe, une entité applique ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47.

…

Classement

…

Classement des passifs financiers

45. L'entité doit classer comme étant ultérieurement évalués au coût amorti tous les passifs financiers à l'exception des suivants :

…

(c) **Les contrats de garantie financière. Après la comptabilisation initiale, l'émetteur d'un tel contrat doit (sauf si le paragraphe 45 (a) ou (b) s'applique) l'évaluer à la plus élevée des deux valeurs suivantes :**

(i) …; et

(ii) **le montant initialement comptabilisé (voir paragraphe 57), diminué, le cas échéant, du cumul ~~de l'amortissement~~ des prduits comptabilisés selon les principes énoncés dans ~~IPSAS 9~~IPSAS 47.**

(d) **Les engagements de prêt à un taux d'intérêt inférieur à celui du marché. L'émetteur d'un tel contrat doit (sauf si le paragraphe 45 (a) s'applique) l'évaluer à la plus élevée des deux valeurs suivantes :**

(i) …; et

(ii) **le montant initialement comptabilisé (voir paragraphe 57), diminué, le cas échéant, du cumul des ~~amortissements~~ produits comptabilisés selon les principes énoncés dans ~~IPSAS 9~~IPSAS 47.**

…

…

Évaluation

Évaluation initiale

…

60. Malgré l'exigence énoncée au paragraphe 57, l'entité doit, à la comptabilisation initiale, évaluer les créances ~~et les dettes~~ à court terme ~~au montant de la facture d'origine, si l'effet de l'actualisation est négligeable~~ à leur contrepartie de transaction (au sens d'IPSAS 47) si ces créances ne comportent pas de composante de financement significative (au sens d'IPSAS 47, ou lorsque l'entité applique la mesure de simplification prévue au paragraphe 126 d'IPSAS 47). Une entité peut évaluer les dettes à court terme à la contrepartie de transaction si l'effet de l'actualisation est non significatif.

…

Dépréciation

…

Simplified Approach for Receivables and Binding Arrangement Assets

Méthode simplifiée pour les créances ~~clients, les actifs sur contrat et les créances locatives~~ *et aux actifs liés à des accords contraignants*

87. **Malgré les paragraphes 75 et 77, l'entité doit toujours évaluer la correction de valeur pour pertes au montant des pertes de crédit attendues pour la durée de vie dans les cas suivants :**

(a) les créances ou les actifs liés à des accords contraignants résultant d'opérations ~~avec contrepartie directe~~ entrant dans le champ d'~~IPSAS 9~~IPSAS 47 ~~et opérations sans contrepartie directe entrant dans le champ d'application d'IPSAS 23~~ et qui ;

(i) ne comportent pas de composante de financement significative au sens d'IPSAS 47 (ou lorsque l'entité applique la mesure de simplification prévue au paragraphe 126 d'IPSAS 47) ;

(ii) comportent une composante de financement significative au sens d'IPSAS 47, si l'entité choisit, dans le cadre de ses méthodes comptables, d'évaluer la correction de valeur pour pertes à un montant égal aux pertes de crédit attendues sur la durée de vie. Cette méthode comptable doit être appliquée à l'ensemble des créances ou des actifs liés à des accords contraignants, mais peut être appliquée séparément aux créances et aux actifs liés à des accords contraignants.

(b) …

…

Date d'entrée en vigueur

…

156G. Les paragraphes 2, 3, 37, 45, 60, 87 et leur intertitre, AG2, AG5, AG6, AG33, AG34, AG43, AG44, AG114 et AG124, AG125, AG129, AG132, AG133 et AG158 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.

…

Guide d'application

…

Champ d'application

…

AG2. La présente Norme ne modifie pas les dispositions relatives aux régimes d'avantages du personnel conformes aux dispositions de la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant de la comptabilité et des rapports financiers des régimes

de retraite et aux accords sur les redevances calculées sur la base des volumes des *produits des opérations avec contrepartie directe* comptabilisés selon ~~IPSAS 9~~IPSAS 47, *Produits*.

…

AG5. Les contrats de garantie financière peuvent revêtir diverses formes juridiques, telles que celle d'une garantie, de certains types de lettre de crédit, d'un contrat couvrant le risque de défaillance ou d'un contrat d'assurance. Leur traitement comptable ne dépend pas de leur forme juridique. Des exemples du traitement approprié figurent ci-après (voir le paragraphe 2 (e)) :

(a) Bien qu'un contrat de garantie financière réponde à la définition d'un contrat d'assurance ~~énoncée dans IFRS 4~~ entrant dans le champ d'application de la norme comptable internationale ou nationale pertinente relative aux contrats d'assurance si le risque transféré est important, l'émetteur applique la présente norme. Toutefois, l'entité peut choisir, dans certaines circonstances, de traiter les contrats de garantie financière comme des contrats d'assurance selon IPSAS 28 si l'émetteur a auparavant adopté pour méthode comptable de traiter les contrats de garantie financière comme des contrats d'assurance et s'il a utilisé la comptabilité applicable aux contrats d'assurance, l'émetteur peut choisir d'appliquer soit la présente Norme, soit la norme comptable internationale pertinente traitant des contrats d'assurance à ces contrats de garantie financière. Lorsque la présente Norme s'applique, le paragraphe 57 impose à l'émetteur de comptabiliser initialement un contrat de garantie financière à la juste valeur. Si le contrat de garantie financière a été émis au bénéfice d'une partie non liée, dans le cadre d'une transaction autonome réalisée dans des conditions de concurrence normales, il est probable que sa juste valeur à l'origine soit, sauf preuve du contraire, égale à la prime perçue. Par la suite, sauf si le contrat de garantie financière a été désigné à l'origine comme étant à la juste valeur par le biais du résultat ou sauf si les paragraphes 26 à 34 et AG32 à AG38 s'appliquent (lorsque le transfert d'un actif financier ne remplit pas les conditions de décomptabilisation ou que l'approche du lien conservé s'applique), l'émetteur l'évalue à la plus grande des deux valeurs ci-après :

(i) …; et

(ii) le montant initialement comptabilisé diminué, le cas échéant, ~~de l'amortissement~~ du montant des produits cumulés comptabilisé selon les principes d'~~IPSAS 9~~IPSAS 47 (voir le paragraphe 45 (c)).

…

(c) si un contrat de garantie financière a été émis dans le cadre de la ~~vente~~ fourniture des marchandises, l'émetteur applique ~~IPSAS 9~~IPSAS 47pour déterminer le moment où il comptabilise le produit de la garantie et celui de la ~~vente~~ fourniture des marchandises.

AG6 ~~Certains droits et obligations (actifs et passifs) peuvent résulter d'opérations génératrices de produits sans contrepartie directe, par exemple, une entité peut recevoir de la trésorerie d'un organisme multilatéral afin de réaliser des activités. Lorsque la~~

~~réalisation de ces activités est soumise à des conditions, un actif et un passif sont comptabilisés simultanément. Lorsque l'actif est un actif financier, il est comptabilisé selon IPSAS 23, et initialement évalué selon IPSAS 23 et la présente Norme. L'évaluation initiale d'un passif résultant des conditions auxquelles est soumise l'utilisation de l'actif est traitée par IPSAS 23 et se trouve en dehors du champ d'application de la présente Norme.~~ Un droit résultant d'une transaction génératrice de produits qui répond à la définition d'un actif est initialement comptabilisé et évalué conformément à IPSAS 47. De même, une obligation résultant d'une transaction génératrice de produits qui répond à la définition d'un passif est initialement comptabilisée et évaluée conformément à IPSAS 47.Si, après la comptabilisation initiale, les circonstances indiquent que la comptabilisation d'un passif selon ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 n'est plus appropriée, une entité doit apprécier si un passif financier doit être comptabilisé selon la présente Norme. D'autre passifs qui peuvent résulter d'opérations génératrices de produits ~~sans contrepartie directe~~ sont comptabilisés et évalués selon la présente Norme s'ils répondent à la définition d'un passif financier selon IPSAS 28.

…

Comptabilisation et décomptabilisation

…

Cession des futurs flux découlant d'un droit souverain

AG33. Dans le secteur public, des structures de titrisation peuvent impliquer la cession de futurs flux découlant d'un droit souverain, tel qu'un droit à imposition, qui n'ont antérieurement pas été comptabilisés comme des actifs. Une entité comptabilise le produit de ces opérations selon ~~les normes relatives à la comptabilisation des produits des opérations (voir IPSAS 9 et IPSAS 23)~~ IPSAS 47. Ces opérations peuvent donner lieu à des passifs financiers conformes à la définition visée dans IPSAS 28. Parmi les exemples de tels passifs financiers peuvent figurer, sans s'y limiter, des emprunts, des garanties financières, des passifs découlant d'un contrat administratif ou de service de gestion ou encore des dettes fournisseurs relatives à la trésorerie encaissée au nom de l'entité acheteuse. Les passifs financiers doivent être comptabilisés lorsque l'entité devient partie aux dispositions contractuelles de l'instrument selon les dispositions du paragraphe 10 et classés selon les dispositions des paragraphes 45 et 46. Les passifs financiers doivent être initialement comptabilisés selon les dispositions du paragraphe 57 ; pour les besoins de leur comptabilisation ultérieure, ils seront évalués selon les dispositions des paragraphes 62 et 63.

Lien conservé avec les actifs transférés

AG34. Voici quelques exemples de la manière dont une entité évalue un actif transféré et le passif associé selon le paragraphe 27.

Tous les actifs

(a) Si une garantie fournie par une entité au moyen d'un contrat prévoyant ~~au titre visant à indemniser de~~ les pertes à la suite de défaillances liées à un actif

transféré empêche la décomptabilisation de l'actif transféré dans la mesure de l'implication continue, l'actif transféré à la date du transfert est évalué au plus faible (i) de la valeur comptable de cet actif et (ii) du montant maximal de la contrepartie reçue dans le cadre du transfert que l'entité pourra être tenue de rembourser (le « montant de la garantie"). Le passif associé est initialement évalué comme le montant de la garantie augmenté de la juste valeur de la garantie (qui est normalement égale à la contrepartie reçue au titre de la garantie). Par la suite, la juste valeur initiale de la garantie est comptabilisée en résultat ~~au prorata du temps (voir IPSAS 9)~~ lorsque (ou à mesure que) l'obligation de conformité est exécutée conformément aux principes d'IPSAS 47) et la valeur comptable de l'actif est diminuée des éventuelles corrections de valeur pour pertes.

…

…

Décomptabilisation de passifs financiers

…

AG43. Si un tiers assume une obligation de l'entité sans contrepartie ou avec une contrepartie symbolique, l'entité applique les dispositions de la présente Norme et les paragraphes ~~84 à 87~~ **Erreur ! Source du renvoi introuvable.–Erreur ! Source du renvoi introuvable.** d'~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 en matière de décomptabilisation.

AG44. Les prêteurs renoncent parfois à leur droit de recouvrer une dette due par une entité du secteur public, par exemple un gouvernement national peut annuler la dette d'une autorité locale. Cette remise de dette constituerait une libération juridique du débiteur vis à vis son créancier. Lorsque les obligations d'une entité sont annulées dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe l'entité applique les dispositions de la présente Norme et les paragraphes ~~84–87~~ **Erreur ! Source du renvoi introuvable.–Erreur ! Source du renvoi introuvable.** d'~~–IPSAS 23–~~IPSAS 47 en matière de décomptabilisation.

…

Évaluation

Opérations génératrices de produits ~~sans contrepartie directe~~

AG114. ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 traite de la comptabilisation et de l'évaluation initiale des actifs et passifs générés par des opérations ~~sans contrepartie directe~~. Les actifs générés par des opérations ~~sans contrepartie directe~~ peuvent résulter d'accords contractuels ou non (voir IPSAS 28 paragraphes AG20 et AG21). Lorsque ces actifs résultent d'accords contractuels et répondent par ailleurs à la définition d'un instrument financier, ils sont :

(a) initialement comptabilisés selon ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47;

(b) initialement évalués :

(i) à la ~~juste valeur~~ contrepartie de transaction selon les principes d'~~ IPSAS 23~~ IPSAS 47; et

(ii) en tenant compte des coûts de transaction directement attribuables à l'acquisition de l'actif financier selon le paragraphe 57 de la présente Norme, lorsque l'évaluation ultérieure de l'actif n'est pas à juste valeur par le biais du résultat.

…

Évaluation initiale

Évaluation initiale d'actifs et de passifs financiers (paragraphes 57 à 59)

…

AG124. En application des principes d'IPSAS 28 et des paragraphes ~~42–58~~ AG152–AG153 d'~~ IPSAS 23~~ IPSAS 47, une entité apprécie d'abord, si le prêt assorti de conditions avantageuses est en substance un prêt, une opération sans contrepartie directe, un apport des propriétaires ou un panachage de ces éléments. Si une entité a déterminé que la transaction, ou une partie de la transaction, correspond à un prêt, elle apprécie si le prix de transaction correspond à la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale. Une entité détermine la juste valeur du prêt par référence aux principes figurant dans AG144–AG155. Lorsqu'une entité ne parvient pas à déterminer la juste valeur par référence à un marché actif, elle utilise une technique d'évaluation. La juste valeur établie selon une technique d'évaluation pourrait être déterminée comme la valeur actuelle de l'ensemble des entrées de trésorerie futures, actualisées au(x) taux d'intérêt prévalant sur le marché pour un prêt similaire (voir paragraphe AG115).

AG125. Toute différence entre la juste valeur du prêt et le prix de transaction (le produit du prêt) est traitée comme suit :

(a) Lorsque le prêt est accordé à l'entité, la différence est comptabilisée selon ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47.

…

Des exemples d'application sont présentés au paragraphe ~~IG54 d'IPSAS 23~~ **Erreur ! Source du renvoi introuvable.–Erreur ! Source du renvoi introuvable.** d'IPSAS 47et aux paragraphes IE153~~ à~~ –IE161 qui accompagnent la présente Norme.

…

Instruments de fonds propres découlant d'opérations sans contrepartie directe

…

AG129. Lors de la comptabilisation initiale de ces opérations, l'entité doit analyser la substance de l'accord et évaluer si l'intention dès l'origine est de mettre à disposition ou de bénéficier de ressources par la voie d'une opération sans contrepartie directe. Dans la mesure où l'opération, ou une composante de celle-ci, est une opération sans contrepartie directe, tout actif ou produit en découlant est comptabilisé selon

~~IPSAS 23~~ IPSAS 47. L'entité qui apporte les ressources doit en comptabiliser le montant comme une charge dans le résultat lors de la comptabilisation initiale.

…

Évaluation de garanties financières émises dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe

…

AG132. Selon la définition présentée au paragraphe 9 un contrat de garantie financière est « un contrat qui impose 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 ou modifiées d'un titre d'emprunt. » Selon les dispositions de la présente Norme, les contrats de garantie financière, comme les autres actifs et passifs financiers, doivent être évalués à leur juste valeur lors de leur comptabilisation initiale. Les paragraphes 66 à 68 de la présente Norme apportent des commentaires et des indications sur la détermination de la juste valeur complétés par les paragraphes AG144 à AG155 du Guide d'application. L'évaluation ultérieure des contrats de garantie financière s'effectue au plus élevé du montant déterminé des corrections de valeur pour pertes selon les paragraphes 73 à 93 et du montant initialement comptabilisé moins, le cas échéant, le ~~les amortissements~~ montant cumulés ~~des~~ des produits comptabilisés, selon ~~IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*~~ IPSAS 47.

AG133. Dans le secteur public, les garanties sont souvent émises par voie d'opérations sans contrepartie directe, c'est-à-dire sans contrepartie ou pour une contrepartie symbolique. Ce type de garantie a généralement pour but de promouvoir les objectifs économiques et sociaux de l'entité. Parmi ces objectifs on peut citer le soutien apporté aux projets d'infrastructure et aux sociétés en temps de crise, la garantie des émissions obligataires d'entités d'autres niveaux du gouvernement et des prêts accordés aux agents pour financer l'achat de véhicules utilisés dans le cadre de leurs fonctions. Dans les cas où il existe une contrepartie à la garantie financière, une entité doit déterminer si cette contrepartie résulte d'une opération avec contrepartie directe et si elle correspond à une juste valeur. Si la contrepartie correspond à une juste valeur, les entités doivent comptabiliser la garantie financière pour le montant de la contrepartie. L'évaluation ultérieure des contrats de garantie financière s'effectue au plus élevé du montant des corrections de valeur pour pertes déterminé selon paragraphe 73 à 93 et du montant initialement comptabilisé moins, le cas échéant, le ~~les amortissements~~ montant cumulé~~s~~ des produits comptabilisés, selon ~~IPSAS 9~~IPSAS 47. Lorsque l'entité conclut que la contrepartie n'est pas une juste valeur, elle détermine la valeur comptable lors de la comptabilisation initiale comme si aucune contrepartie n'avait été versée.

…

Évaluation au coût amorti

Méthode du taux d'intérêt effectif

…

…

AG158. Les commissions qui ne font pas partie intégrante du taux d'intérêt effectif d'un instrument financier et qui sont comptabilisées selon ~~IPSAS 9~~IPSAS 47 comprennent :

…

Base des conclusions

…

Champ d'application

BC6. Des actifs et des passifs peuvent résulter d'opérations génératrices de produits sans contrepartie directe. Au moment de l'élaboration de cette Norme, IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe* (impôts et transferts) ~~traite~~ traitait de la comptabilisation et l'évaluation initiale des actifs et passifs générés par des opérations sans contrepartie directe. IPSAS 23 ne ~~précise~~ 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.

BC7. Au moment de l'élaboration de cette Norme, l' ~~L'~~IPSASB a convenu que lorsqu'un actif acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe est un actif financier, une entité :

- ~~comptabilise~~ comptabilisait initialement l'actif selon IPSAS 23 ; et
- ~~évalue~~ évaluait initialement l'actif selon IPSAS 23 et, examine 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 ~~prescrit~~ 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.

BC8. En ce qui concerne les passifs, l'IPSASB a convenu, au moment de l'élaboration de cette Norme, 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.

Au moment de la finalisation d'IPSAS 41, l' ~~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.

Évaluation initiale

BC10. Au moment de l'élaboration de cette Norme, l' ~~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 ~~impose~~ 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 impose 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.

BC11. Á cette époque, l' ~~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.

Instruments de fonds propres découlant d'opérations sans contrepartie directe

BC12. Dans le secteur public, des instruments de fonds propres sont parfois obtenus sans contrepartie significative en trésorerie future, comme moyen d'apporter un financement à une autre entité du secteur public pour permettre à celle-ci de délivrer une prestation de service. L'IPSASB a considéré qu'il était nécessaire de donner des précisions supplémentaires similaires à celles données pour les prêts assortis de conditions avantageuses pour ces instruments de fonds propres acquis hors des conditions de marché. L'IPSASB reconnaît ~~cependant~~ l'existence de différences fondamentales entre la substance économique de ces accords par rapport à des prêts assortis de conditions avantageuses. L'IPSASB ~~reconnaît~~ a reconnu également que les indications contenues dans IPSAS 23 et dans la Norme ~~traitent~~ traitaient de manière suffisante de la comptabilisation et de l'évaluation de ces opérations, des précisions supplémentaires ~~sont~~ étaient incluses à des fins de clarté.

…

Analyse de la substance des instruments de fonds propres découlant d'opérations transactions sans contrepartie directe

BC26. Au moment de l'élaboration de cette Norme, l'~~L'~~IPSASB a estimé que les dispositions et indications existantes dans IPSAS 28 et IPSAS 23 traitent déjà de manière appropriée de ces questions. IPSAS 28 définit un instrument de fonds propres et expliquer comment déterminer si un instrument financier est un passif financier ou un instrument de fonds propres. Le paragraphe 28 d'IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)* ~~donne~~ donnait des

exemples d'apports des contributeurs. L'IPSASB a cependant convenu d'élaborer un guide de mise en œuvre (paragraphe G.4) afin d'épauler les parties prenantes dans l'analyse de la substance des instruments financiers découlant d'opérations sans contrepartie directe.

…

Exemples d'application

…

Emprunt assorti de conditions avantageuses (Paragraphe AG118 à AG127)

Exemple 20 — Emprunt assorti de conditions avantageuses (intérêt préférentiel)

…

IE154. L'entité bénéficie d'un emprunt de 5 millions d'UM assorti de conditions avantageuses remboursable à un taux d'intérêt inférieur de 5 % au taux actuel du marché. La différence entre le produit du prêt et la valeur actuelle des paiements contractuels selon les termes du prêt, actualisée au taux d'intérêt du marché, est comptabilisée comme un produit sans contrepartie directe selon ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47, *Produits*.

IE155. Les écritures comptables relatives à l'emprunt assorti de conditions avantageuses sont comme suit :

1. Lors de la comptabilisation initiale, l'entité comptabilise ce qui suit :

ırerie	5 000 000	
unt (voir Tableau 2 ci-dessous)		4 215 450
f ou produit ~~sans contrepartie directe~~		784 550

Pour comptabiliser le déblocage de l'emprunt à sa juste valeur.

Il convient de se référer aux dispositions d'~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 relatives à la comptabilisation de la fraction inférieure au marché de l'emprunt soit comme un passif soit comme un produit. Le paragraphe ~~IE54~~IE302 de cette dernière Norme précise les écritures relatives à la comptabilisation et à l'évaluation de la fraction inférieure au marché de l'emprunt lorsque celle-ci est qualifiée de produit ~~sans contrepartie directe~~.

…

Guide de mise en oeuvre

…

Section G Prêts assortis de conditions avantageuses et opérations sur fonds propres sans contrepartie directe

G.1 Ordre d'évaluation « uniquement des remboursements de principal et des versements d'intérêts » pour un prêt assorti de conditions avantageuses

Si une entité émet un prêt assorti de conditions avantageuses (actif financier), à quel moment apprécie-t-elle le classement aux fins de son évaluation ultérieure ?

En application des principes d'IPSAS 28 et des paragraphes ~~42–58~~AG152–AG153 d'~~IPSAS 23~~ IPSAS 47, *Produits*, une entité apprécie d'abord, si le prêt assorti de conditions avantageuses est en substance un prêt, une subvention, un apport des propriétaires ou un panachage de ces éléments. Si une entité a déterminé que la transaction, ou une partie de la transaction, correspond à un prêt, elle apprécie si ~~le prix~~ la contrepartie de transaction correspond à la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale. Une entité détermine la juste valeur du prêt par référence aux principes figurant dans les paragraphes AG144 à AG155.

Après la comptabilisation initiale à la juste valeur, l'entité apprécie ultérieurement le classement des prêts assortis de conditions avantageuses selon les dispositions des paragraphes 39 à 44 et évalue les prêts assortis de conditions avantageuses selon les dispositions des paragraphes 61 à 65.

…

Amendements d'IPSAS 43, Contrats de location

Les paragraphes 18, 98, 99, 102 et 120 sont modifiés et le paragraphe 103D est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Identification d'un contrat de location (voir les paragraphes AG10 à AG34)

…

Bailleur

18. Lorsqu'un contrat contient une composante locative et une ou plusieurs autres composantes locatives ou non locatives, le bailleur doit répartir la contrepartie prévue au contrat en appliquant les dispositions ~~d'IFRS 15, *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*~~IPSAS 47, *Produits*.

…

Opérations de cession-bail

…

Apprécier si le transfert de l'actif constitue une vente

98. Pour déterminer si la cession de l'actif doit être comptabilisée comme une vente, l'entité doit appliquer les dispositions d'~~ IFRS 15~~IPSAS 47, *Produits* visant à déterminer quand une obligation de ~~prestation~~ conformité est remplie.

La cession de l'actif constitue une vente

99. Si la cession de l'actif par le vendeur-preneur satisfait aux exigences d'~~ IFRS 15~~IPSAS 47, *Produits* pour la comptabilisation comme la vente d'un actif :

…

La cession de l'actif ne constitue pas une vente

102. Si la cession de l'actif par le vendeur-preneur ne satisfait pas aux exigences d'~~ IFRS 15~~IPSAS 47, *Produits* pour la comptabilisation de la transaction comme une vente :

…

Opérations de cession-bail conclues avant la date de première application

120. L'entité ne doit pas réexaminer les opérations de cession-bail conclues avant la date de première application pour déterminer si le transfert de l'actif sous-jacent satisfait aux exigences d'~~ IFRS 15~~IPSAS 47, *Produits* pour être comptabilisé comme une vente.

…

Date d'entrée en vigueur

…

103D. Les paragraphes 18, 98, 99, 102 et 120 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.

…

Base des conclusions

…

Renvoi à IFRS 15, Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients

…

BC99. Au moment de l'élaboration de cette Norme, l' ~~L'~~IPSASB a décidé de se référer à IFRS 15 plutôt qu'à la norme comptable nationale ou internationale qui traite des produits tirés des contrats conclus avec des clients, le cas échéant, parce que cela est cohérent avec :

(e) l'approche de la comptabilité du preneur d'IPSAS 43, fondée sur contrôle ; et

(f) la référence d'IFRS 16 à IFRS 15 dans les dispositions correspondantes.

BC100. En prenant cette décision, l'IPSASB a tenu compte du fait que ces références seront mises à jour lorsqu'~~une nouvelle IPSAS~~ la nouvelle norme IPSAS 47, *Produits* sera publiée.

…

Date d'entrée en vigueur

…

BC102. En décidant de la date d'entrée en vigueur, l'IPSASB a tenu compte du fait :

…

(c) qu'elle laisse un délai suffisant à l'IPSASB pour finaliser ~~une nouvelle norme IPSAS relative aux produits~~ la nouvelle norme IPSAS 47 et d'autres normes IPSAS en cours d'élaboration dans le cadre du programme de travail de l'IPSASB, lesquelles pourraient impliquer des amendements à IPSAS 43 ;

…

BC103. L'IPSASB a décidé d'autoriser l'application anticipée d'IPSAS 43 plutôt que de l'encourager, dans la mesure où cette Norme devrait idéalement être appliquée conjointement avec ~~la nouvelle norme IPSAS relative aux produits~~ la nouvelle norme IPSAS 47 alignée sur IFRS 15. ~~Toutefois, les principes d'IFRS 15 sont actuellement examinés par l'IPSASB.~~

BC104. Lors de l'élaboration de la présente norme, l'IPSASB a relevé que l~~L~~es entités du secteur public qui choisissent d'appliquer IPSAS 43 de manière anticipée pourraient être confrontées à une complexité accrue de l'analyse des opérations génératrices de produits, celle-ci étant fondée sur des principes différents : certaines opérations locatives seraient comptabilisées conformément aux principes d'IFRS 15, alors que les produits d'autres transactions non locatives continueront d'être comptabilisés conformément aux principes d'IPSAS 9 *Produits d'opérations avec contrepartie directe*, jusqu'à ce que l'IPSASB publie une nouvelle IPSAS relative aux produits. Toutefois, le renvoi à IFRS 15, lorsqu'il est justifié pour la comptabilisation des produits, offre une solution temporaire qui permet aux entités du secteur public de

se préparer aux modifications futures qui pourraient être nécessaires lorsque l'IPSASB achèvera son projet Produits et publiera la nouvelle norme IPSAS 47.

…

Exemples d'application

…

Opérations de cession-bail (voir paragraphes 97 à 102)

…

Exemple 24 – Opération de cession-bail

Une entité (le vendeur-preneur) vend un bâtiment à une autre entité (l'acheteur-bailleur) pour la somme de 2 000 000 UM. Juste avant la transaction, le bâtiment est comptabilisé à une valeur de 1 000 000 UM. Simultanément, le vendeur-preneur conclut avec l'acheteur-bailleur un contrat l'autorisant à utiliser le bâtiment pendant 18 ans, en contrepartie de paiements annuels de 120 000 UM exigibles à la fin de chaque année. Au vu des termes et conditions de cette transaction, la cession du bâtiment par le vendeur-preneur est conforme aux dispositions d'~~IFRS 15, Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients~~IPSAS 47, Produits, visant à déterminer quand une obligation de ~~prestation~~ de conformité est remplie. Par conséquent, le vendeur-preneur et l'acheteur-bailleur comptabilisent cette transaction comme une cession-bail. Les éventuels coûts directs initiaux sont ignorés dans cet exemple.

…

Amendements d'IPSAS 44, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*

…

Guide de mise en oeuvre

…

Présentation des activités abandonnées dans l'état de la performance financière (paragraphe Erreur ! Source du renvoi introuvable.**)**

…

Exemple 11

…

	20X2	**20X1**
Activités poursuivies		
Produits		
Impôts	X	X

~~Redevances, amendes, pénalités et licences~~Autres contributions obligatoires et prélèvements	X	X
~~Produit des opérations avec contrepartie directe~~	~~X~~	~~X~~
Transferts ~~provenant d'autres entités publiques~~sans accord contraignant	X	X
Produits des obligations de conformité dans un accord contraignant	X	X
Autres produits	X	X
Total des produits	X	X

…

Amendements d'IPSAS 45, Immobilisations corporelles

Les paragraphes 64, 67 et 68 sont modifiés et le paragraphe 87A est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Décomptabilisation

…

64. La cession d'une immobilisation corporelle peut intervenir de différentes manières (par ex. par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou de donation). ~~Lors de la détermination de l~~La date de sortie d'un élément~~, une entité applique les critères énoncés dans IPSAS 9, *Produit des opérations avec contrepartie directe* pour comptabiliser les produits provenant de la vente de biens~~ des immobiisations corporelles est la date à laquelle le bénéficiaire obtient le contrôle de cette immobilisation conformément aux dispositions d'IPSAS 47, *Produits*, et à laquelle toute obligation exécutoire ou obligation de conformité est exécutée. ~~et~~ IPSAS 43 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'une cession-bail10F.

…

205. 67. Le montant de ~~La~~ la contrepartie ~~à recevoir lors de la sortie~~ à inclure dans l'excédent ou le déficit résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle est ~~initialement comptabilisée à sa juste valeur. Si le règlement de l'immobilisation corporelle est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon IPSAS 9, reflétant le rendement effectif de la créance~~ 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 sont comptabilisées conformément aux dispositions d'IPSAS 47 relatives aux modifications de la contrepartie de transaction.

69. Cependant, une entité qui, dans le cadre de ses activités, ~~vend~~ 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. L~~es produits~~ montant de la contrepartie provenant de la ~~vente~~ sortie de ces actifs doivent être comptabilisés en produits des activités ordinaires, conformément à ~~IPSAS 9~~ IPSAS 47. IPSAS 44 ne s'applique pas lorsque les actifs détenus en vue de la vente dans le cadre des activités ordinaires sont transférés vers les stocks.

…

Date d'entrée en vigueur

…

87A. Les paragraphes 64, 67 et 68 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.

…

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 47, mais n'en fait partie intégrante.

Introduction

BC1. IPSAS 23, Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts) a été publiée en décembre 2006. Elle a été élaborée pour donner des indications sur la façon de comptabiliser les produits provenant des opérations sans contrepartie directe, qui représentent une part importante des produits dans le secteur public. La publication d'IPSAS 23 est venue compléter l'éventail des normes relatives à la comptabilisation des produits, avec IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe, et IPSAS 11, Contrats de construction, toutes deux publiées en juillet 2001. Les normes IPSAS 9 et IPSAS 11 étaient fondées sur IAS 18, Produits des activités ordinaires et sur IAS 11, Contrats de construction, respectivement, toutes deux publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB).

BC2. Lorsque la norme IPSAS 23 est devenue applicable, l'IPSASB a eu connaissance de préoccupations parmi les parties prenantes concernant sa mise en œuvre, notamment :

(a) la difficulté d'établir la distinction entre les opérations avec et sans contrepartie directe ;

(b) la difficulté d'établir la distinction une condition et une restriction ;

(c) le manque d'indications concernant les accords de financement pluriannuels ;

(d) le manque d'indications concernant les impôts reçus en amont de la période au cours de laquelle leur utilisation est prévue ;

(e) e manque d'indications concernant la comptabilisation des subventions en capital ;

(f) le manque d'indications concernant la comptabilisation des services en nature.

BC3. En mai 2014, l'IASB a publié la version définitive d'IFRS 15, P*roduits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*, qui propose un cadre complet pour la comptabilisation des produits issus de contrats conclus avec des clients. IFRS 15 remplace IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, *Programmes de fidélisation de la clientèle*, IFRIC 15, C*ontrats de construction de biens immobiliers*, IFRIC 18, *Transferts d'actifs provenant de clients, et* SIC-31, *Produits des activités ordinaires — Opérations de troc portant sur des services de publicité.*

BC4. En 2015, l'IPSASB a entamé un travail sur un projet de mise à jour des IPSAS traitant de la comptabilisation des produits dans le cadre du programme de convergence de l'IPSASB visant à faire coïncider les normes IPSAS avec les normes IFRS®. En août 2017, l'IPSASB a publié un document de consultation intitulé *Comptabilisation des produits et des dépenses sans contrepartie*. Outre une possible convergence avec IFRS 15, ce document de consultation a également été l'occasion pour l'IPSASB de réévaluer et de traiter certains problèmes de mise en œuvre concernant les indications relatives aux opérations sans contrepartie directe

d'IPSAS 23. L'IPSASB s'est notamment penché sur la question de savoir si les méthodes comptables distinguant les opérations génératrices de produits avec ou sans obligations de prestation sont plus appropriées que la distinction entre les opérations avec ou sans contrepartie. Partant de cette nouvelle réflexion, le document de consultation a classé les opérations génératrices de produits du secteur public dans les catégories suivantes :

(a) opérations sans obligations de prestation ni stipulations. Selon le cadre actuel d'IPSAS 23[18], les opérations génératrices de produits avec stipulations impliquent le transfert d'actifs en faveur d'un destinataire des ressources dans le but et à condition que ces actifs soient utilisés d'une façon spécifique et, par conséquent, l'entité destinataire des ressources agira ou les mettra en œuvre de cette façon ;

(b) opérations avec stipulations, telles que décrites dans IPSAS 23, qui ne remplissent pas toutes les conditions d'IFRS 15 ;

(c) opérations répondant à toutes les conditions d'IFRS 15 qui impliquent le transfert des biens ou des services promis aux clients et découlent d'un contrat avec un client, lequel établit des obligations de prestation.

BC5. La majorité des répondants au document de consultation, reconnaissant qu'il existe différents types de produits dans le secteur public, ont soutenu une méthode de classification qui distingue si l'opération génératrice de produits comporte, ou pas, des obligations de prestation. Les répondants ont en outre fait valoir, et l'IPSASB a convenu que les concepts de stipulations, qui peuvent prendre la forme de restrictions ou de conditions dans l'approche avec ou sans contrepartie directe d'IPSAS 23, étaient difficiles à appliquer dans la pratique.

Élaboration de l'exposé-sondage 70 (ED 70), Produits assortis d'obligations de prestation, et de l'exposé-sondage 71 (ED 71), Produits sans obligations de prestation

BC6. Partant des réponses obtenues suite au document de consultation et aux discussions qui ont suivi, l'IPSASB a décidé de renoncer à la distinction entre opérations avec et sans contrepartie directe et d'élaborer des méthodes comptables reposant la distinction entre opérations assorties ou pas d'obligations de prestation.

BC7. Ces méthodes comptables ont été présentées dans deux exposés-sondages sur les produits, l'exposé-sondage 70, *Produits assortis d'obligations* de prestation et l'exposé-sondage 71, *Produits sans obligations de prestation*. La publication de ces deux exposés-sondages distincts a permis à l'IPSASB de faire la démonstration

[18] IPSAS 23 a inclus le concept de stipulations, lesquelles sont des lois, des réglements ou des accords irrévocables, qui sont imposées sur l'utilisation d'un actif transféré. Les stipulations peuvent prendre la forme de conditions (à savoir des stipulations qui exigent que les avantages économiques futurs ou le potential de service incorporé dans l'actif soient (1) consommés par le destinataire de la manière spécifiée ou (2) retournés au cédant), ou des restrictions (à savoir des dispositions qui limitent ou décident des finalités pour lesquelles un actif transféré peut être utilisé, mais qui n'imposent pas que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service soient retournés au cédant en cas de non-respect de la stipulation).

explicite de la convergence avec les IFRS et du maintien de la répartition existante des indications relatives aux différents types d'opérations génératrices de produits :

(a) ED 70 contenait des indications relatives aux opérations avec contrepartie directe, similaires à celles du secteur privé, et se fondait sur les dispositions d'IFRS 15, modifiées d'une manière adaptée aux entités du secteur public et de façon à refléter les dispositions des autres IPSAS. ED 70 remplacerait IPSAS 9 et IPSAS 11, lesquelles étaient principalement fondées sur IAS 18 et IAS 11, respectivement ;

(b) ED 71 présentait les indications relatives aux opérations sans contrepartie, qui représentent la majorité des opérations dans le secteur public. ED 71 devrait remplacer IPSAS 23.

BC8. Lors de l'élaboration des normes proposées, l'IPSASB :

(a) a examiné les indications sur les produits figurant dans le *Government Finance Statistics Manual 2014 (GFSM 2014)* afin d'éviter toutes différences injustifiées ;

(b) a pris en considération les indications élaborées par les instances et organismes de normalisation nationaux ayant une responsabilité de supervision des entités du secteur public, en élaborant des exemples additionnels qui illustrent le contexte du secteur public ;

(c) a étudié les aspects d'IPSAS 9 et d'IPSAS 11 qui avaient été élaborés en réponse aux difficultés et situations qui sont plus fréquemment rencontrées dans le secteur public que dans d'autres secteurs. L'IPSASB s'est concentré sur le traitement de ces difficultés dans la présente Norme ;

(d) a apporté des modifications à certains aspects d'IPSAS 23 en réponse aux préoccupations soulevées par les parties prenantes[19] ;

(e) a appliqué son *Processus de révision et de modification des documents de l'IASB*. Des modifications à IFRS 15 ont été apportées dans les situations où il a été établi que des difficultés propres au secteur public justifiaient une dérogation. Dans le cadre de son processus d'élaboration, l'IPSASB a discuté d'un grand nombre de questions et pour savoir si une dérogation se justifiait ;

(f) a convenu de conserver le texte actuel d'IFRS 15 chaque fois que cela est cohérent avec les IPSAS existantes et a apporté les modifications suivantes :

(i) changements des définitions et de la terminologie d'IFRS 15 pour garantir la cohérence avec le Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public (le Cadre conceptuel), ainsi que la cohérence avec les définitions et la terminologie des IPSAS actuelles, et correspondre à la réalité du secteur public ;

[19] D'où l'incorporation des paragraphes des Bases de conclusion d'IPSAS 23 concernant le texte d'IPSAS 23 qui a été conservé.

(ii) ajout d'indications concernant l'application sur des problématiques spécifiques au secteur public ou des problématiques plus fréquentes dans le secteur public ;

(iii) La section "Amendements d'autres normes" d'IFRS 15 a été remplacée par "Amendements d'autres IPSAS" pour correspondre à la littérature des IPSAS. Le cas échéant, des références à d'autres normes IFRS spécifiques ont également été modifiées pour refléter les références aux normes IPSAS correspondantes ;

(iv) Suppression d'exemples d'application qui limitaient ou éliminaient les possibilités de mise en œuvre dans le secteur public ;

(v) Modification des exemples d'IFRS 15 afin de correspondre à la réalité du secteur public et ajout d'exemples spécifiques au secteur public pour aider à la mise en œuvre d'ED 70.

BC9. En février 2020, l'IPSASB a publié ED 70 et ED 71, ainsi qu'ED 72, *Frais de transfert*. Ces trois projets d'exposés-sondages ont été publiés conjointement afin de souligner les liens entre la comptabilisation des produits et celle des frais de transfert.

Retour de la part des parties prenantes sur ED 70 et ED 71

BC10. L'IPSASB a reçu un nombre important et diversifié de commentaires en réponse à ED 70, ED 71 et ED 72, respectivement. Lors de son examen des réponses aux exposés-sondages, l'IPSASB a noté que, dans l'ensemble, ces commentaires ne faisaient état d'aucune préoccupation majeure relative aux principes de la comptabilisation des produits ; les réponses invitaient généralement plutôt à donner des éclaircissements ou des indications supplémentaires à propos des principes de comptabilisation, et prendre davantage en considération la structure et le flux des indications, à l'appui de la mise en application pratique.

BC11. L'IPSASB a également relevé que les parties prenantes continuaient de soutenir l'existence de différents types de produits dans le secteur public et que l'existence d'opérations différentes pourraient pourrait justifier des principes comptables distincts. L'IPSASB a tenu compte conjointement des retours obtenus dans le cadre des procédures relatives au document de consultation et aux exposés-sondages et a reconnu que, même si la distinction entre avec/sans contrepartie directe est jugée difficile à appliquer en pratique pour les besoins du classement et de la comptabilisation des produits, cette distinction continue d'exister comme un concept économique sous-jacent. Autrement dit, même si l'IPSASB décidait de laisser tomber l'utilisation de la distinction entre opérations avec et sans contrepartie directe comme des termes définis pour classer les produits, le concept reste approprié pour décrire la substance économique des opérations dans le secteur public.

BC12. Certains répondants aux ED ont fait remarquer qu'il est difficile de déterminer lequel des deux exposés sondages qui s'applique à leurs opérations génératrices de produits et sollicitaient donc des éclaircissements sur les liens entre ED 70 et ED 71, et l'application pratique des normes proposées. Cette confusion était en partie imputable à la distinction entre obligations de prestation et obligations actuelles, qui font respectivement partie du champ d'application d'ED 70 ou d'ED 71.

Discussion avec le groupe consultatif de l'IPSASB

BC13. L'IPSASB a consulté le groupe consultatif lors de ses réunions de décembre 2020 et juin 2021 sur des difficultés importantes soulevées par les répondants. Les membres du groupe consultatif ont apporté des éléments et formulé des conseils qui ont aidé l'IPSASB à réfléchir à ces questions et y apporter des solutions.

Réponse de l'IPSASB aux retours reçus sur ED 70 et ED 71

BC14. Au vu des réponses reçues à propos d'ED 70 et d'ED 71, l'IPSASB a décidé de revoir ses décisions sur la structure proposée des indications relatives aux produits et sur la façon dont il pourrait apporter de meilleurs éclaircissements sur les principes comptables proposés et les obligations d'informations à fournir connexes pour les opérations génératrices de produits dans le secteur public. Parmi ces principaux changements apportés figure ce qui suit :

(a) maintien du concept d'accord contraignant comme un concept fondamental pour les besoins de la comptabilisation des produits, qui dicte le modèle comptable applicable (paragraphes BC15 à BC17) ;

(b) présentation des indications pour la comptabilisation des opérations génératrices de produits dans une seule et même norme IPSAS, afin de communiquer plus clairement sur les types de produits les plus fréquemment rencontrés dans le secteur public et sur les concepts fondamentaux de la comptabilisation des produits (paragraphes BC18 et BC19) ;

(c) utilisation d'un seul concept, celui d'obligation de conformité, pour désigner l'obligation juridiquement irrévocable de l'entité, qui découle d'un accord contraignant (paragraphes BC20 à BC30).

Le concept d'accord contraignant

BC15. Les répondants à ED 70 et ED 71 se sont en majorité prononcés en faveur de l'utilisation et du concept d'accords contraignants dans le secteur public. Tenant compte des commentaires des parties prenantes, l'IPSASB a également noté que même si les produits sans obligations de prestation et les produits assortis d'obligations de prestation diffèrent au niveau de la substance économique, ces derniers ne devraient concerner qu'un sous-ensemble très réduit d'opérations du secteur public et que l'existence d'un accord contraignant revêt une importance plus grande dans la comptabilisation des produits. Par conséquent, l'IPSASB a décidé de conserver le concept d'accord contraignant comme concept fondamental de la comptabilisation des produits.

BC16. L'IPSASB a également confirmé que l'opposabilité est une composante essentielle d'un accord contraignant, et que les modalités spécifiques contenues dans les accords contraignants préciseront clairement les droits et les obligations de chaque partie (c'est-à-dire ce que chaque partie est tenue de satisfaire et comment les parties en seront redevables). L'opposabilité des accords contraignants nécessite des différences dans les principes de comptabilisation afin de rendre compte de la nature et des risques uniques des opérations assorties d'accords contraignants par comparaison aux opérations qui en sont dépourvues. L'IPSASB a également précisé que le caractère opposable peut découler de divers mécanismes, à condition que ce(s) mécanisme(s) confère(nt) à l'entité la capacité de faire valoir les clauses de l'accord et tien(nen)t les parties responsables de la satisfaction de leurs obligations, en imposant des conséquences sur celles qui ne satisfont pas aux leurs.

BC17. L'accent mis sur l'évaluation de la capacité à faire valoir un accord contraignant fait partie intégrante de l'objectif global d'une meilleure gestion des finances publiques. Du point de vue plus large de la gestion des finances publiques, la finalité et l'intention des opérations opposables, comme les accords contraignants, sont de permettre aux parties à l'accord d'atteindre des objectifs spécifiques. La capacité à faire valoir ces accords est une garantie que l'entité est tenue pour responsable et est en capacité de tenir pour responsables les autres parties engagées, facilitant ainsi une solide gestion des finances publiques. L'obligation de fournir des informations appropriées et la fourniture d'informations en lien avec ces accords permettent aux entités du secteur public d'être transparentes vis-à-vis de leurs parties prenantes.

Une seule et même IPSAS consacrée aux produits

BC18. Sur la base de l'étude des préoccupations formulées par les parties prenantes, des discussions sur les grands concepts et principes relatifs à la comptabilisation des produits, et l'analyse ultérieure des possibilités en matière de présentation des informations à fournir, l'IPSASB a décidé de restructurer les indications comptables préalablement proposées dans ED 70 et ED 71, et de les présenter sous la forme d'une norme unique qui :

(a) s'intitule "*Produits*", et s'accompagne d'une structure et de renvois clairs, en se présentant comme une source unique d'indications à appliquer pour la comptabilisation de l'ensemble des produits dans le secteur public ;

(b) exige de l'entité qu'elle se pose d'emblée la question de savoir si l'opération est assortie ou non d'un accord contraignant, sur la base de sa conclusion en BC15 ;

(c) distingue les indications pour les produits sans accords contraignants de celles applicables aux produits avec accords contraignants.

BC19. L'IPSASB a conclu qu'après révision, cette structure et cette présentation correspondent mieux à la réalité des produits dans le secteur public ; les indications relatives à la majorité des produits générés dans le secteur public étant présentées en premier et s'avérant globalement plus appropriées du point de vue du secteur public.

Obligation de conformité

BC20. L'IPSASB a noté que la plupart des répondants à ED 70 et ED 71 ont reconnu qu'il existe des types distincts de produits dans le secteur public et que ces répondants sont globalement d'accord avec la distinction entre "obligations de prestation", selon la définition fournie dans ED 70, et "obligations actuelles", selon la description fournie dans ED 71. Cependant, certains répondants aux exposés-sondages ont indiqué que cette distinction n'est pas claire ou qu'elle est difficile à appliquer dans la pratique et que par conséquent, il n'est pas évident de savoir quelle proposition de norme et quel ensemble de principes doivent être appliqués à une opération donnée.

BC21. Suite à ces commentaires, l'IPSASB :

(a) s'est intéressé aux similarités et aux différences entre "obligations actuelles " telles que figurant dans ED 71 et "obligations de prestation" telles que figurant dans ED 70 ;

(b) a considéré si les différences justifiaient des principes comptables différents pour les produits assortis d'obligations actuelles par rapport aux produits assortis d'obligations de prestation ;

(c) a clarifié les indications proposées afin de mieux expliciter les concepts d'une manière obéissant aux principes.

Similarités et différences

BC22. Lors de son examen des commentaires des répondants, l'IPSASB a reconnu que les obligations actuelles tout comme les obligations de prestation :

(a) découlent d'opérations assorties d'accords contraignants, et constituent donc des obligations juridiquement contraignantes (c'est-à-dire opposables par l'exercice de moyens juridiques ou équivalents) ;

(b) sont décrites de manière suffisamment spécifique dans l'accord contraignant pour permettre à chaque partie à l'accord contraignant de tenir l'autre ou les autres partie(s) responsable(s) de la satisfaction de leurs obligations respectives d'une manière spécifiée, en conformité avec les clauses et conditions de l'accord contraignant ;

(c) sont des unités de comptabilisation permettant de déterminer les composantes distinctes d'un accord contraignant, qui servent de mécanismes pour comptabiliser et évaluer les produits au fur et à mesure que l'entité remplit ses obligations de l'accord contraignant.

BC23. En s'intéressant à leurs différences, l'IPSASB a précisé que la notion d'obligation actuelle a vocation à refléter les opérations du secteur public du type sans contrepartie directe découlant d'accords contraignants, qui étaient précédemment couvertes par IPSAS 23 alors qu'une obligation de prestation a vocation à refléter les opérations du secteur public du type avec contrepartie directe, qui étaient précédemment couvertes par IPSAS 9 et IPSAS 11 (et qui sont comparables à des opérations commerciales du secteur privé, relevant du champ d'application d'IFRS 15). Dans le sillage de sa décision de reconnaître la substance économique

de ces opérations, mais de se départir de l'utilisation de la notion d'avec ou sans contrepartie directe pour classer les produits, l'IPSASB a examiné plus avant comment mieux faire la distinction entre les deux types d'obligations que l'on retrouve dans un accord contraignant.

BC24. Une obligation de prestation telle que présentée dans ED 70 est l'obligation d'une entité qui exige un transfert à une partie externe (c'est-à-dire de l'entité au fournisseur du transfert (l'acheteur) ou à un tiers bénéficiaire identifié). Les résultats issus de l'utilisation des ressources par l'entité dans une obligation de prestation, selon ce qui apparaît dans ED 70, sont transférés en dehors de l'entité, sous la forme de biens ou de services distincts, à une autre partie. Cela ne permet pas de rendre compte des opérations génératrices de produits dans le secteur public, comme les transferts en capital, où la promesse d'utiliser les ressources d'une manière spécifiée, prises isolément ou en les combinant avec d'autres ressources, débouche sur une utilisation des ressources pour des biens ou des services spécifiques en interne. Une obligation juridiquement contraignante qui exige un transfert en dehors de l'entité à une partie externe exige en général davantage de spécificité et des actions clairement identifiables pour que l'entité s'exécute, aboutissant ainsi à une identification, une comptabilisation et une évaluation des produits plus objectives et potentiellement plus spécifiques.

Impact sur les principes comptables

BC25. L'IPSASB a relevé que, même s'il existe des différences identifiables entre ces deux types de produits et que la partie recevant les biens ou les services distincts du fait de la satisfaction par l'entité de ses obligations dans un accord contraignant peut différer, le concept sous-jacent pour les obligations actuelles comme pour les obligations de prestation est le même : les deux exigent de l'entité qu'elle utilise les ressources d'une manière spécifiée. L'opposabilité de l'accord contraignant dont découlent les produits est importante, car cette opposabilité renseigne sur les principes de comptabilisation et d'évaluation de sorte qu'ils reflètent de manière appropriée la substance économique des produits provenant d'accords contraignants. En tant que tels, les grands principes comptables sont cohérents pour les deux types d'obligations d'un accord contraignant.

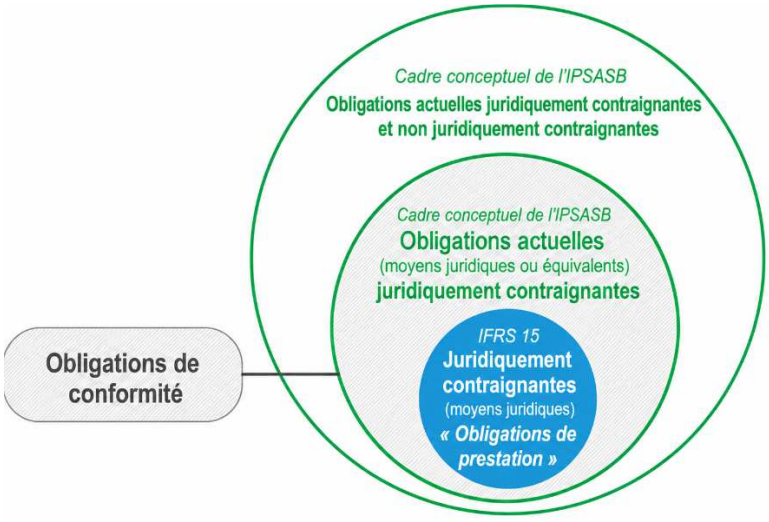
Présentation des indications après révision

BC26. La conclusion de l'IPSASB selon laquelle les obligations de prestation telles que décrites dans ED 70 sont un sous-ensemble des obligations actuelles décrites dans ED 71 qui composent une minorité des produits du secteur public, et que les grands principes comptables sont cohérents pour les deux types d'obligations, ont été des facteurs qui ont contribué à sa décision de regrouper les indications relatives aux produits dans une seule et même norme IPSAS.

BC27. Dans ses considérations pour savoir comment clarifier les indications comptables, l'IPSASB a relevé que le concept d'"obligation actuelle" dans le contexte des produits est plus restreint que dans le Cadre conceptuel. Une obligation actuelle est une unité de comptabilisation des produits et c'est une obligation juridiquement contraignante dans un accord contraignant d'utiliser les ressources en conformité

avec les clauses de l'accord contraignant. Dans le Cadre conceptuel, les obligations actuelles sont des obligations juridiquement ou non juridiquement contraignantes, et elles sont plus généralement utilisées pour décrire les obligations d'une entité. Un terme autre que "obligation actuelle" proposerait une description et une définition plus claires du concept pour les besoins de la comptabilisation des produits.

BC28. Comme les obligations de prestation dans ED 70 forment un sous-ensemble d'obligations actuelles et que les deux représentent la notion de promesse ou exigence opposable découlant d'une opération assortie d'un accord contraignant, l'IPSASB a décidé d'adopter le nouveau terme d'"obligation de conformité" pour décrire l'ensemble des obligations découlant d'opérations génératrices de produits avec accords contraignants. Cette notion de conformité est en lien avec la conformité aux clauses et conditions de l'accord contraignant de l'entité. Ce terme et ce concept engloberont les obligations de prestation (telles qu'elles sont présentées dans ED 70 et en cohérence avec IFRS 15, pour rendre compte des produits provenant d'opérations qui supposent le transfert de biens ou de services distincts à une partie externe) et les obligations actuelles (telles qu'elles sont présentées dans ED 71 et en cohérence avec les obligations actuelles juridiquement contraignantes qui figurent dans le Cadre conceptuel, pour également rendre compte des produits provenant d'opérations dans le secteur public qui ne supposent pas le transfert de biens ou de services distincts à une partie externe). Le diagramme ci-après illustre la relation entre "obligation de conformité" et les termes précédemment employés :



BC29. L'IPSASB a donné des indications supplémentaires pour mettre en lumière des considérations additionnelles pour l'entité lors de l'application des principes comptables aux obligations de conformité qui exigent un transfert de biens ou de services distincts spécifiques à une partie externe. Ces obligations de conformité visant le transfert de biens ou de services à une partie externe entraînent généralement l'extinction explicite de l'obligation qui incombe à l'entité au titre de l'accord contraignant. Ces considérations additionnelles sont destinées à aider l'entité à rendre compte du report ou de la comptabilisation de produits afin de mieux refléter la nature de ces obligations.

BC30. La décision de l'IPSASB de ne retenir qu'un concept unique pour les obligations découlant des opérations génératrices de produits assorties d'accords contraignants, ainsi que sa décision de présenter les indications relatives aux produits dans une seule et même norme IPSAS ont également poussé à la suppression des indications redondantes proposées dans les exposés-sondages ayant trait à des considérations relatives au champ d'application et à l'évaluation des opérations ayant des composantes relevant des deux normes envisagées pour la comptabilisation des produits.

Champ d'application (paragraphe 3)

Modification d'IFRS 15 pour des raisons d'applicabilité au secteur public

BC31. L'IPSASB a modifié les dispositions d'IFRS 15 afin de traiter des opérations spécifiques au secteur public. Cela a supposé d'utiliser le concept d'accord contraignant, qui est plus large que celui de contrat, dans IPSAS 47 pour tenir compte des pays dans lesquels l'État et les entités du secteur public ne peuvent pas conclure de contrats, mais qui concluent des accords contraignants, lesquels sont en substance identiques à des contrats.

BC32. L'IPSASB a modifié l'opposabilité en incluant des mécanismes extérieurs au système juridique qui sont équivalents à des moyens juridiques. Ce changement a été apporté car certains accords contraignants dans le secteur public peuvent naître et devenir opposables par l'exercice de pouvoirs exécutifs, législatifs, de directives de gouvernement ou ministérielles, et ces accords contraignants ne seront pas considérés comme des "contrats". L'IPSASB a également noté que la notion de moyens juridiques ou équivalents est compatible avec "l'obligation juridique" décrite au chapitre 5 du Cadre conceptuel, et n'est pas une "obligation non juridiquement contraignante".

BC33. Les opérations du secteur public peuvent impliquer trois parties : le contributeur des ressources, qui fournit la contrepartie ; l'entité, qui reçoit la contrepartie et est responsable de l'utilisation ou du transfert des biens ou des services ; enfin, le tiers bénéficiaire, qui peut être une entité, une personne physique ou un ménage, qui reçoit les biens ou les services considérés. Même si les supports de formation de l'IASB font référence à de tels accords tripartites, ils ne figurent pas de manière explicite dans IFRS 15. Le concept de tiers bénéficiaire a été rendu plus explicite dans IPSAS 47 car les opérations tripartites devraient être bien plus fréquentes dans le secteur public.

Modification des exemples d'application d'IFRS 15

BC34. Les exemples d'application constituent un guide non obligatoire qui illustre les principes comptables en s'appuyant sur des modèles de faits généraux les plus répandus globalement au sein des entités du secteur public. L'IPSASB a adapté les exemples d'application d'IFRS 15 en adoptant l'approche suivante pour ED 70 et ED 71 :

(a) lorsque les concepts sous-jacents illustrés par un exemple sont applicables au secteur public, l'exemple a été modifié afin d'y intégrer des modèles factuels réalistes qui pourraient s'appliquer aux entités du secteur public comme des États et des organisations intergouvernementales ;

(b) lorsque les concepts sous-jacents dans un exemple n'ont qu'une possibilité d'application limitée, voire pas d'application possible, au secteur public, l'exemple a été supprimé. Cette règle s'applique aux exemples concernant les concessions de prix accordées par des fournisseurs à des distributeurs afin de préserver la relation de chaîne d'approvisionnement, les biens ou services additionnels dans le secteur des télécommunications, les "frais de placement" payés par un fournisseur à un détaillant, les garanties, les droits de franchise et les coûts engagés dans le cadre d'un appel d'offres ;

(c) de nouveaux exemples spécifiques au secteur public ont été élaborés afin d'illustrer les indications d'application additionnelles concernant le champ d'application, les accords tripartites, l'opposabilité et les dispositions en matière d'informations à fournir supplémentaires.

BC35. Après prise en compte des commentaires des répondants aux exposés-sondages, l'IPSASB a examiné les exemples d'application proposés et :

(a) a conservé les exemples qui utilisent des faits généraux pour illustrer des principes qui restent pertinents pour les modèles comptables de la Norme et pour l'application de principes complexes aux opérations qui sont à la fois pertinentes et fréquentes dans le secteur public. Les exemples ainsi conservés ont été révisés comme de besoin afin qu'ils reflètent au mieux les principes comptables d'IPSAS 47 ;

(b) a supprimé les exemples qui ne remplissent pas les conditions en vue de leur maintien, qui sont énoncés au paragraphe BC35(a) ;

(c) a ajouté des exemples, en utilisant des modèles de faits généraux, pour illustrer l'application des principes comptables aux transferts en capital.

BC36. L'IPSASB a reconnu que même si les exemples d'application n'ont aucun caractère obligatoire, une entité qui applique IPSAS 47 peut trouver que des exemples traitant d'opérations commerciales seront utiles si elle vient à être partie à de telles opérations. Même si l'exemple d'opérations commerciales peut s'avérer pertinent (c'est-à-dire que de telles opérations peuvent se produire) dans le secteur public, l'IPSASB s'attend à ce que ces cas de figure soient moins fréquents (c'est-à-dire qu'ils soient inhabituels, et donc limités dans leur possibilité d'application) et a décidé de supprimer les exemples d'opérations pertinentes, mais peu fréquentes dans le secteur public. L'IPSASB a relevé que si une entité du secteur public est partie à des opérations commerciales, elle peut se référer à la norme IFRS 15 pour trouver des exemples d'application additionnels sur la façon dont elle peut appliquer les exigences de la Norme.

Échanges non monétaires entre entités appartenant à la même branche d'activité

BC37. Dans la discussion sur les échanges non monétaires du paragraphe 3(h) d'IPSAS 47, l'IPSASB a remplacé l'exemple sur les échanges non monétaires de pétrole effectués entre entités appartenant à la même branche d'activité afin de faciliter les ventes à des clients potentiels qui est utilisé dans IFRS 15 par l'échange d'électricité car cet échange fait davantage sens dans le secteur public.

Mise en relief de la relation entre IPSAS 47, Produits*, et IPSAS 48,* Frais de transfert

BC38. L'IPSASB a jugé nécessaire de clarifier le champ d'application et l'interaction entre IPSAS 47 et IPSAS 48, *Frais de transfert*, en définissant le terme "Produits de transferts" en miroir à la définition de "Frais de transfert" qui figure dans IPSAS 48. Précisément, l'IPSASB a envisagé la définition des "Produits de transfert" comme une opération, exception faite des impôts, dans laquelle une entité reçoit un bien, un service ou un autre actif de la part d'une autre entité, sans fournir directement le moindre bien, service ou autre actif en retour.

BC39. Alors que l'IPSASB a reconnu que cette définition est exacte et qu'il serait sain, du point de vue conceptuel, de souligner la relation miroir entre produits de transfert et frais de transfert, l'IPSASB a décidé, en dernier lieu, de ne pas introduire ce terme dans le cadre d'une définition formelle pour les raisons suivantes :

(a) plusieurs membres se sont dits inquiets du fait que l'introduction d'une nouvelle définition se rapportant aux produits puisse créer de la confusion chez les parties prenantes ;

(b) les produits de transferts auraient constitué un sous-ensemble de produits dans IPSAS 47. Définir ce terme séparément alors que la comptabilisation et l'évaluation de ces produits auraient été les mêmes que celles d'autres types de produits semblait ajouter un degré de complexité inutile et être redondant au niveau des indications.

Contrats déficitaires

BC40. L'IPSASB a examiné si IPSAS 47 devait inclure des indications explicites pour les accords contraignants qui deviennent déficitaires et a fait remarquer qu'IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, élaborée sur la base d'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, s'applique aux contrats déficitaires. Même si ses indications renvoient à des "contrats", l'IPSASB a souligné qu'IPSAS 19 n'en serait pas moins applicable aux accords contraignants assortis d'obligations de conformité qui prévoient le transfert de biens ou de services à une autre partie. De plus, les accords contraignants assortis d'obligations de conformité quant à l'utilisation des ressources pour des biens ou des services en interne ne répondraient pas à la définition d'un contrat déficitaire car il n'y a pas d'échange d'actifs ou de services. Par conséquent, l'IPSASB a conclu que les exclusions du champ d'application prévue au paragraphe 3 d'IPSAS 47 et au paragraphe 1(c) d'IPSAS 19 sont suffisantes ; l'IPSASB a donc intégré, au paragraphe 79, un renvoi spécifique à IPSAS 19.

Cotisations et prélèvements obligatoires aux régimes de sécurité sociale et autres régimes

BC41. Il existe, selon les pays, divers accords différents portant sur le financement des régimes de sécurité sociale. Les parties prenantes ont fait remarquer qu'IPSAS 23 ne traite pas de la comptabilisation de ces accords de financement. L'IPSASB a réglé cette question avec l'élaboration d'IPSAS 42, *Avantages sociaux*.

BC42. L'IPSASB a conclu que ces cotisations sont des opérations génératrices de produits sans être assorties d'accords contraignants et qu'elles doivent être comptabilisées conformément à la présente Norme. La seule exception à cette règle se produit lorsqu'une entité choisit de comptabiliser un régime d'avantages sociaux en utilisant l'approche par la méthode assurantielle d'IPSAS 42. L'approche par la méthode assurantielle tient compte à la fois des entrées et des sorties de trésorerie, et donc les cotisations à un régime d'avantages sociaux comptabilisées selon la méthode assurantielle ne sont pas comptabilisées comme des produits selon la présente Norme.

BC43. Lors de l'élaboration d'IPSAS 42, l'IPSASB a également fait valoir que certains programmes de l'État qui ne remplissent pas la définition d'un avantage social dans cette norme (par exemple, des prestations de soins dans certains pays) peuvent impliquer des cotisations ou des prélèvements obligatoires. L'IPSASB a conclu que les mêmes principes de comptabilisation des produits s'appliquent à ces opérations de même qu'ils s'appliquent aux cotisations pour les avantages sociaux et les impôts. L'IPSASB a convenu d'étendre la disposition prévoyant de comptabiliser les produits d'imposition afin de couvrir les autres cotisations et prélèvements obligatoires, qu'ils proviennent de régimes d'avantages sociaux ou d'autres programmes de l'État. Les dispositions ainsi amendées ont été intégrées à la présente Norme.

Définitions (paragraphes 4 à 8)

Convergence générale avec la terminologie du secteur public

BC44. Lors de l'adaptation d'IFRS 15 en vue d'une utilisation dans le secteur public, l'IPSASB a modifié les termes suivants d'IPSAS 47 aux fins d'une plus grande convergence avec la terminologie employée dans le secteur public :

(a) toutes les références à "vendre" ou "vendu" ont été respectivement remplacées par les termes "fournir" et "fourni". Outre le fait de converger d'une manière générale vers la terminologie propre au secteur public, ce changement tient également compte du fait que dans les accords tripartites qui génèrent des produits, des biens ou des services sont fournis, plutôt que vendus, par une entité à un tiers bénéficiaire ;

(b) "prix de vente spécifique " a été remplacé par "valeur spécifique" ;

(c) "pratiques commerciales habituelles" a été remplacé par "pratiques habituelles de l'entité" ;

(d) “secteur industriel” a été remplacé par “secteur d’activité” ;

(e) Des changements d’ordre éditorial ont été apportés à la définition de “contrepartie d’opération”.

D’autres modifications terminologiques et de nouvelles définitions ont été ajoutées pour des raisons propres au secteur public. Ces ajouts et changements sont expliqués aux paragraphes BC45 à BC62.

Accords contraignants

BC45. L’IPSASB a remplacé toutes les références à des “contrats” contenues dans IFRS 15 par des références à des “accords contraignants”. Ce changement vient en reconnaissance du fait que dans certains pays, des entités peuvent ne pas avoir le pouvoir de conclure des contrats juridiques, mais disposent du pouvoir nécessaire pour conclure des accords contraignants. L’IPSASB est d’avis que les accords contraignants, pour les besoins d’IPSAS 47, doivent englober les droits imputables qui découlent d’un pouvoir législatif ou exécutif, ou de directives de cabinet ou ministérielles. À des fins de clarté, l’IPSASB a également décidé de préciser de manière explicite dans la définition qu’un accord contraignant confère à la fois des droits opposables et des obligations opposables aux parties à l’accord. Pour étoffer le concept élargi d’accords contraignants, un guide d’application a été ajouté à IPSAS 47, avec les paragraphes AG10 à AG31. Comme le concept de contrat peut toutefois être d’application dans le secteur public, l’IPSASB a précisé, dans la définition d’accord contraignant, qu’un contrat est un type d’accord contraignant. La définition de “contrat” se trouve dans IPSAS 43, *Contrats de location*, laquelle a été approuvée avant IPSAS 47.

BC46. Tenant compte des commentaires des parties prenantes dans les réponses aux exposés-sondages sur le concept et la définition d’accord contraignant, l’IPSASB :

(a) a reconnu que des accords multipartites, dans lesquels plus de deux parties à l’accord disposent chacune de leurs propres droits opposables et obligations opposables, sont fréquents dans le secteur public. L’IPSASB a revu la définition d’accord contraignant afin qu’elle reflète davantage le fait qu’au moins deux parties doivent chacune disposer de droits opposables et d’obligations opposables, conférant ainsi au moins une opposabilité bilatérale ;

(b) a reconfirmé sa décision selon laquelle un accord contraignant contient à la fois des droits et des obligations, et que le droit opposable et l’obligation opposable de chaque partie dépendent fortement les uns des autres et sont indissociables.

BC47. L’IPSASB a conclu que l’utilisation et la définition du terme “accord contraignant” dans IPSAS 47 est cohérente, du point de vue conceptuel, avec les IPSAS existantes et que la différence de formulation est voulue pour les besoins d’IPSAS 47. La définition a été conservée, avec des révisions mineures dans la formulation afin de clarifier le concept et l’application dans IPSAS 47.

BC48. Comme un accord contraignant est, par définition, opposable et qu'il inclut à la fois des droits et des obligations pour les parties, l'IPSASB a conclu que tous les accords contraignants incluront au moins une obligation de conformité. Autrement dit, un accord contraignant inclut toujours au moins une obligation de conformité parce que l'opposabilité des accords contraignants confère à chaque partie la capacité de faire appliquer les obligations qui ont été convenues dans l'accord contraignant correspondant.

Opérations non opposables

BC49. L'IPSASB a débattu pour savoir comment comptabiliser les opérations qui ne découlent pas d'un accord contraignant, mais qui contiennent une exigence implicite quant à la façon d'utiliser les ressources (par exemple, des limitations sur l'utilisation de l'impôt sur les biens). L'IPSASB a conclu qu'une exigence implicite doit pouvoir être opposable par le contributeur des ressources. Par exemple, les assujettis à l'impôt ne disposent normalement pas de droits opposables, et les exigences implicites peuvent donner naissance à des obligations opposables du destinataire des ressources.

BC50. L'IPSASB a également noté que les opérations qui ne sont pas des accords contraignants ne sont pas automatiquement opposables. Par exemple, certaines amendes et certains impôts ne sont pas des accords contraignants car ils n'ont pas d'opposabilité bilatérale ; ces opérations n'en sont pas moins opposables par l'autorité qui les impose.

Affectations

BC51. L'IPSASB a noté que dans certains pays, une opération génératrice de produits peut être soumise à une autorisation d'affectation. L'IPSASB s'est demandé si une telle limitation devait affecter la comptabilisation des produits. L'IPSASB a conclu que l'impact d'une telle limitation dépendrait selon de la possible substance de cette limitation. L'IPSASB a convenu que lorsque la limitation a une substance, l'entité ne bénéficie d'aucune réclamation opposable et ne doit pas comptabiliser d'actif avant que l'affectation n'ait été autorisée. L'IPSASB a également convenu d'ajouter des indications sur la façon de déterminer si la limitation a de la substance.

Obligation de conformité

BC52. Comme souligné en BC26 à BC28, l'IPSASB a décidé d'adopter le nouveau terme "obligation de conformité" pour décrire toutes les obligations découlant d'opérations génératrices de produits assorties d'accords contraignants. La définition d'"obligation de conformité" reflète le fait que l'obligation d'une entité dans un accord contraignant exige de celle-ci soit qu'elle utilise les ressources en interne pour un bien ou un service distinct soit qu'elle transfère un bien ou un service distinct à une partie externe (acheteur ou tiers bénéficiaire). Cette définition a vocation à résumer le concept tel qu'il est présenté dans IFRS 15 (et proposé dans ED 70 en tant qu'"obligations de prestation"), mais de manière révisée afin de mieux rendre compte de la réalité des opérations dans le secteur public découlant d'accords contraignants, lorsqu'une entité ne procède pas au transfert de biens ou de services

distincts à une partie externe (proposé dans ED 71 en tant qu'"obligations actuelles").

Actif sur accord contraignant et passif sur accord contraignant

BC53. Suite au remplacement de toutes les références au terme "contrat" par des références au terme "accord contraignant", l'IPSASB a également remplacé les termes "actif sur contrat" et "passif sur contrat" par "actif sur accord contraignant" et "passif sur accord contraignant", respectivement.

Contributeur des ressources

BC54. Afin de décrire de manière plus claire l'autre partie dans une opération génératrice de produits, l'IPSASB a introduit le terme "contributeur des ressources" dans le cadre de sa décision de présenter dans une seule et même norme les indications concernant toutes les opérations génératrices de produits du secteur public. La partie en question fournit des ressources, qui englobent divers biens, services et actifs, notamment sous la forme de transferts, à l'entité qui met en œuvre IPSAS 47. Le contributeur des ressources peut être ou non la partie qui reçoit les biens ou les services de la part de l'entité qui présente l'information financière.

BC55. La présente Norme fait référence à la partie qui fournit les ressources dans une opération génératrice de produits comme étant le "contributeur des ressources" tandis qu'IPSAS 48 désigne la partie fournissant les ressources dans une opération génératrice de frais de transfert comme étant le "fournisseur du transfert". L'IPSASB s'est demandé si le même terme devait être employé dans les deux normes et a décidé que comme le champ d'application d'IPSAS 47 est plus large et englobe également les produits provenant de transferts et d'autres opérations, un terme plus générique (contributeur des ressources) doit être employé s'agissant des produits.

Acheteur et tiers bénéficiaire

BC56. L'IPSASB a remplacé le terme "client" par "acheteur" car l'utilisation du terme "acheteur" est généralisée dans la littérature des IPSAS et ce terme, d'acception plus large, est plus adapté aux opérations impliquant le transfert de biens ou de services soit à l'acheteur soit au tiers bénéficiaire convenu. L'IPSASB a revu la définition du terme "acheteur" afin de clarifier qu'il s'agit du contributeur des ressources qui reçoit des biens ou des services de l'entité. Comme le terme "client" peut cependant être applicable dans certaines situations dans le secteur public, l'IPSASB a également conservé la définition de client, tout en précisant qu'un client est un type d'acheteur.

BC57. L'IPSASB a ajouté le terme "tiers bénéficiaire" après le terme "acheteur", le cas échéant, pour décrire le transfert de biens ou de services dans le cadre d'accords tripartites, qui sont courants dans le secteur public. Le terme "tiers bénéficiaire" a été défini de sorte que sa signification s'applique de manière cohérente dans IPSAS 47 comme dans IPSAS 48.

Produits et client

BC58. La définition de "produits" (*revenue*) proposée par l'IASB renvoie aux produits (*income*) générés dans le cours des activités ordinaires d'une entité, lesquels englobent à la fois des produits et des profits. La définition de "client" proposée par l'IASB renvoie également à l'obtention de biens ou de services qui sont le résultat des activités ordinaires de l'entité. Pour être cohérent avec IPSAS 1, l'IPSASB a décidé de ne pas adopter la définition de "produits" (*revenue*) de l'IASB. En conséquence, IPSAS 47 utilise la définition de "produits" (*revenue*) qui figure dans IPSAS 1 et ne renvoie pas à des "produits générés dans le cours des activités ordinaires d'une entité".

BC59. Comme la définition de "*produits*" de l'IASB, qui renvoie aux "activités ordinaires", n'a pas été retenue, l'IPSASB a remplacé les références aux "activités ordinaires" dans la définition de "client" par des renvois aux "activités" dans un souci de cohérence avec le Cadre conceptuel. La littérature actuelle sur les IPSAS ne fait pas de distinction entre les activités ordinaires et les activités en dehors du cours ordinaire des opérations, principalement du fait de la nature plurifonctionnelle de nombreuses entités du secteur public.

BC60. L'IPSASB a décidé de remplacer le terme "substance commerciale" par "substance économique" laquelle englobe la substance commerciale. Les entités du secteur public qui appliquent les IPSAS n'ont généralement pas d'objectifs commerciaux. Par conséquent, le terme "substance commerciale" a été jugé inapproprié. Du fait de ce changement, l'IPSASB a ajouté un guide d'application sur la substance économique aux paragraphes AG32 à AG34.

Regroupement d'accords contraignants

BC61. Lors de l'examen des critères pour savoir à quel moment une entité doit regrouper deux ou plusieurs accords contraignants, l'IPSASB a envisagé le remplacement du terme "objectif commercial" par celui d'"objectif économique" car le terme "objectif commercial" renvoie à l'objectif de dégager un bénéfice, alors que l'objectif premier de la plupart des entités du secteur public est de rendre des services au public. L'IPSASB a cependant décidé de simplement remplacer le terme "objectif commercial" par "objectif" car le terme "objectif économique" pourrait avoir, lorsqu'il est appliqué au secteur public, une connotation différente de celle de l'objectif de rendre des services au public.

Avantages économiques et potentiel de service découlant de biens et de services distincts

BC62. Selon le Cadre conceptuel, une ressource apporte des avantages sous la forme d'un potentiel de service ou de la capacité de générer des avantages économiques. L'IPSASB a admis que l'explication relative à ce qu'est une ressource doit inclure à la fois les termes "potentiel de service" et "avantages économiques". Cette approche vaut reconnaissance que l'objectif premier de la plupart des entités du secteur public est de rendre des services, mais également que les entités du secteur public peuvent effectuer des activités dans le seul objectif de générer des entrées nettes de trésorerie.

Par conséquent, l'IPSASB a remplacé le terme "avantages" par "avantages économiques ou potentiel de service" dans IPSAS 47.

Terminologie et définitions ayant été conservées

BC63. L'IPSASB a examiné si une modification était nécessaire aux termes et définitions suivants, avant, en dernier lieu, de décider de les conserver sans les modifier car il n'y a aucune raison propre au secteur public justifiant de telles modifications :

(a) biens ou services ;

(b) contrepartie ;

(c) échange ;

(d) distinct ;

(e) juste valeur.

Identification de l'opération génératrice de produits (paragraphes 9 à 16)

BC64. Face aux commentaires des parties prenantes en réponse aux exposés-sondages, tel que présenté paragraphes BC14 à BC17, l'IPSASB a restructuré les indications figurant dans IPSAS 47 pour exiger de l'entité qu'elle considère d'emblée si l'opération est assortie ou non d'un accord contraignant. L'opposabilité d'un accord contraignant nécessite des principes comptables différents afin de rendre compte de la nature et des risques associés à ces opérations (par comparaison avec des opérations qui ne sont pas assorties d'accords contraignants). L'IPSASB a également ajouté un guide d'application à l'appui des principes comptables exposés dans le texte obligatoire, car il s'agit d'un domaine important et complexe des indications relatives aux produits.

Produits provenant d'opérations sans accords contraignants (paragraphes 17 à 55)

BC65. La définition d'un accord contraignant exige précisément de chaque partie à l'accord qu'elle dispose à la fois d'un droit opposable et d'une obligation opposable. Si l'une de ces composantes n'est présente dans l'accord, il ne s'agit alors pas d'un accord contraignant. Cela signifie que des opérations diverses doivent être comptabilisées en tant que produits provenant d'opérations sans accords contraignants, lorsque l'entité dispose :

(a) d'un droit opposable et d'une obligation non opposable ;

(b) d'un droit non opposable et d'une obligation opposable ; ou

(c) d'un droit non opposable et d'une obligation non opposable.

BC66. L'IPSASB a inclus des indications plus explicites pour inciter l'entité à examiner si l'un de ses droits ou obligations dans l'opération peut répondre à la définition d'un actif ou d'un passif, respectivement, conformément au Cadre conceptuel. Ces indications additionnelles qui sont cohérentes avec les principes comptables existants ont été ajoutées afin de mieux équilibrer le modèle comptable des produits en l'absence d'accords contraignants et veiller globalement à ce que les deux

modèles de comptabilisation soient exhaustifs et spécifiques pour les utilisateurs de la présente Norme.

BC67. De même, la présente Norme n'établit pas de dispositions différentes en ce qui concerne la comptabilisation des produits reçus ou à recevoir en tant qu'actifs monétaires et celle des 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 quant à leur évaluation, celles-ci ne justifient pas en elles-mêmes un point différent en ce qui concerne leur comptabilisation

Comptes bancaires de l'entité

BC68. La présente Norme part du 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*. Cette norme impose également la comptabilisation d'un passif au titre de tout montant que l'entité a encaissé et déposé sur son propre compte bancaire alors qu'elle agissait en tant qu'agent d'une autre entité.

Évaluation des actifs et des passifs

BC69. La présente Norme exige que les actifs acquis dans le cadre d'opérations génératrices de trésorerie soient initialement évalués à leur contrepartie d'opération à la date d'acquisition. L'IPSASB a estimé qu'il est approprié de traduire la substance de l'opération et ses conséquences pour l'entité. Le coût d'acquisition est généralement une évaluation de la juste valeur de l'actif acquis. Toutefois, la contrepartie fournie pour l'acquisition d'un actif peut ne pas être égale à la juste valeur de l'actif acquis. La contrepartie d'opération représente le plus fidèlement la valeur réelle qui revient à l'entité à la suite de l'opération. L'évaluation initiale des actifs non monétaires acquis à leur contrepartie d'opération, qui est la valeur actuelle des actifs non monétaires, est cohérente avec l'approche d'IPSAS 16, *Immeubles de placement,* relatives aux actifs acquis pour un coût nul ou symbolique. L'IPSASB a apporté des amendements ultérieurs à IPSAS 12, *Stocks* et à IPSAS 16 pour que ces IPSAS correspondent pleinement aux dispositions de la présente Norme.

BC70. Dans le cadre de l'élaboration d'IPSAS 46, É*valuation*, l'IPSASB a décidé que, dans le cas d'actifs non monétaires relevant du champ d'application d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, détenus pour leur capacité opérationnelle, le coût présumé doit être clarifié afin d'inclure la valeur opérationnelle courante. L'IPSASB a convenu d'exiger l'utilisation de la valeur opérationnelle courante lors de l'évaluation initiale lorsque le prix de l'opération ne traduit pas fidèlement la substance de l'opération en ce qui concerne des immobilisations corporelles détenues pour leur capacité opérationnelle. Même si la juste valeur continue de représenter fidèlement la valeur pour l'entité du secteur public des immobilisations corporelles détenues pour leur capacité financière, la valeur opérationnelle courante représente fidèlement la valeur des immobilisations corporelles détenues pour leur capacité opérationnelle.

BC71. 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 clôture. Cette base d'évaluation est cohérente avec IPSAS 19. L'IPSASB est informé également des amendements proposés à IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* (à ré-intituler *Passifs non financiers*) sur laquelle IPSAS 19 est fondée, et assurera le suivi, et évaluera *in fine* la réponse à donner à tout changement apporté à IAS 37.

Événement imposable

BC72. 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 que c'est l'instant où 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 des impôts par anticipation

BC73. La présente Norme impose à une entité qui reçoit des ressources préalablement à l'événement imposable ou avant qu'un accord ne devienne opposable, de comptabiliser un actif et un passif d'un montant équivalent. C'est cohérent avec les principes de la méthode de la comptabilité d'engagement visant à comptabiliser les produits au cours de la période d'occurrence de l'événement sous-jacent qui génère les produits. Dans le cas où l'événement imposable ne se produirait pas, ou que l'accord ne deviendrait pas opposable, l'entité pourrait devoir retourner tout ou partie des ressources. Il est courant d'estimer 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 un transfert ultérieur de ressources. L'IPSASB soutient la thèse que les produits ne doivent pas être comptabilisés 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 ne devienne contraignant, l'entité comptabilise un actif et un passif au titre de l'encaissement par anticipation.

Charges payées par le biais du système d'imposition et dépenses fiscales

BC74. 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.

BC75. 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 les produits fiscaux soient indiqués nets 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[20]. L'IPSASB souligne que le traitement courant de l'OCDE n'est pas conforme aux principes conceptuels sur lesquels reposent les IPSAS et la disposition d'IPSAS 1 prescrivant de ne pas compenser les produits et les charges.

L'impasse fiscale

BC76. Pour certains impôts, les entités publiques 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 elles 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 d'encaisser est désignée sous le terme d'"impasse fiscale". Les montants précédemment inclus en tant que produits d'impôts qui sont déterminés comme étant non recouvrables ne constituent pas une partie de l'impasse fiscale.

BC77. L'IPSASB a conclu que l'impasse fiscale ne répond pas à la définition d'un actif puisqu'on ne s'attend pas à ce que des ressources aillent à l'État en ce qui concerne ces montants. En conséquence, aucun actif, ni passif, ni produits ni charges ne seront comptabilisés au titre de l'impasse fiscale.

Produits provenant d'opérations avec accords contraignants (paragraphes 56 à 161)

Comptabilisation de l'accord contraignant

BC78. L'IPSASB note que l'intitulé et la structure de l'étape 1 du modèle en 5 étapes proposé dans ED 70, précédemment intitulé « Identification de l'accord contraignant », était source de confusion pour certaines parties prenantes. Les critères énoncés au paragraphe 56 n'ont pas vocation à identifier si un accord est un accord contraignant ; une entité doit identifier un accord contraignant en évaluant si cet accord répond à la définition d'un accord contraignant. L'entité doit plutôt s'intéresser aux critères énoncés au paragraphe 56 lorsqu'il s'agit de déterminer si les produits provenant d'une opération avec accord contraignant doivent être

[20] OCDE, Statistiques sur les produits (Paris : OCDE, 2000) : p. 267, §20-21.

comptabilisés à l'aide du modèle comptable en 5 étapes d'IPSAS 47. L'IPSASB a décidé de réorganiser les indications obligatoires se rapportant aux accords contraignants et de clarifier à quel moment il convient de prendre en compte le modèle en 5 étapes pour comptabiliser les opérations génératrices de produits issues d'accords contraignants.

Probabilité de recouvrement de la contrepartie à laquelle l'entité a droit (paragraphe 56(e))

BC79. Le paragraphe 56(e) fait partie des critères à remplir avant qu'une entité puisse appliquer le modèle comptable en 5 étapes d'IPSAS 47. Le paragraphe 56(e) exige que le recouvrement de la contrepartie à laquelle l'entité a droit soit probable.

BC80. L'une des hypothèses sous-jacentes dans IFRS 15 est que la possibilité de recouvrer la contrepartie auprès des clients est probable dans le secteur privé pour les raisons suivantes :

(a) Les entités ne concluent généralement des contrats que lorsqu'il est probable qu'elles recouvreront le montant auquel elles ont droit ; et

(b) Sauf s'il existe des pénalités importantes en cas de sortie d'un contrat, la plupart des entités ne poursuivront pas un contrat avec un client dans lequel il existe un risque de crédit important lié à ce client, sans une protection économique adéquate pour s'assurer de recouvrer la contrepartie.

BC81. L'IPSASB reconnaît que le critère de la probabilité pour certains accords contraignants avec des contributeurs de ressources est un problème pour le secteur public dans certains États. Des entités du secteur public sont tenues de conclure des accords contraignants pour fournir certains biens ou services (comme l'eau et l'électricité) à tous les citoyens conformément à leur mandat législatif, indépendamment de la capacité ou de l'intention du contributeur des ressources de d'acquitter du paiement. En conséquence, les entités du secteur public peuvent conclure certains accords contraignants alors que la possibilité de recouvrement de la contrepartie n'est pas probable.

BC82. Lorsque le recouvrement de la contrepartie n'est pas probable (ce qui peut se produire lorsqu'une entité est obligée de livrer un bien ou un service), l'application du paragraphe 56(e) sans modification pourrait conduire à ne pas comptabiliser des produits tant que la contrepartie n'a pas été encaissée et que les conditions énoncées au paragraphe 58 d'IPSAS 47 ne sont pas remplies.

BC83. L' IPSASB a décidé de conserver le paragraphe 56(e) pour les raisons suivantes :

(a) Les opérations pour lesquelles le recouvrement de la contrepartie n'est pas probable ne remplissent pas la définition des produits du paragraphe 4 d'IPSAS 47, du paragraphe 7 d'IPSAS 1 et du paragraphe 5.29 du Cadre conceptuel ; et

(b) Le critère de la probabilité est cohérent avec les exigences d'IFRS 15 et empêche les entités de comptabiliser des produits et d'importantes pertes de valeur dans le même temps.

BC84. L'IPSASB a admis que des accords qu'une entité est tenue de conclure, dans lesquels la probabilité de recouvrement de la contrepartie est remise en question, peuvent être fréquents et significatifs dans certains États. L'IPSASB a noté qu'il existe une valeur informative utile à indiquer, dans les notes aux états financiers, les montants facturés au titre d'accords contraignants pour lesquels le recouvrement de la contrepartie n'est pas probable ou uniquement considéré comme probable après acceptation d'une concession de prix, comme décrit au paragraphe AG37 (voir paragraphe BC110).

BC85. Pour aider à la mise en œuvre du paragraphe 56(e), l'IPSASB a ajouté le paragraphe AG37, qui prévoit que lorsque l'entité fournit des biens ou des services et accepte un montant de contrepartie inférieur, l'acceptation de ce montant inférieur est généralement considérée comme une concession de prix implicite. Cette indication repose sur les concepts illustrés dans les exemples d'application 2 et 3 d'IFRS 15, et l'IPSASB a décidé qu'il serait approprié de promouvoir le concept à partir de ces exemples en raison de la possible prédominance d'opérations assorties d'un risque de recouvrement dans le secteur public. Une fois que l'entité a conclu qu'elle a accordé une concession de prix, l'accord contraignant accompagné du montant de contrepartie inférieur peut satisfaire au critère de probabilité de recouvrement du paragraphe 56(e) et l'entité appliquera le modèle en 5 étapes pour comptabiliser l'accord contraignant. L'IPSASB a également revu le paragraphe AG37 en réponse aux commentaires formulés par les répondants aux ED sur la façon dont une entité doit considérer les concessions de prix implicites dans l'évaluation de la probabilité de recouvrement, et utiliser sa meilleure estimation des risques associés au contributeur des ressources au moment de la passation de l'accord contraignant.

Comptabilisation de la contrepartie reçue en tant que produits lorsque les critères du paragraphe 56 ne sont pas remplis (amendement du paragraphe 58)

BC86. Dans IFRS 15, si une opération ne remplit pas tous les critères de comptabilisation en tant que produits à l'aide du modèle comptable en 5 étapes et que l'entité reçoit une contrepartie d'un client, celle-ci est comptabilisée en produits que lorsque l'une des deux situations suivantes se produit :

(a) l'entité n'a aucune obligation résiduelle de transférer des biens ou des services au client, et la totalité, ou la quasi-totalité, de la contrepartie promise par le client a été reçue par l'entité et est non remboursable ; ou

(b) il y a eu résiliation du contrat, et la contrepartie reçue de la part du client est non remboursable.

BC87. Dans le secteur public, parce qu'une entité peut être obligée de continuer à fournir des biens ou des services à des parties qui ne peuvent pas les payer, l'IPSASB a craint que l'application du paragraphe 15 d'IFRS 15 conduise à des situations où il n'y aurait jamais comptabilisation de produits, même si l'entité recouvre une partie de la contrepartie promise et que les montants encaissés sont non remboursables. En réponse à cette préoccupation, l'IPSASB a précisé, au paragraphe 58(a) d'IPSAS 47, qu'une entité doit comptabiliser la contrepartie reçue en tant que produits lorsqu'elle a entièrement satisfait à l'obligation de conformité liée à la contrepartie reçue et que la contrepartie reçue est non remboursable.

Impact global de l'application des paragraphes 56(e), 58 et AG37

BC88. L'IPSASB a noté que l'application des paragraphes 56(e), 58 et AG37 conduirait aux possibles résultats suivants, et a examiné les implications en matière de comptabilisation et d'informations à fournir de ces résultats lorsque les dispositions de la présente Norme sont appliquées :

(a) Critère 56(e) rempli et pas de problème de probabilité de recouvrement – Dans ce cas, l'accord contraignant sera comptabilisé en utilisant le modèle en 5 étapes, et aucune information spécifique concernant les opérations obligatoires n'est requise. Comme imposé par le paragraphe 57, si les faits et les circonstances ont considérablement changé depuis l'évaluation initiale, l'entité est tenue de réévaluer si l'accord contraignant continue de remplir l'ensemble des critères du paragraphe 56.

(b) Critère 56(e) rempli, mais uniquement après que la contrepartie d'opération a été réduite du montant de la concession de prix implicite comme indiqué au paragraphe AG37 – Dans ce cas, l'accord contraignant sera comptabilisé en utilisant le modèle en 5 étapes, mais à hauteur de la valeur de la contrepartie d'opération réduite. Des informations spécifiques concernant les opérations obligatoires seront exigées selon le paragraphe 171 (voir paragraphe BC110 ci-après). De même que dans le cas exposé au paragraphe BC88(a), si les faits et les circonstances ont considérablement changé depuis l'évaluation initiale, l'entité est tenue par le paragraphe 57 de réévaluer si l'accord contraignant continue de remplir tous les critères du paragraphe 56.

(c) Critère 56(e) non rempli et l'entité a encaissé une partie de la contrepartie – Ce cas de figure peut se produire lorsque les informations sont insuffisantes pour formuler une prévision quant aux montants qui devraient être encaissés ou lorsqu'il n'est pas possible d'esquisser un schéma de recouvrement en se fondant sur l'historique. Dans ce scénario, le paragraphe 58 exige de l'entité qu'elle continue à réévaluer si l'accord contraignant remplit tous les critères du paragraphe 56. Toute contrepartie reçue est soumise aux critères de comptabilisation en tant que produits des paragraphes 58 et 86. Des informations spécifiques concernant les opérations obligatoires seront exigées selon le paragraphe 171.

(d) Critère 56(e) non rempli, et absence d'encaissement de contrepartie – Dans ce cas, le paragraphe 58 exige de l'entité qu'elle continue à réévaluer si l'accord contraignant remplit tous les critères du paragraphe 56. Des informations spécifiques concernant les opérations obligatoires seront requises par le paragraphe 171.

Sur la base de ce qui précède, l'IPSASB a fait part de sa satisfaction que les paragraphes 58, 171 et AG37 traitent des difficultés soulevées aux paragraphes BC84, 0 et BC110.

Violation des clauses conditions d'un accord contraignant

BC89. L'IPSASB a examiné les conséquences en matière de comptabilisation qui découlent de la violation des clauses et conditions d'un accord contraignant. L'IPSASB a conclu que les indications d'IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* doivent être prises en compte pour déterminer si la violation a conduit à une erreur telle que définie dans IPSAS 3. Lorsque les circonstances de la violation sont telles que les indications figurant dans IPSAS 3 ne sont pas applicables, les indications figurant dans la présente Norme doivent être appliquées.

Identification des obligations de conformité dans un accord contraignant

BC90. Suite à ses discussions exposées aux paragraphes BC20 à BC29, l'IPSASB a confirmé qu'un accord contraignant comporte au moins une obligation de conformité, et chaque obligation de conformité est une unité de comptabilisation permettant de déterminer une composante distincte au sein de l'accord contraignant et constitue un mécanisme pour la comptabilisation et l'évaluation des produits. Comme l'accord contraignant d'une entité peut contenir plusieurs obligations de conformité, l'IPSASB a décidé de revoir les indications existantes afin d'aider les entités à identifier et comptabiliser séparément chacune de leurs obligations contenues dans un accord contraignant, en fonction de la nature de chaque obligation distincte ; l'IPSASB a ajouté un guide d'application à l'appui des principes présentés dans le texte obligatoire. L'IPSASB a également confirmé que les principes de la présente Norme sont cohérents avec les indications sur les unités de comptabilisation proposées au Chapitre 5*, Éléments des États financiers*, du *Cadre conceptuel*.

Existence et comptabilisation d'un passif

BC91. Certains répondants à ED71 ont formulé des commentaires concernant l'existence d'un passif dans un accord contraignant : par exemple, ce qui donne naissance à un passif dans un accord contraignant, si et à quel moment un passif est comptabilisé et si ce passif est généré uniquement du fait de l'existence d'une obligation de retour (par exemple, remboursement), comme préalablement présenté dans IPSAS 23. L'IPSASB a examiné ces commentaires à l'aune des indications proposées au Chapitre 5*, Éléments des États financiers*, du *Cadre conceptuel*.

BC92. Dans le cadre de ses discussions, l'IPSASB a confirmé que l'opposabilité d'un accord contraignant est un élément clé qui peut générer un passif (précisément, des produits différés) pour l'entité, dans la mesure où les clauses de l'accord ne sont pas encore satisfaites. L'entité comptabilise un passif (des produits différés) dans son opération avec accord contraignant lorsqu'elle a reçu des ressources avant d'avoir satisfait à son(es) obligation(s) de conformité, et le contributeur des ressources peut faire valoir les clauses de l'accord contraignant, précisément, pour faire appliquer son droit et exiger de l'entité qu'elle transfère les ressources à une autre partie si elle ne satisfait pas à son(es) obligation(s) de conformité. Si le critère du paragraphe 82(b) n'est pas rempli, cela peut indiquer que l'accord n'est pas un accord contraignant et l'entité doit revoir son analyse.

BC93. L'IPSASB a également confirmé que, après sa comptabilisation initiale, le passif (les produits différés) est réduit au fil du temps au fur et à mesure que (voire entièrement éteint à un moment donné lorsque) l'entité remplit son(es) obligation(s) de conformité associée(s) aux ressources préalablement reçues et accumule des produits.

Comptabilisation des opérations génératrices de produits avec accords contraignants

BC94. L'IPSASB a confirmé que pour les opérations génératrices de produits assorties d'accords contraignants, il n'y a pas de comptabilisation initiale tant qu'aucune partie n'a commencé à satisfaire à ses obligations au titre de l'accord contraignant, sauf si ce dernier est déficitaire, étant donné que le droit et l'obligation combinés constituent un seul et même actif ou passif dans l'état de la situation financière. La comptabilisation démarre lorsque l'accord contraignant est au moins en partie satisfait (par exemple, au moins une partie commence à satisfaire à une ou plusieurs de ses obligations).

BC95. Dans ED 71, l'IPSASB a proposé que les obligations actuelles dans les opérations opposables soient soit une activité spécifiée soit une exigence imposant d'engager des dépenses admissibles. Ni une activité spécifiée ni des dépenses admissibles n'exigent de l'entité qu'elle transfère un bien ou un service soit au fournisseur du transfert soit à un tiers bénéficiaire. L'entité comptabilisera un actif et un passif lorsqu'elle a le contrôle de, ou un droit sur, les ressources transférées et des produits seront comptabilisés (et le passif diminué) lorsque (ou à mesure que) l'obligation actuelle aura été satisfaite.

BC96. Certains répondants à ED 71 n'étaient pas d'accord avec le fait que des activités spécifiées et des dépenses admissibles constituent des obligations actuelles et donnent lieu à des passifs au sens de la définition du Cadre conceptuel. Après réflexion, l'IPSASB a admis que l'intention n'était pas que les activités spécifiées ou les dépenses admissibles en elles-mêmes donnent lieu à une obligation [de conformité] actuelle, mais qu'elles constituent des actions ou des dépenses de l'entité en vue de la satisfaction d'une promesse spécifique que celle-ci a accepté lors de la conclusion de son plein gré de l'accord contraignant. Des activités spécifiées et des dépenses admissibles sont des exemples de manières pour l'entité de satisfaire à ses obligations dans un accord contraignant conformément aux dispositions de cet

accord, justifiant ainsi la comptabilisation des produits accumulés. L'entité doit appliquer les indications des paragraphes 98 à 104 du modèle de comptabilisation des accords contraignants afin de déterminer la méthode appropriée pour évaluer son degré d'avancement vers la satisfaction complète de son obligation de conformité. L'IPSASB a également ajouté un guide d'application à l'appui des principes présentés dans le texte obligatoire.

Déterminer la contrepartie d'opération

BC97. En réponse aux inquiétudes exprimées par les parties prenantes quant à l'évaluation de la juste valeur des créances lorsque le montant recouvrable est incertain, l'IPSASB a intégré une limitation exigeant l'évaluation des produits et de la créance connexe dans la seule mesure où il est fortement probable qu'un ajustement à la baisse important du montant cumulatif des produits ne surviendra pas.

BC98. Les parties prenantes ont noté qu'il existe un certain nombre d'opérations génératrices de produits relevant du champ d'application d'IPSAS 47 qui sont difficiles à évaluer à la juste valeur en raison d'incertitudes au niveau du calendrier et du montant des flux de trésorerie. En général, ces incertitudes se retrouvent dans des opérations à long terme, dont les montants seront déterminés à une date ultérieure. Par exemple, le délai après un décès (la date d'exigibilité) nécessaire à l'identification de l'ensemble de l'actif assujetti aux droits de succession du défunt peut être très important lorsque la succession de la personne décédée est complexe. En conséquence, le montant des droits de succession que l'administration fiscale est en droit de percevoir est incertain à la date de clôture, malgré la certitude de leur recouvrement.

BC99. L'IPSASB a reconnu que ces opérations posent des difficultés d'évaluation. L'ajout d'une contrainte limitant l'évaluation au moment où il est fortement probable qu'un ajustement à la baisse important du montant de produits comptabilisé ne surviendra pas répond aux objectifs de l'IPSASB en limitant la tâche contraignante consistant à estimer de futurs flux de trésorerie incertains jusqu'à ce qu'ils deviennent certains, ce qui répond aux inquiétudes soulevées par les parties prenantes.

Répartition de la contrepartie d'opération entre les obligations de conformité

BC100. IFRS 15 prévoit qu'une entité doit répartir le prix de transaction (la contrepartie) entre toutes les obligations de prestation en proportion des prix de vente spécifiques des biens ou des services. Le prix observable d'un bien ou d'un service lorsque l'entité fournit ce même bien ou service séparément dans des circonstances similaires et à des clients similaires constitue la meilleure indication du prix de vente spécifique. Si un prix de vente spécifique ne peut être directement observé, l'entité doit l'estimer en utilisant l'une des méthodes suivantes :

(a) **Méthode de l'évaluation du marché avec ajustement** – l'entité pourrait évaluer le marché sur lequel elle vend les biens ou les services et estimer le prix qu'un client de ce marché serait disposé à payer pour ces biens ou services ;

(b) **Méthode du coût attendu plus marge** – l'entité pourrait déterminer le coût qu'elle prévoit d'engager pour remplir une obligation de prestation et y ajouter une marge appropriée pour le bien ou le service ; ou

(c) **Méthode résiduelle** – l'entité pourrait estimer le prix de vente spécifique par référence au prix de transaction total, diminué de la somme des prix de vente spécifiques observables des autres biens ou services promis selon le contrat.

BC101. L'IPSASB a conservé les méthodes de détermination de la valeur spécifique dans IPSAS 47, car elles sont adaptées aux opérations concernées par la présente Norme, et a ajouté un guide d'application afin d'apporter des indications supplémentaires sur leur mise en œuvre dans le secteur public. Cependant, l'IPSASB a remplacé l'expression "méthode du coût attendu plus marge" par "méthode du coût attendu" car certains biens ou services sont achetés ou produits par des entités du secteur public à titre gratuit ou pour un prix symbolique ("recouvrement des coûts" ou "base non commerciale"). L'IPSASB a noté que la méthode du coût attendu est probablement plus pertinente dans le secteur public pour les opérations sans contrepartie directe alors que la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement est probablement plus pertinente pour les opérations avec contrepartie directe.

BC102. Ces méthodes servent à estimer la valeur spécifique afin de répartir la contrepartie d'opération entre chacune des obligations de conformité.

Prise en compte des changements dans un accord générateur de produits d'une entité

BC103. Même si une entité a la capacité de faire valoir son accord contraignant, un changement des facteurs internes ou externes, comme le choix de l'entité d'exercer, en tout ou partie, sa capacité à faire valoir ses droits, peut avoir des implications comptables. Ces facteurs peuvent varier en fonction de la relation entretenue avec l'autre ou les autres partie(s) à l'accord contraignant, en fonction de considérations de législation, de circonstances particulières ultérieures à la passation de l'accord contraignant ou d'autres considérations.

BC104. L'IPSASB a souligné l'importance d'évaluer de manière appropriée les implications des changements des facteurs internes et externes du point de vue de la gestion des finances publiques. Une information financière en lien avec ces accords fournie de manière appropriée permet aux entités du secteur public d'être transparentes pour leurs parties prenantes. Les changements qui sont sans effet sur la substance économique de l'accord (par exemple, si l'entité a un accord contraignant) justifieront la réévaluation ultérieure des créances ou des actifs sur accords contraignants. Cette évaluation exige un jugement professionnel et la prise en compte de tous les éléments de l'opération afin de déterminer si et comment des facteurs ont un impact sur l'évaluation ultérieure. L'IPSASB a également ajouté un guide d'application à l'appui des principes présentés dans le texte obligatoire.

Évaluation ultérieure des créances non contractuelles

BC105. Les créances découlant d'accords contractuels entreront dans le champ d'application des normes relatives aux instruments financiers. Il est cependant possible que des créances naissent d'autres accords générateurs de produits (précisément, des produits générés par des accords contraignants qui ne sont pas des contrats ou des produits naissant d'accords qui ne sont pas des accords contraignants), qui ne relèveront donc pas du champ d'application d'IPSAS 41, *Instruments financiers*. Pour combler le manque d'indications destinées à l'évaluation ultérieure de ces créances, l'IPSASB a proposé des indications dans ED 70 et ED 71 en précisant qu'une entité mesure initialement ces créances au montant de la contrepartie d'opération, comme l'exigent les paragraphes 57 à 60 et AG115 à AG117 d'IPSAS 41.

BC106. Alors que la majorité des répondants à ED 70 et ED 71 ont partagé cette proposition d'évaluation des créances, certains ont souligné que l'application d'IPSAS 41 à l'évaluation ultérieure des créances non contractuelles manquait de clarté et pouvait éventuellement s'avérer difficile à mettre en pratique. L'IPSASB a reconnu que même si une créance non contractuelle ne répond pas strictement à la définition d'un actif financier, sa substance et ses risques sont cohérents avec ceux de créances contractuelles, et que donc ces créances doivent être comptabilisées selon un ensemble cohérent de principes. L'IPSASB a réaffirmé que cette cohérence dans la comptabilisation des opérations de même substance est nécessaire du point de vue d'un renforcement de la gestion des finances publiques. Il a précisé que les parties prenantes ne remettent d'ailleurs pas en question sa conclusion selon laquelle il n'existe pas de raisons spécifiques au secteur public qui justifieraient d'un traitement comptable différent de l'évaluation ultérieure des créances non contractuelles par comparaison aux créances contractuelles. L'IPSASB a également réaffirmé que, comme préalablement exprimé par les répondants au document de consultation, ces créances devraient généralement être classées et évaluées au coût amorti, comme le modèle de gestion de l'entité est susceptible de détenir des actifs financiers en vue de recouvrer des flux de trésorerie (la contrepartie due dans l'accord générateur de produits), et non en vue de vendre ces actifs financiers, et que les flux de trésorerie sont uniquement des paiements du montant de principal et des intérêts en cours.

BC107. Quelques parties prenantes ont également demandé une méthode simplifiée ou plus pratique pour les créances non contractuelles, afin de traiter des éventuelles difficultés liées à la mise en application d'IPSAS 41 en pratique. L'IPSASB a reconnu que la disponibilité de certaines informations peut poser problème dans l'application du coût amorti qui risque de ne pas être suffisamment simplifié par le recours, pour les créances, à la méthode simplifiée des paragraphes 87 à 89 d'IPSAS 41. Cependant les créances non contractuelles, du fait des accords générateurs de produits dont elles découlent, sont en général détenues pour recouvrer les flux de trésorerie attendus liés à l'opération génératrice de produits (plutôt qu'à des fins de cession et de négociation), et ont des échéances plus courtes (à savoir lorsque la contrepartie devient exigible auprès du contributeur des ressources), similaires à celles de créances à court terme, et les estimations requises ne s'étendront pas sur une longue période d'incertitude. La prise en compte de la valeur temps de l'argent et des pertes de crédit attendues sont nécessaires afin de traduire de manière

appropriée la substance économique tant des créances contractuelles que de celles non contractuelles. L'IPSASB a conclu qu'une autre méthode simplifiée ou plus pratique ne sera pas appropriée car une application incohérente des principes comptables pour des opérations de même substance et comportant les mêmes risques ne traduira pas la substance économique de ces opérations.

BC108. Partant de son analyse, l'IPSASB a ajouté un guide d'application à l'appui des principes présentés dans le texte obligatoire, ainsi que pour répondre aux commentaires des parties prenantes et clarifier comment les principes d'IPSAS 41 peuvent être appliqués par analogie à l'évaluation ultérieure des créances non contractuelles.

Présentation (paragraphes 163 à 193)

Approche des dispositions en matière d'informations à fournir

BC109. L'IPSASB a noté que l'objectif des dispositions en matière d'informations à fournir est de permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits et des flux de trésorerie. Comme tous les concepts d'IFRS 15 relatifs à la comptabilisation et à l'évaluation des produits avaient été conservés dans ED 70, l'IPSASB a décidé qu'il n'y a pas de raison propre au secteur public de supprimer l'une des dispositions en matière d'informations à fournir contenues dans IFRS 15 et ces concepts ont également été intégrés dans ED 71 à des fins de cohérence des informations à fournir sur les produits provenant d'accords contraignants assortis d'obligations actuelles. L'IPSASB a reconnu que le maintien de toutes les dispositions sur les informations à fournir d'IFRS 15 débouche sur un volume nettement plus important de dispositions que ce qui est actuellement prévu dans la norme IPSAS 23.

BC110. En réponse aux inquiétudes relevées au paragraphe BC84 concernant la perte potentielle d'information sur les opérations dans lesquelles une entité est obligée de conclure une opération par la voie législative ou par d'autres décisions de politique légalement sanctionnées, et dans lesquelles l'encaissement de la contrepartie n'est pas probable ou est seulement estimé comme probable après acceptation d'une concession de prix, comme indiqué au paragraphe AG37, l'IPSASB a décidé d'exiger la communication de ces informations (paragraphe 171 d'IPSAS 47). L'IPSASB a noté que ces informations supplémentaires à fournir donneront aux utilisateurs des états financiers des précisions sur la raison pour laquelle une entité a été tenue de conclure ces opérations, ainsi que sur le niveau de biens ou de services qui ont été fournis par l'entité dans le cadre de ces opérations pour lesquelles des produits n'ont pas été comptabilisés.

BC111. Dans le cadre des exposés-sondages, l'IPSASB a demandé des réponses aux parties prenantes pour savoir si elles étaient d'accord avec l'ajout de dispositions en matière d'informations à fournir qui convergeraient avec celles contenues dans IFRS 15, ainsi qu'avec l'ajout d'une disposition sur des informations à fournir spécifiques au secteur public pour les opérations qu'une entité est obligée de conclure par la voie législative ou du fait d'autres décisions de politique légalement sanctionnées.

BC112. La majorité des répondants aux ED 70 et ED 71 a généralement accepté les propositions sur les informations à fournir et l'affirmation relative à l'absence de raisons propres au secteur public de s'écarter d'IFRS 15 pour les opérations de même substance. Dans le même temps, l'IPSASB a tenu compte des retours reçus des répondants sur le volume des informations à fournir dans les deux ED, et a décidé d'adopter une approche fondée sur les principes dans les dispositions sur les informations de réévaluation à fournir, en privilégiant la nature des opérations et leurs risques. Fort de cette approche, l'IPSASB a indiqué que ses décisions depuis la publication d'ED 70 et d'ED 71, en particulier celle de présenter les indications relatives aux produits dans une seule et même norme selon un ordre révisé, apportent une réponse partielle aux commentaires des parties prenantes car le volume global d'informations à fournir a été réduit et débouche sur un ensemble plus clair et succinct d'informations transmises.

BC113. L'IPSASB a indiqué que le principal objectif des informations à fournir, tel que présenté dans le Cadre conceptuel de l'IPSASB, est de disposer d'informations financières utiles à l'appréciation de la reddition des comptes et à la prise de décision. Dans le cadre des produits, les informations à fournir d'une entité doivent être utiles pour comprendre la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits de l'entité concernant les opérations génératrices de produits les plus significatives, et les dispositions en matière d'informations à fournir doivent inciter les entités à fournir (ou envisager de fournir) ces informations à propos de leurs opérations génératrices de produits. En d'autres termes, comme dans d'autres IPSAS, les dispositions relatives aux informations à fournir contenues dans IPSAS 47 peuvent ne pas toutes s'appliquer à une entité lors de sa préparation des informations à fournir dans les notes aux états financiers. Dans la pratique, il est probable que l'entité fournisse moins d'informations que tout l'éventail possible d'informations qu'elle peut transmettre.

BC114. Par ailleurs, selon une approche fondée sur les principes, les informations à fournir doivent converger avec les principes comptables fixés par l'IPSASB au sein des modèles comptables respectifs.

(a) les opérations non assorties d'accords contraignants devraient constituer la majorité des produits dans le secteur public. Les informations à fournir selon IPSAS 23 (toutes transposées dans ED 71) demeurent pertinentes, utiles et appropriées pour les produits générés dans le secteur public en l'absence d'accords contraignants ; et

(b) les opérations assorties d'accords contraignants sont comptabilisées selon le même modèle car du fait de l'opposabilité des accords contraignants, les principes comptables permettent de rendre compte de la substance et des risques des produits générés en présence d'accords contraignants. Pour conserver une approche fondée sur les principes, toutes les opérations comptabilisées selon le modèle avec accords contraignants doivent être soumises au même ensemble de dispositions en matière d'informations à fournir. Les informations à fournir proposées, basées sur IFRS 15 et adaptées au secteur public, sont cohérentes avec les concepts et les principes du modèle de comptabilisation des accords

contraignants qui peut être appliqué aux opérations génératrices de produits dans le secteur public assorties d'accords contraignants. Elles restent donc pertinentes, utiles et appropriées pour les produits du secteur public découlant d'opérations avec accords contraignants.

BC115. Partant de son analyse, l'IPSASB a décidé de conserver les informations à fournir préalablement proposées dans ED 70 et ED 71 car elles répondent à l'objectif d'informations à fournir et restent appropriées et cohérentes avec les principes des modèles comptables respectifs. Une entité peut appliquer toutes les dispositions relatives aux informations à fournir si celles-ci sont pertinentes pour une opération donnée, mais n'a pas besoin d'appliquer celles qui ne le sont pas. Ce choix est cohérent avec la mise en œuvre des modèles comptables eux-mêmes, selon lesquels une entité peut appliquer les principes et les indications de chaque modèle comptable pour toute opération génératrice de produits, mais n'a pas besoin d'appliquer ceux qui ne sont pas pertinents pour une opération donnée. Une entité du secteur public doit donc examiner et déterminer quelles sont les dispositions relatives aux informations à fournir qui s'appliquent à ses opérations génératrices de produits.

BC116. L'IPSASB a fait savoir que quelques répondants ont demandé des informations à fournir additionnelles spécifiques et souligné que les dispositions relatives aux informations à fournir des IPSAS n'interdisent pas aux entités de communiquer des informations qui ne sont pas officiellement requises dans une norme IPSAS. Une entité peut choisir de fournir des informations additionnelles à sa discrétion, par exemple, si elle juge que ces informations répondraient à l'objectif global des dispositions relatives aux informations à fournir et que ces informations seraient pertinentes, utiles et appropriées à la prise de décision.

BC117. L'IPSASB a fait remarquer que certaines entités qui fournissent des biens, des services ou d'autres actifs à des tiers bénéficiaires aimeraient communiquer des informations dans leurs états financiers concernant leurs programmes. En conséquence, l'IPSASB a décidé de réviser le paragraphe AG207, qui contient des suggestions de catégories employées pour ventiler les informations à fournir sur les produits, afin d'y inclure une catégorie pour les produits accumulés à partir de la fourniture de biens ou de services à des tiers bénéficiaires.

Guide d'application (paragraphes AG1 à AG207)

Exclusions du champ d'application

BC118. La présente Norme identifie des exemples de certains types de documentation qui peuvent attester d'apports des contributeurs dans le secteur public (paragraphe AG7). De nombreuses entités du secteur public reçoivent des entrées de ressources de la part d'entités qui les contrôlent, les détiennent ou en sont membres. Dans certaines circonstances, l'entrée de ressources sera désignée comme un apport des contributeurs. Nonobstant la documentation qui atteste de la forme de l'entrée de ressources ou sa désignation par l'entité contrôlante, la présente Norme traduit l'idée que pour qu'une entrée de ressources soit classée en tant qu'apport des contributeurs, la substance de l'opération doit être cohérente avec un tel classement.

Opposabilité

Évaluation de l'opposabilité

BC119. Certains répondants à ED 70 et ED 71 ont fait remarquer que les indications de comptabilisation mentionnent plusieurs mécanismes ou facteurs d'opposabilité, mais que ces indications manquaient de clarté pour savoir si certains facteurs sont considérés comme plus parlants que d'autres. Prenant en compte ces commentaires, l'IPSASB s'est demandé si la présence ou l'absence de facteurs spécifiques, comme l'historique d'opposabilité, démontre l'opposabilité d'un accord contraignant. L'IPSASB a conclu que l'impact de facteurs spécifiques sur l'évaluation de l'opposabilité sera propre à chaque pays et à l'accord contraignant respectif. En d'autres termes, le principe relatif à l'opposabilité d'un accord contraignant reste approprié, mais la mise en œuvre de ce principe dans la pratique peut varier selon les mécanismes pertinents pour l'entité.

BC120. L'IPSASB a également confirmé que l'évaluation de l'opposabilité repose sur la capacité à faire valoir le droit. Cette estimation doit être effectuée lorsque l'entité conclut l'accord pour la première fois et qu'un changement important des facteurs externes ou internes indique qu'il pourrait y avoir un changement du caractère opposable de cet accord contraignant (c'est-à-dire un changement de la substance de l'accord).

BC121. Partant de ces discussions, l'IPSASB a décidé de réviser les indications pour souligner qu'une entité doit évaluer tous les facteurs pertinents à la date d'opération pour déterminer si les parties à l'accord ont la capacité de faire valoir les droits et obligations contenus dans l'accord. Il est nécessaire de faire appel au jugement pour déterminer les facteurs de l'opposabilité qui sont plus parlants dans chaque pays et dans l'accord contraignant respectif. L'IPSASB a décidé d'apporter des indications obligatoires supplémentaires sur le concept d'opposabilité d'un accord contraignant.

Opposabilité par des moyens équivalents

BC122. L'IPSASB a relevé que certains accords contraignants dans le secteur public sont opposables, non par des moyens juridiques, mais par l'exercice de moyens équivalents (c'est-à-dire "comparables à des moyens juridiques") par le biais d'autres mécanismes d'exécution. Des moyens équivalents d'opposabilité sont juridiquement contraignants, selon la description figurant dans le Cadre conceptuel, et destinés à rendre compte des façons dont les entités qui ne peuvent pas conclure d'accords juridiques peuvent tout de même faire valoir le droit par des moyens similaires à ceux de la loi. Le document de consultation a proposé ce qui suit comme possibles mécanismes d'exécution par des moyens équivalents :

(a) pouvoir législatif ;

(b) décisions de cabinet et ministérielles ;

(c) réduction des financements futurs.

BC123. L'IPSASB a convenu que les décisions de cabinet et ministérielles, y compris un pouvoir exécutif, peuvent être des sous-ensembles de la législation et peuvent, dans certaines circonstances, constituer des mécanismes d'exécution légitimes. Les paragraphes AG18 à AG23 de la présente Norme traitent des mécanismes d'exécution équivalents.

BC124. Les parties prenantes ont généralement été favorables à, tout en exprimant des réserves sur, la légitimité d'une réduction des financements futurs comme mécanisme d'exécution. L'IPSASB a décidé qu'une réduction des financements futurs ne pouvait servir à faire valoir un accord contraignant que si le contributeur des ressources avait une obligation de conformité portant sur la fourniture de financements futurs dans un autre accord contraignant. Sans cet accord contraignant et son obligation de conformité, la menace d'une réduction des financements futurs n'est pas un mécanisme d'exécution légitime, car il n'existe pas de financements futurs qui puissent être réduits.

BC125. L'IPSASB a également discuté des droits régaliens et convenu qu'en soi, les droits régaliens n'instaurent pas de mécanisme d'exécution légitime. Cependant, si des précisions sur la façon dont les droits régaliens sont utilisés pour faire valoir un accord sont inclus dans l'accord contraignant, cela peut donner naissance à un mécanisme d'exécution légitime.

BC126. En outre, l'IPSASB a débattu pour savoir si des contraintes économiques ou une nécessité politique peuvent constituer un mécanisme d'exécution légitime. L'IPSASB a noté que le paragraphe 5.17D du Cadre conceptuel stipule que "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 ne disposer que de peu de solutions de remplacement pour éviter un transfert de ressources, voire d'aucune. Des contraintes économiques, une nécessité politique ou d'autres circonstances peuvent générer un passif découlant d'une obligation juridiquement non contraignante".

BC127. Cependant, l'IPSASB était d'avis qu'un passif découlant d'une obligation juridiquement non contraignante n'est pas équivalent à un accord contraignant pour les besoins d'IPSAS 47 car une obligation juridiquement non contraignante telle que citée dans le Cadre conceptuel est contraignante uniquement pour la partie pour laquelle l'obligation existe alors qu'un accord contraignant tel qu'utilisé dans IPSAS 47 exige des deux parties qu'elles conviennent à la fois des droits et des obligations opposables au sein de cet accord.

BC128. L'IPSASB a également débattu pour savoir si la déclaration faite par un État d'engager des dépenses ou d'utiliser des actifs d'une manière particulière (par exemple, une déclaration de politique générale ou une annonce suite à une catastrophe naturelle) crée un accord contraignant pour un éventuel destinataire des ressources. L'IPSASB a décidé qu'une telle annonce ne crée pas de droits ni d'obligations opposables sur les parties car il n'y a pas d'accord avec d'autres parties, et il n'existe donc pas d'accord contraignant. Une telle annonce peut être comptabilisée par l'État selon IPSAS 19.

Détermination de la valeur spécifique

BC129. La détermination du prix de vente spécifique dans IFRS 15 repose en grande partie sur le prix auquel l'entité vendrait séparément à un client un bien ou un service promis. L'IPSASB a noté que dans le secteur public, la détermination de la valeur spécifique peut être délicate dans les situations où une entité fournit des biens ou des services à des tiers bénéficiaires sans aucune contrepartie, et d'aucuns pourraient interpréter les dispositions portant sur la détermination d'une valeur spécifique comme la nécessité de ne prendre en considération que les montants reçus directement de la part de la partie recevant les biens ou les services. Pour régler ce problème, l'IPSASB a ajouté les indications du paragraphe AG110, qui stipule qu'une valeur spécifique dans ces situations doit être estimée sur la base du montant que le contributeur des ressources devrait payer dans les conditions du marché pour acquérir les avantages économiques ou le potentiel de service des biens ou des services fournis. En l'absence d'informations disponibles sur le marché à cet effet, la valeur spécifique repose sur une estimation effectuée à l'aide de la méthode du coût attendu.

Transferts en capital

BC130. Le document de consultation a souligné le peu d'indications dans IPSAS 23 relatives à la comptabilisation des dotations en capital (désormais dénommées transferts en capital). Le document de consultation donnait l'avis préliminaire de l'IPSASB selon lequel la comptabilisation des transferts en capital doit être explicitement abordée dans les IPSAS - une position soutenue par les répondants au document de consultation. La présente Norme comprend des indications sur la comptabilisation des transferts en capital. L'IPSASB a indiqué que la comptabilisation des transferts en capital, lesquels, par définition, naissent d'accords contraignants, sera la même que celle de toute autre opération génératrice de produits découlant d'un accord contraignant : les produits provenant de transferts en capital seront comptabilisés au fur et à mesure de la satisfaction des obligations de conformité.

BC131. Lors de l'élaboration de l'approche susvisée, l'IPSASB a décidé de ne pas adopter les dispositions comptables d'IAS 20, C*omptabilisation des subventions publiques et information à fournir sur l'aide publique*, s'agissant des transferts en capital. Cette approche prévoit la comptabilisation des "subventions liées à des actifs" qui sont définies comme "des subventions publiques dont la condition principale est qu'une entité répondant aux conditions d'obtention doit acheter, construire ou acquérir par

tout autre moyen des actifs à long terme. Des conditions accessoires peuvent aussi être prévues pour restreindre le type ou l'implantation géographique des actifs ou les périodes pendant lesquelles ils doivent être achetés ou détenus".

BC132. IAS 20 exige que les subventions publiques soient comptabilisées en résultat, sur une base systématique au cours de la période nécessaire pour les rattacher aux coûts liés qu'elles sont censées compenser. Selon IAS 20, les subventions liées à des actifs peuvent être présentées soit en produits différés soit en déduction de la valeur comptable de l'actif lié. La subvention n'est comptabilisée en résultat qu'au fur et à mesure que les produits différés sont amortis ou que l'actif lié est déprécié.

BC133. L'IPSASB a convenu que cette approche ne donne pas des informations utiles ou d'une fidélité représentative pour les utilisateurs. Une entité accumule des produits dans un transfert en capital par l'acquisition ou la construction d'un actif non financier tel que spécifié dans l'accord contraignant dont il découle. Autrement dit, la nature des produits dans le transfert en capital est directement associée à l'acquisition ou la construction, plutôt qu'à l'utilisation ultérieure et la perte de valeur, de l'actif non financier. L'IPSASB a donc décidé d'élaborer une méthode comptable pour les transferts en capital selon laquelle les produits comptabilisés en tant qu'actif non financier (biens d'investissement) sont soit acquis soit construits tel que spécifié dans l'accord contraignant.

BC134. Lorsque l'IPSASB a révisé ses indications sur les produits en réponse aux commentaires des parties prenantes sur ED 70 et ED 71, l'IPSASB a évalué si les principes comptables du modèle de comptabilisation des accords contraignants restent appropriés pour les transferts en capital. L'IPSASB a conclu que les principes comptables restent appropriés, et que les produits doivent être comptabilisés au fur et à mesure que l'obligation de conformité d'acquérir ou de construire l'actif non financier est satisfaite. L'entité qui met en œuvre ces indications doit aussi considérer si toute exigence d'exploiter l'actif non financier constitue une obligation de conformité individuelle qui doit être comptabilisée séparément. L'IPSASB a révisé et amélioré les exemples d'application pour contribuer à illustrer la mise en œuvre des principes comptables.

BC135. L'IPSASB a considéré que certains transferts en capital peuvent inclure plusieurs obligations de conformité, l'une étant l'acquisition ou la construction d'un bien d'investissement, l'autre étant l'exploitation du bien d'investissement d'une manière particulière pendant une durée spécifiée. Dans ces circonstances, l'IPSASB a décidé que la comptabilisation de chaque obligation de conformité doit être considérée séparément, en fonction de la nature de chaque obligation.

Services en nature

BC136. La présente Norme permet, mais n'impose pas, la comptabilisation des services en nature. La Norme est d'avis que de nombreux services en nature répondent à la définition d'un actif et devraient, en principe, être comptabilisés. Dans ces cas, il peut toutefois s'avérer difficile d'en obtenir des évaluations fiables. Dans d'autres cas, les services en nature ne répondent pas à la définition d'un actif car l'entité n'exerce qu'un contrôle insuffisant sur les services fournis. L'IPSASB a conclu qu'en raison de ces difficultés liées à l'évaluation et au contrôle, la comptabilisation des services en nature doit être permise, mais nullement obligatoire.

BC137. L'IPSASB encourage cependant les entités à fournir des informations qualitatives sur les services en nature reçus, en particulier si ces services font partie intégrante des activités de l'entité.

Informations à fournir : importance relative et regroupement des informations

BC138. L'IPSASB a également discuté de la nécessité pour les entités d'appliquer le concept d'importance relative dans les dispositions sur les informations à fournir requises par IPSAS 47. S'appuyant sur les retours obtenus des parties prenantes lors de la publication des précédentes IPSAS et en réponse à ED 70 et ED 71, l'IPSASB a indiqué qu'il serait utile d'inclure un renvoi explicite aux indications sur l'importance relative et le regroupement des informations des paragraphes 45 à 47 d'IPSAS 1. Ce renvoi a été ajouté au paragraphe AG204 d'IPSAS 47.

Prise en considération d'un nouvel exposé-sondage

BC139. L'IPSASB s'est demandé s'il y avait eu un changement important des ED au point de justifier la publication d'un nouvel exposé-sondage :

(a) L'IPSASB a discuté des différences entre IPSAS 47 et les exposés-sondages 70 et 71 publiés en 2020. L'IPSASB a notamment souligné que parmi les grandes différences figurent la révision de la structure des indications, sur la base de l'existence ou non d'un accord contraignant, et l'utilisation du terme "obligation de conformité" en tant qu'unité de comptabilisation pour la comptabilisation des produits, comme rappelé en synthèse aux paragraphes BC14 à BC30. L'IPSASB a accepté les changements apportés depuis le processus d'exposés-sondages qui a permis d'apporter des réponses aux problèmes soulevés par les parties prenantes et a admis que la Norme qui en est ressortie a gagné en clarté, mais n'en conserve pas moins les principes énoncés dans les ED. Par conséquent, l'IPSASB estime qu'i n'y a pas eu de changements importants apportés à la substance des indications ni aux principes figurant dans les ED d'origine.

(b) L'IPSASB a noté que la publication d'IPSAS 47 devrait répondre aux problèmes soulevés par les parties prenantes, aux côtés de l'ensemble des IPSAS qui existent déjà et traitent de la comptabilisation des produits. L'IPSASB a également admis que du point de vue de l'intérêt général, les coûts attendus d'un nouvel exposé-sondage, sans compter le retard engendré dans la mise en œuvre de la présente Norme que les parties prenantes attendent impatiemment, dépassent les éventuels bienfaits d'un nouvel exposé-sondage.

BC140. Partant de ce constat, l'IPSASB a décidé d'approuver IPSAS 47 sans publier de nouvel exposé-sondage, puisqu'il n'y pas de changements importants, et dans l'optique de finaliser et publier la Norme, ce qui relève véritablement de l'intérêt général.

Guide d'application

Le présent guide accompagne IPSAS 47, mais n'en fait pas partie intégrante.

Section A : Définitions

A.1 Transferts en capital

À quel moment le transfert d'un actif physique constitue-t-il un "transfert en capital" ?

Cela dépend. Les entités du secteur public reçoivent des ressources, sous forme de trésorerie ou d'un autre actif, dans le cadre de divers types d'opérations de transfert, et ces opérations peuvent survenir avec ou sans un accord contraignant. L'entité doit examiner s'il existe des spécifications liées au transfert de l'actif physique pour déterminer si ce transfert répond à la définition d'un "transfert en capital" du paragraphe 4 de la présente Norme.

Le transfert d'un actif physique est un "transfert en capital" si l'entité a reçu ce transfert dans le cadre d'un accord contraignant et qu'elle est tenue par cet accord contraignant d'utiliser cet actif physique pour acquérir ou construire un autre actif non financier dont elle exercera le contrôle. Le transfert d'un actif physique qui n'est pas accompagné d'une exigence précise quant à son utilisation ou son exploitation spécifique ne répond pas à la définition d'un "transfert en capital" ; un tel transfert d'un actif physique constituera plutôt un "transfert" conforme à la définition du paragraphe 4. L'entité doit clairement prendre en compte les clauses spécifiques au sein de l'accord contraignant.

Section B : Identification de l'opération génératrice de produits

B.1 Identifier s'il existe un accord contraignant

La façon dont une entité réalise des opérations avec d'autres a-t-elle un impact sur la comptabilisation ?

Oui. Les entités du secteur public peuvent conclure des opérations de différentes manières. Celles-ci peuvent être de formes variables, associer plusieurs parties, conférer des droits et/ou des obligations sur une ou plusieurs des parties à l'accord et présenter des degrés différents d'opposabilité - autant d'éléments qui, dans leur globalité, déterminent la substance économique de l'opération. Les accords contraignants, en particulier, confèrent à la fois des droits opposables et des obligations opposables aux parties à l'accord par l'exercice de moyens juridiques ou équivalents. L'opposabilité des accords contraignants nécessite des différences dans les principes comptables afin de pouvoir rendre compte de la nature et des risques uniques de ces opérations (par comparaison avec les opérations sans accords contraignants), éclairant ainsi la comptabilisation et l'évaluation des produits afin de garantir la juste présentation de ces opérations.

Il est important d'identifier correctement si l'opération génératrice de produits découle d'un accord contraignant. L'entité est tenue de déterminer le type d'accord

qu'elle a conclu, en prenant en compte les conditions de son opération génératrice de produits ainsi que tous les faits et circonstances pertinents, afin d'appliquer les principes comptables appropriés de manière à traduire la substance économique de l'opération (voir paragraphes 11 à 16).

B.2 Opposabilité

Que doit prendre en compte une entité lorsqu'elle évalue l'opposabilité ?

Déterminer si un accord est opposable, et si les droits et obligations de chaque partie à cet accord sont opposables, peut être complexe et nécessite un jugement professionnel. Cette évaluation fait partie intégrante de l'identification consistant à savoir si une entité a un accord contraignant (c'est-à-dire avec, à la fois, des droits opposables et des obligations opposables), ou seulement des droits opposables ou seulement des obligations opposables, par l'exercice de moyens juridiques ou équivalents. Dans les cas où l'entité n'a pas d'accord contraignant, elle peut néanmoins encore avoir un droit opposable, ou une obligation opposable, lesquels doivent être comptabilisés de manière appropriée. L'opposabilité peut découler de divers mécanismes, à condition que ce(s) mécanisme(s) confère(nt) à l'entité la capacité de faire valoir les clauses de l'accord et de tenir les parties responsables de la satisfaction de leurs obligations conformément aux clauses de l'accord.

À l'origine, une entité peut faire appel à son jugement et évaluer de manière objective l'ensemble des facteurs et des détails pertinents pour déterminer si elle a des droits et/ou des obligations opposables (c'est-à-dire ce qu'il est possible de faire valoir), ainsi que les conséquences implicites ou explicites de la non-satisfaction de ces droits et/ou obligations (c'est-à-dire comment s'en prévaloir). Parmi les facteurs pertinents figurent, sans s'y limiter, :

(a) la prééminence de la substance sur la forme de l'accord ;

(b) les clauses de l'accord sous forme écrite, verbale ou implicite du fait des pratiques habituelles de l'entité ;

(c) le caractère juridiquement contraignant par l'exercice de moyens juridiques (par exemple, le système juridique, la mise en application par les tribunaux, les décisions de justice et la jurisprudence) ou la conformité par l'exercice de moyens équivalents (par exemple, par le pouvoir législatif, le pouvoir exécutif, des directives de cabinet ou ministérielles) ;

(d) les conséquences implicites ou explicites de la non-satisfaction des obligations contenues dans l'accord ;

(e) le pays, le secteur d'activité et l'environnement opérationnel spécifiques ; et

(f) l'expérience antérieure avec les autres parties à l'accord.

Certains mécanismes (par exemple, les droits régaliens ou la réduction des financements futurs) peuvent tenir lieu de mécanismes d'application légitimes. L'entité doit faire appel à son jugement et prendre en considération tous les faits et circonstances de manière objective, dans le contexte de son pays, de son secteur d'activité et de son environnement opérationnel pour procéder à cette évaluation. Les

paragraphes AG14 à AG25 apportent des indications supplémentaires sur l'évaluation de l'opposabilité par l'exercice de moyens juridiques ou équivalents.

B.3 Opposabilité : produits soumis à autorisations budgétaires

Comment une entité doit-elle prendre en compte l'impact des autorisations budgétaires sur ses opérations génératrices de produits ?

Une autorisation budgétaire est définie dans IPSAS 24, *Présentation des informations budgétaires dans les états financiers*, comme une autorisation accordée par un organe législatif (c'est-à-dire le pouvoir habilitant) pour répartir des fonds à des fins spécifiées par le pouvoir législatif ou une autorité similaire. Les autorisations budgétaires peuvent prendre différentes formes et varier selon les pays, par exemple, montants de financement plafonnés ou outil d'annulation d'un financement à la discrétion du contributeur des ressources (ce qui serait en substance similaire à une clause de résiliation unilatérale sans pénalités).

Les autorisations budgétaires en soi n'attestent pas ni ne réfutent l'existence d'une opposabilité au sein d'un accord. L'entité doit considérer toute clause d'autorisation budgétaire comme un des facteurs pertinents de son évaluation globale de l'opposabilité, dans le contexte spécifique de son pays et des clauses et conditions uniques propres à chaque accord.

Un accord contraignant peut préciser que les ressources à transférer doivent passer par la réalisation d'une/de la procédure d'autorisation budgétaire comme clause ou condition explicite (soit par écrit, verbalement ou de manière implicite en lien avec ses pratiques habituelles). Dans ces circonstances, l'entité examine si, de fait, l'accord est opposable parce que des mécanismes d'opposabilité lui permettent d'exiger du contributeur des ressources de les transférer ou, si le contributeur des ressources omet de le faire, de lui imposer des conséquences, avant la réalisation de la procédure d'autorisation budgétaire. Cette limitation (que les ressources à transférer passent par la réalisation de la procédure d'autorisation budgétaire) n'a pas de substance lorsque l'entité peut établir un droit opposable sur ces ressources, avant la réalisation de la procédure d'autorisation budgétaire. Dans ces cas, l'accord est opposable et peut être un accord contraignant.

Dans certains pays, l'autorisation requise pour un transfert de ressources doit passer par un processus en plusieurs étapes. Par exemple :

(a) Le pouvoir habilitant qui doit fournir un transfert est en place, ce qui est communiqué par l'approbation d'une loi, d'un règlement ou des statuts du contributeur des ressources ;

(b) L'exercice de ce pouvoir a eu lieu. Par essence, une décision a été prise par le contributeur des ressources sous l'égide du pouvoir habilitant approuvé qui démontre clairement qu'il a perdu son pouvoir discrétionnaire d'éviter de procéder au transfert, par exemple, par la conclusion d'un accord contraignant ; et

(c) Le pouvoir de payer est attesté par la réalisation d'une procédure d'autorisation budgétaire.

Le pouvoir habilitant et l'exercice de ce pouvoir peuvent suffire pour que l'entité conclue qu'elle dispose d'un droit opposable sur les ressources dans l'accord lui permettant d'exiger du contributeur des ressources de les transférer ou, si le contributeur des ressources omet de le faire, de lui imposer des conséquences avant la réalisation de la procédure d'autorisation budgétaire. Dans ce cas, la limitation (que le futur transfert soit soumis à la réalisation de la procédure d'autorisation budgétaire) n'a pas de substance.

Dans d'autres cas, la réalisation de la procédure d'autorisation budgétaire peut déterminer à quel moment le contributeur des ressources a perdu son pouvoir discrétionnaire d'éviter de procéder au transfert des ressources. Dans ce cas, la limitation (que le futur transfert soit soumis à la réalisation de la procédure d'autorisation) est bien réel (a une substance).

B.4 Changements des facteurs liés à l'opposabilité d'un accord contraignant

Un changement des facteurs internes ou externes, après la passation d'un accord contraignant, a-t-il des implications comptables ?

Au moment de la passation d'un accord, une entité prend en considération les clauses et conditions de l'accord afin de déterminer si celui-ci remplit la définition d'un accord contraignant du paragraphe 4. Si c'est le cas, l'entité comptabilise les produits découlant de cet accord contraignant conformément aux paragraphes 56 à 147.

Par la suite, l'entité doit évaluer si des changements survenus au niveau des facteurs internes ou externes affectent l'opposabilité de l'accord contraignant (c'est-à-dire la substance de l'accord), ou la probabilité de faire valoir cet accord (c'est-à-dire l'évaluation ultérieure de tous les actifs ou passifs associés au(x) droit(s) et obligation(s) de l'entité dans l'accord contraignant). Parmi les exemples de ces facteurs figurent, sans s'y limiter :

(a) Des changements du cadre juridique ayant un impact sur la capacité de l'entité, ou d'une autre ou d'autres partie(s) à l'accord, de faire valoir leurs droits respectifs par des moyens juridiques ou équivalents ; et

(b) Des changements de l'évaluation par l'entité du choix d'une partie d'exercer en totalité ou partiellement sa capacité à faire valoir ses droits dans l'accord contraignant.

L'incidence sur l'évaluation ultérieure de l'actif ou du passif respectif dépend de la probabilité que cet impact s'inverse ou pas, et doit être comptabilisée conformément à IPSAS 41, *Instruments financiers*. Par exemple, une entité qui a satisfait en intégralité à son obligation de conformité et dispose d'un droit inconditionnel à une contrepartie dépréciera en partie et décomptabilisera son actif à recevoir si elle entend ne faire valoir qu'une partie de son droit (et ne prévoit pas de revenir sur sa décision) ; en revanche, elle dépréciera et décomptabilisera l'actif en intégralité si elle perd entièrement sa capacité à faire valoir son droit en raison de changements de la loi. La perte de valeur respective sera comptabilisée selon IPSAS 41.

Section C : Produits des opérations sans accords contraignants

C.1 Comptabilisation des produits provenant des divers types d'impôts

Quel est l'événement imposable qui déclenche la comptabilisation de produits découlant des divers types d'impôts prélevés dans un pays ?

Une entité comptabilise les produits d'opérations sans accords contraignants lorsqu'elle reçoit ou a le droit de recevoir une entrée de ressources qui répond à la définition d'un actif (paragraphes 18 à 25), et qu'il n'existe pas d'obligations opposables non satisfaites associées à ces ressources (paragraphe 29).

Les ressources découlant d'impôts qui sont actuellement sous le contrôle de l'entité du fait d'événements passés remplissent la définition d'un actif. Une entité doit évaluer la loi fiscale dans son propre pays pour déterminer l'événement passé pour ces opérations (c'est-à-dire l'événement imposable), et elle doit tenir compte de l'ensemble des faits et circonstances pertinents pour déterminer à quel moment des produits d'imposition doivent être comptabilisés. Le tableau suivant contient une liste non exhaustive d'exemples de produits d'imposition, et de leur probable événement imposable (sauf indication contraire de la loi et/ou des règlements) :

Type de produits	Probable événement imposable
Impôt sur le revenu des personnes physiques au sein d'un pays	L'accumulation des revenus estimables des assujettis pendant la période de présentation de l'information financière en cours
Impôt sur les entreprises au titre de la valeur ajoutée sur les ventes de biens et de services	La vente de biens ou de services à valeur ajoutée (c'est-à-dire le fait d'entreprendre une activité imposable) pendant la période de présentation de l'information financière
Impôt sur les ventes de biens ou de services.	La vente de biens ou de services taxables pendant la période de présentation de l'information financière
Droits sur les importations de biens spécifiques de manière à permettre aux biens produits dans le pays d'être moins chers sur le marché de détail	Le franchissement de la frontière douanière par des biens passibles de droits pendant la période de présentation de l'information financière
Droits de succession sur des biens imposables	Le décès d'une personne possédant des biens imposables
Impôt foncier au sein d'un pays	La date de prélèvement de cet impôt ou la période pendant laquelle cet impôt est prélevé (si l'impôt est prélevé périodiquement)

C.2 Évaluation des produits provenant de divers types d'impôts

Comment une entité évalue-t-elle le montant de produits qu'elle a accumulés qui découlent de ses opérations d'imposition sans accords contraignants ?

Dans de multiples circonstances, la période d'imposition ne coïncide pas avec la période de présentation de l'information financière d'une entité. Une entité peut également recevoir des paiements d'impôts estimés par versements échelonnés sur une base périodique avant la finalisation du montant imposable, ce qui peut nécessiter un supplément d'impôt exigible ou un remboursement à l'assujetti de tout excédent d'impôt perçu. Une entité doit comptabiliser l'entrée de ressources (ou le

droit à une entrée de ressources) comme un actif, et comptabiliser les produits accumulés au cours de la période de présentation de l'information financière actuelle, dans la mesure où ceux-ci peuvent être évalués de manière fiable. La meilleure estimation est cohérente avec le montant le plus probable (voir paragraphes 45 à 50).

Afin d'évaluer l'actif et les produits de manière fiable, l'entité doit tenir compte de l'ensemble des données pertinentes provenant de sources diverses pour arriver à sa meilleure estimation. Le paragraphe 46 décrit les facteurs qu'une entité doit prendre en compte dans ses modèles d'estimation. Parmi les sources de données pertinentes et d'intrants utiles au modèle d'estimation d'une entité figurent, sans s'y limiter, les données historiques (par exemple, historique de recouvrement et autres statistiques d'imposition), les phénomènes observables et autres (par exemple, les prévisions, les statistiques économiques et bancaires, les versements échelonnés) et le recours à des experts.

Les estimations de produits d'imposition pour la période de présentation de l'information financière peuvent être révisées au cours d'une période ultérieure. Les changements apportés à ces estimations sont comptabilisés de manière prospective, conformément à IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Section D : Produits des opérations avec accords contraignants

D.1 Identification des obligations de conformité dans un accord contraignant

Les accords contraignants dans le secteur public varient substantiellement. Certains accords contraignants peuvent exiger de l'entité, en tant que destinataire des ressources, qu'elle atteigne un objectif global de prestation de service spécifique tandis que d'autres accords contraignants peuvent imposer des exigences liées à des biens et des services spécifiques. Comment une entité détermine-t-elle les obligations de conformité individuelles dans un accord contraignant afin d'appliquer de manière appropriée le modèle comptable pour les opérations avec accords contraignants ?

Un accord contraignant comporte au moins une obligation de conformité. Une obligation de conformité, selon la définition du paragraphe 4, est une unité de comptabilisation permettant de déterminer les composantes ou éléments distincts au sein d'un accord contraignant. L'identification d'une unité de comptabilisation significative est fondamentale pour la comptabilisation et l'évaluation appropriées des produits. L'entité doit faire appel à un jugement professionnel lorsqu'elle applique les paragraphes 68 à 77 pour déterminer les obligations de conformité individuelles dans son accord contraignant.

L'entité doit d'abord identifier toutes les promesses contenues dans son accord contraignant d'utiliser les ressources d'une manière spécifiée. Les promesses sont des biens ou des services promis dans un accord contraignant avec le contributeur des ressources et elles peuvent être explicites ou implicites dans ledit accord. Une promesse peut imposer à l'entité d'utiliser les ressources en interne pour un bien ou un service, ou de transférer un bien ou un service à une ou plusieurs parties externes

(c'est-à-dire l'acheteur ou le tiers bénéficiaire). Une évaluation approfondie est nécessaire pour identifier l'ensemble des promesses de biens ou de services de l'accord contraignant (paragraphes 71 et 72).

L'entité doit ensuite prendre en compte chaque promesse identifiée pour déterminer si elle constitue en soi une obligation de conformité ou si elle doit être regroupée avec d'autres promesses pour constituer une obligation de conformité. En d'autres termes, une obligation de conformité est une unité de comptabilisation qui représente une promesse distincte ou un groupe distinct de promesses à laquelle/auquel sont appliqués des critères de comptabilisation et des concepts d'évaluation (paragraphe 73). Un bien ou un service (ou un groupe de biens ou de services) promis dans un accord contraignant est distinct si les deux conditions suivantes sont remplies :

(a) Le bien ou le service promis (ou un groupe de biens ou de services) a la *capacité d'être distinct* ; et

(b) La promesse est distincte dans le contexte de l'accord contraignant.

Le fait de savoir si un bien ou un service a la *capacité d'être distinct* repose généralement sur les caractéristiques du bien ou du service (voir paragraphe 75 pour des indications supplémentaires). Cependant, déterminer si la promesse est *distincte dans le contexte de l'accord contraignant* nécessitera un jugement pour s'assurer que le regroupement de promesses, et donc l'identification des obligations de conformité individuelles, représentera de manière significative la nature de l'opération de l'entité avec le contributeur des ressources et fournira une description utile de la prestation de l'entité (voir paragraphe 76 pour des indications supplémentaires).

Toute promesse distincte, ou tout groupe distinct de promesses, identifié(e) par l'entité dans le cadre de cette analyse constituera une obligation de conformité individuelle.

Dans les cas où plusieurs parties sont impliquées dans l'accord, l'entité doit aussi prendre en compte si la nature de sa promesse dans une obligation de conformité indique que l'entité agit en qualité de mandataire ou pour son propre compte (conformément aux paragraphes AG117 à AG125).

D.2 Satisfaction des obligations de conformité : méthodes d'évaluation du degré d'avancement

Lorsqu'une entité satisfait progressivement à une obligation de conformité, comment détermine-t-elle un degré d'avancement qui dépeigne sa performance vers la satisfaction de son obligation de conformité ?

Les méthodes de mesure de l'avancement incluent des méthodes fondées sur les extrants et des méthodes fondées sur les intrants (voir paragraphes AG86 à AG95). Après l'identification par l'entité de ses obligations de conformité dans son accord contraignant, elle doit examiner la nature de sa promesse et les clauses spécifiques de l'accord contraignant pour déterminer la méthode appropriée de mesure de son degré d'avancement.

L’entité peut d’abord s’intéresser à toutes les informations observables et disponibles associées à la satisfaction de l’obligation de conformité. Ces informations seront utiles à toutes les parties à l’accord contraignant pour confirmer si les clauses de celui-ci sont remplies, et elles pourraient être explicitement requises dans l’accord contraignant. Parmi les informations observables et disponibles figurent, sans s’y limiter, :

(a) L’exécution des activités spécifiées ;

(b) L’engagement de dépenses admissibles ;

(c) L’exigence de suivre l’avancement vers la réalisation d’étapes définies ;

(d) La production ou la livraison de quantités spécifiques de biens ou de services ; et

(e) Le volume de ressources consommées (par exemple, main d’œuvre, matériaux, heures-machines, etc.).

Certains types d’informations sont des méthodes fondées sur les extrants (car elles reposent sur les extrants et les résultats de la satisfaction de l’obligation de conformité) tandis que d’autres types d’informations sont des méthodes fondées sur les intrants (car elles reposent sur les efforts ou les intrants de l’entité en vue de la satisfaction de l’obligation de conformité).

L’entité doit utiliser un jugement professionnel pour déterminer quelles informations, et donc quelle méthode de mesure, dépeignent(nt) le plus fidèlement l’avancement de l’entité vers la satisfaction complète de l’obligation de conformité. Pour réaliser cette évaluation, l’entité doit également envisager quelle méthode de mesure de l’avancement :

(a) traduit le mieux la nature et l’intention de la promesse de l’entité dans l’accord contraignant ;

(b) rend le plus clairement compte de la relation avec, et renseigne sur l’avancement vers, la satisfaction de l’obligation de conformité ;

(c) utilise les informations qui sont plus fiables et directement observables ;

(d) reflète toute la prestation associée à la satisfaction de l’obligation de conformité ; et

(e) apporte des bénéfices qui dépassent les coûts de l’obtention et du suivi des informations nécessaires.

Dans le secteur public, il peut exister des situations où des ressources circulent entre plusieurs entités avant d’être reçues par leur destinataire ultime. Dans ces situations où l’entité est une des multiples parties impliquées dans l’accord, l’entité doit envisager si la nature de sa promesse et la satisfaction de son obligation de conformité sont tributaires d’une quelconque satisfaction par d’autres parties à l’accord contraignant, éclairant ainsi la comptabilisation des produits pour son propre compte ou en qualité de mandataire.

D.3 Satisfaction des obligations de conformité : évaluation de l'avancement pour les transferts en capital

Les entités du secteur public reçoivent souvent des transferts en capital pour des projets d'investissements pluriannuels. Ces projets prévoient généralement plusieurs étapes d'achèvement et plusieurs livrables. Des principes différents sont-ils requis pour évaluer l'avancement d'une entité dans les cas de transferts en capital ?

Non. Les transferts en capital, qui découlent d'opérations avec accords contraignants, incluent généralement des précisions substantielles à propos des diverses étapes du projet (par exemple, concepts et planification, conception, passation des marchés, construction, etc.). En tant que tels, ces accords contraignants comportent généralement un large éventail d'informations disponibles liées aux intrants et aux extrants de l'opération. Par exemple, l'accord contraignant peut inclure des activités détaillées spécifiques se rapportant à la construction, comme l'assainissement du site, la construction des fondations et de la charpente et le coulage du béton. Toutefois, l'application des principes comptables aux transferts en capital est cohérente avec la comptabilisation des autres opérations génératrices de produits assorties d'accords contraignants. L'entité doit d'abord identifier les obligations de conformité individuelles contenues dans l'accord contraignant, et déterminer soigneusement l'évaluation appropriée du degré d'avancement pour chaque obligation de conformité. L'entité doit mettre en œuvre les indications comptables des paragraphes 98 à 104 et des paragraphes AG86 à AG95 afin de tenir compte de toutes les informations observables et disponibles. Le recours à un jugement professionnel est crucial pour déterminer quelles informations, et donc quelles méthodes d'évaluation de l'avancement, dépeignent de la manière la plus fidèle le degré d'avancement de l'entité vers la pleine satisfaction de son obligation de conformité. L'entité doit aussi prendre en considération la comptabilisation des produits indépendamment du calendrier de réception des ressources de la part de leur contributeur.

D.4 Ventilation fondée sur les valeurs spécifiques

Une entité est tenue de répartir la contrepartie d'opération entre chaque obligation de conformité sur la base d'une valeur spécifique relative. Cependant, la valeur spécifique n'est pas toujours directement observable, et doit donc être estimée. Comment une entité du secteur public doit-elle déterminer la méthode adaptée pour estimer la valeur spécifique d'un bien ou d'un service ?

Pour son estimation de la valeur spécifique, une entité doit d'abord prendre en compte l'ensemble des informations raisonnablement disponibles (y compris, sans s'y limiter, les points de données, les facteurs propres à l'entité, les informations sur le contributeur des ressources ou la catégorie de fournisseur des ressources, raisonnablement disponibles, ainsi que les effets, le cas échéant, de considérations liées au marché).

Partant de ces informations raisonnablement disponibles, l'entité doit déterminer la méthode pour estimer la valeur spécifique qui représente de la manière la plus fidèle la valeur des biens ou des services promis dans l'accord contraignant. Le paragraphe 139 présente des exemples de méthodes adaptées pour estimer la valeur spécifique sans pour autant constituer une liste prescriptive.

La méthode la plus adaptée dépendra de la qualité et du type d'informations à la disposition de l'entité. Par exemple, la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement peut être plus adaptée lorsque l'accord contraignant promet des biens ou des services qui ne sont pas faciles d'accès sur le marché, car le prix que d'autres entités sur le marché sont disposées à payer constitue un substitut de la valeur des biens ou services de l'accord contraignant. La méthode du coût attendu peut toutefois s'avérer plus adaptée lorsque l'accord contraignant promet des biens ou des services qui sont uniques pour l'entité ou l'accord contraignant, ou qui ne sont pas faciles d'accès sur le marché. Dans ces cas, les coûts attendus de l'entité pour la satisfaction d'une obligation de conformité peuvent constituer une estimation plus utile de la valeur des biens ou des services de l'accord contraignant.

L'entité doit être exhaustive dans son évaluation afin d'optimiser au maximum l'utilisation des intrants observables, et être cohérente lorsqu'elle met en œuvre les méthodes d'estimation pour des situations similaires.

Le paragraphe 139 précise également que l'entité peut intégrer une marge dans sa méthode d'estimation, si cela est approprié. Cela peut être le cas si l'entité du secteur public s'est engagée dans une opération génératrice de produits de type avec contrepartie.

Section E : Accords pluriannuels

E.1 Comptabilisation des accords pluriannuels

Des principes différents sont-ils requis pour rendre compte et comptabiliser les produits découlant d'accords pluriannuels ?

Des accords pluriannuels, qui peuvent provenir d'opérations assorties d'accords contraignants, supposent généralement la fourniture de ressources sur plusieurs années dans un but précis (par exemple, la publication de conclusions de recherche sur un sujet donné). La fourniture de ressources (c'est-à-dire des financements) peut se produire à plusieurs dates sur une année et/ou sur plusieurs années.

Même si ces accords ont une échéance plus longue, l'application de principes comptables est cohérente avec la comptabilisation des autres opérations génératrices de produits. L'entité doit prendre en compte si l'accord pluriannuel est un accord contraignant et appliquer les principes du modèle comptable applicable pour traduire la substance de l'opération. L'entité doit examiner si une entrée, ou un droit sur une entrée future, de ressources donne naissance à un actif conformément aux paragraphes 18 à 25, et soigneusement envisager la comptabilisation des produits indépendamment du calendrier de financements lorsqu'elle applique les dispositions du paragraphe 29 (en l'absence d'un accord contraignant) ou des paragraphes 87 à 104 (en présence d'un accord contraignant). L'entité peut devoir s'interroger pour

savoir si toute entrée de ressources attendue au cours des années ultérieures remplit la définition d'un actif, et si celle-ci dépend fortement et est indissociable de toutes les obligations non satisfaites connexes conformément au paragraphe AG57.

Section F : Évaluation ultérieure

F.1 Évaluation ultérieure des créances non contractuelles

Quelle comptabilisation ultérieure pour les créances d'une entité issues d'opérations génératrices de produits qui naissent en dehors de contrats ?

Une entité peut comptabiliser une créance contractuelle (c'est-à-dire un actif à recevoir qui découle d'un contrat) ou une créance non contractuelle. Une créance non contractuelle est un actif à recevoir qui ne provient pas d'un contrat, comme un accord contraignant qui n'est pas un contrat ou une opération génératrice de produits qui n'est pas un accord contraignant (par exemple, les impôts et autres créances légales).

Après sa comptabilisation initiale, une créance contractuelle qui répond à la définition d'un actif financier conformément à IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation*, est ultérieurement évaluée selon les dispositions d'IPSAS 41.

Une créance non contractuelle ne répond pas strictement à la définition d'actif financier car elle ne découle pas d'un contrat. Même si des créances non contractuelles et des créances contractuelles proviennent de différents types d'accords, elles affichent une certaine cohérence pour ce qui est de leur substance et de leur exposition aux risques. Les créances non contractuelles doivent donc être ultérieurement évaluées selon les dispositions d'IPSAS 41 par analogie, de manière à s'assurer que des opérations de même substance soient comptabilisées en application de principes cohérents. Lors de l'application par analogie des principes d'IPSAS 41, l'entité doit faire appel à son jugement pour examiner la substance de la créance et s'appuyer sur toutes les données pertinentes et facilement disponibles pour former la base du "contrat par analogie" générateur de produits au titre duquel elle détient une créance (par exemple, législation, conditions de paiement, etc.). Pour déterminer si sa créance non contractuelle remplit les conditions du paragraphe 40 d'IPSAS 41 pour être ultérieurement évaluée au coût amorti, l'entité doit se demander si elle détient la créance pour encaisser les flux de trésorerie attendus (en lieu et place des flux de trésorerie contractuels) qui représentent son droit à une contrepartie dans l'opération. Si ces conditions sont remplies, l'entité doit tenir compte des données qui entrent dans son analyse de la perte de valeur selon IPSAS 41 en conséquence afin de s'assurer que celle-ci reflète de manière appropriée la substance économique de la créance, y compris, sans s'y limiter, l'écoulement du temps avant que la contrepartie ne soit recouvrable (c'est-à-dire l'échéance) et tous les montants à recevoir que l'entité ne s'attend plus à recouvrer (c'est-à-dire les pertes de crédit attendues). Si les conditions du paragraphe 40 d'IPSAS 41 ne sont pas remplies, l'entité doit, lors de l'évaluation ultérieure, évaluer la créance non contractuelle à sa juste valeur conformément aux dispositions du paragraphe 31 de la présente Norme.

Exemples d'application

Les exemples suivants accompagnent IPSAS 47, mais n'en font pas partie intégrante.

IE1. Ces exemples représentent des situations hypothétiques illustrant comment une entité peut appliquer les dispositions d'IPSAS 47, *Produits*, à des opérations génératrices de produits particulières en partant des faits limités exposés. L'analyse proposée dans chaque exemple n'a pas vocation à représenter la seule et unique manière d'appliquer les dispositions ; il ne s'agit pas, non plus d'exemples destinés à s'appliquer uniquement au secteur d'activité spécifique illustré. Bien que certains aspects des exemples puissent se présenter dans des contextes réels, il faut évaluer tous les faits et circonstances pertinents d'une situation donnée lors de l'application d'IPSAS 47.

Identifier l'opération génératrice de produits

IE2. Les exemples 1 et 2 illustrent les dispositions des paragraphes 9 à 16 d'IPSAS 47 pour savoir comment déterminer si une entité a conclu une opération génératrice de produits assortie ou non d'un accord contraignant.

Exemple 1 – L'opération a découlé d'un accord qui n'est pas contraignant

Cas A – Absence d'obligations, absence de durée déterminée et absence de comptes à rendre à l'État

IE3. Une entité en charge de développement social (l'entité) reçoit un financement de 5[1] millions UM de la part d'un organisme d'État (l'organisme) afin de financer ses programmes d'emploi. L'accord stipule que les fonds doivent être affectés à des programmes dans l'objectif d'améliorer l'emploi dans la région. Si l'entité engage des dépenses pour améliorer l'emploi dans la région, elle est en capacité de faire valoir son droit à recevoir les fonds de la part de l'organisme. L'accord ne précise pas la durée pendant laquelle les fonds doivent être dépensés, ni ne stipule aucune exigence de financer des programmes d'emploi spécifiques, pas plus qu'il ne donne de précisions sur la manière dont l'organisme recevra des informations ou les vérifiera sur la manière dont les fonds ont été dépensés.

IE4. L'entité conclut que l'accord de financement n'est pas un accord contraignant au sens des dispositions du paragraphe 4 d'IPSAS 47. Bien que l'entité dispose d'un droit opposable à obtenir les ressources auprès de l'organisme si elle engage des dépenses admissibles, elle n'a pas d'obligation opposable car l'organisme n'a pas la capacité de faire valoir comment l'entité utilise les fonds de façon spécifique (par exemple, des programmes spécifiques) ou sur une durée spécifique. L'organisme ne dispose pas plus d'une voie réaliste pour faire appliquer la disposition qui l'oblige à engager l'intégralité des fonds. L'entité doit donc appliquer les principes comptables des paragraphes 18 à 55 pour comptabiliser les produits d'une telle opération non assortie d'un accord contraignant.

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

Cas B – Durée spécifiée pour dépenser les fonds

IE5. Les mêmes faits que ceux du cas A s'appliquent au cas B, sauf que l'accord spécifie que les fonds doivent être dépensés dans un délai de cinq ans. Dans ce scénario, la disposition qui stipule de dépenser les 5 millions UM en l'espace de cinq ans ne modifie pas la conclusion de l'entité selon laquelle elle dispose d'un droit opposable dans cet accord de financement, mais qu'elle n'a pas d'obligation opposable. En effet, l'organisme n'a pas la capacité de confirmer si et à quel moment l'entité dépensera les fonds comme indiqué dans l'accord. En conséquence, cet accord n'est pas contraignant et l'entité doit appliquer les principes comptables des paragraphes 18 à 55 pour comptabiliser ces produits.

Cas C – Durée spécifiée pour dépenser les fonds et obligation de rendre des comptes à l'organisme

IE6. Les mêmes faits que ceux du cas B s'appliquent au cas C, sauf que l'accord précise aussi comment l'entité doit rendre compte de ses dépenses à l'organisme et prévoit le retour des fonds à l'organisme en cas d'utilisation à mauvais escient ou de non-utilisation. L'entité continue d'avoir toute latitude sur la manière dont elle utilise les fonds, à condition que ceux-ci soient dépenses en l'espace de cinq ans dans le cadre d'activités ayant raisonnablement trait à l'amélioration de l'emploi dans la région. L'entité conclut qu'elle dispose à la fois d'un droit opposable et d'une obligation opposable. En effet, l'organisme est en capacité de confirmer et de faire valoir son exigence que l'entité dépense les fonds en vue de l'amélioration de l'emploi dans la région dans une période de cinq ans. L'entité doit appliquer les principes comptables des paragraphes 56 à 147 pour comptabiliser les produits issus de cette opération assortie d'un accord contraignant.

Exemple 2 – Subvention de recherche provenant d'un accord contraignant

IE7. Un laboratoire de recherche (le laboratoire) conclut un accord et reçoit 10 millions UM d'une collectivité locale (la collectivité locale) pour mener des travaux de recherche sur l'éventuel traitement d'une maladie très répandue. Ce projet de recherche devrait déboucher sur la mise au point d'une propriété intellectuelle composée d'une formule médicamenteuse et d'un savoir-faire de fabrication. L'accord prévoit des étapes clés spécifiques et mesurables que le laboratoire doit franchir ; si ces étapes ne sont pas franchies, le laboratoire est obligé de restituer à la collectivité locale l'intégralité ou une partie des fonds qu'il a reçus. Lorsque les recherches seront terminées, aucune disposition de l'accord n'oblige le laboratoire à transférer les conclusions de ses travaux ni la propriété intellectuelle en résultant à la collectivité locale. Le laboratoire a également la capacité de s'assurer de la réception du paiement de la part de la collectivité locale au titre de ses travaux de recherche prévus ou terminés.

IE8. Partant de ces conditions, le laboratoire a conclu que cet accord est contraignant au sens du paragraphe 4 d'IPSAS 47 car il dispose d'une obligation opposable de mener le projet de recherche conformément aux étapes clés spécifiées dans l'accord afin de pouvoir conserver les fonds et qu'il considère disposer également d'un droit opposable à une contrepartie au titre de l'exécution de projet de recherche. Le

laboratoire doit appliquer les principes comptables des paragraphes 56 à 147 pour comptabiliser les produits découlant ainsi d'une opération assortie d'un accord contraignant.

Opposabilité

IE9. Les exemples 3 à 7 illustrent les dispositions des paragraphes AG14 à AG25 d'IPSAS 47 relatifs l'opposabilité, qui complètent les dispositions des paragraphes 11 à 14.

Exemple 3 – Opposabilité par l'exercice de moyens juridiques

IE10. En vertu d'une directive ministérielle, le gouvernement fédéral a signé un protocole d'accord avec le ministère des Travaux publics pour que ce dernier reçoive des fonds en vue de la construction d'un immeuble de bureaux publics. Le protocole d'accord n'est pas contraignant devant les tribunaux, il n'impose pas une obligation de remboursement au ministère des Travaux publics en cas de défaut d'exécution au titre des clauses du protocole d'accord et ne renvoie pas à aucun autre mécanisme d'application. Bien que le protocole d'accord ne soit pas juridiquement contraignant, le gouvernement fédéral et le ministère des Travaux publics se sont appuyés dessus lors de leurs négociations contractuelles. Le ministère des Travaux publics a entamé la prestation de services de construction conformément aux clauses du protocole d'accord. Il a de plus rendu des comptes au gouvernement fédéral à propos du premier mois de travaux et le gouvernement fédéral a accepté les travaux exécutés jusqu'à la date considérée.

IE11. Les parties se sont appuyées sur le protocole d'accord comme suit :

(a) Le ministère des Travaux publics a exécuté les services de construction conformément aux clauses du protocole d'accord ; et

(b) Des comptes ont été rendus à, et acceptés par, le gouvernement fédéral pour ce qui est des travaux exécutés jusqu'à la date considérée.

IE12. Par conséquent, le protocole d'accord est opposable en droit dans le pays des parties en se fondant sur le concept de la préclusion promissoire ; à savoir que le gouvernement fédéral a le droit d'en référer au tribunal pour s'assurer que le ministère des Travaux publics remplit ses promesses contenues dans le protocole d'accord ou demander réparation en cas de non-satisfaction de celles-ci. De même, le ministère des Travaux publics a le droit de faire appel à un tribunal pour faire appliquer sa capacité à recevoir les fonds de la part du gouvernement fédéral au titre des travaux exécutés jusqu'à la date considérée. En conséquence, le protocole d'accord est considéré comme opposable par des moyens juridiques conformément aux paragraphes AG14 à AG18 d'IPSAS 47.

Exemple 4 – L'accord ne contient pas d'obligation opposable

IE13. L'État transfère 200 hectares de terrains situés dans une grande ville à une université afin qu'elle y installe un campus universitaire. L'accord prévoit que ces terrains doivent être utilisés pour un campus, mais ne précise pas qu'ils devront être restitués

s'ils ne sont pas utilisés pour y établir un campus. L'accord ne prévoit, non plus, d'autre forme de dédommagement.

IE14. L'université comptabilise les terrains comme un actif dans l'état de la situation financière de la période de présentation de l'information financière au cours de laquelle elle obtient le contrôle des terrains. Après examen des paragraphes AG14 à AG25 d'IPSAS 47, l'université conclut que l'accord ne contient pas d'obligation opposable car il n'y a pas de mécanisme pour s'assurer que l'université utilise les terrains pour y implanter un campus ; il ne s'agit donc pas d'un accord contraignant. L'université comptabilise des produits lorsqu'elle comptabilise les terrains à l'actif conformément aux dispositions d'IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*.

Exemple 5 – Droit opposable à des produits d'un organisme d'aide

Cas A – Le droit à recevoir des ressources n'est pas opposable

IE15. L'agence d'aide à l'environnement (l'agence) est une organisation intergouvernementale qui compte sur les financements annuels d'un ensemble d'États pour mettre à exécution ses initiatives. L'agence dispose d'un accord signé avec le gouvernement d'un État souverain (l'État) qui précise le pourcentage du budget approuvé de l'Agence d'aide à l'environnement que l'État financera en 20X2. L'accord indique que les fonds reçus de l'État pourront uniquement servir à engager des dépenses admissibles, conformément au budget 20X2 tel qu'approuvé. Si les fonds ne sont pas utilisés pour engager des dépenses admissibles (par exemple, s'ils sont utilisés à mauvais escient ou s'ils ne sont pas utilisés), les fonds devront être remboursés à l'État à la clôture de son exercice le 31 décembre 20X2. Le budget de l'agence est approuvé au mois d'octobre précédent.

IE16. Du fait des conditions contenues dans l'accord signé, l'État est capable de faire valoir l'utilisation appropriée et le remboursement des fonds apportés à l'agence. Celle-ci dispose par conséquent d'une obligation opposable d'utiliser les ressources qu'elle a reçues de l'État pour les dépenses admissibles approuvées de l'année budgétaire, ce qui répond à la définition d'un passif.

IE17. Sur la base de l'expérience antérieure, il s'avère très peu probable que l'État paie ce qu'il doit, que ce soit au cours de l'exercice ou à tout moment à l'avenir, et l'agence n'est pas en capacité de contraindre l'État à payer les montants qu'il lui doit. Par conséquent, l'agence ne dispose pas d'un droit opposable de recevoir une entrée de ressources de la part de l'État et l'accord n'est pas contraignant. L'agence ne comptabilisera un actif que lorsqu'elle recevra, et exercera le contrôle de, l'entrée de ressources de la part de l'État.

Cas B – Le droit de recevoir des ressources est opposable

IE18. Les mêmes faits que ceux du cas A s'appliquent au cas B, sauf que l'agence est en capacité d'empêcher l'État de participer aux procédures de vote de l'agence s'il ne lui transfère pas les ressources conformément à l'accord signé après que le budget est approuvé. Dans ce scénario, l'agence a la capacité de faire valoir son droit de recevoir les ressources (c'est-à-dire, un droit opposable). En conséquence, chaque

partie à l'accord dispose à la fois d'un droit opposable et d'une obligation opposable, et l'accord est donc un accord contraignant.

Exemple 6 – L'obligation dans un accord générateur de produits n'est pas en substance opposable

IE19. Le service des Parcs nationaux du pays A (le service des parcs nationaux) conclut un accord et reçoit un transfert de 500 000 UM de la part de l'organisme d'aide bilatérale du pays B (l'organisme d'aide). L'accord précise que les ressources transférées doivent être consacrées à la réhabilitation des zones de déforestation dans les réserves naturelles sauvages existantes du pays A, mais que si l'argent n'est pas utilisé pour le but énoncé, il doit être restitué à l'organisme d'aide du pays B. Les clauses de l'accord sont opposables 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 un transfert de ce type en provenance de cet organisme. Au cours des années précédentes, les ressources transférées n'ont pas été utilisées comme indiqué ; elles ont servi à acquérir des terrains supplémentaires, adjacents aux parcs nationaux en vue de leur agrandissement. Le service des parcs nationaux n'a entrepris aucune réhabilitation des zones de déforestation au cours des treize années passées. L'organisme d'aide a connaissance de la violation des conditions de l'accord.

IE20. Le service des parcs nationaux analyse l'opération et conclut que, bien que les clauses de l'accord soient opposables, elles ne tiennent pas en substance le service des parcs nationaux pour responsable de l'utilisation du transfert comme spécifié. En effet, l'organisme d'aide n'a pas fait valoir les dispositions de ses transferts dans le passé, et n'a donné aucune indication qu'il le fasse un jour. Par conséquent, l'accord a la forme, mais pas la substance, d'une obligation opposable (voir paragraphe AG25), et l'accord ne sera donc pas un accord contraignant. Le service des parcs nationaux comptabilise donc une augmentation d'un actif (au titre du transfert reçu) ainsi que des produits.

Exemple 7 – Produits soumis à une procédure d'autorisation budgétaire

IE21. Un État (l'État N) et une collectivité locale clôturent tous deux leur exercice financier au 31 décembre de l'année. Le 15 mars 20X2, l'État N conclut un accord de deux ans avec la collectivité locale en vue du transfert de 15 millions UM (10 millions UM en 20X2 et 5 millions UM en 20X3) à la collectivité locale ; ces fonds serviront à réduire la pollution de l'air conformément à la politique de l'État. L'accord comprend une clause qui est conditionnée à la réalisation de la procédure d'autorisation budgétaire.

IE22. Le Parlement effectue cette procédure d'autorisation budgétaire pour les 10 millions UM le 31 mars 20X2 et transfère les ressources le 15 avril 20X2. L'autorisation budgétaire pour les 5 millions UM n'est pas actée en mars 20X2, mais elle est envisagée à une date ultérieure dans le cadre de la procédure d'autorisation budgétaire au titre de 20X3. Une fois les ressources transférées, la collectivité locale est tenue d'utiliser les ressources pour réduire la pollution de l'air ; faute de quoi,

elle devra, en vertu de la loi, les rembourser, ce qui constitue une obligation opposable.

Cas A – L'exigence de réaliser la procédure d'autorisation budgétaire a une substance

IE23. La réduction de la pollution de l'air est une responsabilité qui incombe à la collectivité locale, et il n'existe pas de loi de finances qui exige de l'État de financer ces initiatives. L'accord fait clairement apparaître que le financement est soumis à la réalisation de la procédure d'autorisation budgétaire, qui n'est pas certaine, et que le montant peut être réduit. La collectivité locale applique les dispositions des paragraphes AG14 à AG25 d'IPSAS 47 pour déterminer si son droit est opposable, compte tenu de la clause de l'accord stipulant que le financement est soumis à la réalisation de la procédure d'autorisation budgétaire.

IE24. La collectivité locale tient compte de la prééminence de la substance sur la forme pour déterminer l'effet de cette clause. La collectivité locale conclut qu'elle n'est pas en capacité d'exiger de l'État qu'il lui transfère les ressources ni de lui imposer des conséquences s'il ne le fait pas. Par conséquent, la clause a de la substance, et la collectivité locale ne dispose pas d'un droit opposable sur les ressources tant que la procédure d'autorisation budgétaire n'est pas réalisée pour le montant de chaque année concernée. Le droit opposable sur les ressources répondra à la définition d'un actif le 31 mars 20X2 lorsque la procédure d'autorisation budgétaire sera réalisée, et l'accord répond maintenant à la définition d'un accord contraignant. Cependant, la collectivité locale ne comptabilisera pas d'actif ni de passif dans l'état de sa situation financière à compter du 31 mars 20X2 car l'accord contraignant est totalement inexécuté.

IE25. Le 15 avril 20X2, la collectivité locale comptabilise un actif de 10 millions UM, et un passif équivalent, lorsqu'elle reçoit les ressources. Elle ne comptabilise pas d'actif pour les 5 millions UM, car la procédure d'autorisation budgétaire au titre du montant de 20X3 n'a pas été réalisée. La collectivité locale se demande si elle rend compte, conformément au paragraphe 24, des 5 millions UM en tant qu'actif éventuel dans ses notes aux états financiers à usage général de 20X2. Elle évaluera les implications comptables de la procédure d'autorisation budgétaire en 20X3 pour les 5 millions UM restants.

Cas B – L'exigence de réaliser la procédure d'autorisation budgétaire n'a pas de substance

IE26. La loi de finances exige de l'État à investir dans des actions visant à réduire la pollution de l'air, et l'accord est un engagement ferme de l'État de répondre à ses obligations légales en investissant dans des actions spécifiques, énoncées dans l'accord, lesquelles seront exécutées par la collectivité locale. Cette dernière applique les dispositions des paragraphes AG14 à AG25 d'IPSAS 47 pour déterminer si son droit est opposable, compte tenu de la clause de l'accord qui stipule que le financement est soumis à la réalisation de la procédure d'autorisation budgétaire.

IE27. La collectivité locale tient compte de la prééminence de la substance sur la forme pour déterminer l'effet de cette clause. Elle conclut qu'elle dispose d'un droit opposable avant la réalisation de la procédure d'autorisation budgétaire car la loi

portant sur l'investissement dans des actions visant à réduire la pollution de l'air prévoit l'opposabilité par des moyens équivalents. Par conséquent, la clause n'a pas de substance. Ainsi, la collectivité locale dispose d'un droit opposable sur les ressources à la date du 15 mars 20X2, ce qui répond à la définition d'un actif et l'accord répond à la définition d'un accord contraignant. Il n'en reste pas moins la collectivité locale ne comptabilisera pas d'actif ni de passif dans l'état de sa situation financière au 15 mars 20X2 car l'accord contraignant est totalement inexécuté.

IE28. Le 15 avril 20X2, la collectivité locale comptabilise un actif de 10 millions UM, et un passif équivalent. Elle ne comptabilise pas d'actif pour les 5 millions UM. La collectivité locale évaluera les implications comptables de la procédure d'autorisation budgétaire en 20X3 pour les 5 millions UM restants.

Produits découlant d'opérations sans accords contraignants

Exemple 8 – Encaissements par anticipation de l'impôt sur le revenu

IE29. L'État prélève l'impôt sur le revenu de tous les résidents du pays. La période fiscale et la période de présentation de l'information financière vont du 1er janvier au 31 décembre. Les travailleurs indépendants assujettis sont tenus d'estimer leur revenu de l'année et d'acquitter l'impôt sur le revenu correspondant avant le 24 décembre de l'année qui précède immédiatement le début de l'année fiscale. 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.

IE30. Les ressources reçues avant le 24 décembre de la part des travailleurs indépendants assujettis constituent des encaissements par anticipation de l'impôt dû au titre de l'année suivante parce que l'événement imposable est la réalisation du revenu pendant la période fiscale qui n'a pas commencé. L'État comptabilise l'augmentation d'un actif (compte courant bancaire) et l'augmentation d'un passif (encaissements par anticipation) conformément au paragraphe 44 d'IPSAS 47.

Produits découlant d'opérations avec accords contraignants

Conditions d'application du modèle comptable des accords contraignants

IE31. Les exemples 9 à 12 illustrent les dispositions des paragraphes 56 à 61 d'IPSAS 47 pour savoir s'il convient d'utiliser le modèle comptable des accords contraignants. Ces exemples illustrent en outre les dispositions suivantes :

(a) L'interaction du paragraphe 146 d'IPSAS 47 avec les paragraphes 109 et 115 d'IPSAS 47 sur l'estimation de la contrepartie variable (exemples 10 et 11) ; et

(b) Le paragraphe AG180 d'IPSAS 47 sur la contrepartie sous forme de redevance en fonction des ventes ou de redevance en fonction de l'utilisation à propos des licences de propriété intellectuelle (exemple 12).

Exemple 9 – Probabilité de recouvrement de la contrepartie

IE32. Une collectivité locale possède un portefeuille de biens qui sont loués à des prix inférieurs à ceux du marché à des résidents éligibles (les résidents). Au bout d'un certain nombre d'années, un résident a la capacité d'acheter son logement dans le cadre d'un programme d'accession à la propriété des locataires. Le prix du logement reposera sur la valeur de marché du moment, diminuée du cumul des loyers payés par le résident jusqu'à la date considérée. Le programme permet aux résidents de s'acquitter de ce prix sur une durée de 20 ans, mais les paiements peuvent cesser dès que les résidents ont atteint l'âge où ils commencent à recouvrer leur pension de retraite, et les paiements futurs dépendront du niveau de revenu du résident à ce moment-là. À la passation de l'accord contraignant concernant l'achat du logement, le résident est tenu de payer un dépôt non remboursable de 5 000 UM et de conclure un accord de financement à long terme avec la collectivité locale portant sur le solde restant de contrepartie promise.

IE33. Dans le cadre de ce programme d'accession à la propriété des locataires, la collectivité locale conclut un accord contraignant avec un résident en vue de la vente d'un logement résidentiel qui sera cédé au prix de marché de 400 000 UM. Jusqu'au moment de l'achat, le résident a déjà payé, à la collectivité locale, un montant cumulé de 150 000 UM sous forme de loyers, de sorte que le prix d'achat du logement s'élève à 250 000 UM. Le résident s'acquitte du dépôt non remboursable de 5 000 UM à la passation de l'accord contraignant et conclut un accord de financement à long terme avec la collectivité locale qui porte sur le solde de 245 000 UM de contrepartie promise. Cependant, le résident ne devrait payer que 180 000 UM (y compris le dépôt de 5 000 UM) jusqu'à ce qu'il commence à percevoir sa pension de retraite, et à ce moment-là, son niveau de revenu attendu entraînera l'arrêt des paiements. Le résident obtient le contrôle du logement lors de la passation de l'accord contraignant et du paiement du dépôt de 5 000 UM.

IE34. Dans son évaluation pour savoir si l'accord contraignant remplit les conditions du paragraphe 56 d'IPSAS 47, la collectivité locale conclut que la condition du paragraphe 56(e) d'IPSAS 47 n'est pas remplie pour l'intégralité des 250 000 UM car il n'est pas probable qu'elle encaissera la contrepartie à laquelle elle a droit en échange du transfert du logement. En arrivant à cette conclusion, la collectivité locale constate que le résident pourrait ne payer qu'un montant de 180 000 UM compte tenu des conditions du programme.

IE35. Comme les conditions du paragraphe 56 d'IPSAS 47 ne sont pas toutes remplies, la collectivité locale applique les paragraphes 58 et 81 à 86 d'IPSAS 47 pour déterminer la comptabilisation à appliquer au dépôt non remboursable de 5 000 UM. Elle constate que les événements décrits au paragraphe 58(a) se sont produits — à savoir qu'elle a transféré le contrôle du logement au résident et qu'elle n'a aucune obligation de transférer des biens ou des services additionnels au titre des 5 000 UM

qu'elle a reçus et que ce paiement est non remboursable. Par conséquent, conformément au paragraphe 58, la collectivité locale comptabilise les 5 000 UM non remboursables en produits dès leur réception.

Exemple 10 – La contrepartie ne correspond pas au prix indiqué — Concession de prix implicite

IE36. Un organisme pharmaceutique public (l'organisme) fournit 1 000 doses d'un médicament sur ordonnance à un hôpital moyennant une contrepartie promise de 1 million UM. Le prix des médicaments est réglementé de sorte que l'organisme n'a aucune marge de manœuvre dans la fixation des prix. L'organisme s'attend à ne pas pouvoir recouvrer auprès de l'hôpital l'intégralité du montant de contrepartie promise en raison de la crise sanitaire en cours dans la région qui entraîne un détournement des ressources de l'hôpital.

IE37. Dans son évaluation pour savoir si la condition du paragraphe 56(e) d'IPSAS 47 est remplie, l'organisme tient également compte des paragraphes 109 et 115(b) d'IPSAS 47. En s'appuyant sur l'évaluation des faits et circonstances, l'organisme détermine qu'il s'attend à accorder une concession de prix et à accepter un montant de contrepartie inférieur de la part de l'hôpital. En conséquence, l'organisme conclut que la contrepartie d'opération ne s'élève pas à 1 million UM et que la contrepartie promise est variable. Il procède à l'estimation de la contrepartie variable et détermine s'attendre à avoir droit à 400 000 UM.

IE38. L'organisme tient compte de la capacité et de l'intention de l'hôpital de payer la contrepartie et conclut que même si la région rencontre des difficultés économiques, il est probable qu'il encaissera 400 000 UM de la part de l'hôpital. Par conséquent, l'organisme conclut que la condition du paragraphe 56(e) d'IPSAS 47 est remplie sur la base d'une estimation de contrepartie variable de 400 000 UM. De plus, partant d'une évaluation des clauses de l'accord contraignant et des autres faits et circonstances, l'organisme conclut que les autres conditions du paragraphe 56 d'IPSAS 47 sont également remplies. En conséquence, l'organisme comptabilise 400 000 UM de contrepartie d'opération au titre de l'accord contraignant avec l'hôpital selon les paragraphes 56 à 147 d'IPSAS 47.

Exemple 11 – Opération génératrice de produits obligatoire — Concession de prix implicite

IE39. Un hôpital public (l'hôpital) fournit des services médicaux à un patient non assuré aux urgences. L'hôpital est en effet tenu par la loi d'assurer la prise en charge de tous les patients qui arrivent aux urgences et les patients sont tenus de payer ; l'arrivée d'un patient aux urgences constitue le début d'un accord contraignant. En raison de l'état du patient au moment de son arrivée à l'hôpital, ce dernier a été obligé en vertu de la loi de lui fournir des services médicaux immédiatement, et donc, avant que l'hôpital puisse déterminer si le patient s'engage à remplir son obligation de payer les services reçus, en échange des services médicaux prodigués. En conséquence, l'accord contraignant ne remplit pas toutes les conditions du paragraphe 56 d'IPSAS 47 et, conformément au paragraphe 58 d'IPSAS 47, l'hôpital continuera d'évaluer sa conclusion sur la base des faits et circonstances actualisés.

IE40. Après avoir fourni les services, l'hôpital obtient des informations supplémentaires sur le patient, dont un examen des services fournis, les tarifs standards de ces services ainsi que la capacité et l'intention du patient de payer à l'hôpital les services qu'il lui a fournis. Lors de cet examen, l'hôpital note que son tarif standard pour les services fournis aux urgences s'élève à 10 000 UM. L'hôpital examine aussi les informations relatives au patient et, en cohérence avec ses politiques, désigne le patient comme appartenant à une catégorie d'acheteurs en se fondant sur l'évaluation par l'hôpital de la capacité et de l'intention de payer du patient.

IE41. L'hôpital tient compte des paragraphes 109 et 115(b) d'IPSAS 47. Bien que le tarif standard des services s'élève à 10 000 UM (ce qui peut correspondre au montant facturé au patient), l'hôpital prévoit d'accepter un montant de contrepartie inférieur en échange des services. En conséquence, l'hôpital conclut que la contrepartie d'opération ne s'élève pas à 10 000 UM et, par conséquent, la contrepartie promise est variable. L'hôpital passe en revue son historique de recouvrements d'encaissement de la part de la catégorie d'acheteurs à laquelle le patient est censé appartenir ainsi que d'autres informations pertinentes sur ce dernier. Il estime la contrepartie variable et détermine qu'il peut tabler sur un encaissement d'un montant de 1 000 UM.

IE42. Selon le paragraphe 56(e) d'IPSAS 47, l'hôpital apprécie la capacité et l'intention du patient de payer (c'est-à-dire le risque de crédit du patient). En s'appuyant sur son historique de recouvrements auprès des patients appartenant à cette catégorie d'acheteurs, l'hôpital conclut qu'il est probable qu'il encaisse 1 000 UM (montant estimé de contrepartie variable). En outre, sur la base d'une évaluation des clauses de l'accord contraignant et des autres faits et circonstances, l'hôpital conclut que les autres conditions du paragraphe 56 d'IPSAS 47 sont également remplies. En conséquence, l'hôpital comptabilise 1 000 UM de contrepartie d'opération au titre de l'accord contraignant avec le patient, selon les dispositions d'IPSAS 47.

Exemple 12 – Réévaluation des conditions en vue de l'application du modèle comptable des accords contraignants

IE43. Le ministère des Ressources naturelles (le ministère) délivre un permis d'exploitation minière à une entreprise minière du secteur privé (l'entreprise) en échange d'une redevance qui sera fonction de la quantité de minéraux extraits. Lors de sa passation, l'accord contraignant remplit l'ensemble des conditions du paragraphe 56 d'IPSAS 47 et le ministère comptabilise l'accord contraignant conclu avec l'entreprise selon les paragraphes 56 à 147 d'IPSAS 47. Le ministère comptabilise des produits lorsque se produit l'utilisation ultérieure par l'entreprise (c'est-à-dire l'extraction minière), conformément au paragraphe AG180 d'IPSAS 47.

IE44. Pendant la première année de l'accord contraignant, l'entreprise fournit des comptes rendus trimestriels sur son activité d'extraction et s'acquitte de ses paiements dans le délai convenu.

IE45. Pendant la deuxième année de l'accord contraignant, l'entreprise continue d'extraire des minéraux sur le site, mais sa situation financière se dégrade. Son accès au crédit

et sa trésorerie disponible sont limités. Le ministère continue de comptabiliser des produits en fonction des activités d'extraction menées par l'entreprise au cours de la deuxième année. L'entreprise verse la redevance du premier trimestre, mais ne verse pas l'intégralité des redevances dues au titre de l'utilisation du permis des trimestres 2 à 4. Le ministère comptabilise une dépréciation de la créance existante conformément à IPSAS 41, *Instruments financiers*.

IE46. Au cours de la troisième année de l'accord contraignant, l'entreprise continue d'utiliser le permis qui lui a été délivré par le ministère. Cependant, le ministère apprend que l'entreprise a perdu son accès au crédit et ses principaux clients ; la capacité de l'entreprise à s'acquitter de ses paiements se détériore donc de manière importante. Le ministère conclut alors qu'il est improbable que l'entreprise soit en capacité d'effectuer le moindre versement supplémentaire de redevances au titre de son utilisation continue du permis d'extraction minière. Suite à ce changement important des faits et des circonstances, conformément au paragraphe 57 d'IPSAS 47, le ministère réévalue les conditions du paragraphe 56 d'IPSAS 47 et détermine que ces conditions ne sont pas remplies car il n'est plus probable que le ministère recouvre la contrepartie à laquelle il a droit. En conséquence, le ministère ne comptabilise pas de produits supplémentaires associés à l'utilisation future par l'entreprise de son permis d'extraction. Le ministère comptabilise une dépréciation de la créance existante selon IPSAS 41.

Modifications

IE47. Les exemples 13 à 15 illustrent les dispositions des paragraphes 63 à 66 d'IPSAS 47 relatives aux modifications des accords contraignants. De plus, ces exemples illustrent les dispositions suivantes :

(a) Les paragraphes 68 à 77 d'IPSAS 47 relatifs à l'identification des obligations de conformité (exemple 15) ;

(b) Les paragraphes 119 à 121 d'IPSAS 47 relatifs à la limitation des estimations de contrepartie variable (exemples 14 et 15) ; et

(c) Les paragraphes 114 à 147 d'IPSAS 47 relatifs aux changements de contrepartie d'opération (exemple 14).

Exemple 13 – Modification d'un accord contraignant portant sur des biens

IE48. Une organisation intergouvernementale (l'organisation) promet de fournir 1,2 million de manuels scolaires à un État (l'État) pour un montant de 12 millions UM (10 UM par manuel scolaire). Les manuels scolaires sont transférés à l'État pendant une durée de six mois. Les 12 millions UM sont financés par les donateurs de l'organisation. L'organisation transfère le contrôle de chaque manuel scolaire à un moment précis. Après que l'organisation a transféré le contrôle de 600 000 manuels scolaires à l'État, l'accord contraignant est modifié et prévoit la livraison de 300 000 manuels supplémentaires (soit 1,5 million de manuels identiques en tout) à cet État. Les 300 000 manuels scolaires supplémentaires n'étaient pas prévus dans l'accord contraignant initial.

Cas A —Biens additionnels à un prix qui reflète la valeur spécifique

IE49. Lorsque l'accord contraignant est modifié, le prix de la modification de celui-ci pour les 300 000 manuels supplémentaires représente un montant additionnel de 2,85 millions UM, soit 9,5 UM par manuel. La fixation du prix des manuels additionnels reflète la valeur spécifique des manuels au moment de la modification de l'accord contraignant et les manuels supplémentaires sont considérés comme distincts (conformément au paragraphe 73 d'IPSAS 47) des manuels d'origine.

IE50. Conformément au paragraphe 65 d'IPSAS 47, la modification de l'accord contraignant pour les 300 000 manuels supplémentaires constitue, en effet, un nouvel accord contraignant distinct portant sur les futurs manuels, qui n'affecte pas la comptabilisation de l'accord contraignant existant. L'organisation comptabilise 10 UM par manuel en produits au titre des 1,2 million de manuels de l'accord contraignant d'origine et 9,5 UM par manuel en produits au titre des 300 000 manuels du nouvel accord contraignant.

Cas B — Biens additionnels à un prix qui ne reflète pas la valeur spécifique

IE51. Pendant le processus de négociation de l'achat des 300 000 manuels scolaires additionnels, les parties conviennent initialement d'un prix de 8,0 UM par manuel. Cependant, l'État et les donateurs se rendent compte que les 600 000 premiers manuels fournis par l'organisation contenaient des coquilles d'impression mineures. L'organisation promet un crédit partiel de 1,5 UM par manuel à titre de dédommagement des donateurs pour la mauvaise qualité de ces manuels. L'État et les donateurs conviennent d'intégrer le crédit de 900 000 UM (crédit de 1,5 UM × 600 000 manuels) au montant que l'organisation va imputer pour les 300 000 manuels additionnels. En conséquence, la modification de l'accord contraignant spécifie que le prix des 300 000 manuels supplémentaires s'élève à 1,5 million UM, soit 5,0 UM par unité. Ce prix se compose du prix convenu pour les 300 000 manuels additionnels de 2,4 millions UM, soit 8,0 UM par manuel, moins le crédit de 900 000 UM.

IE52. Au moment de la modification, l'organisation comptabilise les 900 000 UM en réduction de la contrepartie d'opération et, par conséquent, en réduction des produits pour les 600 000 premiers manuels qui ont été transférés. Lors de la comptabilisation des 300 000 manuels supplémentaires, l'organisation détermine que le prix négocié de 8,0 UM par unité ne reflète pas la valeur spécifique des manuels additionnels. En conséquence, la modification à l'accord contraignant ne remplit pas les conditions du paragraphe 65 d'IPSAS 47 conduisant à une comptabilisation comme un accord contraignant distinct. Comme les manuels qui restent à livrer sont distincts de ceux déjà transférés, l'organisation applique les dispositions du paragraphe 66(a) d'IPSAS 47 et comptabilise la modification comme une résiliation de l'accord contraignant d'origine et la création d'un nouvel accord contraignant.

IE53. Par conséquent, le montant comptabilisé en produits pour chacun des manuels restants à livrer correspond au prix composite de 9,33 UM {[(10 UM × 600 000 manuels non encore transférés au titre de l'accord contraignant d'origine) +

(8,0 UM × 300 000 manuels à transférer au titre de la modification de l'accord contraignant)] ÷ 900 000 manuels restants}.

Exemple 14 – Changement de la contrepartie d'opération après une modification d'un accord contraignant

IE54. Le 1er juillet 20X0, le ministère de la Défense (le ministère) promet de transférer deux articles militaires d'occasion distincts, un véhicule blindé léger et des pièces détachées, à un État étranger. Le véhicule blindé léger est transféré à l'État étranger lors de la passation de l'accord contraignant tandis que les pièces détachées lui seront transférées le 31 mars 20X1. La contrepartie promise par l'État étranger comprend une contrepartie fixe de 1,0 million UM et une contrepartie variable estimée à 200 000 UM. Le ministère inclut son estimation de contrepartie variable dans la contrepartie d'opération car il conclut qu'il est fortement probable que le dénouement de l'incertitude ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulatif de produits comptabilisé.

IE55. La contrepartie d'opération de 1,2 million UM est répartie de manière égale entre l'obligation de conformité au titre du véhicule blindé léger et l'obligation de conformité au titre des pièces détachées. En effet, les deux articles ont les mêmes valeurs spécifiques et la contrepartie variable ne remplit pas les conditions du paragraphe 142 qui exige l'affectation de la contrepartie variable à une seule obligation de conformité, et non aux deux.

IE56. Lorsque le véhicule blindé léger est transféré à l'État étranger lors de la passation de l'accord contraignant, le ministère comptabilise 600 000 UM de produits.

IE57. Le 30 novembre 20X0, le périmètre de l'accord contraignant est modifié afin d'inclure la promesse de transférer des munitions (en plus des pièces détachées à livrer) à l'État étranger le 30 juin 20X1. Le prix de l'accord contraignant est alors majoré de 300 000 UM (contrepartie fixe), ce qui ne représente pas la valeur spécifique des munitions. La valeur spécifique des munitions est la même que les valeurs spécifiques du véhicule blindé léger et des pièces détachées.

IE58. Le ministère comptabilise la modification comme s'il s'agissait de la résiliation de l'accord contraignant existant et la création d'un nouvel accord contraignant. En effet, les pièces détachées restantes et les munitions sont distinctes du véhicule blindé léger, lequel avait déjà été transféré à l'État étranger avant la modification, et la contrepartie promise pour les munitions ne représente pas leur valeur spécifique. En conséquence, conformément au paragraphe 66(a) d'IPSAS 47, la contrepartie à affecter aux obligations de conformité qui restent à remplir comprend la contrepartie qui a été affectée à l'obligation de conformité au titre des pièces détachées (évaluée à un montant de contrepartie d'opération affectée de 600 000 UM) et la contrepartie promise dans le cadre de la modification (contrepartie fixe de 300 000 UM). La contrepartie d'opération pour l'accord contraignant modifié s'élève à 900 000 UM et ce montant est réparti de manière égale entre l'obligation de conformité au titre des pièces détachées et l'obligation de conformité au titre des munitions (à savoir une affectation de 450 000 UM à chacune de ces obligations de conformité).

IE59. Après la modification mais avant la livraison des pièces détachées et des munitions, le ministère revoit son estimation du montant de contrepartie variable à laquelle il s'attend à avoir droit pour la porter à 240 000 UM (contre une précédente estimation de 200 000 UM). Le ministère conclut que ce changement de l'estimation de contrepartie variable peut être inclus dans la contrepartie d'opération car il est fortement probable que le dénouement de l'incertitude ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulatif de produits comptabilisé. Même si la modification était comptabilisée comme s'il s'agissait de la résiliation de l'accord contraignant existant et la création d'un nouvel accord contraignant conformément au paragraphe 66(a) d'IPSAS 47, l'augmentation de la contrepartie d'opération de 40 000 UM est attribuable à la contrepartie variable promise avant la modification. Par conséquent, conformément au paragraphe 147 d'IPSAS 47, le changement de contrepartie d'opération est réparti entre les obligations de conformité au titre du véhicule blindé léger et des pièces détachées sur la même base que celle retenue au moment de la passation de l'accord contraignant. Le ministère comptabilise ainsi 20 000 UM en produits au titre du véhicule blindé léger dans la période au cours de laquelle le changement de contrepartie d'opération survient. Comme les pièces détachées n'avaient pas été transférées à l'État étranger avant la modification de l'accord contraignant, le changement de contrepartie d'opération qui est attribuable aux pièces détachées est affecté aux obligations de conformité qui restent à remplir au moment de la modification de l'accord contraignant. Cela est conforme à la comptabilisation qui aurait été requise par le paragraphe 66(a) d'IPSAS 47 si ce montant de contrepartie variable avait été estimé et inclus dans la contrepartie d'opération au moment de la modification de l'accord contraignant.

IE60. Le ministère répartit alors également l'augmentation de 20 000 UM de la contrepartie d'opération au titre de l'accord contraignant modifié de manière égale entre les obligations de conformité au titre des pièces détachées et des munitions. Cela tient au fait que ces biens ont les mêmes valeurs spécifiques et que la contrepartie variable ne remplit pas les conditions du paragraphe142 qui exige l'affectation de la contrepartie variable à une seule obligation de conformité, et non aux deux. Par conséquent, le montant de la contrepartie d'opération affectée aux obligations de conformité au titre des pièces détachées et des munitions augmente de 10 000 UM et passe à 460 000 UM chacune.

IE61. Le 31 mars 20X1, les pièces détachées sont transférées à l'État étranger et le ministère comptabilise 460 000 UM en produits. Le 30 juin 20X1, les munitions sont transférées à l'État étranger et le ministère comptabilise 460 000 UM en produits.

Exemple 15 – Modification résultant d'un ajustement cumulatif de produits

IE62. Le ministère des Travaux publics conclut un accord contraignant en vue de la construction d'un bâtiment à usage résidentiel pour le ministère du Logement sur une parcelle appartenant au ministère du Logement, moyennant une contrepartie promise de 10 millions UM et une prime de 2 millions UM en cas d'achèvement des travaux dans un délai de 24 mois. Le ministère des Travaux publics comptabilise le groupe de biens et de services promis comme une seule et même obligation de conformité remplie progressivement selon le paragraphe 204(b) d'IPSAS 47 car le

ministère du Logement obtient le contrôle du bâtiment durant sa construction. Au moment de la passation de l'accord contraignant, le ministère des Travaux s'attend à ce qui suit :

	UM
Contrepartie d'opération	10 000 000
Coûts attendus	9 000 000
Excédent attendu (10 %)	1 000 000

IE63. Au moment de la passation de l'accord contraignant, le ministère des Travaux publics exclut la prime de 2 millions UM de la contrepartie d'opération car il ne peut pas conclure qu'il soit fortement probable qu'un ajustement à la baisse important du montant cumulatif de produits comptabilisé ne survienne pas. La réalisation du bâtiment dépend de facteurs qui ne relèvent pas de l'influence du ministère des Travaux publics, notamment les conditions météorologiques et les approbations réglementaires. De plus, le ministère des Travaux publics possède une expérience limitée avec des accords contraignants de même type.

IE64. Le ministère des Travaux publics détermine que l'évaluation des intrants, sur la base des coûts engagés, donne une appréciation adaptée du degré d'avancement vers la satisfaction complète de l'obligation de conformité. À la fin de la première année, le ministère des Travaux publics a rempli son obligation de conformité à 60 % sur la base des coûts engagés jusqu'à la date considérée (5,4 millions UM) par rapport au total des coûts attendus (9 millions UM). Le ministère des Travaux publics réévalue la contrepartie variable et conclut que ce montant est toujours limité au sens des paragraphes 119 à 121 d'IPSAS 47. Par conséquent, les montants cumulatifs de produits et de coûts comptabilisés au cours de la première année se présentent comme suit :

	UM
Produits	6 000 000
Coûts	5 400 000
Excédent	600 000

IE65. Au premier trimestre de la deuxième année, les parties à l'accord contraignant conviennent de modifier l'accord contraignant en redessinant le plan d'étage du bâtiment. De ce fait, la contrepartie fixe et les coûts attendus augmentent respectivement de 1,5 million UM et de 1,2 million UM. L'éventuelle contrepartie totale après modification s'élève à 13,5 millions UM (11,5 millions UM de contrepartie fixe + 2 millions UM de prime d'achèvement dans les délais). En outre, le délai maximum autorisé pour obtenir la prime de 2 millions UM est prolongé de 6 mois et s'établit à 30 mois à compter de la date d'origine de l'accord contraignant. À la date de la modification, en se fondant sur son expérience et sur les travaux restant à exécuter, qui concernent principalement l'intérieur du bâtiment et ne sont donc pas soumis aux aléas météorologiques, le ministère des Travaux publics conclut qu'il est fortement probable que l'ajout de la prime à la contrepartie d'opération ne

débouchera pas sur un ajustement à la baisse important du montant cumulatif de produits comptabilisé selon le paragraphe 119 d'IPSAS 47 et inclut la prime de 2 millions UM dans la contrepartie d'opération. Dans son évaluation de la modification de l'accord contraignant, le ministère des Travaux publics considère les dispositions du paragraphe 73(b) d'IPSAS 47 et conclut (en se fondant sur les éléments énoncés au paragraphe 76 d'IPSAS 47) que les biens et les services qui restent à fournir selon le contrat contraignant modifié ne sont pas distincts des biens et des services déjà transférés à la date de modification de l'accord contraignant ou avant celle-ci ; c'est-à-dire que l'accord contraignant continue de ne former qu'une seule et même obligation de conformité.

IE66. En conséquence, le ministère des Travaux publics comptabilise la modification de l'accord contraignant comme si elle faisait partie de l'accord contraignant d'origine (selon le paragraphe 66(b) d'IPSAS 47). Il actualise son évaluation du degré d'avancement et estime avoir rempli son obligation de conformité à 52,9 % (5,4 millions UM de coûts réels engagés ÷ 10,2 millions UM de total des coûts attendus). Le ministère des Travaux publics comptabilise 1,14 million UM de produits additionnels [(52,9 % d'achèvement × 13,5 millions UM de contrepartie d'opération modifiée) – 6 millions UM de produits déjà comptabilisés à la date considérée] à la date de la modification en tant qu'ajustement cumulatif dans l'état de performance financière.

Identification des obligations de conformité d'un accord contraignant

IE67. Les exemples 16 à 19 illustrent les dispositions des paragraphes 68 à 77 d'IPSAS 47 relatives à l'identification des obligations de conformité.

Exemple 16 – Déterminer si les biens ou les services sont distincts

Cas A – Biens ou services distincts

IE68. Un organisme public en charge de services informatiques partagés (l'organisme) conclut un accord contraignant avec un bureau du gouvernement (l'État) en vue du transfert d'une licence logicielle, de la prestation d'un service d'installation et de la fourniture de mises à jour logicielles et d'assistance technique non spécifiées (en ligne et par téléphone) pendant une durée de deux ans. L'organisme fournit séparément la licence, le service d'installation et l'assistance technique. Le service d'installation suppose un changement de l'écran Internet pour chaque type d'utilisateur (par exemple, marketing, gestion des stocks et technologie de l'information). Le service d'installation est habituellement exécuté par d'autres entités et ne modifie pas de manière importante le logiciel. Le logiciel reste fonctionnel sans les mises à jour et l'intervention de l'assistance technique.

IE69. L'organisme évalue les biens et les services promis à l'État pour déterminer quels sont les biens et les services qui sont distincts au sens du paragraphe 73 d'IPSAS 47. Il constate que le logiciel est livré avant les autres biens et services et que celui-ci continue d'être fonctionnel sans les mises à jour et les interventions de l'assistance technique. L'État peut générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir des mises à jour ainsi qu'avec la licence logicielle transférée au début de

l'accord contraignant. Ainsi, l'organisme conclut que l'État peut générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir de chacun des biens et des services pris isolément ou en le combinant avec les autres biens et services qui sont aisément disponibles et la condition du paragraphe 73(a) d'IPSAS 47 est remplie.

IE70. L'organisme prend également en compte le principe et les éléments énoncés au paragraphe 76 d'IPSAS 47 et détermine que la promesse de transférer chaque bien et service à l'État peut être identifiée séparément de chacune des autres promesses (ainsi, la condition du paragraphe 73(b) d'IPSAS 47 est remplie). Pour parvenir à ce constat, l'organisme considère que malgré l'intégration de son logiciel au système de l'État, le service d'installation n'a pas d'incidences importantes sur la capacité de ce dernier à utiliser et générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir de la licence logicielle car le service d'installation est habituel et qu'il peut être obtenu d'auprès d'autres prestataires. Les mises à jour logicielles n'ont pas d'incidences importantes sur la capacité de l'État d'utiliser, et de bénéficier du, ou recevoir le potentiel, de service de la licence logicielle pendant la durée de celle-ci. L'organisme observe par ailleurs qu'aucun des biens ou services promis ne vient considérablement modifier ou adapter un autre bien ou service, ni qu'il doit réaliser un important travail d'intégration de son logiciel et de ses services pour en faire l'extrant combiné. Enfin, l'organisme conclut que le logiciel et les services n'ont pas d'incidences importantes les uns sur les autres et ne dépendent pas fortement les uns des autres ni ne sont indissociables, car l'organisme serait en mesure de remplir sa promesse de transférer la licence logicielle initiale indépendamment de sa promesse de fournir par la suite le service d'installation, les mises à jour logicielles ou l'assistance technique.

IE71. Partant de cette évaluation, l'organisme identifie quatre obligations de conformité dans l'accord contraignant portant sur le transfert des biens ou des services suivants à une autre partie :

(a) la licence logicielle ;

(b) un service d'installation ;

(c) des mises à jour logicielles ; et

(d) une assistance technique.

IE72. L'organisme applique les paragraphes 87 à 97 d'IPSAS 47 afin de déterminer si chacune des obligations de conformité pour le service d'installation, les mises à jour logicielles et l'assistance technique est remplie à un moment précis ou progressivement. L'organisme évalue également la nature de sa promesse de transfert de licence logicielle selon le paragraphe AG173 d'IPSAS 47.

Cas B – Adaptation importante

IE73. Les biens et les services promis sont identiques à ceux énoncés au cas A, sauf que l'accord contraignant spécifie que dans le cadre du service d'installation, le logiciel doit être dans une large mesure adapté afin d'y ajouter de nouvelles fonctionnalités importantes pour permettre l'interface du logiciel avec les autres applications

logicielles adaptées qui sont utilisées par l'État. L'exécution de ce service d'installation adapté peut être assurée par d'autres entités.

IE74. L'organisme évalue les biens et les services promis à l'État pour déterminer si les biens et les services sont distincts au sens des dispositions du paragraphe 73 d'IPSAS 47. L'organisme commence par évaluer si la condition du 73(a) est remplie. Pour des raisons identiques à celles du cas A, l'organisme détermine si la licence logicielle, le service d'installation, les mises à jour logicielles et l'assistance technique remplissent chacun(e) cette condition. L'organisme évalue ensuite si la condition du paragraphe 73(b) est remplie, en procédant à l'évaluation du principe et des éléments énoncés au paragraphe 76 d'IPSAS 47. L'organisme observe que les clauses de l'accord contraignant donnent lieu à la promesse de fournir un service important consistant à intégrer le logiciel concédé sous licence dans le système logiciel existant par l'exécution d'un service d'installation adapté comme spécifié dans l'accord contraignant. Autrement dit, l'organisme utilise la licence et le service d'installation adapté comme des intrants pour produire l'extrant combiné (à savoir un système logiciel fonctionnel et intégré) tel qu'il est spécifié dans l'accord contraignant (voir paragraphe 7676(a) d'IPSAS 47). Le logiciel est modifié et adapté de manière importante par le service (voir paragraphe 76(b) d'IPSAS 47). Par conséquent, l'organisme détermine que la promesse de transférer la licence ne peut pas être identifiée séparément du service d'installation adapté et que par conséquent, la condition du paragraphe 73(b) d'IPSAS 47 n'est pas remplie. Ainsi, la licence logicielle et le service d'installation adapté ne sont pas distincts.

IE75. Partant de la même analyse que dans le cas A, l'organisme conclut que les mises à jour logicielles et l'assistance technique sont distinctes des autres promesses de l'accord contraignant.

IE76. Sur la base de cette évaluation, l'organisme identifie trois obligations de conformité dans l'accord contraignant portant sur le transfert des biens ou services suivants à une autre partie :

(a) l'adaptation du logiciel (ce qui comprend la licence logicielle et le service d'installation adapté) ;

(b) les mises à jour logicielles ; et

(c) l'assistance technique.

IE77. L'organisme applique les paragraphes 87 à 97 d'IPSAS 47 pour déterminer si chaque obligation de conformité est remplie à un moment précis ou progressivement.

Cas C – Les promesses peuvent être identifiées séparément (installation)

IE78. Un organisme public en charge de services informatiques partagés (l'organisme) conclut un accord contraignant avec un bureau du gouvernement (l'État) portant sur la fourniture d'un équipement et des services d'installation. Cet équipement est opérationnel sans nécessite d'intervention visant à l'adapter ou le modifier. L'installation requise n'est pas une opération complexe et peut être exécutée par d'autres prestataires de service.

IE79. L'organisme identifie deux promesses, d'un bien et d'un service, dans l'accord contraignant : (a) l'équipement et (b) l'installation. Il apprécie les conditions du paragraphe 73 d'IPSAS 47 pour déterminer si chacun du bien et du service promis est distinct. L'organisme détermine que l'équipement et l'installation remplissent chacun la condition du paragraphe 73(a) d'IPSAS 47. L'État peut générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir de l'équipement pris isolément, s'il l'utilise ou le revend, ou en le combinant à d'autres ressources qui sont aisément disponibles (par exemple, un service d'installation fourni par d'autres prestataires). L'État peut également générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir du service d'installation avec d'autres ressources qu'il se sera déjà procurées auprès de l'organisme (à savoir l'équipement).

IE80. L'organisme détermine par ailleurs que ses promesses de transférer l'équipement et de fournir le service d'installation peuvent chacune être identifiées séparément (selon le paragraphe 73(b) d'IPSAS 47). L'organisme tient compte du principe et des éléments énoncés au paragraphe 76 d'IPSAS 47 pour déterminer que l'équipement et le service d'installation ne sont pas des intrants servant à produire un élément combiné dans le cadre de cet accord contraignant. Dans ce cas, chacun des éléments du paragraphe 76 d'IPSAS 47 contribue à la conclusion que l'équipement et le service d'installation peuvent être identifiés séparément, sans pour autant être chacun individuellement déterminants pour parvenir à une telle conclusion, à savoir que :

(a) L'organisme ne réalise pas un important travail d'intégration, au sens où l'organisme a promis de livrer l'équipement, puis de l'installer ; mais l'organisme serait capable de remplir sa promesse de transférer l'équipement, séparément de sa promesse de l'installer ensuite. L'organisme n'a pas promis de regrouper l'équipement et le service d'installation d'une manière telle qu'ils en ressortiraient transformés en un extrant combiné.

(b) Le service d'installation de l'organisme n'adaptera pas ni ne modifiera pas considérablement l'équipement.

(c) Bien que l'État puisse générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir du service d'installation uniquement après qu'il a obtenu le contrôle de l'équipement, le service d'installation n'a pas d'incidences importantes sur l'‘équipement car l'organisme pourrait remplir sa promesse de transférer l'équipement indépendamment de sa promesse d'en assurer l'installation. Comme l'équipement et le service d'installation n'ont pas d'incidences importantes l'un sur l'autre, ils ne dépendent pas fortement les uns des autres et ne sont pas hautement indissociables.

IE81. Partant de cette évaluation, l'organisme identifie deux obligations de conformité dans l'accord contraignant portant sur le transfert des biens ou des services suivants à une autre partie :

(a) l'équipement ; et

(b) le service d'installation.

IE82. L'organisme applique les paragraphes 87 à 97 d'IPSAS 47 pour déterminer si chaque obligation de conformité est remplie à un moment précis ou progressivement.

Cas D – Les promesses peuvent être identifiées séparément (restrictions figurant dans un accord contraignant)

IE83. On part de l'hypothèse que les faits sont les mêmes que dans le cas C, sauf que l'État est tenu, de par l'accord contraignant de faire appel au service d'installation de l'organisme.

IE84. La condition exigée dans l'accord contraignant de faire appel au service d'installation de l'organisme ne modifie pas l'évaluation consistant à savoir si les biens et les services promis sont, dans ce cas, distincts. En effet, la condition contenue dans l'accord contraignant de faire appel au service d'installation de l'organisme ne modifie pas les caractéristiques des biens ou des services eux-mêmes, pas plus qu'elle ne modifie les promesses de l'organisme à l'égard de l'État. Bien que ce dernier soit tenu de faire appel au service d'installation de l'organisme, l'équipement et le service d'installation ont la capacité d'être distincts (c'est-à-dire qu'ils remplissent chacun la condition du paragraphe 73(a) d'IPSAS 47) et les promesses de l'organisme de fournir l'équipement et d'assurer le service d'installation peuvent être identifiées séparément (c'est-à-dire qu'elles remplissent chacune la condition du paragraphe 73(b) d'IPSAS 47). L'analyse faite par l'organisme à cet égard est conforme à celle du cas C.

Cas E – Les promesses peuvent être identifiées séparément (consommables)

IE85. Un organisme en charge de services informatiques partagés (l'organisme) conclut un accord contraignant avec un bureau du gouvernement (l'État) portant sur la fourniture d'un matériel standard (c'est-à-dire un matériel opérationnel sans nécessiter d'adaptation ou de modification importante) et la fourniture, à intervalles préétablis au cours des trois prochaines années, de consommables spécialisés pour faire fonctionner le matériel en question. Ces consommables sont produits uniquement par l'organisme, mais ils sont fournis de manière séparée.

IE86. L'organisme établit que l'État peut générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir du matériel en le combinant aux consommables aisément disponibles. Les consommables sont aisément disponibles selon le paragraphe 75 d'IPSAS 47 car ils sont régulièrement fournis séparément par l'organisme (c'est-à-dire dans le cadre de commandes de réassortiments envoyées aux acheteurs qui ont préalablement acquis le matériel). L'État peut générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir des consommables qui seront livrés selon l'accord contraignant, en les combinant au matériel livré qui a été initialement transféré à l'État selon l'accord contraignant. Par conséquent, le matériel et les consommables ont chacun la capacité d'être distincts au sens du paragraphe 73(a) d'IPSAS 47.

IE87. L'organisme détermine que ses promesses de transférer le matériel et de fournir des consommables pendant une durée de trois ans peuvent chacune être identifiées séparément conformément au paragraphe 73(b) d'IPSAS 47. Lors de sa détermination que le matériel et les consommables ne sont pas des intrants dans un élément combiné de cet accord contraignant, l'organisme considère qu'il ne réalise pas un important travail d'intégration qui transformerait le matériel et les consommables pour en faire un extrant combiné. De plus, ni le matériel ni les

consommables ne sont adaptés ou modifiés de façon importante l'un par l'autre. Enfin, l'organisme conclut que le matériel et les consommables ne dépendent pas fortement les uns des autres ni ne sont indissociables car ils n'ont pas d'incidences importantes les uns sur les autres. Bien que l'État ne puisse générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir des consommables dans cet accord contraignant qu'après avoir obtenu le contrôle du matériel (à savoir que les consommables n'auraient aucune utilité sans le matériel) et que les consommables sont indispensables au fonctionnement de celui-ci, le matériel et les consommables n'ont pas d'incidences importantes les uns sur les autres. En effet, l'organisme pourrait remplir chacune de ses promesses contenues dans l'accord contraignant indépendamment de l'autre. À savoir que l'organisme pour remplir sa promesse de transférer le matériel même si l'État n'achetait pas de consommables et l'organisme serait en capacité de remplir sa promesse de fournir les consommables même si l'État avait acheté le matériel de manière séparée.

IE88. Partant de cette évaluation, l'organisme identifie deux obligations de conformité dans l'accord contraignant portant sur le transfert des biens ou des services suivants à une autre partie :

(a) le matériel ; et

(b) les consommables.

IE89. L'organisme applique les paragraphes 87 à 97 d'IPSAS 47 pour déterminer si chaque obligation de conformité est remplie à un moment précis ou progressivement.

Exemple 17 – Les biens et les services ne sont pas distincts

Cas A – Important travail d'intégration : construction d'un hôpital

IE90. Le ministère des Travaux publics conclut un accord contraignant avec le ministère de la Santé pour construire un hôpital. Le ministère des Travaux publics est responsable de la gestion globale du projet et identifie divers biens et services promis, notamment l'ingénierie, le déblaiement du site, les fondations, la passation des marchés, la construction de la structure, les opérations de tuyauterie et de câblage, l'installation des équipements et les finitions.

IE91. Les biens et les services promis ont la capacité d'être distincts au sens du paragraphe 73(a) d'IPSAS 47. C'est-à-dire que le ministère de la Santé peut générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir des biens et des services soit pris isolément soit en les combinant à d'autres ressources aisément disponibles. En atteste le fait que le ministère des Travaux publics fournit régulièrement nombre de ces biens et services séparément à d'autres acheteurs, comme le font des entités comparables en charge de travaux de de construction. En outre, le ministère de la Santé pourrait générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir des biens et des services individuels en les utilisant, en les consommant, en les vendant ou en les détenant.

IE92. Cependant, les promesses de transfert des biens et des services ne peuvent pas être identifiées séparément au sens du paragraphe 73(b) d'IPSAS 47 (sur la base des éléments énoncés au paragraphe 76 d'IPSAS 47). En atteste le fait que le ministère

des Travaux publics réalise un important travail d'intégration des biens et des services (les intrants) pour en faire l'hôpital (l'extrant combiné) qui constitue l'objet de l'accord contraignant conclu par le ministère de la Santé.

IE93. Comme la condition du paragraphe 73(b) d'IPSAS 47 n'est pas remplie, les biens et les services ne sont pas distincts. Le ministère des Travaux publics comptabilise l'intégralité des biens et des services promis contenus dans l'accord contraignant comme une obligation de conformité unique.

Case B –Important travail d'intégration : production et livraison de trains routiers

IE94. Le ministère des Sciences de la recherche (le ministère) conclut un accord contraignant avec une collectivité locale qui débouchera sur la livraison de plusieurs trains routiers spécialisés, d'une grande complexité. Les clauses de l'accord contraignant exigent du ministère qu'il définisse un processus de fabrication afin de produire des trains routiers. Ces spécifications sont spécifiques à la collectivité locale et reposent sur un concept sur mesure qui appartient à la collectivité locale et ont été développées selon les clauses d'un accord contraignant séparé qui ne fait pas partie de la contrepartie actuellement en négociation. Le ministère est responsable de la gestion globale de l'accord contraignant, qui exige l'exécution et l'intégration de diverses activités, dont la passation des marchés de matériaux, l'identification et la gestion des sous-traitants ainsi que l'exécution de la fabrication, du montage et des essais.

IE95. Le ministère apprécie les promesses contenues dans l'accord contraignant et détermine que chacun des trains routiers promis a la capacité d'être distinct au sens du paragraphe 73(a) d'IPSAS 47 car la collectivité locale peut générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir de chaque train routier pris isolément. En effet, chaque train routier peut fonctionner indépendamment des autres.

IE96. Le ministère constate que la nature de sa promesse est de définir et fournir un service consistant à produire le lot complet de trains routiers pour lequel la collectivité locale a conclu un accord contraignant, conformément aux spécifications qu'elle a fournies. Le ministère considère qu'il est responsable de la gestion globale de l'accord contraignant et de la fourniture d'un important travail d'intégration de divers biens et services (les intrants) à sa prestation globale de service et pour faire les trains routiers qui en résulteront (l'extrant combiné). Par conséquent, les trains routiers et les divers biens et services promis, inhérents à la fabrication de ces trains de la route, ne peuvent pas être identifiés séparément au sens du paragraphe 73(b) et du paragraphe76 d'IPSAS 47. Dans ce cas, le processus de fabrication prévu par le ministère est spécifique à son accord contraignant conclu avec la collectivité locale. En outre, la nature de la prestation du ministère et, en particulier, l'important travail d'intégration de ses diverses activités signifient qu'un changement au niveau de l'une de ses activités visant à produire les trains routiers a des incidences importantes sur les autres activités requises pour produire les trains routiers spécialisés, d'une grande complexité, au point que les activités du ministère dépendent fortement les unes des autres et sont hautement indissociables.

IE97. Comme la condition du paragraphe 73(b) d'IPSAS 47 n'est pas remplie, les biens et les services qui seront fournis par le ministère ne sont pas distincts. Le ministère comptabilise l'intégralité des biens et des services promis contenus dans l'accord contraignant comme une obligation de conformité unique.

Cas C – Important travail d'intégration : réponse d'urgence

IE98. Un organisme d'aide d'urgence (l'organisme) conclut un accord avec une organisation de développement internationale (l'organisation) et reçoit 1 million UM pour fournir des services de réponse d'urgence aux citoyens d'une région touchée par une inondation, qui ne dispose pas des ressources suffisantes pour faire face à cette crise. L'organisme a appliqué les paragraphes 9 à 16 d'IPSAS 47 et déterminé que l'accord est un accord contraignant. Selon les clauses de l'accord contraignant, l'organisme est tenu d'acheter des draps et des couvertures pour les sans-abris ainsi que des équipements divers tels que des pompes à eau, des cuves, des seaux et des balais pour opérer des services de nettoyage. Les clauses de l'accord contraignant stipulaient que l'organisme peut également devoir entreprendre d'autres activités ou engager des dépenses admissibles qui ne sont pas explicitement énumérées, mais sont nécessaires pour répondre à l'objectif global d'apporter une réponse d'urgence à des citoyens affectés par une inondation. L'organisme a noté que dans le cadre de l'accord contraignant, le transport et la distribution des couvertures et des draps qu'il a achetés ne sont pas explicitement mentionnés dans l'accord contraignant, mais peuvent être considérés comme des dépenses admissibles qui sont nécessaires et constituent, de ce fait, une promesse de service implicite.

IE99. Les biens et services promis ont la capacité d'être distincts au sens du paragraphe 73(a) d'IPSAS 47 car les citoyens de la région touchée par l'inondation sont en capacité de générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir des éléments qui leur sont fournis et des services de nettoyage, que ceux-ci soient pris isolément ou en les combinant à d'autres ressources qui sont aisément disponibles.

IE100. L'organisme détermine cependant que les biens et les services promis qui doivent être transférés aux citoyens ne peuvent pas être identifiés séparément au sens du paragraphe 73(b) d'IPSAS 47 sur la base des éléments du paragraphe 76 d'IPSAS 47. En effet, la nature de sa promesse dans l'accord contraignant est de répondre aux besoins d'urgence immédiats et d'apporter une aide humanitaire sans délai aux habitants de la région touchée par l'inondation. L'organisme souligne qu'afin de satisfaire aux clauses de l'accord contraignant, il lui faut réaliser un important travail d'intégration des biens ou des services (les intrants) pour en faire les services d'urgence qu'il doit fournir en réponse à l'inondation (l'extrant combiné).

IE101. Comme la condition du paragraphe 73(b) d'IPSAS 47 n'est pas remplie, les biens et les services ne sont pas distincts. C'est plutôt groupe combiné de biens et de services de l'accord contraignant qui est distinct. L'organisme comptabilise l'intégralité des biens et des services promis dans l'accord contraignant comme une obligation de conformité unique.

Exemple 18 – Transfert de ressources à d'autres collectivités, assorti d'obligations de conformité

IE102. L'État apporte 10 millions UM à une collectivité locale qui doivent servir à l'amélioration et à l'entretien du réseau de transport en commun. Plus spécifiquement, cet argent doit être utilisé comme suit : 40 % seront consacrés à la modernisation des réseaux de chemins de fer et de tramways existants ; 40 % iront à de nouveaux réseaux de chemins de fer et de tramways et 20 % seront destinés à l'achat de matériel roulant. Selon les clauses de l'accord contraignant, cette somme ne peut être utilisée que comme stipulé et en cas d'utilisation à mauvais escient ou d'inutilisation, les montants devront être remboursés à l'État. Par ailleurs, la collectivité locale est tenue d'ajouter une note dans ses états financiers révisés à usage général qui détaille la manière dont les ressources ainsi transférées ont été dépensées. L'accord contraignant exige que les ressources soient dépensées comme spécifié dans l'année en cours ou qu'elles soient restituées à l'État.

IE103. La collectivité locale comptabilise l'entrée de 10 millions UM comme un actif, et enregistre un passif d'un montant équivalent car elle est tenue d'opérer un transfert retour de ces ressources à l'État si elle ne remplit pas les obligations de conformité de l'accord contraignant.

IE104. La collectivité locale relève que divers biens et services qui ne sont pas explicitement mentionnés dans l'accord contraignant sont cependant nécessaires à sa satisfaction. Ainsi, certains biens et services seront requis pour moderniser le réseau de chemins de fer et de tramways existant tandis que d'autres biens et services seront nécessaires pour construire un nouveau réseau de chemins de fer ou de tramways. Par conséquent, la collectivité locale réalise une évaluation approfondie afin d'identifier l'ensemble des biens et des services promis de manière inhérente dans l'accord contraignant. Elle détermine ensuite que les biens et les services promis ont la capacité d'être distincts au sens du paragraphe 73(a) d'IPSAS 47 car l'État peut générer des avantages économiques ou un potentiel de service de service à partir de chaque bien et service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles.

IE105. Compte tenu de l'accord contraignant, la collectivité locale observe que la nature de sa promesse dans l'accord contraignant consiste à utiliser les ressources de trois manières spécifiques à titre individuel, plutôt que de manière combinée :

(a) les biens et les services visant à moderniser le réseau de chemins de fer et de tramways existant représente un seul extrant combiné : la modernisation du réseau existant. La collectivité locale réalise un important travail d'intégration de ces biens et services pour en faire un seul extrant qui peut être identifié séparément des autres biens ou services de l'accord contraignant. De même, les biens et les services visant à construire un nouveau réseau de chemins de fer ou de tramways représentent un seul et unique extrant combiné ; l'achat de matériel roulant représente un extrant unique ; et

(b) la collectivité locale ne réalise pas un important travail d'intégration de ces trois extrants combinés, et ces extrants ne se modifient pas les uns les autres, ni

n'adaptent pas considérablement ou ne dépendent pas fortement les uns des autres. La collectivité locale est plutôt responsable de générer trois extrants qui puissent être identifiés séparément au sens des paragraphes 73(b) et 76 d'IPSAS 47 : le chantier de modernisation, la construction du nouveau réseau et le matériel roulant.

IE106. Comme les deux conditions du paragraphe 73 d'IPSAS 47 sont remplies, l'accord contraignant contient trois obligations de conformité séparées :

(a) l'obligation de conformité se rapportant à l'utilisation de 4 millions UM en vue de la modernisation du réseau de chemins de fer et de tramways existant ;

(b) l'obligation de conformité se rapportant à l'utilisation des 4 millions UM en vue de la construction d'un nouveau réseau de chemins de fer et de tramways ; et

(c) l'obligation de conformité se rapportant à l'utilisation des 2 millions UM en vue de l'achat de matériel roulant.

IE107. La collectivité locale diminue le passif au fur et à mesure ou lorsqu'elle remplit les obligations de conformité, et comptabilise des produits dans l'état de la performance financière de la période de présentation de l'information financière.

Exemple 19 –Promesses explicites et implicites d'un accord contraignant

IE108. Une entité publique, dans le but de fournir des services Internet à haut débit aux citoyens résidant en zones rurales, fournit des modems à une entreprise de télécommunications (l'entreprise de télécoms) (c'est-à-dire l'acheteur de l'entité) qui les revendra ensuite au public (c'est-à-dire aux clients de l'entreprise de télécoms) à des prix inférieurs au marché.

Cas A — Promesse de service explicite

IE109. Dans l'accord contraignant avec l'entreprise de télécoms, l'entité publique promet d'assurer des services de maintenance sans contrepartie supplémentaire (c'est-à-dire "gratuitement") auprès de tout client final (c'est-à-dire le public) ayant acheté un modem auprès de l'entreprise de télécoms. L'entité publique sous-traite l'exécution des services de maintenance à l'entreprise de télécoms à laquelle elle verse un montant convenu au titre de la prestation de ces services en son nom. Si le client final n'utilise pas les services de maintenance, l'entité publique n'est pas tenue de payer l'entreprise de télécoms.

IE110. L'accord contraignant avec l'entreprise de télécoms comprend deux promesses de biens ou de services : (a) le modem et (b) les services de maintenance. La promesse relative aux services de maintenance est une promesse de transférer des biens ou des services à l'avenir ; elle fait partie des échanges négociés entre l'entité publique et l'entreprise de télécoms. L'entité publique évalue si chaque bien ou service est distinct selon le paragraphe 73 d'IPSAS 47. Elle détermine que l'équipement en modems comme les services de maintenance remplissent la condition du paragraphe 73(a) d'IPSAS 47. L'entité publique fournit les modems séparément, ce qui constitue une indication que l'entreprise de télécoms peut générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir des modems pris isolément. L'entreprise de

télécoms peut générer des avantages économiques ou un potentiel de service à partir des services de maintenance en les combinant à des ressources que l'entreprise de télécoms a déjà obtenus de la part de l'entité publique (à savoir les modems).

IE111. L'entité publique détermine ensuite que ses promesses de transférer les modems et de fournir les services de maintenance peuvent être identifiées séparément (selon le paragraphe 73(b) d'IPSAS 47 en se fondant sur le principe et les éléments énoncés au paragraphe 76 d'IPSAS 47). Les modems et les services de maintenance ne sont pas des intrants destinés à produire l'élément combiné prévu dans l'accord contraignant. L'entité publique ne réalise pas un important travail d'intégration car les modems et les services pris conjointement dans cet accord contraignant ne débouchent pas sur une fonctionnalité additionnelle ou combinée. Par ailleurs, ni les modems ni les services ne se modifient ni ne s'adaptent les uns les autres. Enfin, les modems et les services de maintenance ne dépendent pas fortement les uns des autres ni ne sont étroitement indissociables car l'entité publique serait en capacité de satisfaire à chacune des promesses de l'accord contraignant indépendamment de ses efforts pour satisfaire à l'autre (c'est-à-dire que l'entité publique serait en capacité de transférer les modems même si l'entreprise de télécoms (par le biais de ses clients finaux individuels) refusaient les services de maintenance ; elle serait de même capable d'assurer les services de maintenance par rapport aux modems fournis préalablement par d'autres distributeurs). L'entité publique constate également, lorsqu'elle applique le principe du paragraphe 76 d'IPSAS 47, que sa promesse d'assurer la maintenance n'est pas indispensable pour que le produit continue de générer des avantages économiques importants ou un potentiel de service à l'entreprise de télécoms. Par conséquent, l'entité publique conclut à l'existence de deux obligations de conformité (à savoir les modems et les services de maintenance) dans l'accord contraignant.

Cas B — Promesse de service implicite

IE112. Dans la continuité du contexte énoncé au cas A, l'entité publique a généralement fourni des services de maintenance sans contrepartie additionnelle (c'est-à-dire "gratuitement") à des clients finaux résidant en zones rurales qui ont acheté le modem de l'entité publique auprès de l'entreprise de télécoms. L'entité publique déploie maintenant un programme similaire en zones urbaines. Lors des négociations relatives à ce nouveau programme urbain, l'entité publique ne promet pas explicitement de services de maintenance durant les négociations avec l'entreprise de télécoms et l'accord contraignant définitif entre l'entité publique et l'entreprise de télécoms ne contient pas de clauses ou de conditions précises concernant ces services.

IE113. Cependant, en se fondant sur ses pratiques habituelles, l'entité publique détermine au moment de la passation du nouvel accord contraignant qu'elle a fait une promesse implicite de fournir des services de maintenance dans le cadre des échanges négociés avec l'entreprise de télécoms. À savoir que les pratiques antérieures de l'entité publique consistant à fournir ces services en zones rurales créent une attente légitime des acheteurs de l'entité publique (c'est-à-dire l'entreprise de télécoms) selon le paragraphe 71 d'IPSAS 47. En conséquence, l'entité publique évalue si la promesse

relative aux services de maintenance constitue une obligation de conformité. Pour les mêmes raisons que dans le cas A, l'entité publique détermine que le produit et les services de maintenance constituent des obligations de conformité séparées.

Cas C — Des services ne sont pas la promesse d'un service

IE114. En guide de variation nouvelle par rapport aux cas A et B, dans l'accord contraignant qu'elle détient avec l'entreprise de télécoms, l'entité publique ne promet pas de fournir de services de maintenance. En outre, elle ne fournit généralement pas de services de maintenance ; par conséquent, les pratiques habituelles, les politiques affichées et les déclarations spécifiques de l'entité publique au moment de la passation de l'accord contraignant n'ont pas créé de promesse implicite de fournir des biens ou des services à ses acheteurs. L'entité publique transfère le contrôle des modems à l'entreprise de télécoms et par conséquent, l'accord contraignant est satisfait. Cependant, avant la vente aux clients finaux de l'entreprise de télécoms, l'entité publique fait une offre consistant à fournir des services de maintenance à toute partie qui achète un modem à l'entreprise de télécoms, et ce sans contrepartie promise additionnelle.

IE115. La promesse de maintenance n'est pas incluse dans l'accord contraignant conclu entre l'entité publique et l'entreprise de télécoms au moment de sa passation. C'est-à-dire que selon le paragraphe 71 d'IPSAS 47, l'entité publique ne promet pas explicitement ou implicitement de fournir des services de maintenance à l'entreprise de télécoms ni à ses clients finaux. En conséquence, l'entité publique n'identifie pas la promesse de fournir les services de maintenance comme une obligation de conformité. L'obligation de fournir ces services de maintenance est plutôt comptabilisée selon IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

IE116. Bien que les services de maintenance ne soient pas une promesse de service contenue dans l'actuel accord contraignant, dans les futurs accords contraignants passés avec l'entreprise de télécoms ou avec d'autres entreprises de télécommunications, l'entité publique évaluera si elle a donné naissance à une pratique habituelle qui déboucherait sur une promesse implicite de fournir des services de maintenance.

Comptabilisation des opérations génératrices de produits assorties d'un accord contraignant

Satisfaction progressive ou à un moment précis

IE117. Les exemples 20 à 22 illustrent les dispositions des paragraphes 92, 93 et 95 d'IPSAS 47 relatifs à la satisfaction des obligations de conformité progressivement. Ces exemples illustrent également les dispositions suivantes :

(a) le paragraphe 92(a) d'IPSAS 47 pour les opérations assorties d'obligations de conformité d'utiliser les ressources pour des biens ou des services en interne ou lorsque l'entité reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité, au fur et à mesure que celle-ci l'exécute (exemple 20 cas A) ;

(b) le paragraphe 95(b) d'IPSAS 47 pour les opérations avec obligations de

conformité de transférer les biens ou les services à une autre partie ou lorsqu'un acheteur ou un tiers bénéficiaire reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité au fur et à mesure que celle-ci l'exécute (exemple 20 case B, et exemple 21) ;

(c) les paragraphes 95(c), 96 et 97 d'IPSAS 47 relatifs à la prestation de l'entité qui ne crée pas un actif qu'elle pourrait utiliser autrement et au droit opposable de l'entité à recevoir une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée (exemples 21 et 22) ; et

(d) le paragraphe 97 d'IPSAS 47 relatif aux obligations de conformité satisfaites à un moment précis (exemple 22).

Exemple 20 – Le contributeur des ressources reçoit et consomme simultanément les avantages économiques ou le potentiel de service

Cas A – Satisfaction de l'obligation de conformité d'utiliser les ressources pour des biens ou des services en interne

IE118. Une administration de niveau régional (la région) conclut un accord contraignant pour apporter 1,2 million UM à son réseau hospitalier régional (l'hôpital). La région exige de l'hôpital d'utiliser cette somme de 1,2 million UM pour faire fonctionner son service d'imagerie médicale.

IE119. L'utilisation des fonds dans le service d'imagerie médicale constitue une obligation de conformité selon le paragraphe 68(b) d'IPSAS 47. Cette obligation de conformité est satisfaite progressivement selon le paragraphe 92(a) d'IPSAS 47 car l'hôpital reçoit et consomme simultanément les avantages économiques ou le potentiel de service des ressources reçues au fur et à mesure de leur utilisation. L'hôpital comptabilise des produits progressivement en évaluant son degré d'avancement vers la satisfaction complète de cette obligation de conformité selon les paragraphes 98 à 104 d'IPSAS 47.

Cas B – Satisfaction de l'obligation de conformité de transférer des biens ou des services à une autre partie

IE120. Un centre public de services de la paie (le centre de paie) conclut un accord contraignant en vue de la fourniture de services de traitement mensuel de la paie pour le service de l'éducation d'une administration locale (le service de l'éducation) pour une durée d'un an.

IE121. Les services de traitement de la paie promis sont comptabilisés comme une obligation de conformité unique selon paragraphe 68(b) d'IPSAS 47. Cette obligation de conformité est satisfaite progressivement selon le paragraphe 95(a) d'IPSAS 47 car le service de l'éducation reçoit et consomme simultanément les avantages économiques ou le potentiel de service liés à la prestation par le centre de paie du traitement des opérations de la paie au fur et à mesure que chaque opération est traitée. Le fait qu'une autre entité n'aurait pas à refaire les services de traitement de la paie au titre du service que le centre de paie a déjà fourni jusqu'à la date considérée démontre aussi que le service de l'éducation reçoit et consomme simultanément les avantages économiques ou le potentiel de service lié à la

prestation du centre de paie au fur et à mesure de son exécution. Le centre de paie fait abstraction des limitations d'ordre pratique qui l'empêcheraient de transférer l'obligation de conformité qui reste à remplir, y compris des activités nécessaires à l'établissement de l'accord qui devraient être menées par une autre entité. Le centre de paie comptabilise les produits progressivement en évaluant son degré d'avancement vers la satisfaction complète de cette obligation de conformité selon les paragraphes 98 à 104 d'IPSAS 47.

Exemple 21 – Évaluation d'une utilisation autre et droit à contrepartie

IE122. Le bureau des responsables de la vérification des comptes publics (le bureau de vérification des comptes) conclut un accord contraignant avec une administration publique (l'administration) pour lui fournir des services de vérification des états financiers qui amèneront le bureau de vérification des comptes à donner un avis à l'administration sur ses comptes. Cet avis concerne les livres comptables ainsi que d'autres faits et circonstances qui sont spécifiques à cette administration. Si l'administration venait à résilier cette mission de vérification pour des raisons autres qu'un défaut d'exécution par le bureau de vérification des comptes par rapport à la prestation promise, l'accord contraignant exige de l'administration qu'elle dédommage le bureau de vérification des comptes du montant des coûts engagés par ce dernier.

IE123. Le bureau de vérification des comptes prend en considération la condition du paragraphe 95(a) d'IPSAS 47 pour déterminer si l'administration reçoit et consomme simultanément les avantages économiques ou le potentiel de service de sa prestation. Si le bureau de vérification des comptes venait à être dans l'incapacité de satisfaire à son obligation de conformité et que l'administration recrute un autre cabinet de vérification comptable pour lui fournir un avis sur ses comptes, cet autre cabinet devrait refaire dans une large mesure le travail que le bureau de vérification des comptes avait effectué jusqu'à la date considérée, car cet autre cabinet de vérification n'aurait pas les avantages économiques ou le potentiel de service de tout travail en cours effectué par le bureau de vérification des comptes. L'avis sur les comptes est d'une nature telle que l'administration génère des avantages économiques ou un potentiel de service de la prestation du bureau de vérification des comptes uniquement à partir du moment où elle reçoit cet avis. Par conséquent, le bureau de vérification des comptes conclut que la condition du paragraphe95(a) d'IPSAS 47 n'est pas remplie.

IE124. Cependant, l'obligation de conformité du bureau de vérification des comptes remplit la condition du paragraphe 95(c) d'IPSAS 47 car le travail de révision effectué jusqu'à la date considérée ne pourrait pas avoir d'utilisation autre car il est spécifique à la vérification des comptes de cette administration. Par conséquent, le bureau de vérification des comptes a une obligation de conformité satisfaite progressivement en raison des deux éléments suivants :

(a) selon le paragraphe 96 d'IPSAS 47, l'élaboration de l'avis d'audit ne crée pas un actif qui pourrait être utilisé autrement par le bureau de vérification des comptes car l'activité de révision consiste à vérifier des faits et des circonstances qui sont spécifiques à l'administration considérée. Par conséquent, le bureau de

vérification des comptes ne peut pas utiliser son avis sur les comptes à aucune autre fin.

(b) Selon le paragraphe 97 d'IPSAS 47, le bureau de vérification des comptes dispose d'un droit opposable à recevoir une contrepartie au titre de sa prestation effectuée jusqu'à la date considérée du montant des coûts qu'il a engagés.

IE125. Par conséquent, le bureau de vérification des comptes comptabilise des produits progressivement en évaluant le degré d'avancement vers la satisfaction complète de l'obligation de conformité conformément aux paragraphes 98 à 104 d'IPSAS 47.

Exemple 22 – Évaluer si une obligation de conformité est satisfaite à un moment précis ou progressivement

IE126. Le ministère des Travaux publics est chargé de la promotion d'un ensemble résidentiel composé de logements multiples qui seront vendus au ministère du Logement, ainsi que de tout un ensemble d'unités commerciales diverses. Le ministère du Logement conclut un accord contraignant avec le ministère des Travaux publics concernant des logements spécifiés qui sont en cours de construction. Ces logements ont un plan d'étage similaire et sont de même taille, mais présentent d'autres caractéristiques différentes (par exemple, leur emplacement au sein de l'ensemble immobilier).

Cas A – L'entité n'a pas de droit opposable à une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée

IE127. Le ministère du Logement verse un dépôt lors de la passation de l'accord contraignant et ce dépôt est remboursable uniquement si le ministère des Travaux publics n'achève pas la construction des logements conformément à l'accord contraignant. Le reste de la contrepartie est payable au moment de l'achèvement de l'accord contraignant, lorsque le ministère du Logement obtiendra la possession physique des logements concernés. En cas de défaut du ministère du Logement sur l'accord contraignant avant l'achèvement des logements, le ministère des Travaux publics ne dispose que du droit de conserver le dépôt.

IE128. Au moment de la passation de l'accord contraignant, le ministère des Travaux publics applique les dispositions du paragraphe 95(c) d'IPSAS 47 pour déterminer si sa promesse de construire et transférer les logements au ministère du Logement est une obligation de conformité satisfaite progressivement. Le ministère des Travaux publics détermine qu'il ne dispose pas d'un droit opposable à une contrepartie au titre de sa prestation effectuée jusqu'à la date considérée car, jusqu'à ce que la construction des logements soit terminée, il ne dispose que d'un droit au montant déposé par le ministère du Logement. Comme le ministère des Travaux publics ne dispose pas d'un droit à une contrepartie pour les travaux effectués jusqu'à la date considérée, son obligation de conformité n'est pas une obligation de conformité satisfaite progressivement au sens du paragraphe 95(c) d'IPSAS 47. Le ministère des Travaux publics comptabilise plutôt la vente des logements comme des obligations de conformité satisfaites à un moment précis selon le paragraphe 97 d'IPSAS 47.

Cas B – L'entité a un droit opposable à une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée

IE129. Le ministère du Logement verse un dépôt non remboursable lors de la passation de l'accord contraignant et effectuera des paiements échelonnés pendant la construction des logements. L'accord contraignant contient des clauses essentielles qui excluent toute capacité du ministère des Travaux publics à destiner les logements à un autre acheteur. En outre, le ministère du Logement n'a pas le droit de résilier l'accord contraignant, à moins d'un défaut d'exécution du ministère des Travaux comme promis. En cas de manquement à ses obligations du ministère du Logement qui n'effectuerait pas les paiements échelonnés promis lorsque et au fur et à mesure qu'ils deviennent exigibles, le ministère des Travaux publics disposera d'un droit à l'intégralité de la contrepartie promise dans l'accord contraignant s'il achève la construction des logements. Les tribunaux ont précédemment défendu des droits similaires qui autorisent des promoteurs immobiliers à exiger de l'acheteur de s'exécuter, sous réserve que l'entité remplisse ses obligations de conformité au titre de l'accord contraignant.

IE130. Au moment de la passation de l'accord contraignant, le ministère des Travaux publics met en œuvre les dispositions du paragraphe 95(c) d'IPSAS 47 pour déterminer si sa promesse de construire et transférer les logements au ministère du Logement est une obligation de conformité satisfaite progressivement. Le ministère des Travaux publics détermine qu'il ne pourrait pas faire une autre utilisation des logements qu'il construit car l'accord contraignant lui interdit de transférer les logements spécifiés à un autre acheteur. Le ministère des Travaux publics n'envisage pas la possibilité d'une résiliation de l'accord contraignant lorsqu'il évalue s'il est capable de destiner les logements à un autre acheteur.

IE131. Le ministère des Travaux publics dispose également d'un droit à une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée selon le paragraphe 97(a) d'IPSAS 47. En effet, si le ministère du Logement venait à manquer à ses obligations, le ministère des Travaux publics disposerait d'un droit opposable à l'intégralité de la contrepartie promise selon l'accord contraignant s'il continue à s'exécuter comme promis.

IE132. Par conséquent, les clauses de l'accord contraignant et les pratiques juridictionnelles indiquent qu'il existe un droit à une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée. Par conséquent, les conditions du paragraphe 95(c) d'IPSAS 47 sont remplies et le ministère des Travaux publics a une obligation de conformité qu'il satisfait progressivement. Pour comptabiliser des produits au titre de cette obligation de conformité progressivement remplie, le ministère des Travaux publics évalue son degré d'avancement vers la satisfaction complète de son obligation de conformité selon les paragraphes 98 à 104 d'IPSAS 47.

IE133. Lors de la construction d'un ensemble résidentiel de logements multiples, le ministère des Travaux publics peut avoir plusieurs accords contraignants avec des acheteurs individuels portant sur la construction de logements individuels au sein de l'ensemble. Le ministère des Travaux publics comptabilisera chaque accord contraignant séparément. Cependant, selon la nature de la construction, la prestation

du ministère des Travaux publics dans son action d'entreprendre les travaux de construction initiale (c'est-à-dire les fondations et la structure de base), ainsi que la construction des espaces communs peut devoir se refléter dans son évaluation de son degré d'avancement vers la satisfaction complète de ses obligations de conformité contenues dans chaque accord contraignant.

Cas C – L'entité a un droit opposable à une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée, mais l'accord contraignant peut être annulé

IE134. Les mêmes faits que dans le cas B s'appliquent au cas C, sauf qu'en cas de défaut du ministère du Logement, le ministère des Travaux publics a la possibilité d'exiger du ministère du Logement qu'il s'exécute conformément à l'accord contraignant ou d'annuler l'accord contraignant moyennant l'échange de l'actif en cours de construction et un droit à des pénalités correspondant à une part proportionnelle du prix convenu dans l'accord contraignant.

IE135. Nonobstant le fait que le ministère des Travaux publics puisse annuler l'accord contraignant (auquel cas l'obligation du ministère du Logement vis-à-vis du ministère des Travaux publics serait limitée au transfert du contrôle des logements partiellement achevés au ministère des Travaux publics et au paiement des pénalités prescrites), le ministère des Travaux publics a un droit à une contrepartie au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée car il pourrait aussi choisir de faire valoir ses droits à l'intégralité du paiement au titre de l'accord contraignant. Le fait que le ministère des Travaux publics puisse choisir d'annuler l'accord contraignant en cas de manquement à ses obligations de la part du ministère du Logement sera sans incidences sur cette évaluation (voir paragraphe AG69 d'IPSAS 47), à condition que les droits du ministère des Travaux publics à exiger du ministère du Logement qu'il continue à s'exécuter comme requis au titre de l'accord contraignant (c'est-à-dire payer la contrepartie promise) soient opposables.

Évaluation de l'avancement vers la satisfaction complète d'une obligation de conformité

IE136. Les exemples 23 et 24 illustrent les dispositions des paragraphes 98 à 104 d'IPSAS 47 relatifs à l'évaluation de l'avancement vers la satisfaction complète d'une obligation de conformité remplie de manière progressive. L'exemple 24 illustre également les dispositions du paragraphe AG95 d'IPSAS 47 sur les matériaux non installés lorsque les coûts engagés ne sont pas proportionnels au degré d'avancement de l'entité vers la satisfaction d'une obligation de conformité.

Exemple 23 – Évaluation de l'avancement lors de la mise à disposition de biens ou de services

IE137. Une collectivité locale qui possède et gère des piscines publiques conclut un accord contraignant avec un particulier qui lui confère un an d'accès à tous ses bassins. Ce particulier jouit d'une utilisation sans limite des piscines et promet de payer un droit d'entrée de 100 UM par mois.

IE138. La collectivité locale détermine que sa promesse à l'égard de cette personne est de lui fournir un service consistant à mettre ses piscines à sa disposition afin que la personne puisse les utiliser comme et quand elle le souhaite. En effet, la fréquence d'utilisation des piscines par la personne en question n'a aucune incidence sur le

montant de biens et de services restants auquel elle est en droit de prétendre. La collectivité locale conclut que ce particulier reçoit et consomme simultanément les avantages économiques ou le potentiel de service de la prestation offerte par la collectivité locale au fur et à mesure que cette dernière s'acquitte de sa prestation consistant à mettre ses piscines à disposition. En conséquence, l'obligation de conformité de la collectivité locale est satisfaite progressivement au sens du paragraphe 92(a) d'IPSAS 47.

IE139. La collectivité locale détermine également que le particulier consomme les avantages économiques ou le potentiel de service de la collectivité locale qui met ses piscines à disposition tout au long de l'année. À savoir que la personne bénéficie du fait d'avoir les piscines à disposition, indépendamment du fait qu'elle s'y rende (les utilise) ou pas. Par conséquent, la collectivité locale conclut que la meilleure évaluation du degré d'avancement vers la satisfaction complète de l'obligation de conformité remplie de manière progressive est une méthode fondée sur les extrants, précisément une mesure temporelle, et elle comptabilise les produits de manière linéaire tout au long de l'année, à raison de 100 UM par mois.

Exemple 24 – Évaluation de l'avancement pour des matériaux non installés

IE140. En novembre 20X2, le ministère des Travaux publics conclut un accord contraignant avec un autre ministère portant sur la réhabilitation d'un bâtiment de 3 étages et l'installation d'ascenseurs neufs moyennant une contrepartie totale de 5 millions UM. Le ministère des Travaux publics a conclu que le service de rénovation promis, y compris l'installation des ascenseurs, constitue une obligation de conformité unique, satisfaite de manière progressive. Le total des coûts attendus s'élève à 4 millions UM, dont 1,5 million UM pour les ascenseurs. Le ministère des Travaux publics détermine qu'il agit pour son propre compte conformément aux paragraphes AG117 à AG125 d'IPSAS 47 car il obtient le contrôle des ascenseurs avant leur transfert à l'autre ministère.

IE141. Le tableau ci-après est une synthèse de la contrepartie d'opération et des coûts attendus :

	UM
Contrepartie d'opération	5 000 000
Coûts attendus :	
Ascenseurs	1 500 000
Autres coûts	2 500 000
Total coûts attendus	4 000 000

IE142. Le ministère des Travaux publics utilise une méthode fondée sur les intrants reposant sur les coûts engagés pour évaluer son degré d'avancement vers la satisfaction complète de l'obligation de conformité. Il apprécie si les coûts engagés pour l'acquisition des ascenseurs sont proportionnels au degré d'avancement du ministère des Travaux publics vers la satisfaction de son obligation de conformité selon le paragraphe AG95 d'IPSAS 47. L'autre ministère obtient le contrôle des ascenseurs

lors de leur livraison sur le site en décembre 20X2, même si leur installation ne sera pas effective avant juin 20X3. Les coûts d'acquisition des ascenseurs (1,5 million UM) sont importants par rapport au total des coûts attendus pour les besoins de la satisfaction totale de l'obligation de conformité (4 millions UM). Le ministère des Travaux publics n'est pas impliqué dans la conception ni dans la fabrication des ascenseurs.

IE143. Le ministère des Travaux publics conclut que l'inclusion des coûts d'acquisition des ascenseurs dans l'évaluation de l'avancement surestimerait le degré d'exécution de sa prestation. Par conséquent, selon le paragraphe AG95 d'IPSAS 47, le ministère des Travaux publics ajuste son évaluation de l'avancement pour exclure les coûts d'acquisition des ascenseurs de l'évaluation des coûts engagés et de la contrepartie d'opération. Le ministère des Travaux publics comptabilise des produits au titre du transfert des ascenseurs d'un montant égal aux coûts d'approvisionnement des ascenseurs (c'est-à-dire sans la moindre marge).

IE144. Au 31 décembre 20X2, le ministère des Travaux publics observe que :

(a) les autres coûts engagés (hors ascenseurs) s'élèvent à 500 000 UM ; et

(b) la prestation est achevée à 20 % (c'est-à-dire 500 000 UM ÷ 2 500 000 UM).

IE145. Par conséquent, au 31 décembre 20X2, le ministère des Travaux publics comptabilise ce qui suit :

	UM	
Produits	2 200 000	(A)
Coût des biens vendus	2 000 000	(B)
Bénéfice	200 000	

(A) Les produits comptabilisés sont calculés comme suit : (20 % × 3 500 000 UM) + 1 500 000 UM (où 3 500 000 UM correspond à la contrepartie d'opération de 5 000 000 UM – 1 500 000 UM de coûts des ascenseurs).

(B) Le coût des biens vendus correspond à 500 000 UM de coûts engagés + 1 500 000 UM de coûts des ascenseurs.

Évaluation des opérations génératrices de produits assorties d'un accord contraignant

Contrepartie variable

Exemple 25 – Estimation de la contrepartie variable

IE146. Le ministère des Travaux publics conclut un accord contraignant avec le ministère des Transports portant sur la construction d'un pont. La promesse de transférer le pont est une obligation de conformité qui est satisfaite progressivement. La contrepartie promise s'élève à 25 millions UM, mais ce montant sera diminué ou augmenté selon le calendrier d'achèvement du pont. Plus précisément, la contrepartie promise sera diminuée de 100 000 UM par jour suivant le 31 mars 20X7 où les travaux du pont ne seront pas achevés. La contrepartie promise augmentera de

100 000 UM par jour précédant le 31 mars 20X7 où les travaux du pont seront achevés.

IE147. En outre, dès l'achèvement du pont, une tierce partie viendra l'inspecter pour lui attribuer une notation basée sur des indicateurs de mesure qui sont définis dans l'accord contraignant. Si le pont se voit attribuer une note spécifiée, le ministère des Travaux publics aura droit à une prime d'incitation de 1,5 million UM.

IE148. Le ministère des Travaux publics détermine que la contrepartie promise dans l'accord contraignant inclut un montant variable et estime le montant de contrepartie auquel il a droit selon les dispositions des paragraphes 113 à 117 d'IPSAS 47. Pour déterminer la contrepartie d'opération, le ministère des Travaux publics prépare une estimation distincte pour chaque élément de la contrepartie variable auquel le ministère des Travaux publics a droit en utilisant les méthodes d'estimation décrites au paragraphe 116 d'IPSAS 47 :

(a) Le ministère des Travaux publics décide d'utiliser la méthode de la valeur attendue pour estimer la contrepartie variable associée aux pénalités ou aux primes journalières (c'est-à-dire 25 millions UM, plus ou moins 100 000 UM par jour). Il s'agit en effet de la méthode dont le ministère des Travaux publics s'attend à ce qu'elle lui permette de prédire le plus exactement le montant de contrepartie auquel il aura droit.

(b) Le ministère des Travaux publics décide d'employer la méthode du montant le plus probable pour estimer la contrepartie variable associée à la prime d'incitation. En effet, il n'y a que deux résultats possibles (1,5 million UM ou 0 UM) et il s'agit de la méthode dont le ministère des Travaux publics s'attend à ce qu'elle lui permette de prédire le plus exactement le montant de contrepartie auquel il aura droit.

IE149. Le ministère des Travaux publics prend en compte les dispositions des paragraphes 119 à 121 d'IPSAS 47 relatives à la limitation des estimations de contrepartie variable pour déterminer s'il doit inclure tout ou partie de son estimation de contrepartie variable dans la contrepartie d'opération.

Existence d'une composante financement importante dans l'accord contraignant

IE150. Les exemples 26 à 30 illustrent les dispositions des paragraphes 123 à 128 d'IPSAS 47 relatives à l'existence d'une composante financement importante dans l'accord contraignant. L'exemple 26 illustre en outre les dispositions suivantes :

(a) Les paragraphes 119 à 121 d'IPSAS 47 relatifs à la limitation des estimations de contrepartie variable ; et

(b) Les paragraphes AG96 à AG103 d'IPSAS 47 relatifs aux ventes avec droit de retour.

Exemple 26 – Composante financement importante et droit de retour

IE151. Une entité publique (l'entité) fournit des rames de métro à un opérateur du secteur public (l'exploitant) moyennant 121 millions UM qui seront exigibles 24 mois après leur livraison. L'exploitant obtient le contrôle des rames au moment de la passation

de l'accord contraignant. L'accord contraignant autorise l'exploitant à retourner les rames de métro dans un délai de 90 jours. Les rames sont neuves ; l'entité n'a pas d'historique pertinent qui fasse état de retours et aucun autre élément probant en ce sens n'est disponible sur le marché.

IE152. Le prix au comptant des rames s'élève à 100 millions UM, ce qui représente le montant que l'exploitant devrait payer au moment de la livraison pour les mêmes rames si celles-ci lui étaient fournies dans des conditions par ailleurs identiques, lors de la passation de l'accord contraignant. Le coût des rames pour l'entité est de 80 millions UM.

IE153. L'entité ne comptabilise pas de produits lorsque le contrôle des rames passe à l'exploitant. En effet, l'existence du droit de retour et le manque d'historique faisant état de retours signifient que l'entité ne peut pas conclure qu'il est hautement probable qu'un ajustement à la baisse important du montant cumulatif de produits comptabilisé ne surviendra pas conformément aux paragraphes 119 à 121 d'IPSAS 47. En conséquence, la comptabilisation des produits intervient au bout de trois mois, lorsque le droit de retour a expiré.

IE154. L'accord contraignant inclut une composante financement importante selon les paragraphes 123 à 125 d'IPSAS 47. Cela est indiqué par la différence entre le montant de contrepartie promise de 121 millions UM et le prix au comptant de 100 millions UM à la date à laquelle les biens sont transférés à l'exploitant.

IE155. L'accord contraignant inclut un taux d'intérêt implicite de 10 % (à savoir le taux d'intérêt qui, sur 24 mois, entraîne une décote de la contrepartie promise de 121 millions UM par rapport au prix au comptant de 100 millions UM). L'entité évalue le taux et conclut qu'il correspond au taux que l'on retrouverait dans une opération financière distincte qui se produirait entre l'entité et l'exploitant au moment de la passation de l'accord contraignant. Les écritures suivantes illustrent la manière dont l'entité comptabilise cet accord contraignant conformément aux paragraphes AG96 à AG103 d'IPSAS 47 :

(a) Lorsque les rames sont transférées à l'exploitant, conformément au paragraphe AG97 d'IPSAS 47 :

Actif au titre du droit à récupérer les rames en cas de retour	80	millions UM[2]
Stocks		

(a) Pendant la durée de trois mois du droit de retour, aucun intérêt n'est comptabilisé selon le paragraphe 128 d'IPSAS 47 car aucun actif sur accord contraignant ni aucune créance n'a été comptabilisé.

(b) À l'expiration du droit de retour (les rames ne seront pas retournées) :

[2] Cet exemple ne tient pas compte des coûts attendus de recouvrement de l'actif.

		100 millions
Créance		UM[3]
	Produits	
Coût des ventes		80 millions
	Actif au titre des rames qui seront retournées	

IE156. Jusqu'à ce que l'entité reçoive le paiement comptant de l'exploitant, des produits d'intérêts seront comptabilisés conformément à IPSAS 41. Pour déterminer le taux d'intérêt effectif selon IPSAS 41, l'entité tient compte des clauses restantes de l'accord contraignant.

Exemple 27 – Les paiements retenus sur un accord contraignant à long terme ne constituent pas une composante financement importante

IE157. Le ministère des Travaux publics conclut un accord contraignant portant sur la construction d'un bâtiment, lequel comprend des paiements d'étape programmés au titre de la prestation exécutée par le ministère des Travaux publics pendant la durée de trois ans de l'accord contraignant. L'obligation de conformité sera satisfaite progressivement et les paiements d'étape sont programmés de manière à coïncider avec la prestation attendue du ministère des Travaux publics. L'accord contraignant stipule qu'un pourcentage spécifié de chaque paiement d'étape doit être retenu (c'est-à-dire conservé) par le contributeur des ressources tout au long de l'accord contraignant et qu'il ne sera payé au ministère des Travaux publics qu'une fois le bâtiment achevé.

IE158. Le ministère des Travaux publics conclut que l'accord contraignant n'inclut pas une composante de financement importante. Les paiements d'étape coïncident en effet avec la prestation du ministère des Travaux publics et l'accord contraignant exige de conserver certains montants pour des raisons autres que l'apport de financement selon le paragraphe 125(c) d'IPSAS 47. La retenue d'un pourcentage spécifié de chaque paiement d'étape a vocation à protéger le contributeur des ressources en cas de manquement du ministère des Travaux publics à remplir de manière pertinente ses obligations de conformité au titre de l'accord contraignant.

Exemple 28 – Détermination du taux d'actualisation

IE159. Le ministère de la Communication et de l'Information conclut un accord contraignant avec un État étranger pour la fourniture d'équipement Internet à haut débit. Le contrôle de cet équipement est transféré à l'État étranger lors de la signature de l'accord contraignant. La contrepartie indiquée dans l'accord contraignant s'élève à 100 millions UM, majorée d'un taux d'intérêt de 5 % figurant dans l'accord contraignant, payable en 60 mensualités de 1,89 million UM.

[3] La créance comptabilisée sera évaluée selon IPSAS 41. Cet exemple part de l'hypothèse qu'il n'y a pas de différence imporrtante entre la juste valeur de la créance au moment de la passation de l'accord contraignant et la juste valeur de la créance lorsqu'elle est comptabilisée au moment où le droit de retour expire. En outre, cet exemple ne tient pas compte de la comptabilisation d'une dépréciation au titre de la créance.

Cas A – Le taux d'actualisation de l'accord contraignant reflète le taux d'une opération de financement distincte

IE160. Lors de l'évaluation du taux d'actualisation de l'accord contraignant qui contient une composante financement importante, le ministère de la Communication et de l'Information prend en compte le paragraphe 127 d'IPSAS 47 et observe que le taux d'intérêt de 5 % de l'accord contraignant reflète le taux qui serait utilisé dans une opération de financement distincte entre ce ministère et l'État étranger au moment de la passation de l'accord contraignant (c'est-à-dire que le taux d'intérêt de 5 % de l'accord contraignant traduit les caractéristiques de crédit de l'État étranger).

IE161. Les conditions de marché du financement signifient que le prix au comptant de l'équipement s'élève à 100 millions UM. Ce montant est comptabilisé en produits et créance relative à un prêt lorsque le contrôle de l'équipement est transféré à l'État étranger. Le ministère comptabilise la créance selon IPSAS 41.

Case B – Le taux d'actualisation de l'accord contraignant ne reflète pas le taux qui serait utilisé dans une opération de financement distincte

IE162. Lors de l'évaluation du taux d'actualisation de l'accord contraignant qui contient une composante financement importante, le ministère observe que le taux d'intérêt de 5 % de l'accord contraignant est nettement inférieur au taux d'intérêt de 12 % qui serait utilisé dans une opération de financement distincte entre le ministère et l'État étranger au moment de la passation de l'accord contraignant (c'est-à-dire que le taux d'intérêt de l'accord contraignant de 5 % ne reflète pas les caractéristiques de crédit de l'État étranger). Cela suggère que le prix au comptant est inférieur à 100 millions UM.

IE163. Selon le paragraphe 127 d'IPSAS 47, le ministère détermine la contrepartie d'opération en ajustant le montant de contrepartie promis afin de refléter les paiements prévus dans l'accord contraignant en utilisant le taux d'intérêt de 12 % qui reflète les caractéristiques de crédit de l'État étranger. En conséquence, le ministère détermine que la contrepartie d'opération s'élève à 84,83 millions UM (60 mensualités de 1,89 million UM au taux actualisé de 12 %). Le ministère comptabilise des produits et une créance relative à un prêt de ce montant. Le ministère comptabilise la créance relative à un prêt selon les dispositions d'IPSAS 41.

Exemple 29 – Paiement anticipé et évaluation du taux d'actualisation

IE164. L'État organisera un sommet international dans deux ans et a besoin d'investir dans des véhicules pour cette occasion. Après la clôture de cet événement, l'État prévoit de vendre les véhicules en excédent. Pour atteindre cet objectif, il conclut un accord contraignant avec une région à laquelle il fournira ces véhicules excédentaires dans deux ans (c'est-à-dire que l'obligation de conformité sera satisfaite à un moment précis). L'accord contraignant prévoit deux possibilités de paiement : un paiement de 5 millions UM dans deux ans, lorsque la région obtiendra le contrôle des véhicules ou un paiement de 4 millions UM au moment de la signature de l'accord

contraignant. La région opte pour le paiement de 4 millions UM au moment de la signature de l'accord contraignant.

IE165. L'État conclut que l'accord contraignant contient une composante financement importante compte tenu de l'intervalle prévu entre le moment où la région paie les véhicules et le moment où l'État les lui transfèrera, ainsi que compte tenu des taux d'intérêt qui prévalent sur le marché pertinent.

IE166. Le taux d'intérêt implicite de l'opération est de 11,8 %, lequel correspond au taux d'intérêt nécessaire pour faire en sorte que les deux possibilités de paiement soient équivalentes, économiquement parlant. L'État détermine cependant que, selon le paragraphe127 d'IPSAS 47, le taux qui devrait être utilisé pour ajuster la contrepartie promise est de 6 %, ce qui correspond au taux d'emprunt marginal de l'État.

IE167. Les écritures suivantes illustrent comment l'État comptabilisera la composante financement importante :

(a) Comptabilisation d'un passif sur accord contraignant au titre du paiement de 4 millions UM reçu au moment de la passation de l'accord contraignant :

Trésorerie	4 millions UM
Passif sur accord contraignant	4 millions UM

(b) Au cours des deux années entre la passation de l'accord contraignant et le transfert des véhicules, l'État ajuste le montant de contrepartie promis (selon le paragraphe 128 d'IPSAS 47) et développe le passif sur accord contraignant avec la comptabilisation d'intérêts sur les 4 millions UM au taux de 6 % pendant deux ans :

Charge d'intérêts	494 000 UM[4]
Passif sur accord contraignant	494 000 UM

(c) Comptabilisation de produits au titre du transfert des véhicules :

Passif sur accord contraignant	4 494 000 UM
Produits	4 494 000 UM

Exemple 30 – Paiement anticipé

IE168. Une entreprise de télécommunications du secteur privé (l'entreprise de télécoms) a installé des tours de téléphonie mobile sur des biens appartenant à l'État. En vertu de l'accord, l'accès à ces tours ne peut être accordé qu'à des spécialistes en télécommunications aux compétences appropriées. L'entreprise de télécoms conclut un accord contraignant avec une entité de gouvernement qui fournit des services de télécommunications spécialisés (l'entité) pour lui fournir des services de

4 494 000 UM = 4 millions UM de passif sur accord contraignant × (6 % de taux d'intérêt pendant deux ans).

maintenance et de réparation pendant trois ans. L'entreprise de télécoms achète ce service de support au moment de l'installation des tours de téléphonie mobile. La contrepartie pour ce service s'élève à 300 000 UM et l'entreprise de télécoms doit les payer d'emblée (à savoir qu'aucune possibilité de paiement mensuel n'est envisageable).

IE169. Pour déterminer s'il existe une composante financement importante dans l'accord contraignant, l'entité tient compte de la nature du service proposé et de l'objectif des conditions de paiement. L'entité facture un seul montant initial, non pas dans l'objectif premier d'obtenir un financement de la part des acheteurs, mais plutôt dans le but de mieux gérer ses ressources, après prise en compte des risques connexes à la fourniture du service. Précisément, si l'entreprise de télécoms pouvait procéder à un paiement mensuel, elle pourrait changer de fournisseur de service spécialisé, laissant à la charge de l'entité des coûts pour lesquels cette dernière ne pourrait pas percevoir de produits.

IE170. Lors de son évaluation des dispositions du paragraphe125(c) d'IPSAS 47, l'entité détermine que les conditions de paiement ont été principalement structurées pour des raisons autres que la fourniture d'un financement à l'entité. L'entité ne facture qu'un seul montant initial à payer pour les services car d'autres conditions de paiement (telles qu'un échéancier de paiements mensuels) affecteraient la nature des risques assumés par l'entité pour fournir le service et pourraient la mettre dans l'incapacité économique de fournir le service. Suite à son analyse, l'entité parvient à la conclusion qu'il n'existe pas de composante financement importante.

Contrepartie autre qu'en trésorerie

IE171. L'exemple 31 illustre les dispositions des paragraphes 129 à 132 d'IPSAS 47 relatives à la contrepartie autre qu'en trésorerie, ainsi que celles du paragraphe 68 d'IPSAS 47 relatives à l'identification des obligations de conformité.

Exemple 31 – Droit à une contrepartie autre qu'en trésorerie

IE172. Un diffuseur public (le diffuseur) passe un accord contraignant avec une entreprise de médias privée (l'entreprise de médias) pour qu'elle lui fournisse des services de production pendant un an. L'accord contraignant est signé le 1er janvier 20X1 et le travail démarre immédiatement. Le diffuseur conclut que les services de production constituent une obligation de conformité unique selon le paragraphe 68(b) d'IPSAS 47. En effet, le diffuseur fournit un ensemble de services de production distincts qui sont essentiellement les mêmes et ont le même rythme de transfert (les services de production sont transférés à l'entreprise de médias progressivement et utilisent la même méthode d'évaluation du degré d'avancement — à savoir une méthode fondée sur l'écoulement du temps).

IE173. En échange des services de production, l'entreprise de médias promet d'accorder au diffuseur le droit de diffuser l'une de ses émissions de sports populaire, à raison d'une fois par semaine de services de production.

IE174. Le diffuseur évalue son degré d'avancement vers la satisfaction complète de l'obligation de conformité au fur et à mesure que s'achève chaque semaine de

services de production. Pour déterminer la contrepartie d'opération (et le montant des produits à comptabiliser), le diffuseur examine d'abord la juste valeur du droit à diffuser l'émission de sports populaire. Cependant, comme le droit de diffuser l'émission n'est en général pas vendu par l'entreprise de médias et que ce droit ne fait habituellement pas l'objet de négociations sur le marché, le diffuseur conclut qu'il ne peut pas raisonnablement estimer la juste valeur de la contrepartie autre qu'en trésorerie. De ce fait, le diffuseur estime la contrepartie d'opération indirectement, par référence à la valeur spécifique des services de production promis à l'entreprise de médias.

Répartition en proportion des valeurs spécifiques

IE175. Les exemples 32 à 34 illustrent les dispositions des paragraphes 133 à 143 d'IPSAS 47 relatives à la répartition de la contrepartie d'opération entre les obligations de conformité. Ces exemples illustrent également les dispositions suivantes :

(a) le paragraphe 116 d'IPSAS 47 relatif à la contrepartie variable (exemple 34) ;

(b) les paragraphes AG107 à AG109 d'IPSAS 47 relatifs à la répartition d'une remise (exemples 32 et 33) ; et

(c) le paragraphe AG182 d'IPSAS 47 relatif à la contrepartie sous forme d'une redevance en fonction des ventes ou d'une redevance en fonction de l'utilisation sur les licences de propriété intellectuelle (exemple 34).

Exemple 32 – Méthodologie de répartition

IE176. Un ministère de la Défense (le ministère) conclut un accord contraignant avec un autre pays en vue de la fourniture d'un avion de combat, de pièces détachées spécialisées et de moteurs spécialisés moyennant 100 millions UM. Le ministère remplira ses obligations de conformité concernant l'avion, les pièces détachées et le moteur à différents moments. Comme le ministère peut fournir l'avion de combat séparément, sa valeur spécifique peut être directement observée. Les valeurs spécifiques des pièces détachées et des moteurs spécialisés ne peuvent, pour leur part, pas être directement observées.

IE177. Comme les valeurs spécifiques des pièces détachées et des moteurs spécialisés ne sont pas directement observables, le ministère doit les estimer. Ce faisant, le ministère utilise la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement pour les pièces détachées spécialisées et utilise la méthode du coût attendu pour les moteurs spécialisés. Lorsqu'il réalise ces estimations, le ministère doit maximiser l'utilisation des données d'entrée observables (selon le paragraphe 138 d'IPSAS 47). Le ministère estime les valeurs spécifiques comme suit :

Bien	Valeur spécifique	Méthode employée
	UM (en millions)	
Avion de combat	90	Observation directe (voir paragraphe 137 d'IPSAS 47)

Bien	Valeur spécifique	Méthode employée
	UM (en millions)	
Pièces détachées	10	Méthode de l'évaluation du marché avec ajustement (voir paragraphe 139(a) d'IPSAS 47)
Moteurs spécialisés	20	Méthode du coût attendu (voir paragraphe 139(b) d'IPSAS 47)
Total	120	

IE178. L'autre pays reçoit une remise pour l'achat du groupe de biens puisque la somme des valeurs spécifiques (120 millions UM) de ces biens excède la contrepartie promise (100 millions UM). Le ministère se demande s'il dispose d'éléments probants observables lui indiquant l'obligation de conformité à laquelle se rapporte la totalité de la remise (selon le paragraphe AG108 d'IPSAS 47) et conclut que tel n'est pas le cas. Par conséquent, conformément aux paragraphes 136 et AG107 d'IPSAS 47, la remise est répartie de façon proportionnelle entre l'avion de combat, les pièces détachées et les moteurs spécialisés. La remise, et par conséquent, la contrepartie d'opération, sont donc réparties comme suit :

Bien	Contrepartie d'opération après répartition	
	UM (en millions)	
Avion de combat	75	(90 UM ÷ 120 UM × 100 UM)
Pièces détachées	8	(10 UM ÷ 120 UM × 100 UM)
Moteurs	17	(20 UM ÷ 120 UM × 100 UM)
Total	100	

Exemple 33 – Répartition d'une remise

IE179. Un organisme public en charge des achats (l'organisme) approvisionne régulièrement des entités publiques en fournitures d'usage courant, notamment les fournitures A, B et C individuellement. L'organisme établit les valeurs spécifiques suivantes :

Bien	Valeur spécifique
	UM
Fournitures A	40
Fournitures B	55

Bien	Valeur spécifique
	UM
Fournitures C	45
Total	140

IE180. De plus, l'organisme procure régulièrement les fournitures B et C ensemble moyennant 60 UM.

Cas A – Répartition d'une remise entre une ou plusieurs obligations de conformité

IE181. L'organisme conclut un accord contraignant avec une entité publique pour l'approvisionner en fournitures A, B et C moyennant 100 UM. L'organisme remplira les obligations de conformité pour chacun de ces approvisionnements en fournitures à des moments différents.

IE182. L'accord contraignant prévoit une remise de 40 UM sur l'opération globale, à répartir de façon proportionnelle entre les trois obligations de conformité au moment de la répartition de la contrepartie d'opération, en utilisant la méthode des valeurs spécifiques relatives (selon le paragraphe AG107 d'IPSAS 47). Cependant, comme l'organisme procure régulièrement les fournitures B et C ensemble moyennant 60 UM et les fournitures A moyennant 40 UM, il dispose d'éléments observables lui indiquant que la totalité de la remise se rapporte aux promesses de transfert des fournitures B et C conformément au paragraphe AG108 d'IPSAS 47.

IE183. Si l'organisme transfère le contrôle des fournitures B et C au même moment, l'organisme peut, par mesure de simplification, comptabiliser le transfert de ces fournitures comme une obligation de conformité unique. À savoir que l'organisme peut affecter 60 UM de la contrepartie d'opération à cette obligation de conformité unique et comptabiliser 60 UM en produits lors du transfert simultané des fournitures B et C à l'entité.

IE184. Si l'accord contraignant exige de l'organisme qu'il transfère le contrôle des fournitures B et C à des moments différents, le montant affecté de 60 UM est réparti individuellement entre la promesse de transfert des fournitures B (valeur spécifique de 55 UM) et la promesse des fournitures C (valeur spécifique de 45 UM) comme suit :

Bien	Contrepartie d'opération affectée	
	CU	
Fournitures B	33	(55 UM ÷ 100 UM de valeur spécifique totale × 60 UM)
Fournitures C	27	(45 UM ÷ 100 UM de valeur spécifique totale × 60 UM)
Total	60	

Cas B – La méthode résiduelle est appropriée

IE185. L'organisme conclut un accord contraignant avec une entité publique pour l'approvisionner en fournitures A, B et C comme décrit au cas A. L'accord contraignant prévoit également une promesse de transfert de fournitures D. La contrepartie totale dans l'accord contraignant s'élève à 130 UM. La valeur spécifique des fournitures D est très variable (voir paragraphe 139(c) d'IPSAS 47) car l'organisme approvisionne divers acheteurs en fournitures D moyennant un large éventail de montants (compris entre 15 UM et 45 UM). L'organisme décide donc d'estimer la valeur spécifique des fournitures D à l'aide de la méthode résiduelle.

IE186. Avant d'estimer la valeur spécifique des fournitures D à l'aide de la méthode résiduelle, l'organisme détermine si une remise doit être affectée aux autres obligations de conformité de l'accord contraignant selon les paragraphes AG108 et AG109 d'IPSAS 47.

IE187. Comme dans le cas A, comme l'organisme procure régulièrement les fournitures B et C ensemble moyennant 60 UM et les fournitures A moyennant 40 UM, il dispose d'éléments observables lui indiquant qu'il convient de répartir les 100 UM entre les trois et qu'une remise de 40 UM doit être affectée aux promesses de transfert des fournitures B et C conformément au paragraphe AG108 d'IPSAS 47. En utilisant la méthode résiduelle, l'organisme estime la valeur spécifique des fournitures D à 30 UM comme suit :

Produit	Valeur spécifique	Méthode
	UM	
Fournitures A	40	Valeur directement observable (voir paragraphe 137 d'IPSAS 47)
Fournitures B et C	60	Valeur directement observable avec remise (voir paragraphe AG108 d'IPSAS 47)
Fournitures D	30	Méthode résiduelle (voir paragraphe 139(c) d'IPSAS 47)
Total	130	

IE188. L'organisme observe que les 30 UM restants affectés aux Fournitures D se situent dans la fourchette de ses prix observables (allant de 15 UM à 45 UM). Par conséquent, le résultat de la répartition (voir tableau ci-dessus) est conforme à l'objectif de répartition énoncé au paragraphe 133 d'IPSAS 47 et avec les dispositions du paragraphe138 d'IPSAS 47.

Cas C – La méthode résiduelle est inappropriée

IE189. Les mêmes faits que ceux du cas B s'appliquent au cas C, à l'exception du fait que la contrepartie d'opération s'élève à 105 UM, au lieu de 130 UM. En conséquence, l'application de la méthode résiduelle aboutira à une valeur spécifique de 5 UM pour les fournitures D (105 UM de contrepartie d'opération moins 100 UM affectés aux fournitures A, B et C). L'organisme conclut que 5 UM ne reflètent pas fidèlement le montant de contrepartie auquel elle s'attend à avoir droit en échange de la satisfaction de son obligation de conformité de transférer les fournitures D, car 5 UM n'est pas une valeur proche de la valeur spécifique des fournitures D, qui se situe dans la fourchette de 15 UM à 45 UM. En conséquence, l'organisme examine les éléments observables dont il dispose, dont les rapports d'approvisionnement et de recouvrement des coûts, pour estimer la valeur spécifique des fournitures D à l'aide d'une autre méthode adaptée. L'organisme répartit la contrepartie d'opération de 105 UM entre les fournitures A, B, C et D en s'aidant des valeurs spécifiques relatives de ces produits conformément aux paragraphes 133 à 140 d'IPSAS 47.

Exemple 34 – Répartition d'une contrepartie variable

IE190. Une université publique (l'université) conclut un accord contraignant avec une entreprise pharmaceutique (l'entreprise pharmaceutique) portant sur deux licences de propriété intellectuelle se rapportant à deux formulations de médicaments (les formulations X et Y), mises au point par un laboratoire de recherche de l'université. L'université détermine que les formulations représentent deux obligations de conformité, chacune étant satisfaite à un moment précis. Les valeurs spécifiques des formulations X et Y sont respectivement de 800 000 UM et 1 000 000 UM.

Cas A – La contrepartie variable est affectée en totalité à une seule obligation de conformité

IE191. Le prix indiqué dans l'accord contraignant pour la formulation X est un montant fixe de 800 000 UM ; s'agissant de la formulation Y, la contrepartie est établie à 3 % des ventes futures du médicament mis au point à partir de la formulation Y qui seront réalisées par l'entreprise pharmaceutique. Aux fins de la répartition, l'université estime sa redevance en fonction des ventes (à savoir la contrepartie variable) à 1 000 000 UM, selon les dispositions du paragraphe 116 d'IPSAS 47.

IE192. Pour répartir la contrepartie d'opération, l'université tient compte des conditions énoncées au paragraphe 142 d'IPSAS 47 et conclut que la contrepartie variable (à savoir la redevance en fonction des ventes) doit être affectée en totalité à la formulation Y. L'université conclut que les conditions du paragraphe 142 d'IPSAS 47 sont remplies pour les raisons suivantes :

(a) Le paiement variable se rapporte expressément à un résultat de l'obligation de conformité de transférer la formulation Y (à savoir les ventes ultérieures du

médicament mis au point à partir de la formulation Y que l'entreprise pharmaceutique réalisera).

(b) L'affectation de la totalité du montant attendu de la redevance de 1 000 000 UM à la formulation Y est conforme à l'objectif de répartition énoncé au paragraphe 133 d'IPSAS 47. En effet, l'estimation par l'université du montant de redevance en fonction des ventes (1 000 000 UM) est équivalente à la valeur spécifique de la formulation Y et le montant fixe de 800 000 UM est équivalent à la valeur spécifique de la formulation X. L'université affecte 800 000 UM à la formulation X conformément au paragraphe143 d'IPSAS 47. En effet, partant d'une évaluation des faits et des circonstances se rapportant aux deux licences, l'affectation à la formulation Y d'une partie de la contrepartie fixe en plus de la totalité de la contrepartie variable ne serait pas conforme à l'objectif de répartition énoncé au paragraphe 133 d'IPSAS 47.

IE193. L'université transfère la formulation Y au moment de la passation de l'accord contraignant et transfère la formulation X un mois plus tard. Au moment du transfert de la formulation Y, l'université ne comptabilise pas de produits car la contrepartie affectée à la formulation Y se présente sous la forme d'une redevance en fonction des ventes. Par conséquent, conformément au paragraphe AG180 d'IPSAS 47, l'université comptabilise la redevance en fonction des ventes en produits lorsque ces ventes ultérieures surviennent.

IE194. Au moment du transfert de la formulation X, l'université comptabilise les 800 000 UM affectés à la formulation X en produits.

Cas B – Contrepartie variable répartie sur la base des valeurs spécifiques

IE195. Le prix indiqué dans l'accord contraignant pour la formulation X est un montant fixe de 300 000 UM ; s'agissant de la formulation Y, la contrepartie est établie à 5 % des ventes futures du médicament mis au point à partir de la formulation Y qui seront réalisées par l'entreprise pharmaceutique. L'estimation faite par l'université de sa redevance en fonction des ventes (à savoir la contrepartie variable) s'élève à 1 500 000 UM, selon les dispositions du paragraphe 116 d'IPSAS 47.

IE196. Pour répartir la contrepartie d'opération, l'université tient compte des conditions énoncées au paragraphe 142 d'IPSAS 47 afin de déterminer si elle doit affecter la contrepartie variable (à savoir la redevance en fonction des ventes) en totalité à la formulation Y. Dans la mise en application de ces conditions, l'université conclut que même si les paiements variables se rapportent expressément à un résultat de l'obligation de conformité de transférer la formulation Y (à savoir les ventes ultérieures du médicament mis au point à partir de la formulation Y que l'entreprise pharmaceutique réalisera), l'affectation de la totalité de la contrepartie variable à la formulation Y ne serait pas conforme au principe de répartition de la contrepartie d'opération. L'affectation de 300 000 UM à la formulation X et de 1 500 000 UM à la formulation Y ne représente pas une répartition raisonnable de la contrepartie d'opération sur la base des valeurs spécifiques des formulations X et Y respectives de 800 000 UM et de 1 000 000 UM. En conséquence, l'université applique les

dispositions générales en matière de répartition des paragraphes 136 à 140 d'IPSAS 47.

IE197. L'université répartit la contrepartie d'opération de 300 000 UM aux formulations X et Y sur la base de leurs valeurs spécifiques relatives de 800 000 UM et 1 000 000 UM respectivement. L'université répartit également la contrepartie liée à la redevance en fonction des ventes sur la base des valeurs spécifiques relatives. Cependant, conformément au paragraphe AG180 d'IPSAS 47, lorsqu'une entité concède sous licence une propriété intellectuelle dont la contrepartie peut prendre la forme d'une redevance en fonction des ventes, l'entité ne peut pas comptabiliser de produits jusqu'à ce que survienne le plus tardif des événements suivants : les ventes ultérieures se produisent ou l'obligation de conformité est remplie (ou partiellement remplie).

IE198. La formulation Y est transférée à l'entreprise pharmaceutique au moment de la passation de l'accord contraignant ; quant à la formulation X, son transfert se produit trois plus tard. Au moment du transfert de la formulation Y, l'université comptabilisé en produits les 167 000 UM (1 000 000 UM ÷ 1 800 000 UM × 300 000 UM) affectés à la formulation Y. Lors du transfert de la formulation X, l'université comptabilise en produits les 133 000 UM (800 000 UM ÷ 1 800 000 UM × 300 000 UM) affectés à la formulation X.

IE199. Au cours du premier mois, la redevance due au titre du premier mois de ventes réalisées par l'entreprise pharmaceutique s'élève à 200 000 UM. Par conséquent, selon le paragraphe AG180 d'IPSAS 47, l'université comptabilise en produits les 111 000 UM (1 000 000 UM ÷ 1 800 000 UM × 200 000 UM) affectés à la formulation Y (laquelle, ayant été transférée à l'acheteur, constitue donc une obligation de conformité satisfaite). L'université comptabilise un passif sur accord contraignant pour les 89 000 UM (800 000 UM ÷ 1 800 000 UM × 200 000 UM) affectés à la formulation X. En effet, malgré la réalisation des ventes ultérieures par l'entreprise pharmaceutique, l'obligation de conformité à laquelle la redevance a été affectée n'est pas remplie avant le transfert de la formulation X, trois mois plus tard.

Accords multipartites et détermination de la valeur spécifique

IE200. L'exemple 35 illustre la mise en œuvre du paragraphe AG29 d'IPSAS 47 sur l'évaluation des accords contraignants qui prévoient la fourniture de biens ou de services à des tiers bénéficiaires, ainsi que celles du paragraphe AG110 d'IPSAS 47 relatif à la détermination de la valeur spécifique de ces biens ou services.

Exemple 35 – Fourniture de vaccins à des tiers bénéficiaires

Cas A – L'accord contraignant contient une obligation de conformité de transférer des biens ou des services à une autre partie

IE201. Une clinique reçoit 100 000 UM de l'État pour assurer la vaccination de la population locale. L'État exige de la clinique qu'elle fournisse 150 doses du vaccin A, qui est un vaccin que la clinique a précédemment fourni, moyennant une valeur spécifique de 500 UM la dose. La clinique doit également fournir 350 doses

du vaccin B, qui est un nouveau vaccin à propos duquel il n'existe que des informations limitées concernant les prix observables.

IE202. La clinique conclut que cet accord contraignant contient deux obligations de conformité visant le transfert de deux biens distincts à une autre partie, spécifiquement 150 doses du vaccin A et 350 doses du vaccin B. En effet, l'État, qui agit en qualité d'acheteur, paie la clinique pour qu'elle fournisse un service de vaccination à la population locale, considérée comme des tiers bénéficiaires. Cela est conforme aux dispositions du paragraphe AG29 d'IPSAS 47.

IE203. Lors de la détermination de la valeur spécifique de chaque dose des vaccins, la clinique estime que chaque dose du vaccin A a une valeur spécifique de 500 UM, laquelle est fondée sur l'historique de la valeur spécifique de ce vaccin. S'agissant du vaccin B, la clinique applique les dispositions du paragraphe AG110 d'IPSAS 47 et estime que la valeur spécifique de chaque dose s'élève à 100 UM, en se fondant sur la méthode du coût attendu pour ce qui est de l'acquisition par la clinique de chaque vaccin, à laquelle s'ajoutent les coûts de main d'œuvre pour l'administration des vaccins.

IE204. L'utilisation de la valeur spécifique de 500 UM par dose pour le vaccin A et de 100UM par dose pour le vaccin B aboutira à la répartition suivante de la contrepartie d'opération entre les deux vaccins :

Valeur spécifique totale de toutes les obligations de conformité :

Vaccin A : valeur spécifique de 500 UM × 150 doses = 75 000 UM

Vaccin B : valeur spécifique de 100 UM (calculée sur la base du coût de remplacement + main d'œuvre) × 350 doses = 35 000 UM

Valeur spécifique totale : 75 000 UM + 35 000 UM = 110 000 UM

Répartition de la contrepartie d'opération de 100 000 UM entre les deux vaccins :

Vaccin A : 100 000 UM × 75 000 UM ÷ 110 000 UM = 68 182 UM, soit 454,55 UM par dose

Vaccin B : 100 000 UM × 35 000 UM ÷ 110 000 UM = 31 818 UM, soit 90,91 UM par dose

IE205. Partant de ce qui précède, la clinique comptabilisera des produits en utilisant la contrepartie d'opération selon la répartition susvisée et évaluera son degré d'avancement vers la satisfaction de ses obligations de conformité en se référant au nombre de vaccins A ou B qu'elle a administrés.

Cas B – L'accord contraignant contient une obligation de conformité d'utilisation des ressources pour des biens ou des services en interne

IE206. Comme dans le cas A, la clinique reçoit 100 000 UM de la part de l'État. Cependant, dans ce cas, le financement a été mis à la disposition de la clinique afin que celle-ci mène sa campagne de vaccination au sein de la population locale. Les clauses de l'accord contraignant stipulent que la clinique a la faculté d'engager les fonds dans des dépenses qui sont directement liées au programme de vaccination et peuvent

inclure : une affectation aux salaires payés au personnel qui travaille à des activités en lien avec la campagne de vaccination, comme l'administration des vaccins ou l'élaboration de supports de formation concernant les vaccins ; une affectation à la location des locaux qui serviront à réaliser les activités liées à la campagne de vaccination et le coût d'acquisition des vaccins eux-mêmes.

IE207. La clinique examine les clauses et conditions de l'accord contraignant et conclut que même si l'accord inclut des tiers bénéficiaires au sens du paragraphe AG29 d'IPSAS 47, son obligation de conformité consiste à utiliser des ressources en interne pour des biens ou des services en vue de mener à bien sa campagne de vaccination. En effet, l'accord contraignant ne précise pas que les 100 000 UM doivent être limités au financement de la fourniture des vaccins à la population locale (c'est-à-dire aux tiers bénéficiaires). Partant de son évaluation, la clinique conclut que l'obligation de conformité est remplie progressivement, au fur et à mesure que des dépenses admissibles sont engagées car cette mesure de l'avancement est celle qui représente le mieux la prestation de l'entité vers la satisfaction de cette obligation de conformité. La clinique comptabilise des produits au fur et à mesure que des dépenses admissibles sont engagées.

Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire

IE208. Les exemples 36 à 38 illustrent les dispositions des paragraphes AG117 à AG125 d'IPSAS 47 relatifs aux entités agissant pour leur propre compte ou comme mandataires.

Exemple 36 – Promesse de fournir des biens ou des services (L'entité agit pour son propre compte)

IE209. Un organisme de services de maintenance partagés (l'organisme) conclut un accord contraignant avec le ministère de l'Action sociale (le ministère) afin de lui fournir des services de maintenance de bureau au sein des biens du ministère. L'organisme et le ministère définissent et conviennent du périmètre des services de maintenance et négocient le prix. L'organisme est chargé de veiller à ce que les services soient exécutés conformément aux clauses et conditions contenues dans l'accord contraignant. Tous les mois, l'organisme établit une facture au ministère du montant de prix convenu, avec un délai de paiement à 10 jours.

IE210. L'organisme fait régulièrement appel à des prestataires de services tiers pour fournir les services de maintenance à ses acheteurs. Lorsque l'organisme obtient un accord contraignant avec un acheteur, il conclut un accord contraignant avec l'un de ces prestataires de services, en enjoignant au prestataire de services d'exécuter les services de maintenance de bureau pour le compte du ministère. Les conditions de paiement contenues dans les accords contraignants avec les prestataires de services coïncident en général avec les conditions de paiement contenues dans les accords contraignants conclus entre l'organisme et les acheteurs. L'organisme est cependant tenu de payer le prestataire de services même si le ministère lui fait défaut sur son paiement.

IE211. Pour déterminer si l'organisme agit pour son propre compte ou comme mandataire, il identifie le bien ou le service spécifié à fournir au ministère et évalue s'il exerce le contrôle de ce bien ou de ce service avant son transfert au ministère.

IE212. L'organisme observe que les services spécifiés qui doivent être fournis au ministère sont les services de maintenance de bureau pour lesquels le ministère a conclu un accord contraignant et qu'aucun autre bien ou service ne sont promis au ministère. Tandis que l'organisme obtient un droit aux services de maintenance de bureau du prestataire des services après avoir passé l'accord contraignant avec le ministère, ce droit n'est pas transféré au ministère. À savoir que l'organisme conserve la capacité de décider de l'utilisation de, et d'obtenir, la quasi-totalité des avantages économiques restants ou du potentiel de service découlant de ce droit. Par exemple, l'organisme peut décider d'enjoindre au prestataire de services de fournir les services de maintenance de bureau pour le ministère, ou pour un autre acheteur, ou encore dans ses propres locaux. Le ministère ne dispose pas du droit d'enjoindre au prestataire de services de fournir des services que l'organisme n'a pas accepté de fournir. Par conséquent, le droit aux services de maintenance de bureau obtenus par l'organisme de la part du prestataire de services ne correspond pas au bien ou au service spécifié dans son accord contraignant conclu avec le ministère.

IE213. L'organisme estime exercer le contrôle des services spécifiés avant de les fournir au ministère. L'organisme obtient le contrôle d'un droit aux services de maintenance de bureau après avoir passé l'accord contraignant avec le ministère, mais avant que ces services ne soient fournis à ce dernier. Les clauses de l'accord contraignant de l'organisme avec le prestataire de services confèrent à l'organisme la capacité d'enjoindre au prestataire de services de fournir les services spécifiés au nom de l'organisme (voir paragraphe 204(b)). En outre, l'organisme conclut que les indicateurs suivants du paragraphe AG123 d'IPSAS 47 apportent des éléments probants supplémentaires indiquant que l'organisme exerce le contrôle des services de maintenance de bureau avant que ceux-ci ne soient fournis au ministère :

(a) L'organisme assume la responsabilité première de la satisfaction de la promesse de fournir des services de maintenance de bureau. Bien que l'organisme ait fait appel à un prestataire pour exécuter les services promis au ministère, c'est l'organisme lui-même qui assume la responsabilité de s'assurer que les services sont exécutés et qu'ils sont acceptables pour le ministère (c'est-à-dire que l'organisme est responsable de la satisfaction de la promesse contenue dans l'accord contraignant, indépendamment du fait qu'il exécute lui-même les services ou qu'il fasse appel à un tiers pour les exécuter).

(b) L'organisme a toute latitude pour fixer le prix des services à exécuter pour le ministère.

IE214. L'organisme observe qu'il ne s'engage pas à obtenir les services du prestataire avant d'avoir obtenu l'accord contraignant avec le ministère. Ainsi, l'organisme a atténué le risque sur stocks en ce qui concerne les services de maintenance de bureau. L'organisme n'en conclut pas moins qu'il contrôle les services de maintenance de bureau avant qu'ils soient fournis au ministère en se fondant sur les éléments probant énoncés au paragraphe **Erreur ! Source du renvoi introuvable.**.

IE215. L'organisme agit donc pour son propre compte dans l'opération et comptabilise des produits du montant de contrepartie à laquelle il a droit de la part du ministère en échange des services de maintenance de bureau.

Exemple 37 – Promesse de fournir des biens ou des services (L'entité agit pour son propre compte)

IE216. Une collectivité locale négocie avec des hôpitaux pour acheter des vaccins destinés à ses citoyens individuels à prix réduits par rapport au prix des vaccins fournis directement par les hôpitaux aux citoyens. La collectivité locale accepte d'acheter un nombre spécifique de vaccins et doit payer ces vaccins indépendamment de sa capacité à les utiliser. Le prix réduit payé par la collectivité locale pour chaque vaccin acheté est négocié et convenu à l'avance.

IE217. La collectivité locale détermine les prix auxquels les vaccins seront fournis aux citoyens. Elle fournit les vaccins et encaisse la contrepartie auprès des citoyens lorsqu'ils achètent les vaccins.

IE218. La collectivité locale prête également assistance aux citoyens individuels dans la résolution des plaintes qu'ils introduisent par rapport au service fourni dans les hôpitaux. Chaque hôpital n'en est pas moins responsable de la satisfaction des obligations associées aux vaccins, y compris des recours offerts à un citoyen en cas d'insatisfaction à l'égard du service.

IE219. Afin de décider si l'obligation de conformité de la collectivité locale consiste à fournir les biens ou les services spécifiés elle-même (à savoir si elle agit pour son propre compte) ou à prendre les dispositions voulues pour que ces biens ou services soient fournis par une autre partie (à savoir si elle agit comme mandataire), elle identifie le bien ou le service spécifié qui doit être fourni aux citoyens individuels et évalue si elle exerce le contrôle de ce bien ou de ce service avant que celui-ci soit transféré aux citoyens.

IE220. La collectivité locale conclut que, pour chaque vaccin qu'elle s'engage à acheter auprès des hôpitaux, elle obtient le contrôle d'un droit au vaccin qu'elle transfère ensuite à un citoyen individuel, lequel, à son tour, est un des acheteurs de la collectivité locale (voir paragraphe (a)). En conséquence, elle détermine que le bien ou le service spécifié qui doit être fourni à chaque citoyen individuel est ce droit à une unité de vaccins dont la collectivité locale exerce le contrôle. Elle observe qu'aucun autre bien ou service n'est promis dans cet accord aux citoyens individuels.

IE221. La collectivité locale exerce le contrôle de ce droit à chaque unité de vaccins avant qu'elle transfère ce droit spécifié à l'un de ses citoyens car elle a la capacité de décider de l'utilisation de ce droit par sa décision d'utiliser le vaccin pour remplir un accord contraignant avec un citoyen et, le cas échéant, choisir l'accord contraignant elle remplira. La collectivité locale a également la capacité d'obtenir les avantages restants ou le potentiel de service découlant de ce droit soit en revendant le vaccin et en obtenant l'intégralité du produit de cette vente soit, sinon, en fournissant le vaccin à une autre personne.

IE222. Les indicateurs des paragraphes AG123(b) et AG123(c) d'IPSAS 47 apportent également des éléments pertinents indiquant que la collectivité locale a le contrôle de chaque droit spécifié (sur un vaccin) avant son transfert au citoyen. Elle est exposée au risque sur stocks par rapport au vaccin car elle s'est engagée à l'obtenir auprès de l'hôpital avant de conclure un accord contraignant avec un citoyen en vue de son achat. En effet, la collectivité locale est obligée de payer ce droit à l'hôpital, indépendamment du fait qu'elle parvienne à obtenir un acheteur auquel destiner le vaccin et indépendamment du fait qu'elle parvienne à obtenir un prix favorable pour le vaccin. La collectivité locale fixe également le prix que le citoyen individuel paiera pour le vaccin spécifié.

IE223. Ainsi, la collectivité locale conclut qu'elle agit pour son propre compte dans les opérations avec les citoyens individuels. Elle comptabilise en produits le montant brut de contrepartie auquel elle a droit en échange des vaccins transférés aux citoyens.

Exemple 38 – Prendre les dispositions voulues en vue de la fourniture de biens ou de services (L'entité agit en tant que mandataire)

IE224. Le ministère de la Santé (le ministère) fournit des bons qui donnent droit à des individus admissibles (les patients) à recevoir des services de vaccination subventionnés dans des cliniques spécifiées. Compte tenu de son prix de vente, ce bon accorde au patient une remise importante (c'est-à-dire une subvention) par comparaison avec le prix normal des services de vaccination (par exemple, un patient paie 10 UM un bon qui lui donne droit à recevoir un vaccin dans une clinique, ce qui lui coûterait sinon 20 UM). Le ministère n'achète pas ni ne s'engage à acheter des bons avant la vente d'un bon à un patient. Il achète les bons uniquement au fur et à mesure que les patients en font la demande. Le ministère fournit les bons par le biais de son site Internet et les bons ne sont pas remboursables.

IE225. Le ministère et les cliniques déterminent ensemble les prix auxquels les bons seront fournis aux patients. Selon les clauses de ses accords contraignants avec les cliniques, le ministère est en droit de percevoir 30 % du prix d'un bon au moment où il le fournit à un patient.

IE226. Le ministère prête également assistance aux patients dans la résolution des plaintes qu'ils introduisent par rapport aux services de vaccination et il dispose d'un programme de satisfaction des patients. Les cliniques n'en sont pas moins responsables de la satisfaction des obligations associées aux bons, y compris des recours offerts à un patient en cas d'insatisfaction à l'égard de la vaccination.

IE227. Pour déterminer si le ministère agit pour son propre compte ou comme mandataire, il identifie le bien ou le service spécifié à fournir au patient et évalue s'il contrôle le bien ou le service spécifié avant que celui-ci soit transféré au patient.

IE228. Un patient obtient un bon pour la clinique de son choix. Le ministère n'engage pas les cliniques pour assurer la vaccination des patients au nom du ministère, au sens de l'indicateur décrit au paragraphe AG123(a) d'IPSAS 47. Par conséquent, le ministère observe que le service spécifié à fournir au patient est le droit à une vaccination (sous la forme d'un bon) dans une ou plusieurs clinique(s) spécifiée(s),

que le patient achète, puis qu'il peut utiliser lui-même ou transférer à une autre personne. Le ministère observe également qu'aucun autre bien ou service (autre que les bons) n'est promis aux patients.

IE229. Le ministère conclut qu'il n'exerce pas de contrôle sur le bon (le droit à une vaccination) à aucun moment. Pour parvenir à cette conclusion, le ministère tient principalement compte de ce qui suit :

(a) Les bons sont créés uniquement au moment où ils sont transférés aux patients et n'existent donc pas avant ce transfert. Par conséquent, le ministère n'a, à aucun moment, la capacité de décider de l'utilisation des bons, ni d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques restants ou du potentiel de service découlant des bons, avant qu'ils soient transférés aux patients.

(b) Le ministère n'achète ni ne s'engage à acheter de bons avant qu'ils soient fournis aux patients. Il n'a pas la responsabilité d'accepter les bons qui seraient retournés. Par conséquent, le ministère n'est pas exposé au moindre risque sur stocks à l'égard des bons, comme décrit dans l'indicateur du paragraphe AG123(b) d'IPSAS 47.

IE230. Le ministère conclut donc qu'il agit comme mandataire à l'égard des bons. Il comptabilise en produits le montant net de contrepartie auquel il aura droit en échange des dispositions qu'il a prises pour que les cliniques fournissent des bons aux patients afin de recevoir des services de vaccination, ce qui correspond à la commission de 30 % à laquelle le ministère a droit sur la vente de chaque bon.

Frais initiaux non remboursables (et certains coûts connexes) pour un transfert de biens ou de services à une autre partie

IE231. L'exemple 39 illustre les dispositions des paragraphes AG135 à AG138 d'IPSAS 47 relatives aux frais initiaux non remboursables pour un transfert de biens ou de services à une autre partie (à savoir l'acheteur (contributeur des ressources) ou le tiers bénéficiaire).

Exemple 39 – Frais initiaux non remboursables

IE232. Une piscine publique (la piscine) passe un accord contraignant avec une personne physique portant sur la fourniture d'un an d'accès à ses bassins. Les accords contraignants de la piscine contiennent des clauses standards qui sont identiques pour toutes les personnes physiques. L'accord contraignant exige que la personne paie des frais administratifs initiaux afin d'exécuter des activités de configuration du profil de la personne dans les systèmes de la piscine. Ces frais correspondent à un montant nominal et sont non remboursables. La personne peut renouveler l'accord contraignant tous les ans, sans devoir payer de frais initiaux supplémentaires.

IE233. Les activités de configuration exécutées par la piscine ne donnent pas lieu au transfert d'un bien ou d'un service à la personne et ne font donc pas naître une obligation de conformité distincte.

IE234. La piscine conclut que l'option de renouvellement ne confère pas un droit significatif à la personne qu'elle n'obtiendrait pas sans conclure l'accord contraignant (voir paragraphe AG127 d'IPSAS 47). Les frais initiaux constituent, en fait, un paiement anticipé pour des services futurs de traitement d'opération. Par conséquent, la piscine détermine la contrepartie d'opération, qui comprend les frais initiaux non remboursables, et comptabilise des produits au titre des services de traitement d'opération au fur et à mesure que ces services sont fournis, conformément au paragraphe AG136 d'IPSAS 47.

Autres actifs provenant d'opérations génératrices de produits avec coûts des accords contraignants

IE235. L'exemple 40 illustre les dispositions des paragraphes 152 à 155 d'IPSAS 47 relatives aux coûts d'exécution d'un accord contraignant ainsi que les dispositions des paragraphes 156 à 161 d'IPSAS 47 relatives à l'amortissement et la dépréciation des coûts des accords contraignants.

Exemple 40 – Coûts qui engendrent un actif

IE236. Un organisme de services partagés (l'organisme) passe un accord contraignant pour fournir un service de gestion d'un centre de données informatiques d'une collectivité locale pendant cinq ans. L'accord contraignant est renouvelable par périodes ultérieures d'un an. La durée moyenne est de sept ans. Avant de pouvoir fournir les services, l'organisme conçoit et bâtit une plateforme technologique destinée à son usage interne afin de lui permettre d'assurer l'interface avec les systèmes de la collectivité locale. Cette plateforme n'est pas transférée à la collectivité locale, mais servira à assurer la prestation des services à la collectivité locale.

IE237. Les coûts initiaux engagés pour configurer la plateforme technologique se présentent comme suit :

	UM
Services de conception	40 000
Matériel	120 000
Logiciel	90 000
Migration et tests du centre de données	100 000
Total des coûts	350 000

IE238. Les frais initiaux de mise en route se rapportent principalement à des activités visant l'exécution de l'accord contraignant, mais n'impliquent aucun transfert de biens ou de services à la collectivité locale. L'organisme comptabilise les frais initiaux de mise en route comme suit :

(a) Coûts de matériel — comptabilisés selon IPSAS 45.

(b) Coûts de logiciel — comptabilisés selon IPSAS 31.

(c) Coûts de conception, de migration et de tests du centre de données — évalués selon le paragraphe 152 d'IPSAS 47 pour déterminer si un actif peut être comptabilisé au titre des coûts d'exécution de l'accord contraignant. Tout actif

en découlant sera amorti de façon systématique sur sept ans (à savoir la durée de cinq ans de l'accord contraignant et deux périodes anticipées de renouvellement d'un an chacune) au cours de laquelle l'organisme s'attend à fournir des services liés au centre de données.

IE239. En plus des frais initiaux de mise en route de la plateforme technologique, l'organisme détache deux employés dont la responsabilité première consiste à fournir le service à la collectivité locale. Bien que les coûts de ces deux employés soient engagés dans le cadre de la prestation du service à la collectivité locale, l'organisme conclut que ces coûts ne lui procurent pas de ressources nouvelles ou accrues (voir paragraphe 152(b) d'IPSAS 47). Par conséquent, ces coûts ne remplissent pas les conditions du paragraphe152 d'IPSAS 47 et ne peuvent pas être comptabilisés comme un actif en s'appuyant sur IPSAS 47. Selon le paragraphe 155, l'organisme comptabilise les charges liées à la rémunération des deux employés lorsqu'elles sont engagées.

Présentation

Présentation

IE240. Les exemples 41 à 43 illustrent les dispositions des paragraphes 162 à 166 d'IPSAS 47 relatives à la présentation des soldes des accords contraignants, ainsi que les conséquences de l'application des paragraphes 119 à 121 relatifs à la limitation des estimations de contrepartie variable, les dispositions des paragraphes 123 à 128 relatives aux composantes financement importante et les dispositions des paragraphes AG96 à AG103 relatives aux ventes avec droit de retour.

Exemple 41 – Passif sur accord contraignant et créance

Cas A – Accord contraignant révocable

IE241. Le 1er janvier 20X9, un organisme public en charge d'approvisionnement (l'organisme) passe un accord contraignant qui est révocable pour transférer un bien à une autre entité publique à la date du 31 mars 20X9. L'accord contraignant exige de l'entité publique qu'elle paie une contrepartie anticipée de 1 000 UM le 31 janvier 20X9. L'entité publique verse la contrepartie le 1er mars 20X9. L'organisme transfère le bien le 31 mars 20X9. Les écritures suivantes illustrent la façon dont l'organisme comptabilise l'accord contraignant :

(a) L'organisme reçoit 1 000 UM de trésorerie le 1er mars 20X9 (montant reçu en amont de la prestation) :

Trésorerie	1 000 UM	
Passif sur accord contraignant		1 000 UM

(b) L'organisme remplit l'obligation de conformité le 31 mars 20X9 :

Passif sur accord contraignant	1 000 UM	
Produits		1 000 UM

Cas B – Accord contraignant irrévocable

IE242. Les mêmes faits que ceux du cas A s'appliquent au cas B, à l'exception du fait que l'accord contraignant est irrévocable et que le transfert anticipé à la date du 31 janvier 20X9 est requis indépendamment du fait que l'organisme ait commencé, ou non, à remplir son obligation de conformité. Les écritures suivantes illustrent la façon dont l'entité comptabilise l'accord contraignant :

(a) Le montant de contrepartie est dû le 31 janvier 20X9 (qui correspond à la date à laquelle l'organisme comptabilise une créance car il dispose d'un droit inconditionnel et opposable à contrepartie) :

Créance	1 000 UM	
Passif sur accord contraignant		1 000 UM

(a) L'organisme reçoit l'entrée de trésorerie le 1er mars 20X9 :

Trésorerie	1 000 UM	
Créance		1 000 UM

(b) L'organisme remplit l'obligation de conformité le 31 mars 20X9 :

Passif sur accord contraignant	1 000 UM	
Produits		1 000 UM

IE243. Si l'organisme a émis la facture avant le 31 janvier 20X9 (date d'exigibilité de la contrepartie), l'organisme ne présentera pas la créance et le passif sur accord contraignant sur une base brute dans l'état de la situation financière car l'organisme ne dispose pas encore d'un droit à une contrepartie qui soit inconditionnel.

Exemple 42 – Actif sur accord contraignant comptabilisé au titre de la prestation de l'entité

IE244. Le 1er janvier 20X8, un organisme public de services informatiques partagés (l'organisme) passe un accord contraignant en vue du transfert d'un logiciel informatique et de services de configuration à un ministère de moindre importance (le ministère) moyennant 1 000 000 UM. L'accord contraignant exige que le logiciel soit livré en premier et stipule que le paiement de la livraison du logiciel soit subordonné à la prestation des services de configuration. En d'autres termes, la contrepartie de 1 000 000 est exigible uniquement après le transfert par l'organisme du logiciel ET des services de configuration au ministère. Par conséquent, l'organisme ne dispose pas d'un droit à une contrepartie qui soit inconditionnel (une créance) tant que le logiciel n'a pas été transféré au ministère et configuré.

IE245. L'organisme identifie les promesses de transférer le logiciel et d'effectuer la configuration comme des obligations de conformité distinctes et affecte 400 000 UM à l'obligation de conformité de transférer le logiciel et 600 000 UM à celle d'effectuer la configuration, en se fondant sur leurs valeurs spécifiques relatives. L'organisme comptabilise des produits au titre de chaque obligation de conformité respective lorsque le contrôle du produit concerné est transféré au ministère.

IE246. L'organisme remplit l'obligation de conformité de transférer le logiciel :

Actif sur accord contraignant	400 000 UM	
Produits		400 000 UM

IE247. L'organisme remplit l'obligation de conformité de configurer le logiciel et de comptabiliser le droit à une contrepartie inconditionnel :

Créance	1 000 000	
Actif sur accord contraignant		400 000 UM
Produits		600 000 UM

Exemple 43 – Créance comptabilisée au titre de la prestation d'une entité

IE248. Un hôpital public (l'hôpital) passe un accord contraignant avec le ministère de l'administration pénitentiaire (l'administration pénitentiaire) le 1er janvier 20X9 pour faire passer des examens médicaux à des détenus moyennant 150 UM par examen. Si l'administration pénitentiaire demande à faire passer plus de 10 000 examens au cours d'une année civile, l'accord contraignant précise que le prix par examen sera rétrospectivement ramené à 125 UM l'unité.

IE249. Une attention particulière s'impose lors de la réalisation de ces examens. Par conséquent, l'hôpital dispose d'un droit inconditionnel à une contrepartie (c'est-à-dire une créance) de 150 UM par examen jusqu'à ce que la réduction de prix rétrospective s'applique (c'est-à-dire après avoir réalisé 10 000 examens).

IE250. Pour déterminer la contrepartie d'opération, l'hôpital conclut au moment de la passation de l'accord contraignant que l'administration pénitentiaire franchira le seuil des 10 000 examens et estime donc la contrepartie d'opération à 125 UM par unité. En conséquence, à compter de la réalisation des 100 premiers examens pour le compte de l'administration pénitentiaire, l'hôpital procède à la comptabilisation suivante :

Créance	15 000 UM[5]	
Produits		12 500 UM[6]
Passif au titre de remboursement futur (passif sur accord contraignant)		2 500 UM

IE251. Le passif au titre de remboursement futur (voir paragraphe 118 d'IPSAS 47) représente un remboursement de 25 UM par examen, dont l'administration pénitentiaire s'attend à avoir droit à titre de ristourne sur volume (c'est-à-dire la différence entre le prix de 150 UM mentionné dans l'accord contraignant que l'hôpital dispose d'un droit inconditionnel à recevoir et les 125 UM de contrepartie d'opération estimée).

5 150 UM par examen × 100 examens

6 125 UM de contrepartie d'opération par examen × 100 examens

Informations à fournir

IE252. Les exemples 44 à 50 illustrent les dispositions des paragraphes 167 à 193 d'IPSAS 47 relatives aux informations à fournir. De plus, ces exemples illustrent les dispositions suivantes :

(a) les paragraphes 175 et 176 d'IPSAS 47 relatifs aux services en nature (exemples 44 et 45) ;

(b) les paragraphes 179 et 180 d'IPSAS 47 relatifs aux informations à fournir sur la ventilation des produits (exemple 47) ;

(c) les paragraphes 185 à 187 d'IPSAS 47 relatifs aux informations à fournir sur la contrepartie d'opération affectée aux obligations de conformité qui restent à remplir (exemples 48 et 49) ;

(d) le paragraphe 120 d'IPSAS 47 relatif à la limitation des estimations de contrepartie variable (exemple 48) ;

(e) le paragraphe AG90 d'IPSAS 47 relatif aux méthodes pour évaluer l'avancement vers la satisfaction complète d'une obligation de conformité (exemple 48) ; et

(f) le paragraphe 171 d'IPSAS 47 relatif aux situations où une entité a été tenue par la voie législative ou par d'autres décisions de politique légalement sanctionnées de conclure un accord contraignant, indépendamment de la capacité de l'acheteur de payer les biens ou les services (exemple 50).

Exemple 44 – Informations à fournir sur les services en nature non comptabilisés

IE253. Les méthodes comptables d'un hôpital public consistent à comptabiliser les services bénévoles reçus en tant qu'actifs et produits lorsqu'ils remplissent la définition d'un actif et répondent aux critères de comptabilisation à l'actif. L'hôpital engage les services de bénévoles dans le cadre d'un programme organisé. Le but principal de ce 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 d'apprendre à 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 missions confiées aux infirmiers (infirmières), telles que rendre visite aux malades et leur faire la lecture. 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.

IE254. 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 les bénévoles et qu'il reçoit un potentiel de service de la part des bénévoles, ce qui répond à la définition du contrôle d'un actif. Il conclut

cependant 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 à l'hôpital ni dans d'autres organisations caritatives ou sanitaires de la région. L'hôpital ne comptabilise pas les services en nature fournis par les bénévoles. Selon les paragraphes 175 et 176 d'IPSAS 47, l'hôpital présente le nombre d'heures de service fournies par les bénévoles au cours de la période de présentation de l'information ainsi qu'une description des services fournis.

Exemple 45 – Informations à fournir dans les états financiers de l'État A

IE255. 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
	(en milliers d'UM)	(en milliers d'UM)
Produits des opérations sans accords contraignants		
Produits de l'impôt		
Produits 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 accords contraignants

1. Les actifs et les produits générés par des opérations d'imposition sont comptabilisés comme des produits des opérations sans accords contraignants conformément aux dispositions des paragraphes 18 à 55 d'IPSAS 47. Toutefois, l'État applique les dispositions transitoires d'IPSAS 33 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 d'imposition sont comptabilisés dans la période au cours de 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 les droits de l'accord de transfert deviennent opposables, 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 une obligation opposable qui, si elle n'est pas remplie, exige le retour des ressources transférées, l'État comptabilise un passif jusqu'à ce que les exigences soient remplies.

Base d'évaluation des grandes catégories d'opérations génératrices de produits

Impôts

4. Les produits de l'impôt sur le revenu sont évalués à la valeur nominale de la trésorerie et des équivalents de trésorerie reçus pendant la période de présentation de l'information financière. L'État élabore actuellement un modèle statistique pour l'évaluation des produits 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 lui permettra d'évaluer de façon fiable les produits de l'impôt sur le revenu selon la méthode de la comptabilité d'engagement pour la période de présentation de l'information financière prenant fin au 31 décembre 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 contrepartie d'opération des actifs revenant à l'État pendant la période de présentation de l'information financière, principalement en trésorerie, équivalents de trésorerie et créances de taxes sur les biens et les services. Ces 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. Ces taux de conformité élevés et ces 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 présentation de l'information financière 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 présentation de l'information financière ou à la contrepartie d'opération 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.

Produits des transferts

7. Les actifs et les produits comptabilisés par suite d'un transfert sont évalués à la contrepartie d'opération 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 contrepartie d'opération, laquelle est déterminée par référence aux valeurs du marché observables ou par l'estimation indépendante d'un évaluateur professionnel. Les créances sont comptabilisées lorsque l'entité dispose d'un droit opposable dans un accord de transfert, mais que 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 d'IPSAS 33, pour élaborer un modèle d'évaluation indirecte des produits d'impôts 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 présentation de l'information financière 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 des actifs à recevoir et des produits au cours de l'année où a lieu l'événement imposable.

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 pour construire 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 obligations opposables

11. Au cours de 20X2, des terrains d'une juste valeur de XX 000 UM ont été reçus dans le cadre d'un accord contraignant. L'accord contraignant contenait une obligation de conformité qui exige de l'entité qu'elle utilise ces terrains à des fins de santé publique et que ces terrains ne soient pas vendus pendant 50 ans.

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. Le tableau a été reçu dans le cadre d'un accord qui contenait une obligation de conformité (mais qui ne contenait pas un droit opposable). En vertu de cet accord, l'entité ne peut pas vendre le tableau pendant une période de 40 ans. Le tableau est évalué à sa juste valeur, déterminée par estimation indépendante d'expert.

Grandes catégories de legs, dons, donations et 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 immobilisations corporelles). 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 au moment 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 soit supérieure à 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 qu'il 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 la 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 organisés d'accueil et de guide des galeries d'art, d'aide aux enseignants et de 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 le marché local et, en l'absence de bénévoles, les services ne seraient pas fournis. L'État ne comptabilise pas ces services dans son état de la situation financière ou son état de la performance financière.

Exemple 46 – Informations à fournir sur un transfert soumis à autorisation budgétaire

IE256. Les faits sont identiques à ceux du cas A de l'exemple 7. La collectivité locale ne comptabilise pas, au 31 décembre 20X2, un actif au titre des 5 millions UM qui lui seront transférés en 20X3. En revanche, la collectivité locale envisage si elle doit, ou non, rendre compte d'un actif éventuel, conformément au paragraphe 105 d'IPSAS 19.

IE257. La collectivité locale conclut que l'entrée d'avantages économiques est probable car le premier paiement de 10 millions UM a été reçu en 20X2. En conséquence, elle fournit les informations suivantes dans ses états financiers de la période de présentation de l'information financière prenant fin le 31 décembre 20X2 :

Le 15 mars 20X2, la collectivité locale a conclu un accord contraignant avec l'État pour recevoir un montant total de 15 millions UM (10 millions UM en 20X2 et 5 millions UM en 20X3). L'accord contraignant exige que les fonds soient utilisés

pour réduire la pollution de l'air. L'accord contraignant énonçait clairement que le transfert était subordonné à la réalisation d'une procédure d'autorisation budgétaire, que cette approbation n'était pas certaine et que le financement pourrait être revu à la baisse. La collectivité locale n'a pas comptabilisé d'actif au titre des 5 millions UM qu'elle doit recevoir en 20X3 car, au 31 décembre 20X2, la procédure d'autorisation budgétaire pour ce montant n'ayant pas été réalisée, la collectivité locale ne dispose pas d'un droit opposable sur les fonds.

Exemple 47 – Ventilation des produits — Informations quantitatives à fournir

IE258. Un État rend compte d'informations dans les segments suivants : services d'urgence, transports publics et énergie, selon IPSAS 18, *Information sectorielle*. Lorsqu'il prépare des présentations pour ses parties prenantes, l'État ventile ses produits entre ses principales zones géographiques, ses grandes lignes de produits et son calendrier de comptabilisation des produits (c'est-à-dire biens ou services transférés à un moment précis ou services transférés progressivement).

IE259. L'État détermine que les catégories utilisées dans les présentations pour ses parties prenantes peuvent servir à répondre à l'objectif de ventilation des informations à fournir du paragraphe 179 d'IPSAS 47, qui consiste à dégrouper les produits provenant des accords contraignants avec des acheteurs en catégories qui dépeignent comment la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits et des flux de trésorerie sont affectés par des facteurs économiques. Le tableau suivant illustre les informations à fournir sur cette ventilation par zone géographique principale, grande ligne de produit ou de service et calendrier de comptabilisation des produits, y compris un rapprochement sur la manière dont les produits ventilés se rapportent aux segments des services d'urgence, du transport public et de l'énergie, conformément au paragraphe 180 d'IPSAS 47.

Segments	Services d'urgence	Transport public	Énergie	Total
	(en millions d'UM)	(en millions d'UM)	(en millions d'UM)	(en millions d'UM)
Principales zones géographiques				
Région A	990	2 250	4 000	7 240
Région B	300	1 010	1 000	2 310
Région C	700	–	1 250	1 950
	1 990	3 260	6 250	11 500
Grandes lignes de biens/services				
Services de soin – cliniques	600	–	–	600
Services de soins – hôpitaux	990	–	–	990
Fournitures médicales	400	–	–	400
Transport public – bus	–	500	–	500
Transport public – train	–	2 760	–	2 760
Panneaux solaires	–	–	1 000	1 000
Centrale électrique	–	–	5 250	5 250
	1 990	3 260	6 250	11 500
Calendrier de comptabilisation des produits				
Biens transférés à un moment précis	1 000	3 260	–	4 260
Services transférés progressivement	990	–	6 250	7 240
	1 990	3 260	6 250	11 500

Exemple 48 – Informations à fournir sur la contrepartie d'opération affectée aux obligations de conformité qui restent à remplir

IE260. Le 30 juin 20X7, un organisme de formation centralisé (l'organisme) passe trois accords contraignants (les accords contraignants A, B et C) avec un ministère portant sur la fourniture de services de formation. Chaque accord contraignant est assorti d'une durée irrévocable de deux ans. L'organisme tient compte des dispositions des paragraphes 185 à 187 d'IPSAS 47 pour déterminer les informations de chaque accord contraignant qui doivent figurer dans les informations à fournir sur la contrepartie d'opération affectée aux obligations de conformité qui restent à remplir au 31 décembre 20X7.

Accord contraignant A

IE261. Les services de formation doivent être fournis au cours des deux prochaines années, normalement à raison d'une fois par mois au moins. Au titre des services fournis, le ministère paie un tarif horaire de 25 UM.

IE262. Comme l'organisme facture un montant fixe pour chaque heure de service fourni, il dispose d'un droit à facturer le contributeur des ressources du montant qui correspond directement à la valeur de la prestation remplie par l'organisme jusqu'à la date considérée conformément au paragraphe AG90 d'IPSAS 47. En

conséquence, il n'est pas nécessaire de fournir d'information si l'organisme choisit d'appliquer les mesures de simplification du paragraphe186(b) d'IPSAS 47.

Accord contraignant B

IE263. Des services de formation et d'intégration doivent être fournis selon et au fur et à mesure des besoins, avec un maximum de quatre interventions par mois au cours des deux prochaines années. Le ministère paie un prix fixe de 400 UM par mois pour bénéficier des deux services. L'organisme évalue son degré d'avancement vers la satisfaction complète de l'obligation de conformité à l'aide d'une mesure fondée sur le temps.

IE264. L'organisme indique le montant de contrepartie d'opération qui n'a pas encore été comptabilisé en produits dans un tableau avec un découpage chronologique qui illustre à quel moment l'organisme s'attend à comptabiliser le montant en produits. Les informations relatives à l'accord contraignant B incluses dans les informations générales à fournir se présentent comme suit :

	20X8	**20X9**	**Total**
	UM	**UM**	**UM**
Produits qu'il est prévu de comptabiliser sur cet accord contraignant au 31 décembre 20X7	4 800[7]	2 400[8]	7 200

Accord contraignant C

IE265. Les services de formation doivent et fournis selon et au fur et à mesure des besoins au cours des deux prochaines années. Le ministère paie une contrepartie fixe de 100 UM par mois, plus une contrepartie variable unique comprise entre 0 UM et 1 000 UM correspondant à l'examen et la certification réglementaires uniques des employés du ministère (c'est-à-dire une prime de performance). L'organisme estime qu'il aura droit à 750 UM de contrepartie variable. Partant de l'évaluation par l'organisme des facteurs énoncés au paragraphe120 d'IPSAS 47, il inclut son estimation de 750 UM de contrepartie variable dans la contrepartie d'opération car il est hautement probable qu'un ajustement à la baisse important du montant cumulatif des produits comptabilisé ne survienne pas. L'organisme évalue son degré d'avancement vers la satisfaction complète de l'obligation de conformité à l'aide d'une mesure fondée sur le temps.

IE266. L'organisme indique le montant de contrepartie d'opération qu'il n'a pas encore comptabilisé en produits dans un tableau présentant un découpage chronologique quantitatif qui illustre le moment auquel l'organisme s'attend à comptabiliser le montant en produits. L'organisme ajoute également des précisions qualitatives sur toute contrepartie variable importante qui n'est pas incluse dans les informations à fournir. Les informations relatives à l'accord contraignant C incluses dans les informations générales à fournir se présentent comme suit :

---

7 4 800 UM = 400 UM × 12 mois.

8 2 400 UM = 400 UM × 6 mois

	20X8	20X9	Total
	UM	UM	UM
Produits qu'il est prévu de comptabiliser sur cet accord contraignant au 31 décembre 20X7	1 575[9]	788[10]	2 363

IE267. De plus selon le paragraphe187 d'IPSAS 47, l'organisme fournit des informations qualitatives, en précisant qu'une partie de la prime de performance a été exclue des informations à fournir car elle n'était pas incluse dans la contrepartie d'opération. Cette partie de la prime de performance a été exclue de la contrepartie d'opération conformément aux dispositions relatives à la limitation des estimations de contrepartie variable des paragraphes 119 à 121 [d'IPSAS 47].

Exemple 49 – Informations à fournir sur la contrepartie d'opération affectée à l'obligation de conformité qui reste à remplir — informations qualitatives

IE268. Le 1er janvier 20X2, le ministère des Travaux publics conclut un accord contraignant avec un autre ministère en vue de la rénovation d'un bâtiment moyennant une contrepartie fixe de 10 millions UM. La rénovation du bâtiment est considérée comme une obligation de conformité unique que le ministère des Travaux publics satisfait progressivement. Au 31 décembre 20X2, le ministère des Travaux publics a comptabilisé 3,2 millions UM en produits. Il estime que les travaux de rénovation seront achevés en 20X3, mais il est possible que le projet ne soit terminé qu'au premier semestre de 20X4.

IE269. Au 31 décembre 20X2, le ministère des Travaux publics fait état du montant de contrepartie d'opération qui n'a pas encore été comptabilisé en produits dans les informations qu'il fournit à propos de la contrepartie d'opération affectée à la part de l'obligation de conformité qui reste à remplir. Le ministère des Travaux publics fournit également une explication quant au moment où il s'attend à comptabiliser ce montant en produits. Cette explication peut être fournie sur une base quantitative, en utilisant le découpage chronologique qui est le plus approprié à la durée de l'obligation de conformité qui reste à remplir ou en présentant des informations qualitatives. Comme le ministère des Travaux publics est incertain quant au calendrier de comptabilisation des produits, il fournit des informations qualitatives comme suit, conformément au paragraphe185 d'IPSAS 47, :

Au 31 décembre 20X2, le montant global de la contrepartie d'opération affectée à l'obligation de conformité qui reste à remplir s'élève à 6,8 millions UM et l'entité comptabilisera ces produits au fur et à mesure que le bâtiment sera achevé, ce qui devrait être le cas au cours des 12 à 18 prochains mois.

9 Contrepartie d'opération = 3 150 UM (100 UM × 24 mois + 750 UM de contrepartie variable) comptabilisés de façon uniforme sur 24 mois à raison de 1 575 UM par an.

10 1 575 UM ÷ 2 = 788 UM (c'est-à-dire pour 6 mois de l'année).

Exemple 50 – Informations à fournir sur les opérations qu'une entité a été obligée de conclure par la voie législative ou par d'autres décisions de politique légalement sanctionnées

IE270. Un fournisseur d'énergie public exploite plusieurs centrales et fournit de l'électricité aux ménages. Le secteur énergétique de ce pays est fortement réglementé et, en vertu de sa loi sur l'électricité et l'énergie, tous les opérateurs qui fournissent de l'électricité aux ménages sont tenus d'assurer cet approvisionnement indépendamment de la capacité de paiement de ces derniers. En général, un ménage fera appel à l'opérateur pour raccorder son logement à l'électricité. Dans le cadre de ce processus de raccordement, le ménage conclura un contrat d'achat d'électricité avec le fournisseur d'énergie pour documenter les conditions de paiement et les conséquences économiques en cas de non-paiement, telles que intérêts ou pénalités.

IE271. Le contrat d'achat d'électricité est considéré comme un accord contraignant assorti d'obligations de conformité, car le fournisseur d'électricité est convenu de fournir un bien distinct (l'électricité) à un acheteur (le ménage) en échange de la contrepartie. Compte tenu de la réglementation, le fournisseur ne peut pas refuser le raccordement initial du ménage au réseau ni suspendre la fourniture d'électricité, même en cas de défaut d'un ménage – c'est-à-dire que le fournisseur d'électricité est tenu de remplir l'obligation de conformité consistant à fournir de l'électricité indépendamment de la capacité du ménage à en payer le prix.

IE272. Au cours de l'année, le fournisseur d'électricité a fourni un volume d'électricité, qui devrait conduire à un total de produits de 100 millions UM si ces produits avaient été comptabilisés aux tarifs standards du fournisseur d'électricité s'agissant de 100 % de l'électricité fournie. Cependant au cours de l'année, un certain nombre de ménages ont été dans l'incapacité de payer l'intégralité des montants dus au fournisseur d'électricité.

IE273. Le fournisseur d'électricité applique le paragraphe AG37 d'IPSAS 47, et en se fondant sur l'historique des données, il estime que seuls 90 millions UM du montant sont recouvrables. S'agissant des 10 millions UM restants, le fournisseur d'électricité accepte d'avoir implicitement accordé une concession de prix de 10 millions UM en raison de la réglementation qui l'oblige à continuer d'assurer l'approvisionnement en électricité. En conséquence, il comptabilise des produits sur la base d'une contrepartie d'opération de 90 millions UM. (voir exemple 11 pour plus d'indications sur les concessions de prix implicites).

IE274. Pour se conformer aux dispositions relatives aux informations à fournir du paragraphe 171 d'IPSAS 47, le fournisseur d'électricité apporte les informations suivantes dans les notes annexes à ses états financiers annuels :

Le fournisseur d'électricité est soumis aux dispositions de la loi sur l'électricité et l'énergie, qui impose à toutes les entreprises de services à la collectivité de fournir de l'électricité aux ménages indépendamment de la capacité de ces acheteurs à la payer. En conséquence, le fournisseur d'électricité est tenu de raccorder tous les acheteurs résidentiels à son réseau électrique et de continuer à les approvisionner en électricité, même en cas de défaut de paiement.

Au cours de l'année, le fournisseur d'électricité a fourni et facturé 100 millions UM d'électricité aux ménages, mais n'a comptabilisé que 90 millions UM en produits, car ce chiffre correspondait au montant qu'il s'attendait à recouvrer en se fondant sur l'historique de données. En conséquence, 10 millions UM du montant facturé n'ont pas été comptabilisés en produits.

Application des principes aux opérations spécifiques

Transferts en capital

IE275. L'exemple 51 illustre la mise en œuvre des paragraphes AG140 à AG142 d'IPSAS 47 relatifs aux transferts en capital. L'exemple 52 illustre l'évaluation initiale du transfert d'un actif physique.

Exemple 51 – Transferts en capital

Cas A – Le transfert se rapporte uniquement à la construction d'un actif

IE276. L'entité R passe un accord contraignant avec l'entité P. Les clauses de l'accord contraignant se présentent comme suit :

(a) l'entité R doit recevoir un transfert en capital de 22 millions UM sous forme de trésorerie de la part de l'entité P ; l'entité R doit utiliser cette somme pour construire un bâtiment. L'accord ne contient pas de clause spécifiant le mode d'utilisation du bâtiment à l'issue de sa construction ;

(b) ce montant repose sur les coûts de construction budgétés et des coûts connexes. Les fonds doivent être payés en intégralité à l'entité R au début de la période de construction ;

(c) afin de faciliter la mise en œuvre de l'accord contraignant par l'entité P, les clauses exigent ce qui suit de l'entité R :

(i) avoir établi un plan de construction détaillé exposant les activités qui doivent être réalisées à chaque étape importante de la construction (c'est-à-dire mise à nu du site, fondations, charpentes, etc.), en parallèle des coûts budgétés de ces activités ;

(ii) fournir des rapports d'avancement détaillés à chaque étape importante de la construction ; et

(d) lors de l'achèvement de la construction, l'entité R obtient le contrôle du bâtiment. Si la construction du bâtiment n'est pas terminée dans un délai de cinq ans, l'entité R conserve le contrôle de toute construction en cours, mais les fonds qui n'ont pas été dépensés dans la construction devront être restitués à l'entité P.

IE277. L'entité R a déterminé que l'accord contraignant contient une obligation de conformité unique et que l'achèvement des activités de construction tel que mentionné dans le plan de construction évalué par les coûts dépensés dans ces activités, est une mesure appropriée du degré d'avancement vers la satisfaction complète de l'obligation de conformité.

IE278. Dans cet exemple, la substance de l'accord contraignant consiste à recevoir des fonds en vue de la construction du bâtiment, et il n'y avait pas de transfert se rapportant à l'utilisation ultérieure du bâtiment par l'entité R. Par conséquent, dès la réception des 22 millions UM, l'entité R comptabilise de la trésorerie et un passif au titre de l'intégralité du montant des 22 millions UM car elle n'a pas encore commencé à remplir son obligation de conformité (c'est-à-dire la construction du bâtiment) et qu'elle est tenue de retourner tous les fonds qu'elle ne dépensera pas dans cette construction.

IE279. Au fur et à mesure que l'entité R effectue les activités prévues dans son plan de construction, les coûts engagés pour réaliser ces activités servent à déterminer le pourcentage de construction achevée. L'entité R applique ce pourcentage aux 22 millions UM pour déterminer le montant de produits différés qui doit être décomptabilisé du passif et comptabilisé en produits accumulés durant la période de construction.

Cas B – Le transfert se rapporte à la construction et à l'exploitation d'un actif

IE280. En partant du cas A, l'accord contraignant stipule désormais que :

(a) le montant des fonds a augmenté à 32 millions. Ce montant repose sur les coûts de construction budgétés de 20 millions UM, des frais généraux liés à la construction de 2 millions UM et une subvention de 10 millions UM destinée à couvrir une partie des coûts d'exploitation du bâtiment en tant que bibliothèque publique pendant les 10 premières années qui suivront l'achèvement du bâtiment ;

(b) tout au long de cette durée de 10 ans, l'entité R est tenue de fournir à l'entité P des éléments probants qui indiquent que le bâtiment est exploité en tant que bibliothèque publique. Parmi ces éléments probants peuvent figurer des documents tels que les états financiers révisés qui apportent des précisions sur les coûts d'exploitation engagés par l'entité R ;

(c) si l'entité R cesse d'exploiter le bâtiment en tant que bibliothèque à tout moment pendant la durée des 10 ans, elle sera tenue de rembourser à l'entité P une partie des 10 millions UM transférés pour les besoins opérationnels, en fonction du temps restant à courir sur la durée des 10 ans. Par exemple, si l'entité R cesse d'exploiter le bâtiment en tant que bibliothèque au bout de deux ans sur la durée de 10 ans, elle sera tenue de rembourser 8 millions UM à l'entité P ; et

(d) comme dans le cas A, l'entité P transfère l'intégralité des 32 millions UM à l'entité R au début de la période de construction. L'entité R est également tenue de fournir à l'entité P des informations concernant l'avancement de la construction.

IE281. Dans ce scénario, l'entité R considère la substance de l'opération conformément aux clauses de l'accord contraignant et conclut que cet accord contraignant se compose de deux obligations de conformité : la construction du bâtiment et son exploitation en tant que bibliothèque pendant une durée de 10 ans. Mettant en œuvre les dispositions d'IPSAS 47, l'entité R a affecté 22 millions UM à la construction du bâtiment et 10 millions UM à son exploitation en tant que bibliothèque publique.

IE282. En ce qui concerne l'obligation de conformité se rapportant à la construction du bâtiment, comme dans le cas A, l'entité R comptabilise un passif de 22 millions UM au moment où elle reçoit les fonds. Elle décomptabilise ensuite le passif de 22 millions UM (et comptabilise ce montant en produits accumulés) sur la période de construction en fonction de son avancement dans la construction de celui-ci tel que déterminé par les coûts de construction directs engagés.

IE283. En ce qui concerne l'obligation de conformité se rapportant à l'exploitation du bâtiment en tant que bibliothèque, l'entité R a déterminé que cette obligation de conformité est remplie au fur et à mesure que le bâtiment est exploité en tant que bibliothèque pendant la durée des 10 ans, et comptabilisera donc un passif de 10 millions UM lors de la réception initiale des fonds. Après l'achèvement de la construction, l'entité R décomptabilise un passif de 1 million UM par année au fur et à mesure qu'elle exploite le bâtiment en tant que bibliothèque publique et comptabilise ce montant en produits accumulés.

Cas C – Le transfert se rapporte à la construction et à l'exploitation d'un actif, et des pénalités additionnelles doivent être payées si l'entité cesse d'exploiter l'actif

IE284. Dans ce scénario, l'accord contraignant contient l'intégralité des clauses du cas B, ainsi que ce qui suit :

(a) L'accord contraignant impose à présent des pénalités d'un montant de 5 millions UM en vertu de conditions spécifiques. Si l'entité R cesse d'exploiter le bâtiment en tant que bibliothèque pendant la durée des 10 ans, elle doit verser 5 millions UM de pénalités à l'entité P.

(b) Ce montant de 5 millions UM de pénalités est exigible en plus du retour des fonds pour la non-satisfaction des clauses de l'accord contraignant en rapport avec la construction ou l'exploitation de l'actif. À des fins d'éclaircissement, si l'entité R a achevé la construction du bâtiment et l'a exploité en tant que bibliothèque pendant neuf années, mais qu'elle interrompt cette exploitation au début de la 10e année, elle est tenue de payer 6 millions UM (remboursement de 1 million UM de produits non accumulés en lien avec la subvention d'exploitation et pénalités de 5 millions UM) à l'entité P.

IE285. Dans ce scénario, la comptabilisation de la part de 22 millions UM et de celle de 10 millions UM du transfert au titre de la construction et de l'exploitation du bâtiment en tant que bibliothèque sera la même que dans les cas A et B. À savoir que les 32 millions UM seront comptabilisés au passif au moment où l'entité les reçoit. Par la suite, ce passif de 22 millions UM sera décomptabilisé et comptabilisé en produits accumulés au fur et à mesure de la construction du bâtiment ; le passif de 10 millions UM sera décomptabilisé et comptabilisé en produits accumulés au cours de la durée des 10 ans.

IE286. Les pénalités additionnelles de 5 millions UM ne sont pas comptabilisées par l'entité R car il s'agit d'un passif éventuel (selon la définition d'IPSAS 19) qui n'est pas une obligation actuelle (selon la description figurant au chapitre 5 *Éléments des États financiers* du *Cadre conceptuel*). Ces pénalités ne deviennent une obligation actuelle qu'une fois que l'événement passé (la violation des clauses de l'accord du

fait de la non-exploitation du bâtiment en tant que bibliothèque) survient. L'entité R doit examiner si elle est tenue de fournir des informations à propos de ce passif éventuel selon IPSAS 19.

Cas D – Le transfert se rapporte uniquement à l'exploitation d'un actif

IE287. Le scénario qui suit est indépendant des cas A à C. Il sert à illustrer la comptabilisation des produits en provenance d'un transfert d'exploitation afin de mettre en lumière les différences avec la comptabilisation des produits provenant de transferts en capital.

IE288. Dans ce scénario, :

(a) l'entité R possède déjà le bâtiment ;

(b) l'accord contraignant stipule les clauses se rapportant à un transfert de 10 millions UM pour subventionner l'exploitation du bâtiment en tant que bibliothèque publique au cours des 10 années qui suivent. Le transfert des fonds doit être effectif dès la finalisation de l'accord contraignant ;

(c) pendant la durée des 10 ans, l'entité R est tenue de fournir à l'entité P des éléments probants indiquant que le bâtiment est exploité en tant que bibliothèque publique ; et

(d) si l'entité R cesse d'exploiter le bâtiment en tant que bibliothèque à tout moment pendant la durée des 10 ans, elle est tenue de rembourser à l'entité P une partie des 10 millions UM du transfert d'exploitation calculée en fonction du temps restant sur la durée des 10 ans.

IE289. Dans ce scénario, le transfert des 10 millions UM se rapporte uniquement à l'obligation de conformité d'exploiter le bâtiment existant en tant que bibliothèque publique pendant une durée de 10 ans. Au moment de la réception initiale, l'entité R comptabilise les 10 millions UM au passif.

IE290. L'entité R a déterminé que cette obligation de conformité est remplie au fur et à mesure que le bâtiment est exploité en tant que bibliothèque tout au long de la durée des 10 ans. Par conséquent, l'entité R décomptabilise le passif et comptabilise en produits accumulés 1 million UM par année au cours de laquelle elle exploite le bâtiment en tant que bibliothèque publique.

Exemple 52 – Transferts d'actifs physiques

IE291. Un réseau de santé publique passe un accord contraignant le 1er janvier 20X2 avec une administration régionale (la région) et convient de ce qui suit :

(a) la région transférera la propriété d'un appareil de radiographie au réseau de santé publique dès la finalisation de l'accord contraignant ;

(b) le réseau de santé publique utilisera cet appareil pour fournir des services d'imagerie par rayons X aux habitants de la région pendant 10 ans. À l'issue de ces 10 ans, le réseau de santé publique conservera la propriété de l'appareil ;

(c) si le réseau de santé publique cesse d'utiliser l'appareil de radiographie pour fournir des services d'imagerie par rayons X durant la durée des 10 ans, il doit retourner l'appareil à la région ; et

(d) au moment du transfert, la durée de vie utile de l'appareil est de 15 ans.

IE292. Dans ce scénario, l'opération est un transfert au sens de la définition du paragraphe 4 d'IPSAS 47, mais n'est pas un transfert en capital car le réseau de santé publique n'est pas tenu d'utiliser l'actif physique reçu pour acquérir ou construire un actif non financier.

IE293. Au moment du transfert de l'appareil de radiographie, le réseau de santé publique met en œuvre les dispositions du paragraphe 129 d'IPSAS 47 et il comptabilise et évalue l'actif à son coût présumé à la date d'acquisition selon IPSAS 45. Le réseau comptabilise également un passif équivalent, lequel est décomptabilisé (et des produits accumulés comptabilisés) sur la durée des 10 ans puisque l'obligation de conformité est remplie progressivement. Le réseau de santé publique amortira également l'appareil de radiographie sur le restant de sa durée de vie utile de 15 ans selon IPSAS 45.

Nantissements

Exemple 53 –Appel à la télévision en faveur d'un hôpital public

IE294. Dans la soirée du 30 juin 20X5, une chaîne de télévision locale fait un appel de collecte de fonds en faveur d'un hôpital public (l'hôpital). La date de présentation annuelle des informations financières de l'hôpital 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 clôture de l'appel, 2 millions UM ont été promis. Les donations promises ne sont pas irrévocables pour ceux qui en font la promesse. L'expérience relative aux appels précédents indique qu'environ 75 % des donations promises seront faites.

IE295. L'hôpital ne comptabilise pas de montant de promesses de donations dans ses états financiers à usage général. Il ne contrôle pas les ressources liées aux promesses car il n'a pas la capacité d'exclure ou de réglementer l'accès d'autrui aux avantages économiques ou au potentiel de services des ressources promises ; par conséquent, il ne peut pas comptabiliser l'actif ou les produits liés avant que la donation ne soit irrévocable pour le donateur au sens du paragraphe AG150 d'IPSAS 47.

Prêts assortis de conditions avantageuses

Exemple 54 – Prêts assortis de conditions avantageuses

IE296. Une entité obtient un crédit de 6 millions UM d'un organisme multilatéral de développement afin de construire 10 écoles au cours des 5 prochaines années. Le crédit est soumis aux conditions suivantes :

(a) le crédit n'est pas remboursable à hauteur de 1 million UM sous réserve de la construction des écoles ;

(b) le crédit est remboursable à hauteur de 5 millions UM comme suit :

Année	Capital à rembourser
1	0 %
2	10 %
3	20 %
4	30 %
5	40 %

(c) 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'intérêt du marché pour un crédit comparable est de 10 % ;

(d) dans la mesure où les écoles n'ont pas été construites, le crédit est à rembourser au donateur (supposons que le donateur dispose de systèmes de suivi efficaces et que par le passé, il a exigé le remboursement des fonds non dépensés) ; et

(e) l'entité a construit les écoles suivantes sur la durée du crédit ;

Année	État
1	1 école achevée
2	3 écoles achevées
3	5 écoles achevées
4	10 écoles achevées

IE297. L'entité a déterminé que le million d'UM a la substance de produits, et non d'un apport des contributeurs. De fait, l'entité a reçu un prêt assorti de conditions avantageuses qui comprend un transfert de 1 million UM et un crédit de 5 millions UM, ainsi qu'un transfert supplémentaire de 784 550 UM (qui correspond à la différence entre le produit du crédit de 5 millions UM et la valeur actuelle des flux de trésorerie contractuels du crédit, actualisés au taux d'intérêt prévalant sur le marché de 10 %).

IE298. Compte tenu des paragraphes AG152 et AG153 d'IPSAS 47, l'entité comptabilise le transfert de 1 million UM + 784 550 UM selon la présente Norme, et le crédit avec les paiements contractuels associés du capital et des intérêts selon IPSAS 41.

IE299. Les écritures comptables sont illustrées ci-dessous :

1. Lors de la comptabilisation initiale, le bénéficiaire des ressources enregistre les écritures suivantes :				
Dt		Trésorerie	6 000 000 UM	
	Ct	Prêt		4 215 450 UM
	Ct	Passif		1 784 550 UM

2. Année 1 : le bénéficiaire des ressources enregistre les écritures suivantes :				
Dt		Passif	178 455 UM	

	Ct	Produits		178 455 UM
(1 école sur 10 construite x 1 784 550 UM) (Nota : les écritures relatives au remboursement du capital et des intérêts courus n'ont pas été présentées dans cet exemple, dont le but est d'illustrer la comptabilisation des produits générés par les prêts assortis de conditions avantageuses. Dans les exemples d'application d'IPSAS 41 figurent des cas de figure complets).				

3. Année 2 : le bénéficiaire des ressources enregistrera les écritures suivantes (en supposant qu'il évalue ultérieurement le prêt assorti de conditions avantageuses au coût amorti) :				
Dt		Passif	356 910 UM	
	Ct	Produits		356 910 UM
(3 écoles sur 10 construites x 1 784 550 UM – 178 455 UM déjà comptabilisés)				

4. Année 3 : le bénéficiaire des ressources enregistrera les écritures suivantes :				
Dt		Passif	356 910 UM	
	Ct	Produits		356 910 UM
(5 écoles sur 10 construites x 1 784 550 UM – 535 365 UM déjà comptabilisés)				

5. Année 4 : le bénéficiaire des ressources enregistrera les écritures suivantes :				
Dt		Passif	892 275 UM	
	Ct	Produits		892 275 UM
(toutes les écoles sont construites, 1 784 550 UM – 892 275 UM) Si le prêt assorti de conditions avantageuses était consenti sans autre condition pour le bénéficiaire, il enregistrerait les écritures suivantes lors de la comptabilisation initiale :				
Dt		Trésorerie	6 000 000 UM	
	Ct	Prêt		4 215 450 UM
	Ct	Produits		1 784 550 UM

Remise de dettes

Exemple 55 – Remise des dettes

IE300. Le gouvernement national a conclu un accord contraignant avec une collectivité locale pour lui prêter 20 millions 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 et adresse un courrier écrit à la collectivité locale pour l'informer de sa décision. Il joint également les documents relatifs au prêt, qui ont été annotés à l'effet de mentionner qu'il a été renoncé au prêt.

IE301. Lorsqu'elle reçoit le courrier et les documents du gouvernement national, 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 présentation de l'information financière au cours de laquelle le passif est décomptabilisé selon les paragraphes AG155 à AG158 d'IPSAS 47.

Legs

Exemple 56 – Legs proposé

IE302. Une jeune diplômée de 25 ans (la diplômée) d'une université publique (l'université publique) désigne, dans son testament, l'université comme ayant-droit principal. Cette information est communiquée à l'université publique. La diplômée est célibataire et sans enfant et son actif successoral est évalué actuellement à 500 000 UM.

IE303. L'université publique ne comptabilise pas d'actif ni de produits dans ses états financiers à usage général pendant la période au cours de laquelle le testament est fait, selon les paragraphes AG 161 à AG 163 d'IPSAS 47. L'événement passé pour un legs est le décès du testateur (la diplômée), ce qui ne s'est pas produit.

Dons et donations, y compris biens en nature

Exemple 57 – Biens et nature

IE304. Une agence en charge des forces de défense de l'État A (l'agence de défense) convient de fournir à un organisme d'aide de l'État B (l'organisme d'aide) ses tentes en toile obsolètes qui serviront d'hébergements de secours après une catastrophe naturelle. L'agence de défense a acheté les tentes 100 UM l'une deux ans avant leur transfert à l'organisme d'aide. L'accord stipule que les tentes sont valorisées à 100 UM l'unité.

IE305. L'organisme d'aide conclut qu'il a reçu une donation sous la forme de biens en nature et applique les paragraphes AG164 à AG167 d'IPSAS 47. Après réception, l'organisme d'aide détermine qu'IPSAS 45 est la norme IPSAS pertinente, et que les tentes sont détenues pour leur capacité opérationnelle. Il décide que la valeur opérationnelle actuelle de cette version obsolète de la tente est de 50 UM. Par conséquent, l'organisme d'aide comptabilise des produits à la valeur de 50 UM par tente reçue, au lieu des 100 UM qui correspondent à leur valeur indiquée dans l'accord.

Exemple 58 – Assistance externe

IE306. L'État A conclut un accord d'assistance externe avec l'État B, qui porte sur la fourniture à l'État A d'une aide au développement pour soutenir l'État A dans la réalisation de ses objectifs sanitaires sur une période de deux ans. L'accord d'assistance externe est contraignant pour les deux parties par l'intermédiaire d'un tribunal international. L'accord spécifie les détails de l'aide au développement à recevoir par l'État A et les types de postes ou de dépenses sur lesquels il peut engager des fonds pour faire avancer ses objectifs en matière de santé. L'État A évalue la

contrepartie d'opération de l'aide au développement à 5 millions UM. Tous les fonds qui ne seront pas utilisés pendant les deux ans doivent être retournés à l'État B.

IE307. Au moment de la passation de l'accord contraignant, l'État A possède un droit et une obligation combinés qui forment un seul élément d'actif ou de passif, évalué à zéro car l'accord contraignant est entièrement non rempli. L'État A comptabilisera un actif dans l'état de sa situation financière selon les paragraphes 18 à 25 (par exemple, quand l'État A reçoit une entrée de ressources de la part de l'État B, ou si l'État A commence à remplir son obligation de conformité en engageant des dépenses admissibles conformément aux clauses de l'accord d'assistance externe). L'État A comptabilisera également un passif, qui est décomptabilisé (et des produits accumulés, comptabilisés) au fur et à mesure que l'obligation de conformité est remplie.

Comparaison avec IFRS 15

Les dispositions relatives à la comptabilisation des accords contraignants d'IPSAS 47, *Produits,* s'inspirent essentiellement de la norme IFRS 15, *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* (publiée en 2014, y compris ses amendements jusqu'en mars 2018). Les principales différences entre IPSAS 47 et IFRS 15 sont les suivantes :

- IPSAS 47 s'applique à toutes les opérations génératrices de produits du secteur public, qui peuvent découler d'opérations assorties ou non d'accords contraignants. IFRS 15 s'applique à un sous-groupe d'accords contraignants, précisément aux contrats prévoyant la livraison de biens ou de services à des clients.
- IPSAS 47 exige explicitement d'une entité qu'elle détermine si les produits proviennent d'une opération avec ou sans accord contraignant. IFRS 15 n'exige pas de manière explicite qu'une entité détermine si les produits des activités ordinaires sont tirés d'un contrat.
- IPSAS 47 emploie le terme "obligation de conformité" comme unité de comptabilisation pour comptabiliser les produits dans un accord contraignant, laquelle correspond à la promesse soit d'utiliser les ressources en interne pour des biens ou des services distincts soit de transférer des biens ou des services distincts à une autre partie (c'est-à-dire à un acheteur ou un tiers bénéficiaire). IFRS 15 emploie le terme "obligation de performance" comme unité de comptabilisation pour la comptabilisation des produits des activités ordinaires tirés d'un contrat, laquelle correspond à la promesse de transférer des biens ou des services distincts à un client.
- Le concept des obligations de conformité dans IPSAS 47 est plus large que celui des obligations de performance dans IFRS 15. De ce fait, IAS 20, *Comptabilisation des subventions publiques et information à fournir sur l'aide publique* ne s'applique pas aux entités du secteur public car IPSAS 47 reprend des principes permettant de rendre compte des transferts en capital et d'autres transferts découlant d'accords contraignants.
- IPSAS 47 exige d'une entité qu'elle fournisse des indications sur toutes les opérations dans lesquelles elle est tenue de remplir une obligation, indépendamment de la capacité ou de l'intention de paiement de la contrepartie et indépendamment de la probabilité d'encaissement de la contrepartie. IFRS 15 ne contient pas cette exigence sur les informations à fournir.
- IPSAS 47 emploie une terminologie différente d'IFRS 15. Ainsi, IPSAS 47 utilise les termes "obligation de conformité", "contributeur des ressources", "valeur spécifique" et "substance économique" tandis qu'IFRS 15 emploie respectivement les termes "obligation de performance", "client", "prix de vente spécifique" et "substance commerciale".

Comparaison avec GFS

Lors de l'élaboration d'IPSAS 47, *Produits*, l'IPSASB a pris en compte les directives pour les rapports statistiques des finances publiques (GFS).

Les principales similarités et différences avec les rapports statistiques des finances publiques se présentent comme suit :

- Les similarités et les différences entre la comptabilisation selon IPSAS 47 et la reddition des comptes pour les statistiques des finances publiques (GFS) dépendront des faits et des circonstances des opérations génératrices de produits.
- IPSAS 47 comme les statistiques des finances publiques exigent de l'entité de comptabiliser les produits selon la méthode de la comptabilité d'exercice. Cependant, IPSAS 47 utilise une terminologie comptable là où les rapports statistiques des finances publiques emploient une terminologie économique, ce qui peut conduire au même résultat comptable.
- IPSAS 47 établit une distinction entre les produits provenant d'opérations assorties ou pas d'un accord contraignant. Dans les statistiques des finances publiques, la distinction est établie entre les opérations génératrices de produits selon leurs caractéristiques, notamment s'il s'agit d'une opération intervenue sur le marché.
- IPSAS 47 tient compte du caractère opposable des droits et/ou des obligations individuels de l'entité afin d'établir si les produits proviennent d'une opération assortie d'un accord contraignant. Les rapports statistiques des finances publiques s'intéressent aux différentes caractéristiques pour établir le type de produits, notamment s'il s'agit d'une opération intervenue sur le marché.
- Selon IPSAS 47, une entité comptabilise des produits lorsque ou au fur et à mesure qu'elle remplit les obligations opposables associées à une entrée (ou à un droit à une entrée) de ressources, comme spécifié dans l'accord. Dans les statistiques des finances publiques, le calendrier de comptabilisation des produits repose sur le type de produits.
- IPSAS 47 impose des informations à fournir obligatoires, qui ne sont pas prévues dans les statistiques des finances publiques.

IPSAS 48 — CHARGES DE TRANSFERT

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 48, *Charges de transfert* a été publiée en mai 2023.

IPSAS 48, CHARGES DE TRANSFERT

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1–2
Champ d'application	0–5
Définitions	6–5
Identification de l'opération de charges de transfert	8–9
Accords contraignants et caractère exécutoire	10–17
Charges de transfert résultant d'opérations sans accords contraignants	18–20
Comptabilisation	18
Évaluation	19–20
Charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants	21–43
Identification des droits de transfert	21
Comptabilisation des charges de transfert	22–29
Évaluation	30–43
Présentation	44–61
Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires	62–64
Date d'entrée en vigueur	62–63
Dispositions transitoires	64
Annexe A : Guide d'application	
Annexe B : Amendements d'autres IPSAS	
Bases des conclusions	
Guide de mise en œuvre	
Exemples illustratifs	
Comparaison avec les GFS	

Objectif

1. **L'objectif de la présente norme est d'établir les principes qu'un cédant (une entité à l'origine du transfert) doit appliquer pour fournir aux utilisateurs des états financiers des informations utiles sur la nature, les montants, les échéances et le caractère incertain des charges et des flux de trésorerie résultant d'opérations relatives aux charges de transfert.**

2. Pour satisfaire à l'objectif énoncé au paragraphe 1, la présente Norme :

   (a) exige que l'entité prenne en compte les conditions de la transaction ainsi que tous les faits et circonstances pertinents afin de déterminer le type de transaction de charges de transfert ; et

   (b) établit les dispositions comptables applicables aux opérations de charges de transfert / à la transaction.

Champ d'application

3. **Une entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente norme à la comptabilisation des charges de transfert telles que définies dans la présente norme, y compris les charges de transfert engagées pour des transferts en capital.**

4. **La présente norme ne s'applique pas aux :**

   (a) contrats de location tels que définis dans la norme IPSAS 43, Contrats de location ;

   (b) apports des contributeurs/propriétaires et distributions aux contributeurs ;

   (c) contrats concourant à la réalisation d'un service public tel que définis dans l'IPSAS 32 Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique ;

   (d) avantages du personnel, tels que définis dans IPSAS 39 Avantages du personnel;

   (e) instruments financiers, y compris les prêts assortis de conditions avantageuses tel que définis dans l'IPSAS 41, Instruments financiers ;

   (f) prestations sociales tel que définis dans l'IPSAS 42 Prestations sociales ;

   (g) contrats d'assurance (voir la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant des contrats d'assurance);

   (h) transactions dont le paiement est fondé sur des actions (voir la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant des transactions dont le paiement est fondé sur des actions); et

   (i) impôt sur le résultat (voir la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant de l'impôt sur le résultat).

5. Un accord contraignant peut en partie entrer dans le champ d'application de la présente Norme et en partie dans celui d'autres Normes :

   (a) si les autres Normes spécifient comment comptabiliser individuellement et/ou procéder à l'évaluation initiale d'une ou de plusieurs parties d'un accord contraignant, l'entité doit alors appliquer les exigences de séparation et/ou d'évaluation de ces Normes. Une entité doit exclure de la contrepartie de transfert ou d'un autre transfert de ressources, le montant de la partie (ou des parties) de l'accord contraignant initialement évaluée(s) conformément à d'autres Normes et doit appliquer les paragraphes 18 à 43 pour comptabiliser le montant de la contrepartie du transfert ou de tout autre transfert de ressources qui reste (le cas échéant) ; et

   (b) si les autres Normes ne spécifient pas comment évaluer individuellement et/ou procéder à l'évaluation initiale d'une ou de plusieurs partie(s) d'un accord contraignant, l'entité doit donc appliquer la présente Norme à l'intégralité de l'accord contraignant.

   Les paragraphes AG2-AG3 fournissent des indications supplémentaires sur le champ d'application de cette norme.

Définitions

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

   Du point de vue du fournisseur de transfert, un transfert en capital est une sortie de trésorerie ou d'un autre actif résultant d'un accord contraignant, stipulant que le bénéficiaire doit acquérir ou construire un actif non financier qui sera sous son contrôle. (Le paragraphe AG53 fournit des indications supplémentaires)).

   La contrepartie autonome est le montant qu'une entité prévoit de verser au bénéficiaire du transfert pour satisfaire à chacune de ses obligations dans le cadre d'un accord contraignant.

   La contrepartie totale de la transaction est le montant total des ressources qu'une entité prévoit de transférer.

   Une charge de transfert est une charge découlant d'une transaction, autre que (à l'exception des) les taxes, dans laquelle une entité fournit un bien, un service ou un autre actif à une autre entité (qui peut être une personne physique) sans recevoir directement aucun bien, service ou autre actif en retour (les paragraphes 8 et 9 fournissent des explications supplémentaires).

   Une obligation de prestation est une obligation faite dans un accord contraignant de transférer des ressources d'une manière déterminée.

   Un passif lié à une obligation de prestation est un passif comptabilisé au titre de l'existence d'une ou plusieurs obligations de prestations issues d'un accord contraignant.

Un fournisseur de transfert est une entité qui fournit un bien, un service ou un autre actif à une autre entité sans recevoir directement aucun bien, service ou autre actif en retour.

Le bénéficiaire du transfert est une entité qui reçoit un bien, un service ou un autre actif d'une autre entité sans lui fournir directement aucun bien, service ou autre actif.

Un droit de transfert est le droit exécutoire d'une entité permettant d'exiger du bénéficiaire du transfert qu'il respecte ses obligations conformément aux modalités prévues dans un accord contraignant ou qu'il en subisse les conséquences également prévues dans cet accord.

Un actif lié à un droit de transfert est l'actif comptabilisé lorsqu'un ou plusieurs droits de transfert existent dans le cadre d'un accord contraignant.

7. Les termes suivants sont définis dans IPSAS 47, *Produits* :

   (a) accord contraignant ;

   (b) obligation de conformité;

   (c) impôts; et

   (d) bénéficiaires tiers.

   L'obligation implicite est définie dans la Norme IPSAS 19 *« Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels ».*

   Les charges telles que définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers.*

   Les paragraphes AG4 à AG9 fournissent des indications supplémentaires sur les définitions de la présente norme.

   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.

Identification de l'opération de charges de transfert

8. **Une entité comptabilise un transfert selon que l'opération aboutit ou non à la comptabilisation d'un actif. Lorsqu'un transfert donne lieu à la comptabilisation d'un actif, cet actif est décomptabilisé dès lors que (ou au fur et à mesure que) les droits de l'entité découlant de l'accord de transfert s'éteignent. Pour les transferts qui ne donnent pas lieu à la comptabilisation d'un actif, une dépense de transfert est comptabilisée :**

   (a) lorsque l'entité perd le contrôle des ressources transférées ; ou

   (b) lorsque l'entité a contracté une obligation de transférer des ressources et comptabilise un passif correspondant à cette obligation.

L'identification de l'origine d'une transaction, qu'elle découle ou non d'un accord contraignant, a une incidence sur cette détermination, car les droits et obligations associés à un tel accord contribuent à l'évaluation des critères de comptabilisation des actifs et de l'existence d'une obligation de transférer des ressources.

9. Une entité applique la méthode de comptabilisation et d'évaluation fournies dans cette norme comme suit:

   (a) Les dépenses de transfert provenant de transactions sans accords contraignants (ci-après dénommés "dépenses de transfert sans accords contraignants") sont comptabilisés conformément aux paragraphes 18-20 ; et

   (b) Les dépenses de transfert provenant de transactions avec/assorties d'accords contraignants (ci-après dénommés "dépenses de transfert avec/assorties d'accords contraignants") sont comptabilisés conformément aux paragraphes 21-43.

   Le paragraphe 0 fournit des indications supplémentaires sur l'identification de la transaction des charges de transfert.

Accords contraignants et caractère exécutoire

10. **Pour qu'un accord soit contraignant, il doit être exécutoire par des moyens légaux ou équivalents. Le caractère exécutoire peut résulter de divers mécanismes, à condition que ce(s) mécanisme(s) permettent à l'entité de faire respecter les termes de l'accord contraignant et de tenir les parties pour responsables de l'exécution des obligations énoncées.**

11. Pour déterminer le caractère exécutoire d'un accord, l'entité prend en compte la substance plutôt que la forme juridique de l'accord. L'appréciation du caractère exécutoire d'un accord repose sur la capacité de l'entité à faire respecter les termes et conditions spécifiés de l'accord et à garantir l'exécution des obligations stipulées par les autres parties.

12. Un accord contraignant comprend à la fois des droits et des obligations exécutoires pour deux ou plusieurs parties concernées. Les droits et obligations exécutoires de chaque partie dans le cadre de cet accord sont interdépendants et inséparables.

13. Les accords contraignants peuvent être attestés de plusieurs manières. Ils peuvent être écrits, oraux ou implicites, selon les pratiques habituelles d'une entité ou d'un secteur. Les pratiques et procédures pour établir des accords contraignants avec des bénéficiaires de transfert varient selon les lois applicables dans les pays, les secteurs et les entités. De plus, ils peuvent différer au sein d'une même entité (par exemple, en fonction de la catégorie de bénéficiaire de transfert, du tiers bénéficiaire ou de la nature des biens ou services promis). Une entité doit tenir compte de ces pratiques et procédures pour déterminer si un accord conclu avec un bénéficiaire de transfert crée des droits et obligations exécutoires, ainsi que le moment où ces derniers prennent effet.

14. Un accord contraignant comprend au moins une obligation, car son caractère exécutoire impose à l'entité la responsabilité de satisfaire aux obligations énoncées,

tout en lui laissant peu ou pas d'alternatives réalistes pour éviter le transfert de ressources.

15. Lorsqu'un accord contraignant n'est pas entièrement satisfait, une entité ne doit pas comptabiliser d'actif, de passif ou de charges associés à cet accord. La comptabilisation d'actifs, de passifs et de charges commence lorsqu'une des parties commence à satisfaire ses obligations prévues dans l'accord.

16. Un accord contraignant est considéré comme entièrement/totalement non satisfait si les deux conditions suivantes sont remplies :

(a) L'entité n'a pas encore payé, et n'est pas encore obligée de payer, une quelconque contrepartie au bénéficiaire du transfert pour que ce dernier satisfasse l'une de ses obligations de conformité prévues dans l'accord ; et

(b) Le bénéficiaire n'a commencé à remplir aucune de ses obligations de conformité qui lui incombent en vertu de l'accord.

Les paragraphes AG11-AG29 fournissent des indications supplémentaires sur l'exécution et les accords contraignants.

Regroupement d'accords contraignants

17. Une entité doit regrouper deux ou plusieurs accords contraignants conclus simultanément ou presque simultanément avec le même bénéficiaire du transfert (ou avec des parties liées à celui-ci) et les comptabiliser comme un seul et même accord si au moins une des conditions suivantes est remplie :

(a) Les accords contraignants sont négociés comme un ensemble et visent un objectif unique ;

(b) Le montant des ressources à transférer en vertu d'un accord contraignant dépend de la contrepartie ou de l'exécution de l'autre accord contraignant ; ou

(c) Les obligations du bénéficiaire du transfert en vertu des accords contraignants (ou certaines obligations du bénéficiaire du transfert en vertu de chaque accord contraignant) constituent un droit de transfert unique conformément au paragraphe 21.

Charges de transfert résultant d'opérations sans accords contraignants

Comptabilisation

18. **Une entité doit comptabiliser les charges de transfert résultant d'opérations sans accords contraignants de la façon suivante :**

(a) à la naissance d'une obligation implicite ou juridique de transférer des ressources qui conduit à comptabiliser une provision conformément au paragraphe 22 d'IPSAS 19. Dans ces cas, la constatation de la provision conduit à comptabiliser une charge, et le transfert ultérieur de ressources éteint la provision comptabilisée ; ou

(b) en l'absence d'obligation implicite ou juridique de transférer des ressources, lorsque l'entité cesse de contrôler les ressources ; ce sera habituellement la date à laquelle elle transfère les ressources au destinataire du transfert. Dans ces cas, l'entité décomptabilise les ressources qu'elle cesse de contrôler conformément à d'autres Normes.

Le paragraphe AG30 donne des indications complémentaires sur la décomptabilisation des ressources transférées.

Évaluation

19. **Lorsqu'une provision est comptabilisée dans la situation décrite au paragraphe 18(a), elle est évaluée initialement et ultérieurement conformément aux paragraphes 44-72 d'IPSAS 19.**

20. **Lorsqu'une entité comptabilise une charge au moment où elle cesse de contrôler les ressources, elle doit évaluer celle-ci à la valeur comptable des ressources transférées.**

Charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants

Identification des droits de transfert

21. **À la conclusion d'un accord contraignant de transfert de ressources, une entité doit examiner ses droits en vertu de l'accord et identifier chaque droit de transfert distinct comme :**

(a) un droit à l'exécution d'une obligation par le destinataire du transfert qui est distinct du droit à l'exécution des autres obligations au titre de l'accord contraignant ; ou

(b) un droit faisant partie d'une série de droits à l'exécution de ses obligations par le destinataire du transfert qui présentent en substance des caractéristiques et risques identiques et qui ont les mêmes modalités d'exécution.

Les paragraphes AG31-AG34 donnent des indications complémentaires sur l'identification des droits de transfert.

Comptabilisation des charges de transfert

22. Lorsque (ou au fur et à mesure que) l'entité transfère des ressources conformément à un accord contraignant avant que le destinataire du transfert exécute ses obligations, les ressources transférées sont décomptabilisées et un actif lié à un droit de transfert est comptabilisé au titre des droits de transfert résultant de l'accord contraignant.

Le paragraphe AG30 donne des indications complémentaires sur la décomptabilisation des ressources transférées.

23. Inversement, lorsque (ou au fur et à mesure que) le destinataire d'un transfert exécute ses obligations au titre de l'accord contraignant avant que l'entité transfère les ressources, l'accord fait naître une obligation de transfert pour l'entité. L'existence d'une obligation de transfert conduit à comptabiliser un passif lié à une obligation de transfert. Un passif lié à une obligation de transfert est également comptabilisé lorsqu'il est plus probable qu'improbable qu'il existe une obligation actuelle de transférer une contrepartie variable (voir paragraphes 35-37).

24. **Pour les charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants, une entité doit comptabiliser les charges :**

(a) Lorsque (ou au fur et à mesure que) un actif lié à un droit de transfert est décomptabilisé ; ou

(b) Lorsqu'un passif lié à une obligation de transfert est comptabilisé.

25. La décomptabilisation de l'actif lié à un droit de transfert résulte de l'extinction des droits de transfert conformément aux stipulations de l'accord contraignant. Chaque droit de transfert identifié au paragraphe 21 est éteint lorsque (ou au fur et à mesure que) l'entité n'a plus de droits exécutoires en vertu de l'accord contraignant.

Les paragraphes AG35-AG49 donnent des indications complémentaires sur la comptabilisation des charges de transfert.

Décomptabilisation d'un actif lié à un droit de transfert due à l'inexécution des obligations du destinataire du transfert

26. Après la comptabilisation par l'entité d'un actif lié à un droit de transfert, il peut arriver que le destinataire soit incapable ou refuse d'exécuter ses obligations en vertu de l'accord contraignant. Lorsque l'entité a un droit exécutoire et inconditionnel de recevoir de la trésorerie ou d'autres actifs financiers résultant des stipulations de l'accord contraignant, du système juridique et/ou d'autres circonstances, elle doit décomptabiliser l'actif lié au droit de transfert et comptabiliser un actif financier. Après sa comptabilisation, l'actif financier doit être évalué conformément à IPSAS 41 (voir paragraphe 43 pour les situations dans lesquelles il existe encore un actif lié à un droit de transfert mais celui-ci est déprécié).

Modifications d'un accord contraignant

27. Une modification d'un accord contraignant est un changement, approuvé par les parties, portant sur les droits et obligations qu'il leur confère. Il y a modification d'un accord contraignant lorsque les parties à cet accord approuvent une modification qui crée de nouveaux droits et obligations exécutoires ou modifie leurs droits et obligations exécutoires existants. Une modification d'un accord contraignant pourrait être approuvée par écrit ou verbalement ou se déduire implicitement des pratiques habituelles d'une entité. Si une modification d'un accord contraignant n'a pas été approuvée par les parties, une entité doit continuer à appliquer la présente Norme à l'accord contraignant initial jusqu'à ce que la modification soit approuvée.

28. Une entité doit rendre compte d'une modification d'un accord contraignant comme d'un accord contraignant distinct si les conditions suivantes sont présentes :

    (a) Le champ d'application de l'accord contraignant est élargi, ce qui confère un ou plusieurs droits de transfert supplémentaires à l'entité (voir paragraphes AG31-AG34), parce que le destinataire du transfert accepte une ou plusieurs obligations supplémentaires ou une augmentation d'une ou de plusieurs obligations existantes ; et

    (b) La contrepartie du transfert augmente d'un montant visant à représenter la valeur des droits de transfert supplémentaires en rémunérant le destinataire du transfert au titre des obligations nouvelles ou accrues qu'il assume.

29. Si l'entité ne présente pas une modification d'un accord contraignant comme un accord contraignant distinct conformément au paragraphe 28, elle doit la présenter comme si elle faisait partie de l'accord contraignant initial. L'entité doit déterminer les charges de transfert cumulées à comptabiliser à la date de la modification en révisant ses estimations de la contrepartie du transfert et le montant de la contrepartie affecté aux droits de transfert éteints et non éteints. La différence entre les charges de transfert cumulées déterminées à la date de la modification et les charges de transfert cumulées comptabilisées précédemment doit être comptabilisée en résultat à la date de la modification.

Évaluation

30. **Une entité doit considérer les stipulations de l'accord contraignant pour déterminer la contrepartie du transfert. La contrepartie du transfert est la valeur comptable totale des ressources qu'une entité a transférées, ou a l'obligation de transférer, au destinataire du transfert en vertu de l'accord contraignant ; elle comprend les effets de la contrepartie variable (voir paragraphes 35-37).**

31. **Lorsqu'une entité transfère des ressources au destinataire d'un transfert avant que celui-ci commence à exécuter son obligation, elle doit, lors de la comptabilisation, évaluer l'actif lié à un droit de transfert qui en résulte à la valeur comptable totale des ressources qui ont été transférées en vertu de l'accord contraignant.**

32. **Lorsqu'une charge de transfert est comptabilisée du fait de l'extinction d'un droit de transfert, elle est évaluée au montant de la contrepartie du transfert qui est affecté au droit de transfert éteint conformément au paragraphe 38.**

33. **Lorsque le destinataire du transfert a exécuté ses obligations de prestation et que l'entité n'a pas encore transféré ses ressources comme l'exige l'accord contraignant, elle évalue son passif lié à une obligation de transfert à la valeur comptable totale des ressources qu'elle est tenue de transférer en vertu de l'accord contraignant.**

34. Pour déterminer la contrepartie du transfert, une entité doit partir du principe que le destinataire du transfert exécutera ses obligations conformément à l'accord contraignant existant et que celui-ci ne sera pas annulé, renouvelé ou modifié.

Contrepartie variable

35. Les ressources à transférer en vertu d'un accord contraignant peuvent varier en fonction d'éléments tels que des remises, des rabais, des remboursements, des remises de prix, des incitations, des primes de performance, des pénalités ou d'autres éléments similaires. Elles peuvent également varier si l'obligation de transférer les ressources qui incombe à l'entité dépend de la survenance ou de la non-survenance d'un événement futur. Par exemple, il est possible qu'une somme supplémentaire doive être versée au destinataire du transfert s'il exécute ses obligations au titre de l'accord contraignant dans un certain délai.

36. Pour une opération de charge de transfert, une contrepartie variable prévue par un accord contraignant peut générer un passif dont l'échéance ou le montant est incertain, qui répond à la définition d'une provision énoncée dans IPSAS 19.

37. Si l'entité a déterminé qu'il est plus probable qu'improbable qu'il existe une obligation actuelle de transférer une contrepartie variable, elle doit estimer un montant de contrepartie variable initialement et ultérieurement évalué conformément aux paragraphes 44-72 d'IPSAS 19.

Affectation de la contrepartie du transfert aux droits de transfert

38. **Lorsqu'un accord contraignant implique des droits de transfert multiples et distincts, la contrepartie du transfert doit être affectée à chaque droit de transfert distinct pour refléter sa contrepartie distincte, corrigée des montants de contrepartie variable.**

39. La contrepartie variable convenue dans un accord contraignant peut être attribuable à la totalité de l'accord ou à des droits de transfert spécifiques. Une entité doit affecter la contrepartie variable de la façon suivante :

    (a) Lorsque la contrepartie variable peut être rattachée à un ou plusieurs droits de transfert, elle doit être affectée à ces droits de transfert conformément au paragraphe 38 ; ou

    (b) Lorsque la contrepartie variable ne peut pas être rattachée à un ou plusieurs droits de transfert, elle doit être affectée à tous les droits de transfert en proportion de leur poids (en excluant la contrepartie variable qui ne peut pas être rattachée à un ou plusieurs droits de transfert)[1].

    Les paragraphes 0-0 donnent des indications complémentaires sur l'affectation de la contrepartie du transfert aux droits de transfert.

Variations de la contrepartie du transfert

40. Après la conclusion de l'accord contraignant, la contrepartie du transfert peut varier pour différentes raisons comprenant le dénouement d'événements incertains ou d'autres circonstances qui modifient le montant de la contrepartie qu'une entité est tenue de payer en vertu de l'accord contraignant.

---

[1] Cette indication est également applicable à une fraction spécifique de la contrepartie variable qu'il est possible ou non de rattacher à un ou plusieurs droits de transfert.

41. Lorsqu'une variation de la contrepartie du transfert ne résulte pas d'une modification de l'accord contraignant, une entité doit affecter toute variation ultérieure de la contrepartie du transfert aux actifs liés aux droits de transfert et aux passifs liés aux obligations de transfert prévus dans l'accord contraignant sur la même base qu'à la conclusion de l'accord contraignant. Les montants affectés à un droit de transfert éteint doivent être comptabilisés en charges, ou en diminution d'une charge, sur la période au cours de laquelle la variation de la contrepartie du transfert se produit.

42. Une entité doit rendre compte d'une variation de la contrepartie du transfert qui résulte d'une modification de l'accord contraignant conformément aux paragraphes 27-29.

Dépréciation d'un actif lié à un droit de transfert

43. Après la comptabilisation par l'entité d'un actif lié à un droit de transfert, il peut arriver que le destinataire du transfert soit incapable ou refuse d'exécuter ses obligations en vertu de l'accord contraignant. Dans ce cas, et si les stipulations de l'accord contraignant, le système juridique et/ou d'autres circonstances ne permettent pas de comptabiliser un actif financier conformément au paragraphe 26, l'entité doit évaluer la dépréciation de l'actif lié à un droit de transfert conformément à IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie.*

Présentation des informations

Informations présentées à titre principal

44. **Pour les charges de transfert résultant d'opérations sans accords contraignants, si une entité comptabilise une provision au titre d'une obligation implicite ou juridique de transférer des ressources, cette provision est présentée conformément aux exigences relatives à la présentation des provisions énoncées aux paragraphes 88, 94 et 107 d'IPSAS 1.**

45. **Pour les charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants, lorsqu'une seule des parties à l'accord contraignant a exécuté ses obligations et que les autres parties ne l'ont pas encore fait, une entité doit présenter l'accord contraignant dans l'état de la situation financière comme un actif lié à un droit de transfert ou comme un passif lié à une obligation de transfert sur la base des indications données aux paragraphes 22-23.**

46. Une entité doit présenter un actif lié à un droit de transfert conformément aux indications relatives à la présentation des paiements d'avance données aux paragraphes 76, 90, 91 et 94 d'IPSAS 1.

47. Lorsqu'un actif lié à un droit de transfert a été décomptabilisé pour inexécution et qu'un actif financier a été comptabilisé (voir paragraphe 26), l'entité présente l'actif financier conformément aux exigences d'IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation.*

48. Une entité doit présenter un passif lié à un droit de transfert conformément aux indications relatives à la présentation des transferts dus figurant aux paragraphes 80 et 88 d'IPSAS 1.

49. Comme l'exige le paragraphe 109 d'IPSAS 1, une entité doit présenter, soit dans l'état de la performance financière, soit dans les notes, une analyse des charges selon une classification établie par nature de charge ou par fonction dans l'entité. Le paragraphe 111 d'IPSAS 1 exige également que les charges soient subdivisées de manière à souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes ou d'activités spécifiques ou d'autres segments pertinents pour l'entité présentant les états financiers. S'agissant des charges de transfert, l'analyse des charges par nature conduit à présenter les charges de transfert dans un poste distinct, tandis que l'analyse des charges par fonction conduit à imputer les charges de transfert aux différents programmes ou objectifs pour lesquels les transferts ont été réalisés.

Le paragraphe AG52 donne des indications complémentaires sur la présentation des charges de transfert et les informations à fournir.

Informations à fournir

50. **L'objectif des informations à fournir est que l'entité donne suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature, le montant, l'échéance et l'incertitude des charges et des flux de trésorerie découlant des opérations de charges de transfert. Pour atteindre cet objectif, l'entité doit fournir des informations qualitatives et quantitatives sur tous les éléments suivants :**

(a) les charges de transfert et les soldes correspondants (voir paragraphes 53-58) ;

(b) les accords de transfert (voir paragraphes 59-60) ; et

(c) les jugements importants, et les changements apportés à ces jugements, concernant la comptabilisation des actifs liés à un droit de transfert résultant d'opérations de charges de transfert (voir paragraphe 61).

51. Lorsqu'elle fournit les informations requises par la présente Norme, une entité doit tenir compte des exigences énoncées aux paragraphes 45-47 d'IPSAS 1, qui donnent des indications sur l'importance relative et le regroupement. Il n'est pas nécessaire de fournir une information requise par la présente Norme si cette information n'est pas significative.

52. Une entité doit s'interroger sur le niveau de détail nécessaire pour remplir l'objectif en matière d'informations à fournir et sur l'importance à accorder à chacune des obligations énoncées. Elle doit regrouper ou ventiler les informations de manière à ne pas noyer des informations utiles dans une profusion de détails peu importants ou dans un regroupement d'éléments disparates aux caractéristiques différentes en substance.

Charges de transfert et soldes correspondants

53. Comme indiqué au paragraphe 49, une entité doit incorporer les charges de transfert dans l'analyse des charges requise par IPSAS 1. Cette analyse peut être présentée dans l'état de la performance financière ou dans les notes.

    Le paragraphe 0 donne des indications complémentaires sur la présentation des charges de transfert et les informations à fournir.

54. Outre l'analyse des charges, une entité doit fournir des informations qualitatives et quantitatives sur les transferts importants résultant d'opérations avec et sans accords contraignants afin de permettre aux utilisateurs de comprendre comment elle emploie ses ressources pour ses programmes, ses activités et ses services.

55. Lorsqu'un actif lié à un droit de transfert a été décomptabilisé pour inexécution et qu'un actif financier a été comptabilisé (voir paragraphe 26), l'entité présente l'actif financier conformément aux exigences d'IPSAS 30, *Instruments financiers : informations à fournir.*

56. Un passif lié à une obligation de transfert qui résulte d'une obligation de transférer de la trésorerie répond à la définition d'un passif financier évalué au coût amorti. Par conséquent, les exigences relatives aux informations à fournir concernant les dettes énoncées dans IPSAS 30 s'appliquent à ces passifs.

57. Si un passif a été comptabilisé au titre d'une contrepartie variable (voir paragraphes 35-37), une entité doit fournir les informations exigées par IPSAS 19 concernant les provisions.

58. Pour les transferts résultant d'opérations sans accords contraignants, lorsqu'un passif est comptabilisé au titre d'une obligation juridique ou implicite de transférer des ressources, l'entité doit fournir les informations exigées par IPSAS 19 concernant les provisions.

Accords de transfert

59. Une entité doit fournir des informations relatives à ses accords de transfert contraignants, comprenant une description des éléments suivants :

    (a) L'objet des accords de transfert contraignants ;

    (b) Les conditions de paiement importantes ;

    (c) La nature des ressources qui ont été ou seront transférées ; et

    (d) Les risques et incertitudes importants relatifs à la réalisation des actifs liés aux droits de transfert.

    Les informations ci-dessus peuvent être regroupées pour les accords contraignants de nature similaire.

60. Une entité peut conclure un accord de transfert qui n'est pas un accord contraignant. Pour ce type d'accord, elle doit fournir les informations suivantes :

    (a) L'objet des accords de transfert ;

    (b) Les conditions de paiement importantes, le cas échéant ; et

(c) La nature des ressources qui ont été ou seront transférées.

Les informations ci-dessus peuvent être regroupées pour les accords contraignants de nature similaire.

Jugements importants, et changements apportés à ces jugements, concernant la comptabilisation des actifs liés à un droit de transfert résultant d'opérations de charges de transfert

61. Une entité doit fournir des informations sur les jugements importants, et les changements apportés à ces jugements, sur lesquels elle s'est fondée pour la comptabilisation des actifs liés à un droit de transfert résultant d'opérations de charges de transfert. Elle doit en particulier expliquer la base de la comptabilisation de ses actifs liés à un droit de transfert.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

62. **Toute entité devra appliquer la présente Norme pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit l'indiquer et appliquer simultanément IPSAS 47*, Produits*.**

63. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie dans IPSAS 33, *Première adoption des normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice,* pour les besoins de l'information financière 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 la date d'adoption des Normes IPSAS.

Dispositions transitoires

64. **Les entités doivent appliquer la présente Norme :**

(a) soit à titre prospectif aux transferts résultant d'opérations avec et sans accords contraignants intervenant à partir de la date d'application initiale ;

(b) soit à titre rétrospectif à chaque période comptable antérieure présentée conformément à IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Annexe A

Guide d'application

Cette annexe fait partie intégrante d'IPSAS 48.

Ce Guide d'application est organisé de la façon suivante :

(a) champ d'application (paragraphes AG2-AG3) ;

(b) définitions (paragraphes AG4-AG9) ;

(c) identification de l'opération de charge de transfert (paragraphe AG10) ;

(d) accords contraignants et caractère exécutoire (paragraphes AG11-AG29) ;

(e) décomptabilisation des ressources transférées (paragraphe AG30) ;

(f) identification des droits de transfert (paragraphes AG31-AG34) ;

(g) comptabilisation des charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants (paragraphes AG35-AG49) ;

(h) affectation de la contrepartie du transfert aux droits de transfert (paragraphes AG50-AG51) ;

(i) présentation : informations présentées à titre principal et annexe (paragraphe AG52) ; et

(j) application des principes à des opérations spécifiques (paragraphes AG53-AG55).

Champ d'application (paragraphes 3-5)

AG2. Le champ d'application de la présente Norme établit les principes et exigences à respecter pour la comptabilisation des charges de transfert, lorsqu'une entité fournit un bien, un service ou un autre actif à une autre entité sans recevoir directement un bien, un service ou un autre actif en retour.

AG3. La présente Norme ne traite pas des opérations dans le cadre desquelles une entité reçoit un bien, un service ou un autre actif en échange du bien, du service ou de l'autre actif qu'elle transfère à une autre partie. Ces opérations sont comptabilisées conformément à d'autres Normes.

Définitions (paragraphes 6-7)

Accord contraignant

AG4. Une entité doit tenir compte des modalités du transfert ainsi que de tous les faits et circonstances pertinents lorsqu'elle applique la présente Norme. Elle doit appliquer la présente Norme, y compris les mesures de simplification éventuelles, de manière cohérente aux transferts présentant des caractéristiques similaires et dans des circonstances similaires.

Charge de transfert

AG5. La présente Norme définit une charge de transfert comme une charge résultant d'une opération, exception faite des impôts, dans laquelle l'initiateur du transfert (l'entité) fournit un bien, un service ou un autre actif à une autre entité (le destinataire du transfert, qui peut être une entité du secteur public, un organisme à but non lucratif ou une personne physique) sans recevoir directement un bien, un service ou un autre actif en retour.

AG6. Comme indiqué au paragraphe 0, un actif lié à un droit de transfert n'est pas considéré comme un bien, un service ou un autre actif reçu directement du destinataire du transfert.

Obligation de transfert et passif lié à une obligation de transfert

AG7. Les accords contraignants confèrent des droits et des obligations aux parties. La présente Norme désigne les obligations de transférer des ressources qui incombent à l'entité en vertu d'un accord contraignant comme des « obligations de transfert ». Le passif comptabilisé au titre de l'existence d'une ou de plusieurs obligations de transfert résultant d'un accord contraignant est un « passif lié à une obligation de transfert ».

Destinataire du transfert

AG8. Le destinataire d'un transfert est une entité (qui peut être une entité du secteur public, un organisme à but non lucratif, une personne physique ou une autre entité) qui reçoit un bien, un service ou un autre actif de l'initiateur du transfert sans fournir directement à celui-ci un bien, un service ou un autre actif. Alors que le destinataire du transfert ne fournit aucun bien ou service à l'entité, il peut fournir un bien ou un service à un tiers bénéficiaire conformément à un accord contraignant conclu avec l'entité.

Droit de transfert et actif lié à un droit de transfert

AG9. Le droit de transfert d'une entité est le droit exécutoire à ce que le destinataire du transfert s'acquitte de ses obligations ; il naît lorsque l'entité a transféré des ressources au destinataire du transfert conformément à un accord contraignant avant que le destinataire exécute ses obligations en vertu de l'accord contraignant. Un actif lié à un droit de transfert n'est pas un bien, un service ou un autre actif à recevoir directement par l'entité en échange du transfert des ressources au destinataire pour les raisons suivantes :

(a) un actif lié à un droit de transfert n'est pas un bien ou un service ;

(b) l'actif lié au droit de transfert résulte de différences temporelles dans l'exécution des obligations respectives des parties à un accord contraignant et non d'un quelconque transfert à l'entité ;

(c) l'actif lié au droit de transfert n'est pas une contrepartie à fournir par le destinataire du transfert en échange de ressources qui lui sont transférées par l'entité. C'est le droit exécutoire à ce que le destinataire du transfert s'acquitte de ses obligations en vertu de l'accord contraignant.

Identification de l'opération de charge de transfert (paragraphes 8-9)

AG10. La présente Norme traite de la comptabilisation d'un transfert individuel. Cependant, par souci de simplification, une entité peut appliquer la présente Norme à un portefeuille de transferts présentant des caractéristiques similaires si elle s'attend raisonnablement à ce que les effets sur les états financiers de l'application de la présente Norme au portefeuille ne diffèrent pas de manière significative de son application individuelle aux transferts compris dans ce portefeuille. Les transferts sans accords contraignants n'ont pas les mêmes caractéristiques que les transferts avec accords contraignants et ne sont pas comptabilisés dans le même portefeuille. Lorsqu'elle comptabilise un portefeuille, l'entité doit utiliser des estimations et des hypothèses qui correspondent à la taille et à la composition du portefeuille.

Accords contraignants et caractère exécutoire (paragraphes 10-16)

Accord contraignant

AG11. Un accord contraignant est un accord qui confère des droits et des obligations exécutoires aux parties. Chaque partie à l'accord contraignant conclut l'accord de plein gré et a la capacité de faire respecter les droits qui lui sont conférés et les obligations qui incombent à l'autre partie en vertu de l'accord.

AG12. Les accords contraignants peuvent être attestés de plusieurs manières. Ils sont souvent, mais pas toujours, matérialisés par un écrit sous forme de contrat ou d'échanges documentés entre les parties. Ils peuvent aussi résulter de contrats légaux ou d'autres moyens équivalents tels que des mécanismes législatifs (par exemple, à travers l'exercice de pouvoirs législatifs ou exécutifs ou des directives émanant du gouvernement ou d'un ministère). Les pouvoirs législatifs ou exécutifs peuvent créer des accords exécutoires, similaires aux accords contractuels, soit par leur seule action, soit en conjonction avec les contrats légaux qui lient les parties.

AG13. Conformément au paragraphe 11, le caractère exécutoire d'un accord est apprécié sur la base de la capacité d'une entité à faire respecter ses stipulations et à obtenir l'exécution des obligations des autres parties qu'il prévoit. Par conséquent, les intentions d'une entité relatives à l'exécution forcée de l'accord contraignant sont sans effet sur l'existence d'un accord contraignant à moins que ces intentions aient été communiquées au destinataire du transfert, de sorte qu'elles ont un effet sur le caractère exécutoire de l'accord.

AG14. Les accords contraignants confèrent à la fois des droits et des obligations aux parties. Aux fins de la présente Norme, les « obligations de transfert » désignent les obligations de l'entité. L'entité a également des droits à l'exécution par le destinataire des obligations qui lui incombent. La présente Norme désigne ces droits comme des « droits de transfert ».

Caractère exécutoire

AG15. Les droits et obligations interdépendants contenus dans un accord doivent être exécutoires pour que cet accord réponde à la définition d'un accord contraignant. Le caractère exécutoire peut résulter de divers mécanismes, à condition que ceux-ci permettent à l'entité de faire respecter les stipulations de l'accord et de tenir les parties pour responsables de l'exécution des obligations énoncées. Une entité doit déterminer si un accord est exécutoire sur la base de sa capacité à faire respecter les droits et les obligations qu'il confère. Le caractère exécutoire est apprécié par l'entité à la conclusion de l'accord et lorsqu'un changement externe important indique qu'une modification a pu être apportée au caractère exécutoire de cet accord.

AG16. Le caractère exécutoire pouvant découler de plusieurs mécanismes, l'entité doit apprécier objectivement tous les facteurs pertinents pour déterminer si un accord est exécutoire. Dans certains pays, les entités du secteur public ne peuvent pas souscrire d'obligations juridiques parce qu'elles ne sont pas autorisées à contracter en leur nom propre, mais il existe d'autres processus d'effet équivalent à celui des accords juridiques (décrits comme exécutoires par « des moyens équivalents »). Pour qu'un accord soit exécutoire par des moyens équivalents, la présence d'un mécanisme d'exécution extérieur aux systèmes juridiques, de force similaire à celle de la loi sans avoir un caractère légal, est requise pour établir le droit de l'entité à contraindre le destinataire du transfert à exécuter l'obligation convenue ou à exercer un recours pour inexécution. De même, un mécanisme extérieur au système juridique, de force similaire à celle de la loi sans avoir un caractère légal, est requis pour établir le droit du destinataire du transfert de contraindre l'entité à payer la contrepartie convenue. Une entité doit donc recenser et apprécier tous les facteurs pertinents en considérant les moyens juridiques ou équivalents par lesquels les parties concernées font respecter les droits et obligations conférés par l'accord.

AG17. Dans le secteur public, un accord est exécutoire lorsque chacune des parties peut faire respecter ses droits et obtenir l'exécution des obligations conférées à l'autre partie. Un accord est susceptible d'exécution par une autre partie s'il comprend :

(a) des droits et obligations distincts pour chaque partie concernée ; et

(b) des recours en cas d'inexécution par l'une ou l'autre partie qui peuvent être exercés par le biais des mécanismes d'exécution prévus.

AG18. Lorsqu'une entité apprécie le caractère exécutoire, elle doit considérer comment les mécanismes d'exécution prévus imposent des conséquences implicites ou explicites à une ou plusieurs parties qui n'exécutent pas leurs obligations convenues et stipulées dans l'accord. Si l'entité n'est pas en mesure de déterminer comment les mécanismes

d’exécution prévus à la conclusion de l’accord lui permettraient en substance de contraindre les autres parties concernées à s’acquitter de leurs obligations stipulées en cas d’inexécution, l’accord n’est pas exécutoire et ne répond pas à la définition d’un accord contraignant.

AG19. Le caractère exécutoire découle de l’obligation de respecter les termes de l’accord imposée par un système juridique, soit par des moyens juridiques (application par les tribunaux d’un pays, les décisions de justice et la jurisprudence), soit par des moyens équivalents (lois et règlements, comprenant les textes législatifs, le pouvoir exécutif, les directives gouvernementales ou ministérielles).

AG20. Le pouvoir exécutif (parfois appelé ordre exécutif) est un pouvoir conféré à un ou plusieurs membres d’un gouvernement de créer de la législation sans ratification par le parlement complet. Il peut être considéré comme un mécanisme d’exécution valable si une ordonnance ou un décret a donné instruction à une entité de s’acquitter des obligations convenues dans l’accord.

AG21. Les directives gouvernementales et ministérielles peuvent créer un mécanisme d’exécution entre différents ministères ou différents niveaux de la même structure administrative. Par exemple, une directive donnée par un ministre ou un ministère à une entité contrôlée par l’État de s’acquitter des obligations convenues dans l’accord peut être exécutoire. Pour que l’accord réponde à la définition d’un accord contraignant, chacune des parties doit pouvoir faire respecter les droits qui lui sont conférés et les obligations qui incombent à l’autre partie en vertu de l’accord. Chacune des parties doit avoir la capacité et le pouvoir de contraindre l’autre ou les autres parties à tenir les promesses faites dans l’accord ou de demander réparation si elles ne sont pas tenues.

AG22. Les droits souverains sont le pouvoir de créer, de modifier et de révoquer des dispositions légales. À lui seul, ce pouvoir n’établit pas de droits et obligations exécutoires aux fins de l’application de la présente Norme. Toutefois, si l’exercice de droits souverains a été détaillé dans l’accord comme un moyen d’obtenir l’exécution des obligations convenues par une entité, il peut en résulter un mécanisme d’exécution valable.

AG23. Le destinataire d’un transfert peut se sentir contraint d’exécuter les obligations prévues dans l’accord en raison du risque de ne pas recevoir de financements futurs de l’entité. En général, la capacité de l’entité à réduire ou retenir le financement futur auquel le destinataire du transfert n’a pas droit actuellement ne serait pas considérée comme un mécanisme d’exécution valable dans le contexte de la présente Norme parce que l’entité n’a aucune obligation de fournir ce financement. Cependant, si le destinataire du transfert a droit actuellement à un financement futur en vertu d’un autre accord contraignant et si les termes de celui-ci prévoient expressément une réduction du financement futur en cas de manquement à d’autres accords, alors la réduction potentielle du financement futur pourrait être considérée comme un mécanisme d’exécution valable.

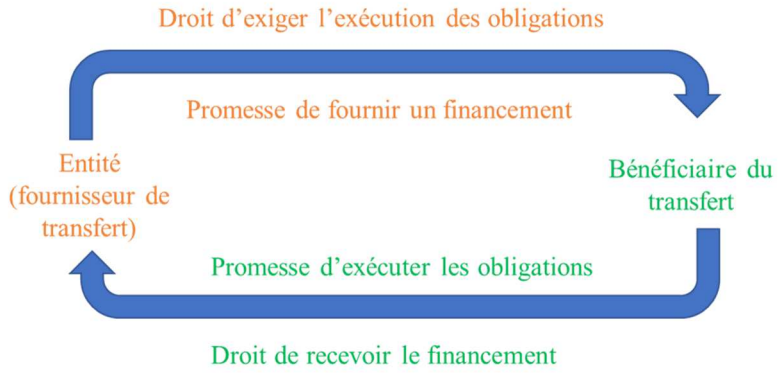
AG24. Lorsqu'elle détermine si une réduction du financement futur serait un mécanisme d'exécution, l'entité doit exercer son jugement sur la base des faits et des circonstances. Les principaux facteurs pouvant indiquer que l'entité réduirait le financement futur si les promesses faites dans un autre accord contraignant n'étaient pas tenues sont sa capacité à réduire le financement futur et son historique en la matière.

AG2.5 Une déclaration d'intention ou une annonce publique faite par une entité telle qu'une promesse faite par un gouvernement de dépenser de l'argent ou de livrer des biens ou des services d'une certaine manière n'est pas, en elle-même, un accord exécutoire aux fins de la présente Norme. Une telle déclaration revêt un caractère général et ne crée pas d'accord contraignant entre une entité et le destinataire d'un transfert en vertu duquel les deux parties ont des droits et des obligations. Une entité détermine si une telle annonce publique fait naître une obligation non juridiquement contraignante (implicite) conformément à IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.*

Parties à un accord contraignant

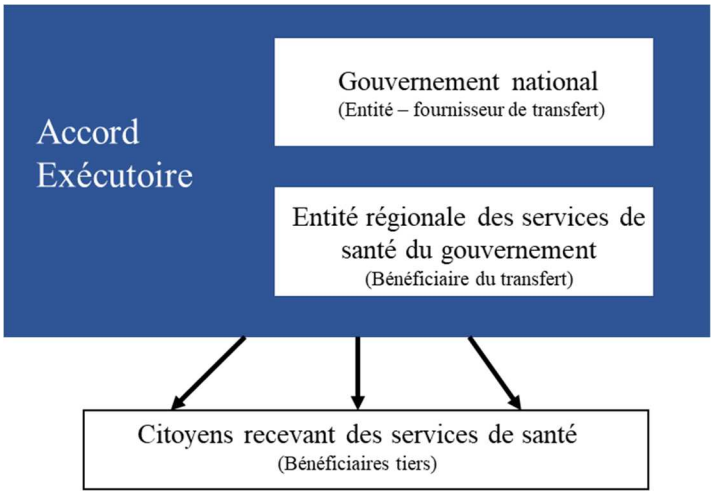
AG26. Dans le secteur public, les accords sont souvent conclus entre deux ou plusieurs parties. Pour que l'accord réponde à la définition d'un accord contraignant aux fins de la présente Norme, au moins deux des parties doivent se voir conférer des droits et obligations propres en vertu de l'accord et avoir la capacité de faire respecter ces droits et obligations.

AG27. C'est-à-dire, au minimum, l'entité doit être capable d'obtenir l'exécution des obligations assumées par l'entité qui reçoit la contrepartie, et l'entité qui reçoit la contrepartie (le destinataire du transfert) doit avoir la capacité de faire respecter la promesse de financement (contrepartie). Le caractère exécutoire au moins bidirectionnel d'un accord contraignant est illustré dans le diagramme ci-dessous :



AG28. Les parties mentionnées dans un accord contraignant qui n'ont pas de droits et obligations exécutoires sont les tiers bénéficiaires. Les tiers bénéficiaires dans les accords contraignants multipartites n'ont aucun droit de contraindre le destinataire du transfert à livrer les produits et les services.

AG29. Cependant, pour que ces accords multipartites soient classés comme des charges de transfert avec accords contraignants, l'entité doit avoir la capacité de contraindre le destinataire du transfert à livrer les biens, les services ou les autres actifs aux tiers bénéficiaires. Dans ces accords multipartites, le destinataire du transfert n'est pas mandataire de l'entité parce qu'il obtient le contrôle des ressources de l'entité et a la responsabilité de la fourniture des biens, des services ou des autres actifs aux tiers bénéficiaires. Cette relation est illustrée dans le diagramme suivant.



Décomptabilisation des ressources transférées (paragraphes 18 et 22)

AG30. Pour les opérations de charges de transfert avec et sans accords contraignants :

(a) avant de transférer un actif non financier à un destinataire, l'entité doit consulter le paragraphe 27(d) d'IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, pour déterminer si un changement significatif pouvant indiquer une dépréciation est intervenu dans l'utilisation de l'actif non financier ;

(b) l'obligation de consultation visée au paragraphe AG30(a) ne s'applique pas aux actifs financiers à transférer, car la dépréciation éventuelle des actifs financiers est évaluée en continu, conformément aux exigences d'IPSAS 41, *Instruments financiers* ; et

(c) lorsque les ressources transférées sont décomptabilisées, une entité doit appliquer les instructions pour la décomptabilisation données par les autres Normes applicables aux actifs qui ont été transférés.

Identification des droits de transfert (paragraphe 21)

AG31. Les droits de transfert déterminent le moment de la comptabilisation des charges de transfert. La présente Norme impose de comptabiliser les charges de transfert avec accords contraignants au fur et à mesure ou dès lors qu'un droit de transfert est éteint et impose par conséquent à l'entité d'affecter la contrepartie du transfert aux droits de transfert.

AG32. Un droit de transfert est identifié comme un droit distinct qu'il est possible de faire respecter séparément des autres droits conférés par l'accord contraignant. En général, du point de vue de l'entité, le caractère distinct ou non d'un droit de transfert ressortira clairement des négociations de l'accord contraignant.

AG33. L'entité doit regrouper les droits liés jusqu'à ce que le regroupement produise un droit distinct qu'il est possible de faire respecter séparément. Ce regroupement est identifié comme un droit de transfert.

AG34. Dans certains accords contraignants, il n'est pas possible d'identifier des groupes distincts de droits à l'exécution des obligations du destinataire du transfert. Dans ce cas, l'entité doit identifier l'accord contraignant comme un droit de transfert unique.

Comptabilisation des charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants (paragraphes 22-25)

Comptabilisation à la conclusion d'un accord contraignant

AG35. Conformément au paragraphe 15, à la conclusion d'un accord contraignant et lorsque celui-ci est entièrement inexécuté, une entité ne doit pas comptabiliser un actif, un passif ou une charge correspondant à celui-ci. Les droits et obligations de transfert en vertu d'un accord contraignant entièrement inexécuté sont interdépendants et inséparables. Les droits et obligations de transfert combinés constituent un seul actif ou passif qui est évalué à zéro.

AG36. Les droits et obligations de transfert individuels ne sont comptabilisés (à l'actif, au passif et en charges en fonction de leur nature) que lorsque ou au fur et à mesure qu'une ou plusieurs parties à l'accord contraignant exécutent leurs obligations stipulées. Une entité doit comptabiliser ces éléments conformément aux paragraphes 22-25.

AG37. Lorsque des parties de l'accord contraignant demeurent uniformément inexécutées, l'entité ne doit pas comptabiliser un actif, un passif ou une charge pour les parties uniformément inexécutées de l'accord contraignant. Ces parties uniformément inexécutées de l'accord contraignant constituent toujours un actif ou un passif unique qui est évalué à zéro.

Décomptabilisation de l'actif lié à un droit de transfert

AG38. En général, l'exécution (ou l'inexécution) de son obligation par un destinataire du transfert peut indiquer si l'entité conserve des droits exécutoires en vertu de l'accord contraignant. L'exécution de ses obligations par le destinataire du transfert éteint le droit de transfert correspondant de l'entité.

AG39. Un accord contraignant peut stipuler que les droits de transfert de l'entité seront progressivement réduits à mesure de l'exécution des obligations du destinataire du transfert. Cela conduira à la décomptabilisation progressive de l'actif lié à un droit de transfert et à la comptabilisation d'une charge de la même façon que lorsque le destinataire du transfert exécute ses obligations. Dans ce cas, une entité doit

déterminer si elle peut estimer de façon fiable l'avancement de l'exécution des obligations conférées au destinataire du transfert en vertu de l'accord contraignant jusqu'à l'exécution complète. Si elle ne peut pas estimer cet avancement de façon fiable, l'actif lié au droit de transfert doit être immédiatement comptabilisé en charges.

AG40. L'avancement de l'exécution jusqu'à l'extinction complète d'un droit de transfert peut être évalué par différentes méthodes, par exemple une étude des prestations exécutées à la date considérée, les résultats obtenus, les jalons atteints, le temps écoulé et les unités produites ou livrées. Lorsqu'une entité détermine s'il y a lieu d'appliquer une certaine méthode pour évaluer l'avancement jusqu'à l'extinction complète d'un droit de transfert, elle doit déterminer si la méthode sélectionnée dépeindrait fidèlement la réduction du droit de transfert conformément aux termes de l'accord contraignant. Une méthode ne dépeindrait pas fidèlement l'avancement jusqu'à l'extinction complète d'un droit de transfert si elle ne parvient pas à mesurer certains aspects de l'accord contraignant. Par exemple, dans les accords où l'exécution des obligations du destinataire du transfert éteint progressivement le droit de transfert, les méthodes basées sur un temps écoulé ne dépeindraient pas fidèlement l'exécution des obligations du destinataire si cette exécution concernait des biens et des services dont les livraisons ne sont pas également réparties dans le temps. Lorsqu'elle détermine s'il convient d'appliquer une certaine méthode pour évaluer l'avancement du destinataire d'un transfert, l'entité doit exercer son jugement.

AG41. Dans certaines situations, un actif lié à un droit de transfert peut être décomptabilisé lorsque le destinataire du transfert est incapable ou refuse de s'acquitter de ses obligations au titre d'un accord contraignant (voir paragraphe 26). Un actif lié à un droit de transfert peut être également décomptabilisé si un changement des faits et des circonstances indique que l'accord n'est plus contraignant (voir paragraphe 0).

AG42. Si l'entité et le destinataire du transfert s'acquittent tous deux simultanément de leurs obligations résultant de l'accord contraignant, le droit de transfert de l'entité s'éteint au moment du transfert et une charge est comptabilisée au transfert des ressources.

Comptabilisation d'un passif lié à une obligation de transfert

AG43. Lorsque le destinataire du transfert s'est acquitté de ses obligations et que l'entité n'a pas encore transféré ses ressources comme l'exige l'accord contraignant, elle n'a généralement plus de droits exécutoires en vertu de l'accord contraignant. Dans cette situation, les termes de l'accord contraignant ainsi que la législation et la réglementation qui s'appliquent à celui-ci confèrent généralement au destinataire du transfert un droit exécutoire à un paiement au titre de l'obligation exécutée à la date considérée. Comme le destinataire du transfert a déjà exécuté ses obligations, l'obligation de transférer des ressources est inconditionnelle et la nature du passif est similaire à une dette. En conséquence, l'entité comptabilise un passif lié à une obligation de transfert et une charge au titre de son obligation de transfert, et le transfert de ressources qui s'ensuit est un règlement du passif comptabilisé.

AG44. Dans bien des cas, le destinataire d'un transfert n'aura un droit inconditionnel au paiement qu'à la réalisation d'un jalon convenu entre les parties ou à l'exécution complète de l'obligation. Lorsqu'elle examine si le destinataire d'un transfert a droit à un paiement au titre de l'obligation exécutée à la date considérée, l'entité doit déterminer si le destinataire aurait un droit exécutoire d'exiger ou de retenir le paiement au titre de son obligation exécutée à la date considérée si l'accord contraignant était résilié avant son exécution totale pour des raisons autres que l'inexécution de ses obligations par le destinataire.

AG45. Dans certains accords contraignants, une entité peut n'avoir le droit de résilier l'accord qu'à certaines dates stipulées au cours de la durée de vie de l'accord. Si une entité agit pour résilier un accord contraignant sans avoir le droit de résilier celui-ci à la date considérée (y compris lorsque le destinataire ne s'acquitte pas des obligations promises), l'accord contraignant ou d'autres lois pourraient donner au destinataire le droit de poursuivre l'exécution de ses obligations et d'exiger de l'entité qu'elle paie la contrepartie promise en échange des obligations exécutées. Dans cette situation, le destinataire d'un transfert a droit à un paiement au titre de ses obligations exécutées à la date considérée parce qu'il a le droit de poursuivre l'exécution de ses obligations conformément à l'accord contraignant et d'exiger de l'entité qu'elle s'acquitte de ses obligation de transfert.

AG46. Lorsqu'elle détermine l'existence et le caractère exécutoire d'un droit à paiement au titre des obligations exécutées à la date considérée, l'entité doit considérer les termes de l'accord contraignant ainsi que tout texte législatif ou précédent susceptible de les compléter ou de prévaloir sur ceux-ci.

AG47. L'échéancier stipulé dans un accord contraignant n'indique pas nécessairement si le destinataire d'un transfert a un droit exécutoire à un paiement au titre des obligations exécutées à la date considérée. Bien que l'échéancier figurant dans un accord contraignant précise le moment et le montant de la contrepartie à payer par une entité, il n'apporte pas nécessairement la preuve du droit du destinataire du transfert à être payé pour les obligations exécutées à la date considérée. Cela, par exemple, parce que l'accord contraignant pourrait stipuler que la contrepartie transférée par l'entité est remboursable pour des raisons autres que l'inexécution des obligations du destinataire du transfert conformément aux promesses de l'accord contraignant.

Interaction entre les actifs liés à un droit de transfert et les passifs liés à une obligation de transfert

AG48. Après comptabilisation, l'actif lié à un droit de transfert doit être augmenté de la valeur comptable des ressources supplémentaires transférées et diminué du montant des charges ou des dépréciations éventuelles comptabilisées, jusqu'à ce que sa valeur comptable soit égale à zéro. À ce stade, toute nouvelle exécution des obligations de prestation du destinataire du transfert conduira à comptabiliser une charge et un passif lié à une obligation de transfert.

AG49. Après comptabilisation, le passif lié à un droit de transfert doit être augmenté de la valeur comptable des charges supplémentaires comptabilisées et diminué de la valeur comptable des ressources transférées au destinataire du transfert, jusqu'à ce que sa valeur comptable soit égale à zéro. Tout futur transfert de ressources au destinataire du transfert à ce stade doit être comptabilisé comme un actif lié à un droit de transfert.

Affectation de la contrepartie du transfert aux droits de transfert (paragraphes 38-39)

AG50. Lorsqu'un accord contraignant stipule le montant de la contrepartie correspondant à chaque droit de transfert, la contrepartie du transfert doit être affectée aux droits de transfert conformément à l'accord contraignant (et corrigée, s'il y a lieu, des montants de contrepartie variable).

AG51. Lorsqu'un accord contraignant ne stipule pas le montant de la contrepartie correspondant à chaque droit de transfert, l'entité doit déterminer les montants à affecter à chaque droit de transfert sur la base de sa meilleure estimation des montants qui étaient censés rémunérer le destinataire de l'exécution de ses obligations au moment où l'accord contraignant a été négocié.

Présentation : informations présentées à titre principal et annexe (paragraphes 44-61)

AG52. Le paragraphe 49 impose d'inclure les charges de transfert dans l'analyse des charges, soit dans l'état de la performance financière, soit dans les notes. Pour satisfaire à cette exigence et à l'objectif en matière d'informations à fournir énoncé au paragraphe 50, une entité doit donner des informations suffisantes dans l'analyse des charges ainsi qu'une description de la nature de ses opérations et de ses activités principales, comme l'impose le paragraphe 150 d'IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, pour permettre aux utilisateurs de comprendre comment elle emploie ses ressources pour ses programmes, ses activités et ses services.

Application des principes à des opérations spécifiques

Transferts en capital

AG53. La présente Norme définit un transfert en capital comme une opération résultant d'un accord contraignant dans laquelle l'entité fournit de la trésorerie ou un autre actif et stipule que le destinataire doit acquérir ou construire un actif non financier qui sera sous le contrôle de celui-ci. Un transfert en capital confère à l'entité au moins un droit de transfert à ce que le destinataire exécute son obligation d'acquérir ou de construire un actif non financier ou à ce qu'il fasse l'objet des recours en cas d'inexécution prévus dans l'accord contraignant.

AG54. Une entité doit comptabiliser une opération de transfert en capital en appliquant les paragraphes 21-25. L'entité doit identifier les droits de transfert conférés dans l'accord contraignant conformément au paragraphe 21, puis comptabiliser séparément chaque droit de transfert en appliquant les paragraphes 22-25. Dans les situations où l'entité transfère des ressources avant l'acquisition ou la construction de l'actif non financier par le destinataire du transfert, au transfert des ressources, l'entité comptabilise généralement un actif lié à un droit de transfert, qui est ensuite comptabilisé en charges à l'acquisition de l'actif non financier ou au fur et à mesure de sa construction par le destinataire du transfert.

AG55. Certains accords contraignants concernant des transferts en capital peuvent prévoir un droit de transfert pour l'acquisition ou la construction d'un actif non financier, qui répond à la définition d'un transfert en capital, et des droits de transfert séparés pour l'exploitation de l'actif, qui ne répondraient pas à la définition d'un transfert en capital. L'entité détermine si l'accord contraignant comprend un ou plusieurs droits de transfert liés à l'exploitation de l'actif en évaluant si la contrepartie du transfert est censée rémunérer le destinataire du transfert pour l'exploitation de l'actif après sa construction ou son acquisition.

Annexe B

Amendements d'autres IPSAS

Amendements d'IPSAS 4, Effets de variations des cours des monnaies étrangères

Le paragraph 17 est amendé, et le paragraph 71J est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

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.

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Amendements d'IPSAS 12, *Stocks*

Les paragraphes 11, 17, 43, et 44 sont amendés, et le paragraphe 51J est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

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. …

…

Évaluations des stocks

…

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) ; ou**

    (b) **consommation dans le processus de production de biens destinés à être distribués à un coût nul (une charge de transfert) ou symbolique.**

…

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 ~~au moment de la distribution des biens ou de la fourniture du service correspondant~~ 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.**

…

Date d'entrée en vigueur

…

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.**

…

Amendements d'IPSAS 33, Première adoption des normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice

Les paragraphes 41A, 43A, 43B et 154O sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Exemptions qui affectent la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pendant la période transitoire

…

Exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation d'actifs et/ou de passifs

Comptabilisation et/ou évaluation d'actifs et/ou de passifs

…

…

41A. **Dans le cadre de l'exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation de passifs financiers prévue aux paragraphes 36 et 38, un primo-adoptant n'est pas tenu de comptabiliser et/ou d'évaluer les charges liées au sens d'IPSAS 48, *Charges de transfert.***

…

Comptabilisation et/ou évaluation des charges de transfert

43A. **Un primo-adoptant n'est pas tenu de changer de méthode de comptabilisation et/ou d'évaluation des charges de transfert pour les exercices ouverts pendant les trois années consécutives à la date d'adoption des IPSAS. Un primo-adoptant peut changer de méthode comptable par catégorie de charges de transfert.**

43B. La disposition transitoire prévue au paragraphe 43A est destinée à accorder un délai à un primo-adoptant pour élaborer des modèles fiables de comptabilisation et/ou d'évaluation des charges de transfert conformément à IPSAS 48, *Charges de transfert*, pendant la période transitoire. Le primo-adoptant peut appliquer des méthodes de comptabilisation et/ou d'évaluation des charges de transfert qui ne sont pas conformes aux dispositions d'IPSAS 48. La disposition transitoire prévue au paragraphe 43A permet à un primo-adoptant d'appliquer IPSAS 48 progressivement aux différentes catégories de charges de transfert. Par exemple, un primo-adoptant sera peut-être en mesure de comptabiliser et d'évaluer les charges de transfert sans accords contraignants conformément à IPSAS 48 dès l'adoption des IPSAS, alors qu'il lui faudra peut-être trois ans pour élaborer un modèle complet et fiable de comptabilisation et d'évaluation des charges de transfert avec accords contraignants.

…

Guide de mise en œuvre

Le présent guide accompagne IPSAS 33, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

IPSAS 48, *Charges de transfert*

IG89A. Le primo-adoptant qui applique IPSAS 48 sur une base rétrospective et qui a transféré des sommes qui ne répondent pas encore aux critères de comptabilisation d'une charge (par exemple, le transfert de ressources lorsque le droit de transfert correspondant n'est pas encore éteint) comptabilise les sommes transférées comme un actif dans son état de la situation financière d'ouverture et évalue cet actif au montant de la somme transférée. Il doit décomptabiliser l'actif et comptabiliser la charge dans son état de la performance financière lorsque les critères de comptabilisation énoncés dans IPSAS 48 sont remplis.

…

Synthèse des exemptions et dispositions transitoires prévues dans IPSAS *33 Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice*

IPSAS	**Exemption transitoire prévue**							
	NON	**OUI**						
		Coût présumé	**Exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation**	**Exemption transitoire de trois ans pour l'évaluation**	**Exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation**	**Exemption transitoire de trois ans pour les informations à fournir**	**Élimination des transactions, soldes, produits et charges**	**Autres**
IPSAS 48, *Charges de transfert*			✓ Aucune charge de transfert n'est comptabilisée sous référentiel comptable antérieur	✓ Toutes les charges de transfert sont comptabilisées sous référentiel comptable antérieur	✓ Dans la mesure où une exemption de 3 ans a été adoptée pour les actifs et/ou les passifs			

…

Date d'application

154O. **Les paragraphes 41A, 43A et 43B sont ajoutés 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.**

…

Amendements d'IPSAS 40, Regroupement d'entités du secteur public

Les paragraphes IE164, IE265, IE264 et IE265 sont amendés, et le paragraphe IE266 est supprimé. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Exemples illustratifs

…

Comptabilisation des rapprochements

…

Élimination des transactions entre les activités regroupées – Transferts

Exemple d'application des paragraphes 22, AG51 et AG52 d'IPSAS 40

…

IE164. L'octroi de la subvention était assorti de la condition que cette dernière sera restituée au prorata des sessions de formation non assurées. À la date de rapprochement, l'ARB avait assuré la moitié des sessions de formation convenues. Elle a comptabilisé une dette de 350 UM au titre de ses obligations, conformément à IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*. ~~Sur la base de son expérience passée, l'ARA a considéré que l'ARB était davantage susceptible d'assurer la totalité de la formation que le contraire. Il était ainsi peu probable que l'ARA connaisse un flux de ressources. La subvention n'a donc pas donné lieu à une comptabilisation en tant qu'élément de l'actif. En revanche, l'ARA a comptabilisé 700 UM en charges.~~ Au transfert des fonds, l'ARA a comptabilisé un actif lié à un droit de transfert au titre de son droit à la livraison des sessions de formation par l'ARB. Immédiatement avant le rapprochement, l'ARA décomptabilise 350 UM de l'actif lié à un droit de transfert sur la base de la livraison des formations par l'ARB jusqu'au rapprochement et comptabilise ce montant comme une charge de transfert.

IE165. La transaction est éliminée à la date de rapprochement et toute obligation envers une partie extérieure est éteinte, de même que tout droit exécutoire obligeant une partie extérieure à dispenser des formations. ~~L'ER ne comptabilise pas au passif une dette de 350 UM. En revanche, elle comptabilise ce montant à l'actif net/situation nette~~.

…

IE264. La subvention était subordonnée à la condition qu'elle sera remboursée au prorata du nombre de sessions de formation non assurées. À la date d'acquisition, l'EV avait dispensé le quart des sessions convenues et avait comptabilisé un passif de 600 UM, au titre de son obligation de prestation, conformément à IPSAS 23. ~~Sur la base de son expérience passée, l'EA a estimé que l'EV était susceptible d'assurer la totalité de la formation. Un flux de ressources vers l'EA était donc peu probable. Ainsi, l'EA n'a pas comptabilisé d'actif au titre de la subvention ; elle a, en revanche, comptabilisé la totalité des 800 UM en charges.~~ Au transfert des fonds, l'EA a comptabilisé un actif lié à un droit de transfert au titre de son droit à la livraison des sessions de formation par l'EV. Immédiatement avant l'acquisition, sur la base des formations livrées par l'EV à la date considérée, l'EA décomptabilise 200 UM de l'actif lié au droit de transfert et comptabilise ce montant comme une charge de transfert.

IE265. Dans cet exemple~~, l'EA constate un bénéfice de 10 UM. Le bénéfice correspond au passif repris qui est décomptabilisé du fait de l'acquisition~~ AE élimine le passif de 600 UC par compensation avec l'actif transféré conférant des droits de 600 UC car celle-ci annule l'obligation due à un tiers ou le droit exécutoire obligeant une partie externe à dispenser des formations.

IE266. ~~Dans cet exemple, aucun actif correspondant n'a été comptabilisé par l'EA. Si l'EA avait précédemment comptabilisé un actif correspondant, celui-ci serait décomptabilisé, à la date d'acquisition, et le montant correspondant serait inclus dans le calcul du bénéfice (ou de la perte).~~[Supprimé.]

…

Amendements d'IPSAS 42, *Prestations sociales*

Le paragraphe IG2 est amendé. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

…

Le présent guide accompagne IPSAS 42, mais n'en fait pas partie intégrante.

…

Champ d'application d'IPSAS 42

IG2. Le schéma ci-après illustre le champ d'application de l'IPSAS 42 ainsi que la frontière entre les prestations sociales et les autres transactions.

Charges de transfert (IPSAS 48) ~~Charges sans contrepartie~~ Prestations sociales (IPSAS 42) Autres IPSAS/IFRS

Catégorie	**~~Sutventions, contributions et autres~~ Charges de transfert**	**~~Secours d'urgence~~**	**Services collectifs**	**Services individuel**	**Prestations sociales**	**Avantages du personnel**	**Contrats d'assurance**	**Contrats de biens et services**
Exemples	~~Subventions~~Transferts à d'autres entités du secteur public ~~Subventions~~Transferts à des organismes caritatifs	~~Secours d'urgence Activités de planification et de préparation~~	Défense Éclairage public	Éducation Soins de santé	Pensions publiques Allocations chômage Aides au revenu	Pensions des employés Soins de santé Salaires	Assurance automobile Assurance maladie privée	Achat de biens Règlement de services
Type de transactions : avec ou sans contrepartie?	Sans contrepartie	~~Sans contrepartie~~	Sans contrepartie	Sans contrepartie	Sans contrepartie	Avec contrepartie	Avec contrepartie	Avec contrepartie
Fournis sous forme de transferts en espèces à des individus ou ménages spécifiques	Parfois	~~Parfois~~	Non	Non	Oui	Parfois	Non	Non
Fournis à des individus ou ménages spécifiques qui remplissent des critères d'éligibilité ?	Parfois	~~Parfois~~	Non	Sometimes	Oui	Oui	Non	Non
Réduit les effets de risques sociaux ?	Parfois	~~Non~~	Non	Parfois	Oui	Oui	Non	Non
Répond aux besoins de la société dans son ensemble ?	Parfois	~~Non~~	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non

Champ d'application des prestations sociales dans les statistiques de finances publiques (SFP)

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 48, mais n'en fait pas partie intégrante.

Introduction

BC1. Le principal objectif d'une majorité d'entités du secteur public est de fournir des services aux administrés plutôt que de faire des bénéfices et de générer un retour sur investissement. Pour de nombreux États, la fourniture de services au public par le biais de prestations sociales, de services collectifs et individuels et de charges de transfert représente une part significative de leurs dépenses.

BC2. En mars 2015, l'IPSASB a approuvé un exposé de projet de définition des exigences relatives à la comptabilisation des charges sans contrepartie directe autres que les prestations sociales. Cet exposé de projet reconnaissait que peu d'indications avaient été données sur les opérations sans contrepartie directe du point de vue de l'initiateur du transfert et que cela constituait une lacune dans la documentation produite par l'IPSASB.

BC3. L'IPSASB a engagé un programme de travail par étapes pour traiter des opérations sans contrepartie directe du point de vue de l'initiateur du transfert, en commençant par IPSAS 42, *Prestations sociales*, publiée en janvier 2019, puis en poursuivant avec *Services collectifs et individuels* (amendements d'IPSAS 19), publiée en janvier 2020.

BC4. Pour les autres charges sans contrepartie directe, l'IPSASB a publié en août 2017 un document de consultation sur la comptabilisation des produits et des charges sans contrepartie directe, *Accounting for Revenue and Non-Exchange Expenses*, afin de solliciter les vues de ses membres sur la comptabilisation et l'évaluation possibles des produits et des charges sans contrepartie directe. Ce document de consultation :

(a) proposait de remplacer l'IPSAS traitant des produits issus d'opérations avec contrepartie directe et de contrats de construction qui était alors en vigueur par une IPSAS basée sur la norme IFRS 15, *Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients* ;

(b) proposait de mettre à jour IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*, afin de remédier aux problèmes relevés par les utilisateurs ; et

(c) examinait les méthodes de comptabilisation des opérations de charges importantes sans contrepartie directe.

Élaboration de l'Exposé-sondage 72, Transfer Expenses (ED 72)

BC5. S'appuyant sur les commentaires de ses membres sur le document de consultation, l'IPSASB a élaboré l'ED 72. Celui-ci :

(a) Proposait une définition des charges de transfert ;

(b) Proposait de classer les charges de transfert selon que le destinataire du transfert a ou non au moins une obligation de prestation ; et

(c) Proposait des exigences relatives à la comptabilisation et aux informations à fournir pour :

(i) les charges de transfert sans obligations de prestation ; et

(ii) les charges de transfert avec obligations de prestation, qui étaient en grande partie basées sur l'application de l'approche fondée sur les obligations de prestation du secteur public et reflétaient la comptabilisation des produits avec obligations de prestation.

BC6. En février 2020, l'IPSASB a publié l'ED 72 ainsi que l'ED 70, *Revenue with Performance Obligations*, et l'ED 71, *Revenue without Performance Obligations*. Ces trois ED ont été publiés ensemble afin de souligner les liens entre la comptabilisation des produits et la comptabilisation des charges de transfert.

Commentaires des membres sur l'ED 72

BC7. L'IPSASB a reçu des commentaires nombreux et diversifiés en réponse à l'ED 72. D'après ces commentaires certains membres étaient favorables à la proposition, mais d'importantes préoccupations étaient également exposées :

(a) la distinction entre les charges de transfert avec et sans obligations de prestation semblait inutile ou artificielle car il n'y avait pas de différence économique entre ces opérations du point de vue de l'initiateur du transfert ;

(b) d'autre part, la distinction basée sur les obligations de prestation ne reflétait pas la façon dont les opérations de charges de transfert sont exécutées dans le secteur public, car selon l'ED 72, seuls les charges de transfert associées à au moins une obligation de prestation pour le destinataire du transfert pouvaient conduire à comptabiliser un actif. De nombreux répondants donnaient des exemples d'opérations dans lesquelles ils conservaient le contrôle des ressources transférées (et donc ne décomptabilisaient pas immédiatement l'actif), même si le transfert n'impliquait pas d'obligations de prestation ;

(c) les propositions figurant dans l'ED 72 exigeaient que l'initiateur d'un transfert envisage l'opération du point de vue du destinataire du transfert et supposaient que l'initiateur du transfert a accès aux informations relatives aux obligations de prestation du destinataire du transfert. De nombreux répondants notaient que cette hypothèse n'est pas réaliste et qu'elle engendrerait des difficultés pratiques dans l'application des indications ;

(d) dans l'ED 72, seules les charges de transfert avec obligations de prestation pouvaient conduire à la comptabilisation d'un actif. Les répondants relevaient que ce modèle comptable n'assurait pas nécessairement la cohérence des principes comptables et, en particulier, qu'il n'était pas cohérent avec les principes de comptabilisation des actifs énoncés dans le Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public (le Cadre conceptuel) ;

(e) La majorité des répondants relevaient que puisque les informations qu'il était proposé de fournir dans l'ED 72 étaient basées sur les obligations d'information imposées par IFRS 15, elles ne reflétaient pas la nature des charges de transfert, qui présentent des caractéristiques et des risques différents. Certains répondants notaient que les obligations d'information qui étaient proposées imposeraient également une charge administrative disproportionnée aux bénéfices pour les utilisateurs.

Discussion avec le Comité consultatif de l'IPSASB

BC8. L'IPSASB a consulté le Comité consultatif lors de ses réunions de décembre 2020 et juin 2021 sur les problèmes significatifs soulevés par les répondants. Les membres du Comité consultatif ont exprimé des idées et fourni des conseils qui ont aidé l'IPSASB à analyser et traiter les problèmes.

Réponse de l'IPSASB aux commentaires sur l'ED 72

BC9. Au vu des réponses reçues à l'ED 72, l'IPSASB a décidé de ne pas donner suite aux propositions qui y figuraient et de revoir les propositions relatives à la comptabilisation des charges de transfert et aux informations à fournir pour :

(a) se placer du point de vue de l'initiateur du transfert pour élaborer les exigences relatives à la comptabilisation et aux informations à fournir ;

(b) renoncer à l'approche fondée sur les obligations de prestation du secteur public et à la distinction entre les charges de transfert avec et sans obligations de prestation ;

(c) définir les obligations comptables en fonction de la comptabilisation ou de l'absence de comptabilisation d'un actif à l'issue du transfert ;

(d) utiliser les accords contraignants comme concept fondamental pour la comptabilisation des charges de transfert ;

(e) lorsque c'est opportun, simplifier les obligations relatives à la présentation et aux informations à fournir ; et

(f) revoir les exemples d'application afin d'intégrer les modifications ci-dessus dans les propositions relatives à la comptabilisation des charges de transfert et aux informations à fournir.

Champ d'application (paragraphes 0-5)

BC10. Lors de l'élaboration de l'ED 72, l'IPSASB avait noté que le principal groupe d'opérations de charges sans contrepartie directe qui n'était pas déjà traité dans IPSAS 41, *Instruments financiers*, IPSAS 42, *Prestations sociales*, ou les amendements d'IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, était constitué de subventions, de contributions et d'autres transferts. L'IPSASB a alors relevé que ce groupe d'opérations était couvert par la définition des « transferts » dans les cadres de présentation des statistiques et que l'alignement du champ d'application de l'ED 72 sur la définition des « transferts » dans les cadres de présentation des statistiques serait cohérent avec le document d'orientation de l'IPSASB, *Process for Considering GFS Reporting Guidelines During Development*

of IPSASs. En conséquence, l'IPSASB a décidé d'aligner le champ d'application de l'ED 72 sur la définition des « transferts » (voir paragraphe 6) dans les cadres de présentation des statistiques. Cette décision a été conservée dans IPSAS 48, *Charges de transfert.*

BC11. L'IPSASB a également décidé que les apports des contributeurs et les distributions aux contributeurs ne répondaient pas à la définition d'un transfert et qu'en conséquence, ils n'entraient pas dans le champ d'application d'IPSAS 48.

BC12. L'IPSASB s'est demandé si IPSAS 48 devait expressément déclarer que les contrats déficitaires ne sont pas applicables aux charges de transfert et a relevé que lors de l'élaboration d'IPSAS 19 sur la base d'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, la définition du « contrat déficitaire » avait été modifiée afin de renvoyer explicitement à l'échange d'actifs ou de services. Les charges de transfert étant définies comme des charges liées aux opérations dans lesquelles une entité fournit un bien, un service ou un autre actif sans recevoir directement un bien, un service ou un autre actif en retour, l'IPSASB a conclu qu'elles ne pouvaient pas répondre à la définition d'un « contrat déficitaire ». Par conséquent, aucune exclusion spécifique du champ d'application n'est requise.

Définitions (paragraphes 6-5)

BC13. Comme indiqué au paragraphe BC10, l'IPSASB a décidé d'aligner la définition du « transfert » sur la définition énoncée dans les cadres de présentation des statistiques. Le *Manuel de statistiques des finances publiques de 2014* (manuel SFP 2014) définit un transfert de la façon suivante :

Un transfert est une transaction dans laquelle une unité institutionnelle fournit un bien, un service ou un actif à une autre unité sans recevoir de cette dernière aucun bien, service ou actif en échange comme contrepartie directe.

BC14. Ayant convenu de baser le champ d'application de l'ED 72 sur la définition du « transfert » figurant dans le manuel SFP 2014, l'IPSASB a décidé de baser la définition des « charges de transfert » dans l'ED 72 sur la définition donnée dans ce manuel. L'IPSASB a décidé d'adopter le terme « charges de transfert » parce que le terme « transferts » avait déjà été employé dans IPSAS 23, dans laquelle il renvoyait uniquement à des entrées (c'est-à-dire à des produits). Dans IPSAS 23, le terme « transferts » excluait également les impôts et l'IPSASB avait décidé d'exclure les impôts de la définition des « charges de transfert » par souci de cohérence.

BC15. La définition d'une « charge de transfert » et l'exclusion des impôts ont été conservées dans IPSAS 48, car la définition d'un « transfert » dans IPSAS 47, *Produits*, renvoyait uniquement aux produits et excluait également les impôts.

BC16. Comme indiqué au paragraphe BC9, l'IPSASB a décidé de revoir le modèle comptable proposé pour les charges de transfert. Sur la base de ces révisions, comme expliqué aux paragraphes BC20-BC30, l'IPSASB a décidé de définir les termes suivants dans IPSAS 48 :

(a) obligation de transfert ;

(b) passif lié à une obligation de transfert ;

(c) droit de transfert ; et

(d) actif lié à un droit de transfert.

BC17. IPSAS 48 complète IPSAS 47 et s'appuie sur certaines définitions figurant dans IPSAS 47 lorsque c'est possible (voir paragraphe 5). Dans certains cas, le changement de perspective de la comptabilisation d'un produit à la comptabilisation d'une charge nécessitait de modifier les définitions. En conséquence, l'IPSASB a décidé de définir les autres termes suivants dans IPSAS 48 :

(a) contrepartie autonome ; et

(b) contrepartie du transfert.

Ces définitions sont basées sur les définitions de « valeur autonome » et « contrepartie de l'opération » énoncées dans IPSAS 47.

BC18. La présente Norme désigne la partie qui fournit les ressources dans une opération de charge de transfert comme l'« initiateur du transfert », tandis qu'IPSAS 47 désigne la partie qui fournit les ressources dans une opération de produit comme l'« apporteur des ressources ». L'IPSASB s'est demandé s'il convenait d'employer le même terme dans les deux Normes et a décidé que puisque le champ d'application d'IPSAS 47 est plus large et qu'il couvre les produits de transferts et d'autres opérations, il convenait d'employer un terme plus générique (apporteur des ressources) pour les produits.

BC19. L'IPSASB a également examiné la définition d'une « charge » dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, ainsi que la définition d'une « obligation implicite » dans IPSAS 19 et conclu qu'aucune modification n'était requise. Il a décidé d'inclure des renvois à ces définitions dans IPSAS 48 (voir paragraphe 7 d'IPSAS 48).

Identification de l'opération de charge de transfert (paragraphes 8-9)

BC20. Ayant décidé de revoir le modèle général de comptabilisation des charges de transfert, l'IPSASB a décidé que la comptabilisation ou l'absence de comptabilisation d'un actif par l'entité à l'issue de l'opération était le principe essentiel de la comptabilisation des charges de transfert. Les opérations de transfert qui ne conduisent pas à comptabiliser un actif sont généralement comptabilisées comme une charge de transfert lorsque l'entité perd le contrôle des ressources transférées ou lorsqu'elle a contracté l'obligation de transférer les ressources. L'IPSASB a également décidé que lorsque l'entité a contracté une obligation de transférer des ressources, elle comptabilise un passif et une charge de transfert.

BC21. Pour appliquer les décisions visées au paragraphe BC20, l'IPSASB a noté que l'existence ou l'absence d'un accord contraignant à l'origine de l'opération apporte des éléments pour apprécier si les critères de comptabilisation d'un actif sont remplis et si l'entité a une obligation de transférer des ressources. En conséquence, il a décidé de ne pas classer les charges de transfert sur la base des obligations de prestation mais selon qu'elles découlent d'opérations avec ou sans accords contraignants.

Accords contraignants et caractère exécutoire (paragraphes 10-17)

BC22. La décision de classer les charges de transfert selon qu'elles découlent ou non d'un accord contraignant est cohérente avec la décision relative à la classification des produits. Comme il est indiqué dans la Base des conclusions d'IPSAS 47, l'IPSASB a clarifié l'effet des accords contraignants et du caractère exécutoire dans IPSAS 47 et décidé que ces clarifications s'appliquent aussi aux charges de transfert.

BC23. Cette décision a eu les conséquences suivantes sur l'élaboration d'IPSAS 48 :

(a) La définition d'un « accord contraignant » énoncée dans IPSAS 47 a été reprise ;

(b) Les indications sur la manière de déterminer si un accord est exécutoire par des moyens juridiques ou par des moyens équivalents en prenant en compte tous les facteurs pertinents et en déterminant si l'accord répond à la définition d'un accord contraignant ont également été reprises ;

(c) Le caractère exécutoire est basé sur la capacité de l'entité à faire respecter les stipulations de l'accord contraignant, y compris à exercer des recours contre les parties qui ne s'acquittent pas de leurs obligations ;

(d) L'appréciation du caractère exécutoire pour les charges de transfert intervient à la conclusion d'un accord contraignant et lorsqu'un changement interne ou externe important indique qu'une modification a pu être apportée au caractère exécutoire de cet accord ;

(e) Dans un accord contraignant, chaque partie aura au moins un droit exécutoire et une obligation ;

(f) Pour les charges de transfert avec accords contraignants, il n'y a pas de comptabilisation initiale lorsqu'aucune des parties n'a commencé à exécuter ses obligations stipulées dans l'accord contraignant ;

(g) Étant donné que le droit et l'obligation d'une entité dans un accord contraignant sont directement liés et interdépendants, lorsque l'entité et le destinataire du transfert commencent à exécuter leurs obligations conformément à l'accord contraignant, les actifs liés à un droit de transfert et les passifs liés à une obligation de transfert résultants qui découlent du même accord contraignant sont présentés comme un seul actif ou passif dans l'état de la situation financière ; et

(h) Lorsqu'une charge de transfert résulte d'une opération qui est soumise à une autorisation budgétaire, celle-ci peut limiter le caractère exécutoire des accords associés et influer sur leur caractère contraignant. L'IPSASB a noté que cette conclusion résulte de l'application des principes sur les accords contraignants et le caractère exécutoire et a élaboré en conséquence un guide de mise en œuvre sur l'effet que les autorisations budgétaires pourraient avoir sur les opérations de charges de transfert.

Charges de transfert résultant d'opérations sans accords contraignants (paragraphes 18-20)

BC24. L'IPSASB a décidé que lorsqu'une charge de transfert résulte d'une opération sans accords contraignants, il n'existe aucune base pour la comptabilisation d'un actif lié à un droit de transfert résultant du transfert de ressources (c'est-à-dire que la comptabilisation d'un actif lié à un droit de transfert n'est possible que lorsque le transfert résulte d'un accord contraignant — voir paragraphe BC27). Dans ces cas, l'IPSASB a décidé que lorsque le transfert intervient et que le contrôle de l'actif est perdu, l'entité décomptabilise l'actif transféré et comptabilise une charge de transfert égale à la valeur comptable de l'actif.

BC25. L'IPSASB a noté que même en l'absence d'accord contraignant, une entité peut encore avoir un droit exécutoire unidirectionnel qui aboutit à conserver le contrôle des ressources après leur transfert. Dans ces cas, l'entité déterminerait si elle doit comptabiliser un actif sur la base des principes exposés dans le Cadre conceptuel et dans IPSAS 1. Étant donné que la comptabilisation de cet actif est déterminée par la définition d'un actif énoncée dans IPSAS 1, l'IPSASB a décidé d'inclure un Guide de mise en œuvre sur ces situations, et aucun autre texte faisant autorité n'est requis.

BC26. L'IPSASB a également relevé que même en l'absence d'accord contraignant, si les faits et les circonstances aboutissent à une obligation juridique ou implicite de transférer des ressources, l'entité est tenue de comptabiliser un passif conformément à IPSAS 19. IPSAS 48 désigne ce passif comme un « passif lié à une obligation de transfert ».

Charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants (paragraphes 21-43)

Comptabilisation

BC27. L'IPSASB a décidé que lorsqu'une entité commence à transférer des ressources conformément aux stipulations d'un accord contraignant, le transfert engendre un droit de transfert (c'est-à-dire le droit exécutoire de l'initiateur du transfert à ce que le destinataire du transfert exécute ses obligations ou fasse l'objet des recours en cas d'inexécution prévus dans l'accord contraignant) qui répond à la définition d'un actif dans le Cadre conceptuel. Cela pour les raisons suivantes :

(a) Le droit de transfert représente une ressource (à savoir le droit de donner des instructions au destinataire du transfert sur la manière dont il doit employer les ressources en interne) ;

(b) L'accord contraignant confère le contrôle du droit de transfert à l'initiateur du transfert ; et

(c) Ce contrôle résulte d'un événement passé (à savoir, le transfert de ressources dans le contexte d'un accord contraignant).

BC28. L'IPSASB a décidé de désigner un actif comptabilisé pour refléter l'existence d'un droit de transfert comme un « actif lié à un droit de transfert ». Lorsque ou à mesure que le droit de transfert de l'entité s'éteint, la base de comptabilisation d'un actif disparaît. Par conséquent, l'actif lié au droit de transfert correspondant est décomptabilisé et comptabilisé en charges.

BC29. L'IPSASB a également décidé que lorsque le destinataire d'un transfert s'est acquitté de ses obligations au titre d'un accord contraignant, l'entité est tenue par les stipulations de l'accord de transférer les ressources. Cette obligation conduit à comptabiliser un passif conformément au Cadre conceptuel[2], et IPSAS 48 désigne ce passif comme un « passif lié à une obligation de transfert ».

Évaluation

BC30. L'IPSASB a pris les décisions suivantes concernant l'évaluation des charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants :

(a) comme pour les charges de transfert résultant d'opérations sans accords contraignants, la contrepartie du transfert est évaluée sur la base de la valeur comptable totale des ressources transférées, corrigée des effets de la contrepartie variable ;

(b) les indications relatives à la contrepartie variable devaient renvoyer aux indications relatives à la comptabilisation et à l'évaluation d'une provision données dans IPSAS 19. Cela parce que la nature de la contrepartie variable d'une charge de transfert est similaire à celle d'une provision (à savoir un passif dont l'échéance et le montant sont incertains).

(c) l'obligation énoncée dans l'ED 72 de considérer la valeur temps de l'argent et l'effet du financement a été supprimée. De nombreux répondants à l'ED 72 ont relevé que les transferts sont habituellement financés par tranches plutôt que par le paiement initial d'une somme importante, si bien que l'actualisation des transferts aurait rarement un effet important sur les états financiers ; et

(d) l'affectation de la contrepartie du transfert aux droits de transfert individuels dans un accord contraignant devrait être basée sur les montants stipulés dans l'accord contraignant ou, s'ils n'y sont pas expressément indiqués, sur les montants que l'entité a l'intention de payer au destinataire du transfert pour l'exécution de chacune de ses obligations de prestation prévues dans l'accord contraignant. L'IPSASB a noté que cette simplification est appropriée pour les raisons suivantes :

(i) l'initiateur d'un transfert saurait très bien quel montant il est prêt à payer pour chaque droit de transfert au moment où il négocie l'accord contraignant avec le destinataire ; et

[2] L'IPSASB s'est référé à ce stade à la définition d'un passif énoncée dans le Cadre conceptuel plutôt que dans IPSAS 1, car IPSAS 1 n'a pas encore été mise à jour sur la base des modifications du Cadre conceptuel qui ont été proposées.

(ii) les exigences en matière d'affectation sont plus robustes pour les produits parce qu'une affectation inadaptée des produits peut non seulement modifier le moment de leur comptabilisation, mais elle pourrait aussi masquer les marges sur certains biens ou services ou retarder la constatation des pertes. Ces préoccupations supplémentaires ne concernent pas les charges de transfert.

Présentation des informations (paragraphes 44-61)

BC31. Comme indiqué au paragraphe BC7(e), les répondants à l'ED 72 ont estimé que les obligations d'information proposées étaient trop lourdes et qu'elles ne s'attachaient pas à la nature et aux risques des opérations de charges de transfert. C'est pourquoi l'IPSASB a décidé de réduire significativement les obligations en matière de présentation à titre principal et annexe et de privilégier les domaines suivants :

(a) Présentation à titre principal et annexe des charges de transfert et des soldes correspondants — l'IPSASB a noté qu'un grand nombre des exigences relatives à la présentation des informations à titre principal et annexe énoncées dans les IPSAS existantes sont applicables aux charges de transfert et aux soldes correspondants. Ce sont :

(i) L'analyse des charges ainsi que la présentation à titre principal et annexe des paiements d'avance reçus et des transferts dus dans IPSAS 1 ;

(ii) Les exigences relatives à la présentation des informations à titre principal et annexe énoncées dans IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation*, et IPSAS 30, *Instruments financiers : informations à fournir*, sont applicables aux actifs financiers ainsi qu'aux passifs liés à une obligation de transfert répondant à la définition des passifs financiers qui découlent d'une opération de charge de transfert ; et

(iii) Les exigences relatives à la présentation des informations à titre principal et annexe énoncées dans IPSAS 19 sont applicables aux provisions comptabilisées au titre d'obligations implicites ou d'une contrepartie variable.

En conséquence, l'IPSASB a décidé d'insérer des renvois à ces exigences au lieu d'élaborer de nouvelles règles relatives à la présentation des informations à titre principal ou annexe ;

(b) Informations qualitatives concernant les accords de transfert – Afin de permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature, le montant, l'échéance et l'incertitude découlant des charges de transfert, l'IPSASB a décidé d'exiger la fourniture de certaines informations qualitatives pour les accords contraignants et non contraignants concernant les charges de transfert ; et

(c) Jugements importants exercés concernant la comptabilisation des actifs liés à un droit de transfert – Sachant que les dépenses relatives aux programmes et activités sont généralement comptabilisées en charges dans l'état de la performance financière, la comptabilisation d'un actif lié à un droit de transfert n'est pas conforme aux anticipations générales. En conséquence, l'IPSASB a décidé d'exiger la fourniture d'informations sur les jugements importants ayant conduit à la comptabilisation d'actifs liés à un droit de transfert.

BC32. En outre, les répondants à l'ED 72 avaient précédemment exprimé des préoccupations relatives à la complexité et à l'intérêt des rapprochements, pour les bilans d'ouverture et de clôture, des actifs liés à un droit de transfert et des passifs liés à une obligation de transfert. Ils avaient également relevé que ces postes sont de nature similaire aux paiements d'avance reçus et aux transferts dus, pour lesquels ces informations ne sont pas exigées. Sur la base des commentaires reçus, l'IPSASB a décidé de supprimer l'obligation d'information sur ces rapprochements.

BC33. L'IPSASB a décidé d'utiliser les termes « initiateur du transfert », « destinataire du transfert », « actif lié à un droit de transfert » et « passif lié à une obligation de transfert », mais la présente Norme n'interdit pas à une entité d'employer d'autres descriptions dans ses états financiers pour ces termes. En outre, étant donné que la présente Norme renvoie aux obligations d'information énoncées dans d'autres IPSAS, comme indiqué au paragraphe BC31, une entité n'a pas à fournir des informations en vertu de la présente Norme si elle les a communiquées conformément à une autre Norme.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires (paragraphes 62-64)

BC34. Lorsque l'ED 72 a été élaboré, les dispositions transitoires, comprenant les mesures de simplification disponibles, reflétaient en grande partie celles des ED relatifs aux produits. Certains répondants ont relevé que même avec les mesures de simplification, les dispositions transitoires rétrospectives dans l'ED 72 étaient pesantes, les avantages ne l'emportant pas sur les coûts, et qu'elles pourraient poser des difficultés pratiques dans l'application de la norme définitive.

BC35. Sur la base des commentaires reçus, l'IPSASB a noté qu'autoriser l'application prospective d'IPSAS 48 n'entraînerait pas une perte importante d'informations pour les raisons suivantes :

(a) si une charge de transfert a été entièrement comptabilisée en charges au cours de la période précédente, le transfert de ressources sera déjà intervenu et aura été déclaré dans les états financiers de la période précédente. Même si la somme passée en charges aurait pu donner lieu à la comptabilisation d'un actif conformément aux indications révisées, l'obligation faite à une entité de reprendre une charge de transfert ne produirait pas de nouvelles informations relatives à la dépense sous-jacente ; et

(b) si une entité comptabilisait un actif ou un passif au titre d'une opération de charge de transfert en appliquant les principes de comptabilisation et d'évaluation des actifs ou des passifs énoncés dans le Cadre conceptuel, ces principes sont déjà conformes au modèle comptable révisé pour les charges de transfert.

BC36. Pour les raisons qui précèdent, l'IPSASB a décidé d'autoriser l'application prospective d'IPSAS 48 à tous les transferts intervenant à partir de la date d'application initiale. Afin de donner aux entités la possibilité d'ajuster leurs états financiers de la période précédente, l'IPSASB a également décidé d'inclure la possibilité d'adopter IPSAS 48 sur une base rétrospective complète conformément à IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Guide d'application

BC37. L'IPSASB a examiné les interactions entre les charges de transfert et la dépréciation potentielle des actifs à transférer. Il a relevé que lorsqu'il a été décidé de transférer un actif non financier dans le contexte d'une opération de charge de transfert, l'actif n'est plus détenu dans le but de générer un rendement commercial et devient un actif non générateur de trésorerie aux fins des dépréciations. Avant de transférer l'actif, l'entité devrait déterminer si la décision de transférer cet actif entraîne un important changement d'utilisation, qui peut indiquer une dépréciation selon IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie.* L'IPSASB a également relevé que cette étude séparée de la dépréciation n'est pas applicable aux actifs financiers, car IPSAS 41 impose d'évaluer la dépréciation de ces actifs en continu. Ces décisions ont été prises en compte dans le guide d'application, car elles ont trait à l'application d'IPSAS existantes plutôt qu'à de nouveaux principes.

BC38. L'IPSASB a noté que le modèle général révisé de comptabilisation des charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants traite complètement les opérations impliquant des transferts en capital. En conséquence, l'IPSASB a décidé que les transferts en capital devaient être traités dans le guide d'application et le guide de mise en œuvre, et qu'il n'y a pas lieu d'élaborer de principes séparés.

Réflexion sur l'opportunité d'un nouveau sondage

BC39. L'IPSASB a recherché si une modification substantielle avait été apportée à l'ED de sorte qu'un nouveau sondage pourrait être nécessaire :

(a) L'IPSASB a analysé les différences entre IPSAS 48 et l'ED 72 publié en 2020. Il a en particulier examiné la comptabilisation des transferts du point de vue de l'initiateur du transfert et l'application d'une approche de la comptabilisation des actifs fondée sur les droits au lieu de l'approche fondée sur les obligations de prestation du secteur public. Il a convenu que les modifications apportées depuis le processus de l'ED répondent aux problèmes soulevés par les membres et aboutit à une Norme plus claire. Bien qu'il y ait des différences dans la rédaction et le mécanisme de la Norme, il n'y a pas eu de changement significatif dans la comptabilisation des charges de transfert qui était recherchée.

(b) L'IPSASB a relevé que la publication d'IPSAS 48 comble une lacune dans la série des normes IPSAS. Il a décidé que du point de vue de l'intérêt général, les coûts attendus d'un nouvel sondage, y compris la mise en œuvre plus tardive de la norme que les membres appellent de leurs vœux, l'emportent sur les bénéfices potentiels d'un nouveau sondage.

BC40. Compte tenu de cette analyse, l'IPSASB a décidé d'approuver IPSAS 48 sans nouveau sondage et de finaliser et de publier la Norme.

Guide de mise en œuvre

Ce guide accompagne IPSAS 48, mais n'en fait pas partie.

Section A : Définitions

A.1 Transferts en capital

Dans quel cas le transfert d'un actif physique est-il un « transfert en capital » ?

Cela dépend de ce que le destinataire du transfert doit faire avec l'actif en vertu de l'accord contraignant.

Le transfert d'un actif physique est un « transfert en capital » si l'entité transfère l'actif physique dans le cadre d'un accord contraignant exigeant au destinataire du transfert d'utiliser l'actif physique reçu pour acquérir ou construire un autre actif non-financier qu'il contrôlera ultérieurement. Le transfert d'un actif physique qui doit simplement être utilisé ou exploité d'une manière déterminée ne répond pas à la définition d'un « transfert en capital ».

Section B : Identification d'une opération de charge de transfert

B.1 Détermination de l'existence d'un accord contraignant

La manière dont une entité effectue des opérations avec d'autres a-t-elle une incidence sur la comptabilité ?

Oui. Les entités du secteur public peuvent effectuer des opérations de différentes manières. Celles-ci peuvent varier dans la forme, comprendre de multiples parties, conférer des droits et/ou des obligations à une ou plusieurs parties à l'accord, et avoir différents degrés de force exécutoire. L'ensemble de ces éléments détermine la substance économique de l'opération. Les accords contraignants, en particulier, confèrent à la fois des droits et des obligations exécutoires aux parties, par des moyens légaux ou équivalents. Leur caractère exécutoire explique la nécessité d'introduire des différences dans les principes comptables pour saisir la nature et les risques propres à ces opérations (par rapport aux opérations sans accords contraignants), ce qui servira de base à la comptabilisation et à l'évaluation des charges de transfert, afin d'assurer une présentation fidèle de ces opérations.

Il est essentiel de déterminer si une opération de charge de transfert découle d'un accord contraignant pour appliquer correctement la présente Norme. L'entité est tenue d'identifier le type d'accord qu'elle a conclu, en prenant en compte les stipulations de l'opération, ainsi que tous les faits et circonstances pertinents, pour appliquer les principes comptables appropriés, afin de refléter la substance économique de l'opération (voir paragraphes 10-16).

B.2 Caractère exécutoire

Que doit prendre en compte une entité pour apprécier le caractère exécutoire ?

Déterminer si un accord, ainsi que les droits et les obligations de chaque partie, sont exécutoires, peut être complexe et nécessite un jugement professionnel. Cette évaluation est essentielle pour déterminer si une entité a conclu un accord contraignant (c'est-à-dire qui comprend à la fois des droits et des obligations exécutoires) ou a seulement des droits exécutoires ou des obligations exécutoires. Dans le cas où une entité n'a pas conclu d'accord contraignant, elle peut néanmoins avoir un droit exécutoire ou une obligation exécutoire, qui doit faire l'objet d'une comptabilisation appropriée (voir le paragraphe C.1 du guide de mise en œuvre pour ces scénarios). Le caractère exécutoire peut résulter de différents mécanismes, dès lors que le ou les mécanismes confèrent à l'entité la capacité de faire respecter les stipulations de l'accord et de tenir les parties pour responsables de l'exécution de leurs obligations, conformément aux stipulations de l'accord.

À la date de conclusion d'un accord, une entité doit exercer son jugement et évaluer objectivement tous les facteurs et les éléments pertinents pour déterminer si elle a des droits exécutoires et/ou des obligations exécutoires (c'est-à-dire ce qui peut être mis à exécution), ainsi que les conséquences implicites ou explicites d'un non-respect de ces droits et/ou de ces obligations (c'est-à-dire les modalités d'exécution). Les facteurs pertinents comprennent, sans toutefois s'y limiter, les suivants :

(a) la substance, plutôt que la forme, de l'accord ;

(b) les stipulations écrites, orales ou implicites, selon les pratiques habituelles d'une entité ;

(c) le fait que l'accord soit juridiquement contraignant par des moyens juridiques (par exemple, système juridique, exécution judiciaire, décision de justice et jurisprudence) ou équivalents (par exemple, législation, pouvoir exécutif, directives gouvernementales ou ministérielles) ;

(d) les conséquences d'un manquement aux obligations en vertu de l'accord ;

(e) le pays, le secteur et l'environnement opérationnel ;

(f) l'expérience passée avec les autres parties à l'accord.

Certains mécanismes (par exemple, les droits souverains ou les réductions du financement futur) peuvent constituer des mécanismes d'exécution valables. Une entité doit exercer son jugement et prendre en compte objectivement tous les faits et circonstances, dans son pays, son secteur et son environnement opérationnel, pour procéder à cette évaluation. Les paragraphes AG15-AG25 fournissent des indications supplémentaires sur l'appréciation du caractère exécutoire par des moyens juridiques ou équivalents.

B.3 Caractère exécutoire : transferts subordonnés à des autorisations budgétaires

Une autorisation budgétaire peut-elle donner lieu à une charge de transfert ?

Une autorisation budgétaire est définie dans IPSAS 24, *Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers*, comme une autorisation accordée par un organe législatif (c'est-à-dire l'autorité habilitante) pour affecter des fonds aux fins spécifiées par le pouvoir législatif ou une instance similaire.

Une autorisation budgétaire en soi ne donne généralement pas lieu à un événement ou à une opération en comptabilité. Toutefois, comme d'autres transferts qui ne résultent pas d'un accord contraignant, une autorisation budgétaire peut, dans certains cas, en association avec des annonces externes ou d'autres communications, créer une attente légitime chez d'autres parties selon laquelle l'entité ayant approuvé l'affectation de fonds accepte et assume certaines responsabilités. Dans ces circonstances, IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* est applicable, et une provision est comptabilisée s'il existe une obligation juridique ou implicite. Si une autorisation budgétaire ne donne pas lieu à une obligation juridique ou implicite, l'entité comptabilise le transfert ultérieur en appliquant les principes de la présente Norme.

Comment une entité doit-elle prendre en compte l'impact des autorisations budgétaires sur ses opérations de charges de transfert résultant d'accords contraignants ?

Les autorisations budgétaires ne prouvent pas en soi l'existence ou l'absence du caractère exécutoire d'un accord. Une entité doit prendre en compte toute clause d'autorisation budgétaire comme l'un des facteurs pertinents dans son appréciation générale du caractère exécutoire, selon le contexte du pays et en fonction des termes et conditions propres à chaque accord.

Un accord contraignant peut stipuler que le transfert des ressources par une entité au destinataire est soumis à une procédure d'autorisation budgétaire menée à bien par un tiers non lié, conformément aux lois et règlements du pays. L'entité examine si, en substance, l'accord est exécutoire parce que des mécanismes d'exécution permettent au destinataire du transfert d'exiger de l'entité qu'elle transfère les ressources ou, si celle-ci ne le fait pas, qu'elle en subisse les conséquences.

Si la limitation (selon laquelle le transfert des ressources est soumis à une autorisation budgétaire) est substantielle, l'accord n'est pas exécutoire et n'est donc pas contraignant, puisque le destinataire du transfert ne peut pas établir un droit exécutoire sur ces ressources avant l'aboutissement de la procédure d'autorisation budgétaire.

Dans d'autres circonstances, un transfert soumis à des autorisations budgétaires peut néanmoins être exécutoire si l'accord est conclu de telle sorte que les mécanismes d'exécution permettent au destinataire du transfert d'exiger de l'entité qu'elle transfère les ressources ou, si celle-ci ne le fait pas, qu'elle en subisse les conséquences, avant l'aboutissement de la procédure d'autorisation budgétaire.

Dans certains pays, l'autorisation d'un transfert de ressources peut être soumise à une procédure en plusieurs étapes. Par exemple :

(a) L'autorité habilitante pour effectuer le transfert est en place, comme en témoignent les dispositions légales ou réglementaires ou les statuts de l'entité.

(c) L'exercice de cette autorité a eu lieu. En résumé, une décision de l'autorité habilitante approuvée montre clairement que le destinataire d'un transfert a un droit exécutoire sur le transfert des ressources promises et que l'entité a donc perdu son pouvoir discrétionnaire d'éviter de procéder au transfert, par exemple en concluant un accord contraignant.

(d) Enfin, l'autorité de paiement est attestée par l'aboutissement de la procédure d'autorisation budgétaire.

L'autorité habilitante, associée à l'exercice de cette autorité, peut suffire à une entité pour conclure que le destinataire du transfert a un droit exécutoire sur ces ressources en vertu de l'accord, qui lui permet d'exiger de l'entité qu'elle transfère les ressources ou, si celle-ci ne s'acquitte pas de son obligation, d'exercer des recours contre elle, avant l'aboutissement de la procédure d'autorisation budgétaire. Dans ce cas, la limitation (selon laquelle le futur transfert est subordonné à l'aboutissement de la procédure d'autorisation budgétaire) n'est pas substantielle.

Dans d'autres cas, l'aboutissement de la procédure d'autorisation budgétaire peut déterminer la date à laquelle une entité a perdu son pouvoir discrétionnaire d'éviter de procéder à un transfert. Dans ces circonstances, la limitation (selon laquelle le futur transfert est subordonné à l'aboutissement de la procédure d'autorisation budgétaire) est substantielle.

B.4 Changements dans les facteurs liés au caractère exécutoire d'un accord contraignant

Un changement dans les facteurs internes ou internes, après la conclusion d'un accord contraignant, a-t-il des implications comptables ?

À la conclusion d'un accord, une entité prend en compte les termes et conditions de l'accord pour déterminer si ce dernier répond à la définition d'un accord contraignant énoncée au paragraphe 7. Si l'accord répond à la définition, l'entité comptabilise les charges de transfert résultant de l'accord contraignant conformément aux paragraphes 21-43.

Après la conclusion de l'accord, l'entité doit évaluer si des changements dans des facteurs internes ou externes peuvent avoir une incidence sur le caractère exécutoire (c'est-à-dire sur la substance de l'accord) ou sur la probabilité d'exécution (c'est-à-dire sur l'évaluation ultérieure de tous actifs ou passifs associés aux droits et aux obligations de l'entité en vertu de l'accord contraignant). Des exemples de ces facteurs comprennent, sans toutefois s'y limiter, les suivants :

(a) changements dans le cadre juridique ayant un impact sur la capacité de l'entité, ou d'une ou d'autres parties à l'accord, de faire respecter ses ou leurs droits par des moyens juridiques ou équivalents ;

(b) changements dans l'évaluation, par l'entité, du choix de toute partie d'exercer partiellement ou totalement sa capacité à faire respecter ses droits en vertu de l'accord contraignant.

L'implication sur l'évaluation ultérieure des actifs ou passifs concernés dépend de la probabilité de renversement de l'impact et doit être comptabilisée conformément à la présente Norme, à IPSAS 19 ou à IPSAS 41, *Instruments financiers*.

Section C : Charges de transfert résultant d'opérations sans accords contraignants

C.1 Comptabilisation des transferts résultant d'opérations sans accords contraignants

Lorsque l'entité transfère des ressources dans le cadre d'une opération sans accord contraignant, est-il possible que le transfert donne lieu à la comptabilisation d'un actif lié à un droit de transfert ?

Non. Un actif lié à un droit de transfert étant défini comme un actif comptabilisé en raison de l'existence d'un ou de plusieurs droits de transfert résultant d'un accord de transfert, il ne sera pas possible de comptabiliser un actif lié à un droit de transfert en l'absence d'un accord contraignant.

Toutefois, il est possible qu'une entité ait un droit exécutoire sur des actifs transférés (par exemple, le droit d'instruire le destinataire sur les modalités d'utilisation des ressources), sans obligation exécutoire, à la suite d'une opération de charge de transfert sans accord contraignant. Dans ce cas, le transfert donnera lieu à la comptabilisation d'un actif, qui sera décomptabilisé dès (ou au fur et à mesure de) l'extinction du droit exécutoire.

Section D : Charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants

D.1 Identification des droits de transfert en vertu d'un accord contraignant

Comment une entité détermine-t-elle les droits de transfert individuels en vertu d'un accord contraignant, afin d'appliquer de manière appropriée le modèle comptable aux opérations avec accords contraignants ?

Du point de vue de l'initiateur du transfert, un accord contraignant comprend au moins un droit de transfert. Un droit de transfert, tel que défini au paragraphe 6, est une unité de compte permettant de déterminer les différents éléments ou composantes d'un accord contraignant. Il est essentiel d'identifier une unité de compte significative pour comptabiliser et évaluer les charges de transfert de manière appropriée. Dans la pratique, étant donné que les accords contraignants peuvent varier considérablement en fonction de l'entité, du pays, du secteur et de l'environnement opérationnel, une entité doit faire appel à un jugement professionnel lorsqu'elle applique les paragraphes 21 et 0-0, pour déterminer les droits de transfert individuels en vertu de son accord contraignant.

Une entité doit d'abord identifier tous les droits permettant d'exiger du destinataire du transfert qu'il respecte sa ou ses obligations de prestation selon les modalités prévues dans l'accord contraignant. Dans le cadre d'un accord contraignant concernant des charges de transfert, les droits comprennent la capacité d'exiger du destinataire du transfert qu'il utilise les ressources pour un bien ou un service en interne ou qu'il transfère un bien, un service ou un autre actif (pouvant comprendre de la trésorerie) à un ou plusieurs tiers. L'entité doit effectuer une évaluation approfondie pour identifier tous les droits en vertu de l'accord contraignant.

L'entité doit ensuite examiner chaque droit identifié pour déterminer s'il constitue un droit de transfert distinct ou s'il doit être regroupé avec d'autres droits pour constituer un seul droit de transfert distinct. Ainsi, un droit de transfert est une unité de compte représentant un droit distinct ou un groupe de droits distinct auquel sont appliqués des critères de comptabilisation et des concepts d'évaluation (paragraphes 22-43).

Un droit en vertu d'un accord contraignant est distinct s'il peut être exécuté séparément des autres droits. Pour apprécier si un droit est distinct, une entité prend en compte les facteurs suivants :

(a) le droit porte sur la capacité de l'entité à exiger du destinataire du transfert qu'il fournisse un bien, un service ou un autre actif qui peut être fourni séparément des autres biens, services ou actifs à fournir dans le cadre de l'accord contraignant ;

(b) le droit porte sur la capacité de l'entité à exiger du destinataire du transfert qu'il utilise un bien, un service ou un autre actif en interne d'une manière déterminée, séparément de l'utilisation des autres biens, services ou actifs à utiliser dans le cadre de l'accord contraignant ;

(c) le bien, le service ou autre actif que le destinataire du transfert est tenu de fournir à des tiers ou d'utiliser en interne n'est pas fortement interdépendant ni fortement lié à d'autres biens, services ou actifs à fournir ou à utiliser dans le cadre de l'accord contraignant.

Tout droit distinct ou groupe de droits distinct identifié par l'entité à l'issue de cette analyse sera un droit de transfert individuel.

Section E : Comptabilisation des charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants

E.1 Décomptabilisation d'un actif lié à un droit de transfert

Une entité a déterminé qu'elle avait un droit de transfert qui s'éteignait avec le temps. Comment doit-elle déterminer la mesure de l'avancement qui représente le mieux l'extinction de son droit de transfert ?

En général, un droit de transfert est éteint (et l'actif lié au droit de transfert est passé en charges) lorsque ou à mesure qu'une entité ne peut plus exiger du destinataire du transfert qu'il agisse conformément à l'accord contraignant. Cela se produit souvent lorsque ou à mesure que le destinataire du transfert satisfait à ses obligations en vertu de l'accord. En conséquence, la méthode appropriée pour mesurer l'avancement dépend de la nature spécifique des droits de transfert de l'entité et des stipulations spécifiques de l'accord contraignant. Dans les cas où l'accord contraignant consiste en un droit de transfert permettant d'exiger du destinataire du transfert qu'il réalise plusieurs activités interdépendantes, le droit de transfert peut s'éteindre partiellement à mesure que les activités individuelles sont réalisées par le destinataire du transfert. Les considérations courantes permettant de déterminer si un droit de transfert est partiellement éteint sont les suivantes :

(a) le destinataire du transfert a réalisé des activités stipulées dans l'accord contraignant ;

(b) le destinataire du transfert a engagé des dépenses éligibles telles qu'indiquées dans l'accord contraignant ;

(c) le destinataire du transfert a atteint certaines des étapes convenues dans l'accord contraignant.

S'il existe plusieurs parties à l'accord, l'entité devra déterminer si un droit de transfert permet d'exiger d'une autre partie à l'accord qu'elle satisfasse à une obligation de prestation spécifique. Dans le secteur public, il peut arriver que les ressources passent par une série d'entités avant d'être transférées au destinataire final du transfert. Dans ces circonstances, certains accords contraignants peuvent stipuler que l'extinction du droit de transfert d'une entité dépend de l'exécution des obligations de prestation du destinataire final du transfert. D'autres accords contraignants peuvent donner lieu à des droits de transfert et à des obligations de prestation à chaque étape de la série, à mesure que les ressources sont transférées d'une entité à l'autre. Une entité devra prendre en compte les stipulations des accords contraignants, ainsi que tous les faits et circonstances pertinents pour déterminer la date à laquelle ses actifs liés à un droit de transfert doivent être décomptabilisés.

Dans d'autres cas, un droit de transfert peut s'éteindre en raison de l'incapacité ou du refus du destinataire du transfert de satisfaire à ses obligations en vertu de l'accord contraignant. L'entité détermine alors si les stipulations de l'accord contraignant, ainsi que le cadre juridique du pays concerné, lui confèrent le droit inconditionnel de recevoir de la trésorerie (par exemple, un remboursement de la trésorerie transférée). Ce droit inconditionnel donne lieu à la décomptabilisation de l'actif lié à un droit de transfert et à la comptabilisation d'un actif financier (voir paragraphe 26). Si l'accord contraignant et le cadre juridique pertinent ne permettent pas la comptabilisation d'un actif financier, l'actif lié à un droit de transfert n'est pas décomptabilisé et l'entité détermine alors si l'actif s'est déprécié (voir paragraphe 43). Ce sujet est illustré plus en détail dans l'exemple 8 (voir paragraphes IE42-IE48).

Section F : Évaluation des charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants

F.1 Affectation de la contrepartie du transfert à des droits de transfert

Comment une entité du secteur public doit-elle déterminer une méthode appropriée pour estimer la contrepartie autonome d'un droit de transfert ?

En général, une entité souhaite stipuler explicitement dans un accord contraignant le montant des ressources qu'elle est disposée à transférer pour chaque droit de transfert (la contrepartie autonome de chaque droit de transfert est généralement stipulée). Dans les cas où la contrepartie autonome n'est pas explicitement stipulée, la présente Norme exige qu'une entité détermine la meilleure estimation des montants qu'elle prévoit de verser au destinataire du transfert contre l'exécution de son obligation, lors de la négociation de l'accord contraignant.

La méthode la plus appropriée pour estimer la contrepartie autonome dépendra de la qualité et du type des informations dont dispose l'entité. Par exemple, les personnes qui négocient un accord contraignant peuvent avoir des documents contemporains détaillant la manière dont elles ont estimé la contrepartie autonome de droits de transfert spécifiques prévus dans l'accord contraignant. D'autres entités peuvent avoir des informations budgétaires internes indiquant en détail les ressources qu'elles souhaitent payer pour chaque droit de transfert spécifique. Dans d'autres cas, les personnes qui négocient un accord contraignant peuvent utiliser une liste de prix standard du destinataire du transfert pour estimer le total des ressources à transférer. Les prix standard de chaque livrable peuvent alors servir à estimer la contrepartie autonome de chaque droit de transfert.

Section G : Accords pluriannuels

G.1 Comptabilisation des accords pluriannuels

Existe-t-il différents principes applicables pour comptabiliser et constater des charges de transfert résultant d'accords pluriannuels ?

Les accords pluriannuels, qui peuvent résulter d'opérations avec accords contraignants, comprennent généralement la mise à disposition de ressources sur plusieurs années dans un but déterminé (par exemple, la publication de résultats de recherche sur un sujet donné). La mise à disposition de ressources (par exemple, le financement) peut avoir lieu à différentes dates de l'année et/ou sur plusieurs années.

Bien que ces accords aient une durée plus longue, l'application des principes comptables est cohérente avec la comptabilisation d'autres opérations de charges de transfert. Une entité doit déterminer si l'accord pluriannuel est contraignant et appliquer les principes énoncés aux paragraphes 18-20 pour les charges de transfert résultant d'opérations sans accords contraignants ou aux paragraphes 21-43 pour les charges de transferts résultant d'opérations avec accords contraignants. Elle doit prendre en compte la constatation d'un actif lié à un droit de transfert et/ou d'une charge de transfert, indépendamment de la date à laquelle les ressources sont physiquement transférées.

Exemples illustratifs

Ces exemples accompagnent IPSAS 48, mais n'en font pas partie.

IE1. Ces exemples décrivent des cas de figure illustrant la manière dont une entité pourrait appliquer les dispositions d'IPSAS 48, Charges de transfert, à des opérations de charges de transfert, en se fondant sur les faits présentés. Dans chaque exemple, l'analyse n'a pas pour objet de représenter la seule manière dont les dispositions pourraient être appliquées. Les exemples ne sont pas non plus censés s'appliquer uniquement au secteur évoqué. Bien que certains aspects des exemples puissent s'inscrire dans des situations types réelles, tous les faits et circonstances d'une situation type déterminée devront être évalués lors de l'application d'IPSAS 48.

Champ d'application

IE2. Les exemples 1-2 illustrent les dispositions des paragraphes 3-5 d'IPSAS 48 permettant de déterminer si une opération entre dans le champ d'application d'IPSAS 48.

Exemple 1 : Transfert en vertu duquel l'autre partie fournit des biens et services

IE3. Une organisation internationale conclut un accord contraignant pour l'achat d'un véhicule auprès d'un concessionnaire, au prix de 30 000 UM.[3] Selon les stipulations de l'accord contraignant, le concessionnaire assurera aussi des services d'entretien pendant les trois ans suivant la livraison du véhicule.

Cas A – Véhicule fourni à l'organisation internationale

IE4. L'accord contraignant exige du vendeur qu'il transfère le véhicule à l'organisation internationale et assure les services d'entretien ultérieurs.

IE5. L'accord contraignant ne donne pas lieu à une charge de transfert de l'organisation internationale, puisque cette dernière reçoit directement le véhicule et les services d'entretien pour un prix de 30 000 UM. En conséquence, l'accord contraignant n'entre pas dans le champ d'application d'IPSAS 48. L'organisation internationale applique IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, pour comptabiliser l'achat du véhicule et les coûts ultérieurs engagés au titre des réparations et de l'entretien.

Cas B – Véhicule fourni à un État

IE6. Dans ce scénario différent, l'accord contraignant exige du concessionnaire qu'il transfère le véhicule à un État (tiers bénéficiaire) et non à l'organisation internationale et qu'il assure les services d'entretien ultérieurs.

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

IE7. L'accord contraignant donne lieu à une charge de transfert de l'organisation internationale, puisque cette dernière transfère la contrepartie de 30 000 UM au concessionnaire sans recevoir directement de biens ou de services en retour (le véhicule et les services d'entretien sont transférés à l'État, tiers bénéficiaire). L'organisation internationale (l'initiateur du transfert) applique les paragraphes 21-43 d'IPSAS 48 pour comptabiliser le transfert, puisque celui-ci découle d'un accord contraignant.

Exemple 2 : Subventions de recherche

IE8. Un État conclut un accord contraignant avec une université, en vertu duquel il accordera à cette dernière une subvention de 25 millions UM pour réaliser une étude des effets des régimes restrictifs sur la santé générale.

Cas A – L'État contrôle l'étude

IE9. L'accord contraignant prévoit que l'université transférera les résultats de l'étude à l'État, y compris les droits de propriété intellectuelle et/ou les brevets créés.

IE10. L'accord contraignant ne donne pas lieu à une charge de transfert de l'État, puisque ce dernier reçoit directement les résultats de l'étude (y compris les droits de propriété intellectuelle et/ou les brevets) en contrepartie de la subvention. En conséquence, l'accord contraignant n'entre pas dans le champ d'application d'IPSAS 48. L'État applique IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*, pour comptabiliser l'accord contraignant.

Cas B – L'université contrôle l'étude

IE11. L'accord contraignant ne prévoit pas que l'université transfère les résultats de l'étude à l'État. L'université garde le contrôle de l'étude, y compris les droits de propriété intellectuelle et/ou les brevets créés.

IE12. L'accord contraignant donne lieu à une charge de transfert de l'État, puisque ce dernier transfère la subvention (la contrepartie) à l'université sans recevoir directement de biens ou de services en retour. L'État (l'initiateur du transfert) applique les paragraphes 21-43 d'IPSAS 48 pour comptabiliser l'opération, puisque celle-ci découle d'un accord contraignant.

Accords contraignants et caractère exécutoire

IE13. Les exemples 3 et 4 illustrent la détermination des accords contraignants et du caractère exécutoire, conformément aux paragraphes 10-16 d'IPSAS 48.

Exemple 3 : Détermination de l'existence d'un accord contraignant

IE14. Une collectivité locale est tenue, par les dispositions qui la régissent, de mettre en œuvre différents programmes sociaux. Cependant, elle ne dispose pas de ressources suffisantes pour le faire sans aide. L'État décide de transférer 10 millions UM de fonds excédentaires à la collectivité locale pour l'aider dans ses programmes sociaux. Les détails du transfert sont indiqués dans un « accord de financement ». Toutefois, l'accord ne donne lieu qu'à une obligation pour l'État de transférer des fonds et ne lui confère pas le droit de contraindre la collectivité locale à agir d'une manière déterminée.

IE15. Étant donné que l'accord ne confère pas à la fois des droits et des obligations à l'État, il n'est pas contraignant. L'État doit appliquer les principes comptables énoncés aux paragraphes 18-20 pour comptabiliser le transfert.

Exemple 4 : Subordination d'un accord de transfert à l'aboutissement d'une procédure d'autorisation budgétaire

IE16. Un État a un exercice financier qui se termine le 31 décembre. Le 15 mars 20X2, l'État (l'initiateur du transfert) conclut un accord avec une collectivité locale (le destinataire du transfert) pour lui transférer 15 millions UM, afin de construire des infrastructures visant à réduire la pollution de l'air. Une fraction de 10 millions UM doit être transférée en 20X2, et celle des cinq millions UM restants, en 20X3. La réduction de la pollution de l'air étant une priorité pour la collectivité locale, celle-ci a commencé à construire les infrastructures dès la signature de l'accord.

IE17. L'accord comprend une stipulation subordonnant le financement à l'aboutissement d'une procédure d'autorisation budgétaire votée par le Parlement. Ce dernier a approuvé, le 31 octobre 20X2, l'affectation de 10 millions UM en 20X2 et les 10 millions UM ont immédiatement été transférés à la collectivité locale. À l'aboutissement de la procédure d'autorisation budgétaire des 10 millions UM, la collectivité locale avait déjà satisfait aux obligations de prestation liées à cette fraction. La procédure d'autorisation budgétaire des 5 millions UM n'a pas abouti en 20X2, mais sera examinée au cours de l'exercice suivant, dans le cadre de l'autorisation budgétaire pour 20X3.

IE18. Pour déterminer l'effet de l'autorisation budgétaire sur l'accord, l'État donne la prééminence à la substance sur la forme, conformément aux paragraphes 10-16 et AG11-AG25

Cas A – Exigence substantielle d'aboutissement de la procédure d'autorisation budgétaire

IE19. La réduction de la pollution de l'air est une responsabilité de la collectivité locale et aucune législation habilitante n'exige de l'État qu'il finance des projets dans ce domaine. L'accord stipule que le financement est subordonné à l'aboutissement d'une procédure d'autorisation budgétaire votée par le Parlement. Il précise également que l'aboutissement de la procédure d'autorisation budgétaire n'est pas certain et qu'en conséquence, le transfert peut être réduit ou annulé. Dans ce scénario, l'accord n'est donc pas contraignant tant que la procédure d'autorisation budgétaire n'a pas abouti.

IE20. L'État conclut qu'il n'a pas l'obligation de transférer les 15 millions UM (10 millions UM en 20X2 et 5 millions UM en 20X3) tant que la procédure d'autorisation budgétaire n'a pas abouti. En conséquence, en 20X2, il ne comptabilise qu'une charge de 10 millions UM pour refléter l'obligation de payer la collectivité locale contre l'exécution de ses obligations de prestation jusqu'au 31 octobre 20X2. Si la collectivité locale n'avait satisfait à aucune de ses obligations de prestation à la date du transfert des 10 millions UM, l'État aurait comptabilisé un actif lié à un droit de transfert de 10 millions UM.

IE21. Le 31 mars 20X3, le Parlement approuve l'affectation des 5 millions UM de crédits restants. À cette date, l'État applique les paragraphes 21-26 d'IPSAS 48 pour évaluer les implications comptables des 5 millions UM restants.

Cas B – Exigence non substantielle d'aboutissement de la procédure d'autorisation budgétaire

IE22. Dans ce scénario, la réduction de la pollution de l'air est une priorité pour l'État et pour la collectivité locale, et il existe une législation exigeant de l'État qu'il investisse dans certaines mesures visant à réduire la pollution de l'air. Les infrastructures à construire par la collectivité locale entrent dans le champ de cette législation. En conséquence, l'État est tenu par la loi de mener à bien une procédure d'autorisation budgétaire pour le transfert des 15 millions UM.

IE23. L'État conclut que si l'accord stipule que le financement est subordonné à l'aboutissement d'une procédure d'autorisation budgétaire, cette condition n'est toutefois pas substantielle, puisque l'État est tenu par la loi de mener à bien une procédure d'autorisation budgétaire pour le transfert des 15 millions UM. Lors de l'exécution de l'accord contraignant, l'État applique les paragraphes 21-26 d'IPSAS 48 pour déterminer la date à laquelle il doit comptabiliser un actif lié à un droit de transfert ou une charge de transfert.

Charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants

IE24. L'exemple 5 illustre les principes relatifs à l'identification des droits de transfert conformément au paragraphe 21 d'IPSAS 48.

Exemple 5 : Détermination du caractère distinct des biens ou des services

Cas A – Biens ou services non distincts

IE25. Le ministère de la Santé (la Santé) conclut un accord contraignant avec le ministère des Travaux publics (les Travaux publics), afin que ce dernier construise un hôpital pour une administration provinciale, tiers bénéficiaire. Selon les stipulations de l'accord contraignant, les Travaux publics ont convenu d'assurer la gestion globale du projet, ainsi que la conception et l'ingénierie, le nettoyage du site, les fondations, les approvisionnements, la construction de la structure, les conduites, le câblage électrique, l'installation de l'équipement et les finitions.

IE26. Afin de déterminer si l'accord contraignant comprend plusieurs droits de transfert, la Santé applique les paragraphes 21, AG31-AG34, et prend en compte les facteurs indiqués dans le guide de mise en œuvre D.1 d'IPSAS 48 pour déterminer si le droit d'exiger la prestation de chaque service peut être exécuté séparément des autres droits en vertu de l'accord contraignant.

IE27. En dehors du contexte de l'accord général, les droits d'exiger la réalisation, par les Travaux publics, de chacune des activités telles que la gestion du projet, la conception, les approvisionnements et la construction, pourraient être considérés comme des droits distincts pouvant être exécutés séparément. Toutefois, dans le contexte de l'accord contraignant, tous ces droits sont fortement interdépendants (par exemple, la construction de la structure ne peut être réalisée qu'après l'achèvement de la conception, de l'ingénierie, des fondations, du nettoyage du site et des approvisionnements) et fortement liés (l'ensemble de ces différents services aboutit à la construction d'un hôpital).

IE28. Étant donné que tous les services prévus dans l'accord contraignant sont fortement interdépendants et liés, aucun des droits en vertu de l'accord contraignant n'est distinct. En conséquence, comme indiqué au paragraphe AG33 d'IPSAS 48, la Santé regroupe ces droits connexes en un seul droit de transfert.

Cas B – Biens ou services distincts

IE29. Un service d'une administration régionale (l'Administration régionale) conclut un accord contraignant avec une agence de services informatiques (l'Agence), afin que cette dernière fournisse les éléments suivants à une université publique de la région (l'Université, le tiers bénéficiaire) sur une période de deux ans :

(a) logiciel de productivité pour les enseignants et les personnels (par exemple, traitement de texte et tableur) ;

(b) services liés aux sites Internet ;

(c) mises à jour logicielles non précisées, à des fins de sécurité ;

(d) assistance technique (en ligne et par téléphone) aux enseignants et aux personnels de l'Université.

IE30. L'Agence fournit séparément les biens ou les services mentionnés ci-dessus. Le logiciel est comparable à un logiciel de productivité acheté dans le commerce permettant de créer suffisamment de comptes utilisateurs pour les enseignants et les personnels existants et nouveaux, sur une période de deux ans, pendant laquelle l'Agence n'est pas censée modifier la fonctionnalité du logiciel. Les services liés aux sites Internet comprennent l'hébergement et la maintenance des sites Internet pour l'Université, ses départements, ainsi que ses enseignants et ses personnels. Les mises à jour de sécurité sont effectuées régulièrement pour remédier aux vulnérabilités potentielles aux cyberattaques et ne modifient pas sensiblement le fonctionnement du logiciel ou des sites Internet. Enfin, l'assistance technique est assurée à la demande des enseignants et des personnels pendant la période de deux ans.

IE31. L'Administration régionale évalue ses droits d'exiger la livraison des biens ou la prestation des services de l'Agence, afin de déterminer quels droits sont distincts conformément au paragraphe 21 d'IPSAS 48. Pour effectuer cette évaluation, elle applique les indications des paragraphes AG31-AG34 d'IPSAS 48.

IE32. L'Administration régionale note les éléments suivants :

(a) Comme indiqué au paragraphe IE30, l'Agence peut fournir chacun des biens ou des services séparément des autres biens ou services en vertu de l'accord contraignant. Ceci est un indicateur que le droit d'exiger la livraison de chacun des biens ou la prestation de chacun des services peut être exécuté séparément.

(b) Le logiciel et les différents services en vertu de l'accord contraignant peuvent chacun être utilisés séparément par les enseignants et les personnels de l'Université (par exemple, un membre du personnel peut disposer du logiciel de productivité, mais pas d'un site Internet). Ce fait confirme que les droits à la licence et aux services peuvent être exécutés séparément.

(c) Les biens ou les services ne sont ni fortement interdépendants ni fortement liés. L'Administration régionale a noté que le logiciel de productivité et les sites Internet n'étaient manifestement pas liés les uns aux autres. En outre, si les mises à jour de sécurité modifient à la fois le logiciel de productivité et les sites Internet, elles n'en modifient pas pour autant la fonctionnalité et ont pour seul objet la protection contre les risques de cybersécurité. Enfin, l'assistance technique consiste en une aide apportée aux enseignants et aux personnels concernant l'utilisation du logiciel ou des sites Internet, dont elle ne modifie pas la fonctionnalité.

IE33. L'Administration régionale a également noté qu'elle aurait pu acheter les biens ou les services mentionnés ci-dessus auprès d'entités séparées, mais qu'elle a décidé de conclure un seul accord contraignant avec l'Agence pour centraliser la procédure d'achat de l'Université et négocier éventuellement une remise en regroupant la licence et les services.

IE34. En s'appuyant sur l'évaluation ci-dessus, l'Administration régionale identifie quatre droits de transfert en vertu de l'accord contraignant pour les biens ou les services suivants :

(a) logiciel de productivité ;

(b) services liés aux sites Internet ;

(c) mises à jour de sécurité ;

(d) assistance technique.

Comptabilisation des charges de transfert

IE35. Les exemples 6-8 illustrent les dispositions des paragraphes 22-25 sur le modèle général de comptabilisation des charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants :

(a) l'exemple 6 illustre un scénario dans lequel l'initiateur du transfert a transféré des ressources avant que le destinataire du transfert n'ait satisfait à ses obligations en vertu de l'accord contraignant ;

(b) l'exemple 7 illustre un scénario dans lequel le destinataire d'un transfert satisfait à ses obligations avant le transfert total des ressources ;

(c) l'exemple 8 illustre la décomptabilisation et la dépréciation d'un actif lié à un droit de transfert en raison du manquement du destinataire du transfert abordé aux paragraphes 26 et 43 d'IPSAS 48.

Exemple 6 : Comptabilisation et décomptabilisation ultérieure d'un actif lié à un droit de transfert

IE36. L'exemple suivant développe la situation décrite au cas B de l'exemple 5 et au cas A de l'exemple 10, dans laquelle le service d'une administration régionale (l'Administration régionale) a conclu un accord contraignant avec une agence de services informatiques (l'Agence), afin que cette dernière fournisse certains biens et services à une université de la région (l'Université). Dans les exemples 5 et 10, l'Administration régionale a déterminé que ses droits de transfert en vertu de l'accord contraignant et l'affectation de la contrepartie du transfert étaient les suivants :

(a) logiciel de productivité : 6 millions UM ;

(b) services liés aux sites Internet : 2 millions UM ;

(c) mises à jour de sécurité : 3 millions UM ;

(d) assistance technique : 1 million UM.

IE37. L'accord contraignant stipule que le transfert du logiciel et la période de service commencent à la date de paiement de la totalité des 12 millions UM par l'Administration régionale (paiement d'avance). À la date de paiement des 12 millions UM, l'Agence a transféré le logiciel à l'Université et la période de service de deux ans a commencé pour les services liés aux sites Internet, les mises à jour de sécurité et l'assistance technique.

IE38. L'Administration régionale comptabilise le montant, à la date de paiement, en tant qu'actif lié à un droit de transfert, puis détermine la manière dont l'actif lié au droit de transfert doit être décomptabilisé en fonction de la nature de chaque droit de transfert :

(a) Logiciel de productivité – L'Administration régionale observe que l'Agence n'est tenue de transférer le logiciel de productivité à l'Université qu'à la date de paiement et n'est pas censée assurer d'autres services tels que la mise à jour de la fonctionnalité du logiciel tout au long de la période de deux ans. En conséquence, le droit de transfert de la licence logicielle s'est éteint dès lors que le logiciel a été fourni à l'Université et, à cette date, les 6 millions UM de l'actif lié au droit de transfert devraient être passés en charges.

(b) Services liés aux sites Internet – L'Administration régionale observe que les

services d'hébergement et de maintenance des sites Internet doivent être fournis à l'Université de manière continue tout au long de la période de deux ans. En conséquence, une méthode raisonnable pour refléter l'extinction de ce droit de transfert consiste à décomptabiliser de manière uniforme 2 millions UM de l'actif lié un droit de transfert et à comptabiliser une charge de transfert avec le temps sur la période de deux ans (par exemple, en amortissant chaque mois 83 333 UM en charges pendant la période de deux ans).

(c) Mises à jour de sécurité et assistance technique – Les droits de transfert restants de l'Administration régionale portent sur les services fournis en fonction des besoins tout au long de la période de deux ans. Comme il serait extrêmement difficile, voire impossible, d'estimer les dates auxquelles ces services seront nécessaires, une méthode raisonnable pour refléter l'extinction de ces droits de transfert consisterait à décomptabiliser de manière uniforme les 4 millions UM et à comptabiliser une charge de transfert avec le temps sur la période de deux ans (par exemple, en amortissant chaque mois 166 667 UM en charges pendant la période de deux ans).

Exemple 7 : Comptabilisation d'un passif lié à une obligation de transfert

IE39. Une administration municipale (la Municipalité) conclut un accord contraignant avec un éditeur (l'Éditeur), afin que ce dernier fournisse des exemplaires d'un manuel de comptabilité aux établissements d'enseignement secondaire publics de la ville (les Établissements, les tiers bénéficiaires). Étant donné que le nombre de manuels nécessaires pour chaque Établissement est basé sur le nombre d'élèves inscrits en cours de comptabilité, l'accord contraignant stipule uniquement que la Municipalité paiera à l'Éditeur 30 UM par manuel et que le nombre de manuels à fournir sera basé sur le nombre d'inscriptions, qui sera établi un mois avant le début de l'année scolaire.

IE40. Selon les stipulations de l'accord contraignant, la Municipalité communiquera le nombre d'inscriptions et effectuera un paiement d'avance correspondant à 10 % de la contrepartie du transfert attendue à l'Éditeur. Celui-ci fournira alors les manuels aux Établissements, au moins deux semaines avant le début de l'année scolaire. La Municipalité paiera le solde de la contrepartie des manuels fournis, dans les 30 jours suivant la réception des manuels par les Établissements.

IE41. Une fois les élèves inscrits, leur nombre a été communiqué à l'Éditeur, et 19 800 manuels ont été envoyés aux Établissements. Pour comptabiliser cet accord contraignant, la Municipalité applique les paragraphes 22-25 d'IPSAS 48 :

(a) À la date de conclusion de l'accord contraignant, aucune comptabilisation n'est effectuée puisqu'aucune partie n'a commencé à satisfaire à ses obligations en vertu de l'accord.

(b) Un mois avant le début de l'année scolaire, la Municipalité communique le nombre d'inscriptions et effectue le paiement d'avance de 10 % à l'Éditeur. À la date du paiement d'avance, elle comptabilise un actif lié à un droit de transfert de 59 400 UM (30 UM × 19 800 manuels × 10 %) :

Actif lié à un droit de transfert	59 400 UM	
Trésorerie		59 400 UM

(c) Deux semaines avant le début de l'année scolaire, l'Éditeur a satisfait à la totalité de ses obligations en transférant les manuels aux Établissements et le droit de la Municipalité d'exiger la remise des manuels s'est éteint. La Municipalité décomptabilise l'actif lié à un droit de transfert de 59 400 UM et comptabilise le montant en tant que charge de transfert. Elle comptabilise également un passif lié à une obligation de transfert et une charge de transfert au titre de la contrepartie impayée de 534 600 UM (30 UM × 19 800 manuels – paiement d'avance de 59 400 UM) selon les stipulations de l'accord contraignant :[4]

Charge de transfert	594 000 UM	
Actif lié à un droit de transfert		59 400 UM
Passif lié à une obligation de transfert		594 000 UM

Exemple 8 : Décomptabilisation d'un actif lié à un droit de transfert pour manquement

IE42. Le ministère de la Santé (le Ministère) conclut un accord contraignant avec une société qui exploite plusieurs cliniques privées dans une région (la Société). Selon les stipulations de cet accord contraignant, le Ministère effectuera un paiement d'avance de 1 million UM à la Société, afin que cette dernière mette en œuvre un programme de vaccination et administre 10 000 doses de vaccin à la population de la région au cours des 12 prochains mois. La Société est tenue de remettre des rapports mensuels sur le nombre de doses administrées et les données de santé des patients au Ministère.

IE43. L'accord contraignant stipule que si la Société cesse d'administrer les vaccins ou si les 10 000 doses ne sont pas administrées à l'issue de la période de 12 mois, la Société sera tenue de payer au Ministère 100 UM par dose non administrée. Cette obligation de remboursement des fonds est applicable indépendamment du fait que la Société ait dépensé ou non les fonds pour acquérir les vaccins. Par exemple, si la Société achète 10 000 doses dès réception du million UM et qu'elle n'administre que 5 000 doses, puis arrête le programme de vaccination, elle sera tenue de rembourser 500 000 UM au Ministère, même si la totalité du million UM a été dépensée. Toutefois, l'accord contraignant spécifie également que la Société ne sera pas responsable du remboursement des fonds liés aux vaccins qui n'ont pas pu être administrés en raison d'un cas de force majeure, tel qu'une guerre, un attentat terroriste ou une catastrophe naturelle.

Cas A – Décision de la Société d'arrêter le programme de vaccination

IE44. À la date de paiement du million UM, le Ministère comptabilise un actif lié à un droit de transfert pour le droit d'exiger de la Société qu'elle administre 10 000 doses de

[4] Il convient de noter qu'IPSAS 48 n'interdit pas à la Municipalité d'utiliser d'autres descriptions dans ses états financiers pour les termes « actif lié à un droit de transfert », « passif lié à une obligation de transfert » ou « charge de transfert ».

vaccin dans ses cliniques. À la date de réception du million UM, la Société achète et distribue 1 000 doses de vaccin dans ses cliniques. Après avoir administré seulement 500 vaccins, la Société observe que l'administration de chaque dose de vaccin entraîne une perte. En conséquence, elle prend une décision de gestion et informe le Ministère qu'elle va cesser d'administrer les vaccins.

IE45. Pour les vaccins qui ont été administrés, le Ministère décomptabilise 50 000 UM au titre de l'actif lié à un droit de transfert et comptabilise une charge de transfert du même montant. Pour les 9 500 doses restantes, conformément aux stipulations de l'accord contraignant, le Ministère applique le paragraphe 26 d'IPSAS 48 et effectue les opérations suivantes :

(a) Il décomptabilise 950 000 UM au titre de l'actif lié à un droit de transfert.

(b) Il comptabilise 950 000 UM (100 UM x 9 500 doses) au titre d'une créance. Le fait que la Société ait déjà dépensé 100 000 UM pour acheter des vaccins n'a pas d'incidence sur le montant à rembourser au Ministère, selon les stipulations de l'accord contraignant. Cette créance est un actif financier entrant dans le champ d'application d'IPSAS 41, *Instruments financiers*. Le montant est soumis aux exigences de comptabilisation et d'évaluation, y compris aux considérations relatives à la dépréciation, énoncées dans IPSAS 41, et n'entre plus dans le champ d'application d'IPSAS 48.

Cas B – Cas de force majeure empêchant l'administration de 10 000 doses

IE46. De manière semblable au cas A, le Ministère comptabilise le montant, à la date de paiement du million UM, en tant qu'actif lié à un droit de transfert. Dans ce scénario, la société achète également 1 000 doses de vaccin à réception des fonds. Cependant, après l'administration de 500 doses, un tremblement de terre se produit dans la région et le stock de 500 doses restantes est détruit. La société informe le Ministère de la destruction des 500 doses, mais indique qu'elle souhaite poursuivre le programme de vaccination et administrer les 9 000 doses restantes dans un délai de 12 mois.

IE47. Comme dans le cas A, le Ministère décomptabilise 50 000 UM au titre de l'actif lié à un droit de transfert et comptabilise 50 000 UM au titre d'une charge de transfert pour les 500 vaccins administrés. Cependant, les stipulations de l'accord contraignant ne confèrent pas le droit de recouvrer des fonds pour les 500 vaccins détruits lors du tremblement de terre. En outre, la Société n'a pas indiqué qu'elle serait dans l'incapacité d'administrer les 9 000 doses restantes dans la période de 12 mois.

IE48. Face à la situation décrite dans ce scénario, le Ministère applique le paragraphe 43 d'IPSAS 48 et détermine si l'actif lié à un droit de transfert restant de 950 000 UM a été déprécié. Étant donné qu'il n'a aucun recours pour les 500 doses perdues dans le tremblement de terre, il n'a plus qu'un droit de transfert permettant d'exiger de la Société qu'elle administre 9 000 doses dans ses cliniques, à la population de la région. En conséquence, le Ministère comptabilise une dépréciation de 50 000 UM, conformément à IPSAS 21, et réduit son actif lié à un droit de transfert à 900 000 UM.

Modifications d'un accord contraignant

IE49. L'exemple 9 illustre les dispositions des paragraphes 27-29 d'IPSAS 48 sur les modifications d'un accord contraignant. Le cas C de cet exemple illustre également les dispositions des paragraphes 35-37 d'IPSAS 48 sur l'estimation de la contrepartie variable, ainsi que les dispositions des paragraphes 40-42 sur les variations de la contrepartie d'un transfert. Les cas A, B et C s'appuient sur la situation décrite aux paragraphes IE50-IE51, mais sont indépendants les uns des autres.

Exemple 9 : Modifications d'un accord de construction

IE50. Le ministère du Logement (le Logement, l'initiateur du transfert) conclut un accord contraignant avec le ministère des Travaux publics (les Travaux publics, le destinataire du transfert), afin que ce dernier construise un immeuble résidentiel pour une association en faveur du logement (l'Association, le tiers bénéficiaire) sur un terrain appartenant à l'Association, pour une contrepartie promise d'un million UM. Conformément au paragraphe 25 d'IPSAS 48 et compte tenu des stipulations de l'accord contraignant, le Logement comptabilise le transfert comme un seul droit de transfert qui s'éteindra avec le temps, au fur et à mesure de l'achèvement de l'immeuble résidentiel.

IE51. Le Logement détermine qu'une mesure du résultat, le degré d'achèvement évalué par un métreur qualifié, fournit une mesure appropriée de l'avancement dans la construction de l'immeuble résidentiel. À la fin de la première année, sur la base du rapport du métreur, il évalue que les Travaux publics ont réalisé 60 % de la construction de l'immeuble. En conséquence, les charges comptabilisées par le Logement pour la première année sont de 600 000 UM (contrepartie du transfert d'un million UM x 60 %).

Cas A – Modification entraînant un ajustement de rattrapage cumulatif des charges

IE52. Au premier trimestre de la deuxième année, les parties conviennent de modifier l'accord contraignant en changeant le plan de l'immeuble. Après cette modification, la contrepartie du transfert augmente de 150 000 UM pour s'élever à un total de 1 150 000 UM. Afin d'évaluer la modification de l'accord contraignant, le Logement étudie le paragraphe (a) d'IPSAS 48 et conclut que la construction à venir, sur la base du plan modifié, constitue toujours un seul droit de transfert et ne crée pas de droits de transfert supplémentaires. En effet, la modification n'entraîne pas l'acceptation, par les Travaux publics, de nouvelles obligations de prestation ou d'une augmentation des obligations de prestation existantes.

IE53. En conséquence, le Logement comptabilise la modification de l'accord contraignant comme si elle faisait partie de l'accord contraignant initial, conformément au paragraphe 29 d'IPSAS 48. Sur la base du rapport mis à jour du métreur, il actualise sa mesure de l'avancement et estime qu'à la date de la modification, la construction de l'immeuble modifié est réalisée à 53 %. Il comptabilise donc une charge supplémentaire de 9 500 UM [(53 % réalisés × 1 150 000 pour la contrepartie de l'opération modifiée) – 600 000 UM de charges comptabilisées à ce jour], à la date

de la modification, en tant qu'ajustement de rattrapage cumulatif, dans l'état de la performance financière.

Cas B – Modification donnant lieu à un nouvel accord contraignant

IE54. Dans le prolongement des faits présentés aux paragraphes IE50-IE51, au premier trimestre de la deuxième année, les parties conviennent de modifier l'accord contraignant en incluant un financement supplémentaire de 100 000 UM pour la construction d'un parc de stationnement à proximité de l'immeuble résidentiel.

IE55. Le Logement détermine que cette modification donne lieu à un accord contraignant distinct pour les raisons suivantes :

(a) La construction du parc de stationnement est un nouveau droit de transfert, car le Logement peut faire exécuter cette construction séparément de la construction de l'immeuble. Le droit exécutoire pour la construction du parc de stationnement est un droit distinct, comme indiqué au paragraphe AG32 d'IPSAS 48.

(b) La contrepartie supplémentaire de 100 000 UM est destinée à refléter la valeur du droit de transfert supplémentaire au titre duquel les Travaux publics sont rémunérés pour la construction du parc de stationnement.

IE56. En conséquence, le Logement continue de comptabiliser le transfert portant sur la construction de l'immeuble résidentiel selon les modalités décrites aux paragraphes IE50-IE51. Le transfert de 100 000 UM relatif à la construction du parc de stationnement est comptabilisé comme un accord contraignant distinct.

Cas C – Modification de la contrepartie du transfert en raison du dénouement d'événements incertains

IE57. Dans le cadre d'une modification des faits présentés aux paragraphes IE50-IE51, à la date de conclusion de l'accord contraignant, le Logement a également convenu de verser une prime de 200 000 UM après la construction de l'immeuble, si celui-ci était achevé dans un délai de 24 mois. Pour plus de clarté, cette prime fait partie des stipulations initiales de l'accord contraignant et ne constitue pas une modification ultérieure.

IE58. L'achèvement de l'immeuble est très sensible à des facteurs extérieurs à l'influence des Travaux publics, notamment les conditions météorologiques et les autorisations réglementaires. En outre, les Travaux publics n'ont qu'une expérience limitée d'accords contraignants semblables. S'appuyant sur ces éléments, le Logement a exclu la prime de 200 000 UM de la contrepartie du transfert à la date de conclusion de l'accord contraignant.

IE59. À la fin de la première année, les autorisations réglementaires requises ont été obtenues et les travaux de construction restants concernent essentiellement des opérations à l'intérieur de l'immeuble, non soumises aux conditions météorologiques. En outre, l'état d'avancement indique que l'immeuble pourrait être achevé dans un délai de 24 mois. Le Logement en conclut que le paiement de la prime est désormais probable et ajuste la contrepartie du transfert à 1 200 000 UM.

IE60. La réévaluation de la contrepartie variable ne constitue pas en soi une modification de l'accord contraignant. Le Logement comptabilise le versement probable de la prime par application du paragraphe 41 d'IPSAS 48 et affecte la prime de 200 000 UM au droit de transfert portant sur la construction de l'immeuble. Étant donné que 60 % de la construction a été réalisée à ce jour, le Logement comptabilise une charge supplémentaire de 120 000 UM pour le paiement probable de la prime, en tant qu'ajustement de rattrapage cumulatif ((1 200 000 UM x 60 %) – 600 000 UM de charges comptabilisées à ce jour).

Évaluation

IE61. L'exemple 10 développe la situation décrite au cas B de l'exemple 5, pour illustrer l'affectation de la contrepartie du transfert aux droits de transfert individuels.

Exemple 10 : Affectation de la contrepartie du transfert

IE62. Dans le prolongement de la situation décrite au cas B de l'exemple 5, le service de l'administration régionale (l'Administration régionale) a conclu qu'il avait quatre droits de transfert distincts dans son accord contraignant avec l'agence de services informatiques (l'Agence). Comme indiqué au paragraphe IE34, ces droits de transfert portent sur la fourniture à l'Université d'un logiciel de productivité, de services liés aux sites Internet, de mises à jour de sécurité et d'une assistance technique, sur une période de deux ans.

IE63. Lorsque l'Administration régionale a entamé les négociations avec l'Agence, elle a observé que les prix publiés par l'Agence auraient été les suivants, si le logiciel et les services avaient été achetés séparément pour la période de 2 ans : 6 000 000 UM pour le logiciel, 4 000 000 UM pour les services liés aux sites Internet, 3 000 000 UM pour les mises à jour de sécurité et 2 000 000 UM pour l'assistance technique. Au cours des négociations, l'Administration régionale et l'Agence ont utilisé ces prix publiés pour point de départ, puis ont convenu de réduire la contrepartie totale des quatre livrables de 15 000 000 UM à 12 000 000 UM.

Cas A – Accord contraignant stipulant une contrepartie autonome pour chaque droit de transfert

IE64. Dans ce scénario, l'accord contraignant stipule que la réduction de 3 000 000 UM de la contrepartie du transfert résulte d'une remise de 2 000 000 UM pour les services liés aux sites Internet et d'une remise de 1 000 000 UM pour l'assistance technique.

IE65. Par application du paragraphe 0, l'Administration régionale utilise le montant de la contrepartie autonome et la remise négociée stipulée dans l'accord contraignant pour chaque droit de transfert et affecte la contrepartie du transfert comme suit :

(a) logiciel de productivité : 6 000 000 UM ;

(b) services liés aux sites Internet : 2 000 000 UM ;

(c) mises à jour de sécurité : 3 000 000 UM ;

(d) assistance technique : 1 000 000.

Cas B – Accord contraignant ne stipulant que la contrepartie totale du transfert

IE66. Dans ce scénario, l'Administration régionale et l'Agence n'ont convenu que d'une remise globale de 3 000 000 UM sur l'ensemble du logiciel et des différents services. L'accord contraignant ne stipule pas la manière dont les 3 000 000 UM doivent être affectés.

IE67. Par application du paragraphe AG51, l'Administration régionale estime la contrepartie affectée à chaque droit de transfert en se basant sur les montants destinés à rémunérer l'Agence pour le logiciel et les services. Étant donné que les prix publiés par l'Agence ont servi de point de départ aux négociations, l'Administration régionale note que ces prix sont des approximations appropriées pour la contrepartie autonome du logiciel et des services. En conséquence, une méthode d'affectation raisonnable consiste à affecter proportionnellement les 12 000 000 UM sur la base des prix publiés de chaque livrable.

IE68. À l'aide de cette méthode, l'Administration régionale affecte la contrepartie du transfert comme suit :

(a) logiciel de productivité : 4 800 000 UM (6 000 000 UM ÷ 15 000 000 UM × 12 000 000 UM) ;

(b) services liés aux sites Internet : 3 200 000 UM (4 000 000 UM ÷ 15 000 000 UM × 12 000 000 UM) ;

(c) mises à jour de sécurité : 2 400 000 UM (3 000 000 UM ÷ 15 000 000 UM × 12 000 000 UM) ;

(d) assistance technique : 1 600 000 UM (2 000 000 UM ÷ 15 000 000 UM × 12 000 000 UM).

Application des principes à des opérations spécifiques

IE69. L'exemple 11 illustre l'application des paragraphes 0-0 d'IPSAS 48 aux transferts en capital.

Exemple 11 : Transferts en capital

Cas A – Transfert portant uniquement sur la construction d'un actif

IE70. L'entité I conclut avec l'entité D un accord contraignant, dont les stipulations sont les suivantes :

(a) L'entité I doit fournir un financement sous la forme de 22 000 000 UM en numéraire à l'entité D, afin que cette dernière construise un immeuble. Aucune stipulation porte sur la manière dont l'immeuble doit être utilisé après sa construction.

(b) Le montant de 22 000 000 UM est basé sur les coûts de construction et les coûts connexes budgétés. Le financement doit être fourni dans sa totalité à l'entité D au début de la période de construction.

(c) Pour faciliter l'exécution de l'accord contraignant par l'entité I, les stipulations exigent de l'entité D :

(i) qu'elle ait un plan de construction détaillé décrivant les activités à réaliser au cours de chaque étape importante de la construction (par exemple, dégagement du site, fondations, charpente, etc.), ainsi que les coûts budgétés de ces activités ;

(ii) qu'elle fournisse des rapports d'avancement détaillés à chaque étape importante de la construction.

(d) À la date d'achèvement de la construction, l'entité D obtient le contrôle de l'immeuble. Si la construction de l'immeuble n'est pas achevée dans un délai de cinq ans, l'entité D conserve le contrôle de toute construction en cours, mais tous les fonds qui n'ont pas été dépensés pour la construction doivent être remboursés à l'entité I.

IE71. L'entité I a déterminé que l'accord contraignant comprenait un seul droit de transfert (pour la construction de l'immeuble par l'entité D) et que la réalisation des activités de construction indiquées dans le plan de construction, mesurée en fonction des coûts dépensés pour ces activités, était une mesure appropriée de l'avancement jusqu'à l'extinction complète de ce droit.

IE72. Dans cet exemple, la substance de l'accord contraignant est de fournir un financement pour la construction de l'immeuble. Aucun transfert portant sur l'utilisation ultérieure de l'immeuble par l'entité D n'est prévu. En conséquence, à la date de paiement des 22 000 000 UM, l'entité I comptabilise un actif lié à un droit de transfert d'un montant total de 22 000 000 UM, puisque l'entité D n'a pas encore commencé la construction de l'immeuble.

IE73. À mesure que l'entité D réalise les activités de construction prévues dans le plan de construction, les coûts engagés pour la réalisation de ces activités servent à déterminer le pourcentage d'achèvement de la construction. L'entité I applique ce pourcentage aux 22 000 000 UM pour déterminer la fraction de l'actif lié à un droit de transfert qu'elle doit décomptabiliser et passer en charges tout au long de la période de construction.

Cas B – Transfert portant sur la construction et l'exploitation d'un actif

IE74. Dans cet exemple, l'accord contraignant contient les stipulations suivantes :

(a) Le montant du financement a été augmenté à 32 000 000 UM. Ce montant est basé sur les coûts de construction budgétés de 20 000 000 UM, les frais généraux de 2 000 000 UM, liés à la construction, et une subvention de 10 000 000 UM pour couvrir certains des coûts d'exploitation de l'immeuble en tant que bibliothèque publique pendant les dix premières années suivant l'achèvement de l'immeuble.

(b) Tout au long de la période d'exploitation de dix ans, l'entité D est tenue de fournir des preuves à l'entité I que l'immeuble est exploité en tant que bibliothèque publique. Ces preuves peuvent comprendre des documents tels que des états financiers audités apportant des précisions sur les coûts d'exploitation engagés par l'entité D.

(c) Si l'entité D cesse d'exploiter l'immeuble en tant que bibliothèque publique à tout moment au cours de la période de dix ans, elle est tenue de rembourser une fraction du transfert d'exploitation de 10 000 000 UM à l'entité I, en fonction de la durée restante de la période de dix ans. Par exemple, si l'entité D cesse d'exploiter l'immeuble en tant que bibliothèque deux ans après le début de la période de dix ans, elle est tenue de rembourser 8 000 000 UM à l'entité I.

(d) De manière semblable au cas A, l'entité I transfère la totalité des 32 000 000 UM à l'entité D, au début de la période de construction. L'entité D est également tenue de fournir des informations sur l'avancement de la construction à l'entité I.

IE75. Dans ce scénario, l'entité I conclut que l'accord contraignant comprend deux droits de transfert : la construction de l'immeuble et l'exploitation de l'immeuble en tant que bibliothèque pendant une période de dix ans. Par application des dispositions d'IPSAS 48, l'entité I a affecté 22 000 000 UM au droit de construction de l'immeuble par l'entité D et 10 000 000 UM au droit d'exploitation de l'immeuble par l'entité D en tant que bibliothèque publique pendant dix ans.

IE76. Pour le droit de transfert portant sur la construction de l'immeuble, l'entité I comptabilise, comme dans le cas A, un actif lié à un droit de transfert de 22 000 000 UM à la date de transfert des fonds. Elle décomptabilise ensuite les 22 000 000 UM (et comptabilise les montants en tant que charges de transfert) sur la période de construction, en fonction de l'avancement de la construction, déterminé par les informations communiquées par l'entité D.

IE77. Pour le droit de transfert portant sur l'exploitation de l'immeuble en tant que bibliothèque, l'entité I a déterminé qu'il s'éteignait au fur et à mesure de l'exploitation de l'immeuble en tant que bibliothèque par l'entité D sur la période de dix ans. En conséquence, à la date de paiement, l'entité I comptabilise la totalité des 10 000 000 UM en tant qu'actif lié à un droit de transfert. Après achèvement de la construction, puisque l'entité D exploite l'immeuble en tant que bibliothèque publique, l'entité I décomptabilise 1 000 000 UM de l'actif lié à un droit de transfert par an pendant la période de dix ans et comptabilise le montant en tant que charge de transfert.

Cas C – Transfert portant sur la construction et l'exploitation d'un actif, et pénalités supplémentaires à payer si l'entité cesse d'exploiter l'actif

IE78. Dans ce scénario, l'accord contraignant comprend toutes les stipulations énoncées au cas B, ainsi que les éléments suivants :

(a) L'accord contraignant prévoit désormais une pénalité de 5 000 000 UM dans certaines conditions. Si l'entité D cesse d'exploiter l'immeuble en tant que bibliothèque au cours de la période de dix ans, elle est tenue de payer une pénalité à l'entité I.

(b) La pénalité de 5 000 000 UM est payable en plus du remboursement des fonds pour manquement aux stipulations de l'accord contraignant relatives à l'exploitation de l'actif. Pour plus de clarté, si l'entité D a achevé de construire et a exploité l'immeuble en tant que bibliothèque pendant neuf ans, mais a cessé de le faire au début de la dixième année, elle est tenue de payer 6 000 000 UM (remboursement de 1 000 000 UM de la subvention d'exploitation et pénalité de 5 000 000 UM) à l'entité I.

IE79. Dans ce scénario, la comptabilisation des fractions du transfert de 22 000 000 UM et de 10 000 000 UM, pour la construction et l'exploitation de l'immeuble en tant que bibliothèque, seront les mêmes que dans les cas A et B. L'entité I comptabilisera les 32 000 000 UM en tant qu'actif lié à un droit de transfert, à la date de transfert des fonds. Les 22 000 000 UM seront ultérieurement comptabilisés en charges au fur et à mesure de la construction de l'immeuble et les 10 000 000 UM seront comptabilisés en charges sur la période d'exploitation de dix ans.

IE80. La pénalité supplémentaire de 5 000 000 UM n'est pas comptabilisée par l'entité I, car sa réception dépend de la cessation d'exploitation de l'immeuble en tant que bibliothèque publique par l'entité D. Cet actif éventuel n'est pas comptabilisé, conformément à IPSAS 19.

Cas D – Transfert portant uniquement sur l'exploitation d'un actif

IE81. Le scénario suivant est indépendant des cas A-C et illustre la comptabilisation d'un transfert sans composante de transfert en capital.

IE82. Dans ce scénario :

(a) L'entité D est déjà propriétaire de l'immeuble.

(b) Selon les stipulations de l'accord contraignant, l'entité I est tenue de transférer 10 000 000 UM à l'entité D pour subventionner l'exploitation de l'immeuble en tant que bibliothèque publique pendant les dix prochaines années. Le transfert des fonds doit avoir lieu à la date de conclusion de l'accord contraignant.

(c) Tout au long de la période de dix ans, l'entité D est tenue de fournir des preuves à l'entité I que l'immeuble est exploité en tant que bibliothèque publique.

(d) Si l'entité D cesse d'exploiter l'immeuble en tant que bibliothèque publique à tout moment pendant la période de dix ans, elle est tenue de rembourser une fraction du transfert d'exploitation de 10 000 000 UM à l'entité I, en fonction de la durée restante de la période de dix ans.

IE83. Dans ce scénario, le transfert de 10 000 000 UM porte uniquement sur le droit d’exiger de l’entité D qu’elle exploite l’immeuble existant en tant que bibliothèque publique pendant une période de dix ans. À la date du paiement initial, l'entité I comptabilise les 10 000 000 UM en tant qu’actif lié à un droit de transfert.

IE84. L'entité I a déterminé que le droit de transfert s’éteignait au fur et à mesure de l’exploitation de l’immeuble par l'entité D en tant que bibliothèque sur la période de dix ans. Étant donné que l'exploitation de la bibliothèque comprend de nombreuses activités différentes, qui sont réalisées de manière cohérente d'une période à l'autre, l'entité I décomptabilise l'actif lié à un droit de transfert de manière uniforme sur la période de dix ans et comptabilise une charge de transfert de 1 000 000 UM par an.

Comparaison avec les GFS

Lors de l'élaboration d'IPSAS 48, *Charges de transfert*, l'IPSASB a revu les directives relatives à l'établissement des statistiques des finances publiques (*Government Finance Statistics, GFS*).

Les principales similitudes et différences avec les GFS sont les suivantes :

- Les similitudes et les différences entre la comptabilité selon IPSAS 48 et les GFS dépendront des faits et circonstances des opérations de charges de transfert.
- La définition de « charges de transfert » selon IPSAS 48 s'inspire de la définition de « transferts » dans les GFS, mais est axée sur le point de vue de l'initiateur du transfert.
- La comptabilisation selon IPSAS 48 s'appuie sur l'existence d'un accord contraignant. En principe, la comptabilisation selon les GFS est basée, entre autres considérations, sur l'évaluation du caractère obligatoire ou volontaire du transfert. Dans certains cas, IPSAS 48 et les GFS peuvent aboutir au même résultat comptable.
- IPSAS 48 établit une distinction entre les charges de transfert résultant d'opérations avec accords contraignants (y compris les transferts en capital) et les charges de transfert résultant d'opérations sans accords contraignants. Les GFS établissent une distinction entre les subventions courantes et les subventions en capital, indépendamment du fait que la subvention découle d'un accord contraignant. En conséquence, dans certains cas, les résultats comptables peuvent être différents.
- Selon IPSAS 48, une entité comptabilise une charge de transfert au fur et à mesure de l'extinction de son droit exécutoire à ce que le destinataire du transfert respecte ses obligations. Selon les GFS, la date de la comptabilisation des dépenses dépend du type de subvention.

IPSAS 49 — REGIMES DE RETRAITE

Remerciements

Cette norme internationale publique comptable (International Public Sector Accounting Standard - IPSAS) s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS®) 26, *Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB®). Des extraits d'IAS 26 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 E14 4HD, United Kingdom.

Courriel : customerservices@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 49 — RÉGIMES DE RETRAITE

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

IPSAS 49, *Régimes de retraite* a été publiée en novembre 2023.

Novembre 2023

IPSAS 49, RÉGIMES DE RETRAITE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif…….	1
Champ d'application……..	2–8
Définitions…….	9
Comptabilisation……	10–11
Évaluation …….....	12–14
Évaluation des placements d'un régime……	12
Valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises…….....	13–14
Présentation et informations à fournir……	15–24
Présentation des états financiers……	15–16
Contenu des états financiers ……... ..	17–21
Informations à fournir ……	22–24
Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires ……	25–27
Date d'entrée en vigueur …….....	25–26
Dispositions transitoires ……	27

Annexe A : Guide d'application

Annexe B : Amendements des autres IPSAS

Bases des conclusions

Guide de mise en œuvre

Exemples illustratifs

Comparaison avec IAS 26

Comparaison avec les GFS

Objectif

1. L'objectif de la présente norme est de prescrire les exigences en matière de comptabilité et de rapports financiers des régimes de retraite qui fournissent des prestations de retraite aux salariés du secteur public et aux autres bénéficiaires éligibles.

Champ d'application

2. **Un régime de retraite qui établit et présente des états financiers selon la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme.**

3. Les régimes de retraite reçoivent parfois d'autres dénominations telles que « régimes de pension », « régimes surcomplémentaires », ou « régimes de prestations de retraite ». La présente norme traite un régime de retraite comme une entité autonome, distincte des employeurs des adhérents au régime. Toutes les autres normes ne s'appliquent aux états financiers que dans la mesure où elles ne sont pas remplacées par la présente norme.

4. La présente norme traite de la comptabilisation et des rapports financiers applicables au régime pour l'ensemble de ses adhérents considéré comme un groupe. Elle ne traite pas des informations données aux adhérents individuels au sujet de leurs droits aux prestations de retraite.

5. La présente norme traite des régimes de retraite destinées aux agents du secteur public et aux autres adhérents remplissant les conditions d'adhésion au régime. Elle ne traite pas d'autres formes d'avantages liés à l'emploi tels que les indemnités de fin de contrat de travail, les accords de rémunération différée, les congés liés à l'ancienneté, les plans spéciaux de retraite anticipée ou de licenciement, les régimes d'assurance-maladie et de protection sociale et les programmes de primes. Les régimes publics de sécurité sociale sont également exclus du champ d'application de la présente norme.

6. En général, les régimes de retraite sont décrits comme étant soit des régimes à prestations définies, soit des régimes à cotisations définies, chacun ayant ses caractéristiques propres. On peut parfois trouver des régimes contenant les deux caractéristiques. Aux fins de la présente norme, les régimes à prestations définies incluent les régimes hybrides qui contiennent des caractéristiques des deux régimes. Les références aux régimes à prestations définies dans la présente norme doivent être interprétées comme incluant les régimes hybrides.

7. Nombre d'entre eux nécessitent la création de fonds distincts, pouvant ou non avoir une personnalité juridique distincte et pouvant ou non avoir des administrateurs, fonds qui sont alimentés par des cotisations et qui paient des prestations de retraite. La présente norme s'applique, qu'il y ait ou non création d'un fonds, et qu'il y ait ou non des administrateurs.

8. Les régimes de retraite ayant des actifs investis auprès d'entreprises d'assurance sont

soumis aux mêmes dispositions en matière comptable et de financement que pour des accords de placements privés. Ils entrent en conséquence dans le champ d'application de la présente norme, à moins que le contrat conclu avec l'entreprise d'assurance ne le soit au nom d'un adhérent particulier ou d'un groupe d'adhérents, et que l'obligation en matière de retraite n'incombe exclusivement à l'entreprise d'assurance.

Définitions

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

La valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises est la valeur actualisée des paiements attendus que le régime de retraite aura à verser aux adhérents, au titre des services déjà rendus en tant que personnel.

Les régimes à prestations définies sont, pour les besoins de la présente Norme, des régimes de retraite autres que des régimes à cotisations définies.

Les obligations à cotisations définies correspondent aux montants dus aux participants en vertu des dispositions du régime à cotisations définies.

Les régimes à prestations définies, pour les besoins de la présente Norme, sont des régimes de retraite selon lesquels le montant des prestations à payer est déterminé par référence à une formule habituellement fondée sur la rémunération et/ou les années de service des membres du personnel.

La couverture financière est le transfert d'actifs à une entité (le régime de retraite) distincte de l'employeur/promoteur pour faire face aux obligations futures de paiement des prestations de retraite

Les actifs nets affectés aux prestations sont :

(a) **pour les régimes à prestations définies – les actifs d'un régime diminués des passifs autres que la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises et, dans un régime hybride, de l'obligation à cotisations définies envers les participants ; et**

(b) **pour les régimes à cotisations définies – les actifs d'un régime diminués des passifs autres que les obligations à cotisations définies envers les participants.**

Les adhérents sont les membres d'un régime de retraite et ceux qui ont droit à des prestations au titre de ce régime.

Les engagements de retraite sont :

(a) **pour les régimes à prestations définies – la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises ; et**

(b) **pour les régimes à cotisations définies – les obligations à cotisations définies.**

Les régimes de retraite sont des accords selon lesquels un employeur ou un promoteur fournit des prestations aux adhérents au moment ou après la date de leur fin d'activité en tant que personnel (sous forme d'une rente annuelle et/ou d'un capital), lorsque ces prestations, ou les cotisations de l'employeur en vue de ces prestations, peuvent être déterminées ou estimées à l'avance selon les clauses d'un document ou des usages de l'employeur ou du promoteur.

Les prestations acquises sont les prestations dont les droits, selon les termes d'un régime de retraite, ne sont pas conditionnés par un emploi continu.

Tout autre terme défini dans d'autres normes IPSAS est utilisé dans la présente norme avec le même sens que dans ces normes, et figure dans le Glossaire des termes définis publié séparément.

Comptabilisation

10. **Pour les régimes à prestations définies, les engagements de retraite dues aux adhérents doivent être comptabilisées dans l'état de la situation financière en tant que provision pour la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises.**

11. **Pour les régimes à cotisations définies, les engagements de retraite dues aux adhérents doivent être comptabilisées dans l'état de la situation financière en tant qu'obligations à cotisations définies.**

Évaluation

Évaluation des placements d'un régime

12. Les placements détenus au titre des régimes de retraite doivent être évalués à la juste valeur.

Valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises

13. La valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises pour les régimes à prestations définies doit être déterminée sur la base des prestations promises selon les dispositions du régime au titre des services rendus à ce jour, en tenant compte des niveaux de rémunération projetés.

14. Lorsqu'il n'y a pas eu d'évaluation actuarielle à la date des états financiers, l'évaluation actuarielle la plus récente disponible, mise à jour pour tenir compte de toute opération significative et de tout changement significatif de situation, doit être utilisée.

Présentation et informations à fournir

Présentation des états financiers

15. **Un régime de retraite, qu'il soit à prestations ou à cotisations définies, doit présenter les informations suivantes :**

    (a) **un état de la situation financière ;**

    (b) **un état des variations de l'actif net affecté au paiement des prestations ;**

(c) **un tableau des flux de trésorerie ; et**

(d) **des notes annexes aux états financiers.**

16. **Un régime de retraite doit également expliquer les variations des engagements de retraite envers les participants de l'une des manières suivantes :**

(a) **en présentant un état des variations des engagements de retraite ; ou**

(b) **en présentant, dans les notes annexes aux états financiers, un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture des engagements de retraite.**

Contenu des états financiers

État de la situation financière

17. **L'état de la situation financière doit comporter des postes présentant les montants suivants (s'ils sont applicables et selon le cas, sans s'y limiter) :**

(a) **les placements détenus au titre du régime (classés de façon appropriée) ;**

(b) **les cotisations à recevoir ;**

(c) **les autres actifs ;**

(d) **les prestations échues et à payer ;**

(e) **tous autres passifs à l'exclusion des engagements de retraite envers les participants ;**

(f) **l'actif net affecté au paiement des prestations ;**

(g) **la provision pour la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises dans le cadre d'un régime à prestations définies ;**

(h) **l'obligation envers les participants au titre des cotisations définies ; et**

(i) **l'excédent ou le déficit.**

État des variations de l'actif net affecté au paiement des prestations

18**.** **L'état des variations de l'actif net affecté au paiement des prestations doit présenter les soldes d'ouverture et de clôture et comporter des postes présentant les montants suivants (s'ils sont applicables et selon le cas, sans s'y limiter) :**

(a) **les cotisations des employeurs / promoteurs ;**

(b) **les cotisations des participants ;**

(c) **les revenus d'investissement ;**

(d) **les autres produits ;**

(e) **les prestations payées ou à payer (en décomposant, par exemple, en prestations de retraite, prestations pour décès et invalidité et paiements forfaitaires) ;**

(f) **les transferts inter-régimes ;**

(g) **les charges administratives ;**

(h) **les autres charges ; et**

(i) **les impôts sur le résultat.**

Tableau des flux de trésorerie

19**.** **Un régime de retraite doit préparer un tableau des flux de trésorerie en utilisant la méthode directe, conformément à IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie.***

Variations des engagements de retraite

20**.** **Le paragraphe 16 impose qu'un régime de retraite présente des explications sur les variations des engagements de retraite envers les participants soit dans les états financiers, soit sous la forme d'un rapprochement dans les notes annexes aux états financiers.**

21. **Ces états financiers ou notes doivent présenter les soldes d'ouverture et de clôture ainsi que les informations suivantes (si elles sont applicables et selon le cas, sans s'y limiter) :**

(a) **Modifications du régime (par ex. évolution des prestations) ;**

(b) **les changements dans la nature du régime (par exemple, une fusion avec un autre régime) ;**

(c) **les prestations affectées aux comptes de cotisations définies des participants ;**

(d) **les variations nettes des prestations accumulées par les participants au régime à prestations définies (par exemple, mouvements actuariels) ;**

(e) **les cotisations des employeurs / promoteurs ;**

(f) **les cotisations des participants ;**

(g) **les impôts sur les cotisations ;**

(i) **les prestations payées ; et**

(j) **les charges administratives.**

Informations à fournir

22. Les notes annexes aux états financiers d'un régime de retraite, qu'il soit à prestations ou à cotisations définies, doivent fournir les informations suivantes :

(a) un résumé des principales méthodes comptables ;

(b) une description du régime (voir paragraphe 24) et de l'effet de toute modification du régime au cours de la période ;

(c) la base de l'évaluation de tous les actifs du régime, notamment de l'évaluation à la juste valeur par catégorie d'actifs conformément à la norme IPSAS applicable ;

(d) des détails sur tout placement représentant à lui seul soit plus de 5 % de l'actif net affecté au paiement des prestations, soit plus de 5 % de tout(e) type ou catégorie de titres ;

(e) des détails sur tout placement en titres émis par l'employeur / le promoteur ;

(f) les passifs autres que la provision pour valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises ou l'obligation envers les participants au titre des cotisations définies ; et

(g) une description de la politique de financement, notamment les obligations de l'employeur / du promoteur de couvrir une éventuelle insuffisance d'actifs d'un régime de retraite capitalisé, déterminée selon une méthode actuarielle.

23. Pour les régimes à prestations définies, les informations suivantes doivent également figurer dans les notes annexes aux états financiers :

(a) la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises, en distinguant les prestations acquises des prestations non acquises ;

(b) une description :

(i) des principales hypothèses actuarielles ; et

(ii) de la méthode utilisée pour calculer la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises ;

(c) l'effet de tout changement dans les hypothèses actuarielles ayant eu un effet important sur la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises ; et

(d) la date de l'évaluation actuarielle et la prochaine date d'évaluation.

24. Les états financiers d'un régime de retraite doivent comporter une description de ce régime. Celle-ci doit comprendre les éléments suivants :

(a) le nom des employeurs / promoteurs et des catégories de participants couvertes ;

(b) le nombre de participants qui reçoivent des prestations et le nombre des autres participants classés comme il convient ;

(c) le type du régime, à cotisations définies ou à prestations définies ;

(d) une note précisant si les participants cotisent au régime ;

(e) une description des prestations de retraite promises aux participants ;

(f) une description de toutes les modalités de liquidation du régime ; et

(g) les changements intervenus dans les éléments (a) à (f) au cours de la période couverte par les états financiers.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d’entrée en vigueur

25. **Toute entité devra appliquer la présente Norme pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est permise. Si l’entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2026, elle doit l’indiquer.**

26. Lorsqu’un régime de retraite adopte la comptabilité d’exercice selon les IPSAS telles que définies dans l’IPSAS 33, Première adoption des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) selon la comptabilité d’exercice à des fins d’information financière postérieurement à cette date d’entrée en vigueur, la présente Norme s’applique aux états financiers du régime de retraite couvrant les périodes ouvertes à compter de la date d’adoption des IPSAS.

Dispositions transitoires

27. La présente Norme doit être appliquée de façon prospective à compter du début de l’exercice annuel au cours duquel elle est appliquée pour la première fois.

Annexe A

Guide d'application

Cette annexe fait partie intégrante d'IPSAS 49.

Objectif (voir paragraphe 1)

AG1. L'objectif de la présente norme est de prescrire les exigences en matière de comptabilité et de rapports financiers des régimes de retraite qui fournissent des prestations de retraite essentiellement aux salariés du secteur public. Certains régimes de retraite du secteur public peuvent également être ouverts à des participants travaillant dans le même domaine dans le secteur privé (par exemple, des enseignants d'écoles privées) et entrent dans le champ d'application de la présente norme. Le but poursuivi est d'améliorer la transparence et la reddition de comptes des régimes de retraite du secteur public, par la communication d'informations utiles aux utilisateurs concernant l'obligation d'un régime de retraite au titre des prestations de retraite promises aux participants.

AG2. La présente norme s'applique aux régimes de retraite établis par des employeurs / promoteurs du secteur public pour fournir des prestations de retraite (sous forme d'une rente annuelle ou d'un capital) essentiellement à d'anciens membres du personnel. Elle ne s'applique pas aux pensions de vieillesse servies par les régimes de protection sociale ou de sécurité sociale, ni aux régimes de sécurité sociale qui versent des pensions à l'ensemble des citoyens.

AG3. L'objectif de l'information financière fournie par un régime à prestations définies est de donner des informations sur les ressources et les activités financières du régime qui sont utiles pour apprécier la relation dans le temps entre l'accumulation des ressources (dans le cas d'un régime capitalisé) et les prestations du régime et, en particulier, l'ampleur de tout déficit. Cet objectif est en général atteint par la présentation d'états financiers comprenant les éléments suivants :

(a) la comptabilisation de la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises (et pour les régimes hybrides, de l'obligation au titre des cotisations définies) ;

(b) des informations actuarielles sur les engagements de retraite, notamment la base d'évaluation utilisée ;

(c) une description des activités importantes de la période et de l'effet de tout changement concernant le régime, ses participants, et ses termes et conditions ;

(d) des états présentant les transactions et la performance des placements au cours de la période ainsi que la situation financière du régime en fin de période ;

(e) une description de la politique de placement ; et

(f) le mode de financement1 des obligations au titre d'un régime de retraite par répartition.

AG4. L'objectif de l'information financière fournie par un régime à cotisations définies est de donner des informations sur ce régime et sur la performance de ses placements. Cet objectif est en général atteint par la présentation d'états financiers comprenant les éléments suivants :

(a) la comptabilisation de l'obligation au titre des cotisations définies ;

(b) une description des activités importantes de la période et de l'effet de tout changement concernant le régime, ses participants, et ses termes et conditions ;

(c) des états présentant les transactions et la performance des placements au cours de la période ainsi que la situation financière du régime à la fin de la période ; et

(d) Une description de la politique de placement.

AG5. Étant donné la prédominance et l'importance des obligations des régimes de retraite essentiellement envers les membres du personnel actuels et anciens, afin d'améliorer la transparence et la reddition de comptes conformément à l'objectif poursuivi, la présente norme impose aux régimes de retraite de présenter, en tant qu'obligation dans l'état de la situation financière, la valeur actuelle estimée des prestations de retraite promises selon le type de régime, en présentant les obligations au titre des prestations définies et les obligations au titre des cotisations définies de manière différente.

Champ d'application (voir paragraphes 2–8)

AG6. S'agissant de la présentation de l'information financière, un régime de retraite est une entité autonome, distincte de l'employeur des participants au régime et de l'entité qui administre le régime (qui peut être l'employeur ou un prestataire externe). Par exemple, lorsqu'une entité administre plus d'un régime de retraite, la présente norme s'applique à chaque régime concerné et impose que des états financiers soient préparés pour chaque régime.

[1] De nombreux régimes de retraite du secteur public fonctionnent selon le principe de la répartition : les pensions versées aux pensionnés au cours d'une période sont généralement financées par l'impôt et par les cotisations payées par les participants ou promoteurs au cours de la même période que celle du versement des pensions.

AG7. Les régimes de retraite peuvent également être classés comme des régimes à employeur unique, multi-employeurs[2], ou généraux et obligatoires[3]. Cette classification peut avoir une incidence sur l'application d'IPSAS 39, *Avantages du personnel,* mais ne modifie pas l'application de la présente norme.

AG8. De nombreuses entités du secteur public fournissent des prestations de retraite à leur personnel dans le cadre d'un régime multi-employeurs ou d'un régime général et obligatoire. Ces régimes sont définis dans IPSAS 39. Ils peuvent être à prestations définies ou à cotisations définies. Toutefois, s'agissant des entités qui fournissent des prestations définies à leur personnel dans le cadre d'un régime multi-employeurs ou d'un régime général et obligatoire, IPSAS 39 les autorise à comptabiliser le régime comme un régime à cotisations définies lorsqu'elles ne disposent pas d'informations suffisantes pour le comptabiliser comme un régime à prestations définies. Cela pourrait aboutir, lorsque l'entité concernée applique IPSAS 39, à une sous-estimation de l'obligation envers les membres du personnel. Par conséquent, il est possible que la totalité de l'obligation ne soit pas être présentée dans les états financiers de l'employeur.

AG9. Certains régimes de retraite peuvent avoir d'autres promoteurs que les employeurs ; la présente Norme s'applique également aux états financiers présentés par ces régimes.

AG10. La plupart des régimes de retraite sont fondés sur des accords formels. Certains régimes sont informels mais ont acquis des obligations du fait de pratiques établies des employeurs. Même si certains régimes autorisent les employeurs à limiter leurs obligations au titre des régimes, il est en général difficile pour un employeur de supprimer un régime s'il veut conserver ses salariés. Les mêmes conventions comptables et d'information financière s'appliquent à un régime, qu'il soit informel ou formel.

AG11. Certains régimes de retraite prévoient la constitution de fonds séparés auxquels des cotisations sont versées et qui paient des prestations. Ces fonds peuvent être dirigés par des tiers qui gèrent de façon indépendante les actifs de financement. Dans certains pays, ces tiers sont appelés des trustees. Le terme « administrateur » est utilisé dans la présente Norme pour désigner ces tiers, même dans le cas où un « trust » a été créé. De nombreux régimes de retraite du secteur public sont non capitalisés : ils fonctionnent selon le principe de la répartition qui prévoit que les prestations versées sont financées par l'impôt.

---

[2] Les régimes multi-employeurs sont définis dans IPSAS 39 comme des régimes à cotisations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) ou des régimes à prestations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) qui :

(a) mettent en commun les actifs apportés par différentes entités qui ne sont pas sous contrôle commun ; et

(b) utilisent ces actifs pour fournir des avantages au personnel de plusieurs entités en fixant les niveaux de cotisations et d'avantages sans tenir compte de l'identité de l'entité qui emploie les membres du personnel en question.

[3] Les régimes généraux et obligatoires sont définis dans IPSAS 39 comme des régimes établis par la législation qui fonctionnent comme des régimes multi-employeurs pour toutes les entités dans les catégories économiques définies dans la législation.

Définitions (voir paragraphe 9)

AG12. Aux fins de la présente norme, les régimes à prestations définies sont les régimes qui ne correspondent pas à la définition d'un régime à cotisations définies. Cela inclut les régimes hybrides qui contiennent des caractéristiques des deux régimes. Un régime à prestations définies est un régime de retraite selon lequel le montant des prestations à payer est généralement déterminé par référence à une formule habituellement fondée sur la rémunération et/ou les années de service des participants. L'ampleur de l'obligation au titre des prestations de retraite futures est déterminée par l'évaluation des prestations de retraite futures et non par le niveau des cotisations. Les régimes à prestations définies peuvent être financés par des placements détenus au titre du régime et, en cas d'insuffisance de financement, l'employeur / le promoteur a une obligation juridique ou implicite de fournir les prestations promises complémentaires. Dans les régimes non capitalisés, tels que les régimes par répartition, l'ensemble des prestations à payer seront financées, par exemple, par l'impôt.

AG13. Dans un régime à prestations définies, il est nécessaire d'utiliser périodiquement les conseils d'un actuaire pour apprécier la situation financière du régime, réviser les hypothèses et proposer des montants pour le niveau des cotisations futures versées par les employeurs / promoteurs. Les employeurs / promoteurs étant tenus de prévoir la possibilité d'une insuffisance des prestations de retraite par rapport aux placements sur la base des hypothèses formulées, c'est généralement à eux qu'incombe le risque de placement.

AG14. Le régime de retraite comptabilise ses obligations au titre des prestations définies à la valeur actualisée des paiements qu'il prévoit comme nécessaires pour régler les prestations de retraite promises, sur la base des calculs effectués périodiquement par un actuaire. Le régime de retraite comptabilise les actifs du régime (s'il en existe) séparément.

AG15. Les régimes à cotisations définies diffèrent des régimes à prestations définies par le fait que le montant des prestations à payer au titre des retraites est déterminé par le montant des cotisations versées à un régime ainsi que par les bénéfices tirés des placements. L'étendue de l'obligation au titre des prestations de retraite futures est donc limitée au montant du fonds à la date de clôture des états financiers.

AG16. Dans un régime à cotisations définies, le montant des prestations futures du participant est fonction des cotisations versées par l'employeur / le promoteur, par le participant ou par les deux, et de l'efficacité de la gestion et du rendement des placements du fonds. Le versement des cotisations au fonds libère généralement l'employeur / le promoteur de son obligation. Par conséquent, le risque de placement incombe généralement au participant. Les conseils d'un actuaire ne sont en général pas nécessaires, bien qu'ils soient parfois utilisés pour estimer les prestations futures qui peuvent être obtenues sur la base des cotisations actuelles et de différents niveaux de cotisations futures et de rendements des placements.

Comptabilisation (voir paragraphes 10 et 11)

AG17. La présente norme impose que les obligations envers les participants soient comptabilisées et présentées dans l'état de la situation financière. Dans un régime à prestations définies, l'obligation est une provision (un passif dont l'échéance ou le montant est incertain(e)) appelée « valeur actualisée actuarielle des prestations promises » ; elle sera généralement calculée par un actuaire conformément aux règles du régime (par exemple, années de service et salaire) sur la base d'hypothèses actuarielles. Un régime hybride aura également des obligations au titre des cotisations définies (voir paragraphes 11 et AG18). La responsabilité de pallier tout déficit de la valeur des actifs du régime par rapport aux obligations au titre des prestations de retraite promises peut incomber à l'employeur / au promoteur, ou à l'échelon d'autorité approprié, ou, dans le cadre d'un accord de financement partagé, à un ou plusieurs des employeurs / promoteurs, en fonction des règles du régime de retraite et/ou de la législation.

AG18. Dans un régime à cotisations définies, le montant à comptabiliser au titre des obligations envers les participants correspond à l'actif net diminué de toute retenue à des fins spécifiées (par exemple, risque de placement), si les règles du régime ou d'autres règlements l'imposent.

Évaluation (voir paragraphes 12-14)

Évaluation des placements d'un régime

AG19. Le terme « actifs du régime » est un terme général désignant l'ensemble des actifs du régime de retraite. Les placements détenus au titre du régime sont une sous-catégorie d'actifs du régime qui, en raison de leurs possibilités d'investissement, sont spécifiquement destinés à financer le paiement des engagements de retraite.

AG20. La présente norme impose que tous les placements détenus au titre du régime soient évalués à la juste valeur. Tout placement détenu au titre du régime qui est un instrument financier doit être évalué à la juste valeur selon IPSAS 41, *Instruments financiers*. Les autres placements détenus au titre du régime doivent être évalués à la juste valeur selon la norme IPSAS applicable (par exemple, IPSAS 16, *Immeubles de placement*). Les autres actifs du régime doivent être évalués selon la norme IPSAS applicable.

Valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises

AG21. La valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises, établie à partir des salaires projetés, est fournie afin d'indiquer l'importance de l'obligation potentielle sur la base de la continuité de l'exploitation, qui est généralement la base du financement. Cette obligation reflète les prestations futures attendues, déterminées en utilisant des méthodes actuarielles, et les salaires projetés sont utilisés car cela permet d'évaluer les prestations dans le futur par rapport aux salaires applicables au moment où les prestations seront échues.

AG22. Les évaluations actuarielles ne sont pas toujours obtenues annuellement ; certains règlements applicables aux régimes de retraite pourraient exiger des évaluations actuarielles tous les trois ou cinq ans, par exemple. Lorsqu'il n'y a pas eu d'évaluation actuarielle à la date des états financiers, l'évaluation la plus récente pourrait servir de point de départ pour l'évaluation de l'année en cours. Pour cela, il est nécessaire que l'évaluation la plus récente soit corrigée pour tenir compte des transactions et autres changements significatifs (notamment des variations de prix de marché et de taux, ainsi que du taux d'inflation attendu des salaires projetés) intervenus jusqu'à la date de clôture.

AG23. Dans la mesure où un régime peut être exposé à des risques et se fonder sur des hypothèses qui diffèrent de ceux de l'employeur / du promoteur, une évaluation actuarielle peut conduire à des évaluations différentes des mêmes obligations au titre des prestations définies pour le régime de retraite et pour l'employeur / le promoteur. Par exemple, le taux d'actualisation appliqué par l'employeur / le promoteur peut différer de celui appliqué par le régime de retraite en raison des risques différents auxquels sont exposés les uns et les autres. Lorsque l'évaluation actuarielle effectuée pour l'employeur / le promoteur sert de base de référence, il convient de procéder à tout ajustement nécessaire pour déterminer l'obligation du régime de retraite.

Applicabilité d'autres IPSAS

AG24. Sauf si elles sont expressément remplacées par la présente norme, toutes les autres normes IPSAS s'appliquent aux états financiers des régimes de retraite, le cas échéant. Par exemple, si un régime de retraite est tenu ou décide de rendre public(s) son/ses budget(s) approuvé(s), IPSAS 24, *Présentation des informations budgétaires dans les états financiers,* s'applique également.

Présentation et informations à fournir (voir paragraphes 15-24)

Présentation des états financiers

AG25. La présente norme remplace les dispositions d'IPSAS 1, *Présentation des états financiers,* en décrivant aux paragraphes 0 et 0 les états financiers qu'un régime de retraite doit présenter.

État de la situation financière

AG26. Les placements détenus au titre du régime doivent être présentés dans l'état de la situation financière et classés de façon appropriée. Il est nécessaire pour cela de regrouper les actifs de nature similaire, par exemple les actions, les titres à revenu fixe et les fonds de placement.

AG27. L'état de la situation financière doit présenter la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises et l'obligation envers les participants au titre des cotisations définies en dessous de l'actif net affecté aux prestations. L'intégration de cette/ces obligation(s) répond au principal objectif de la présente norme, qui consiste à améliorer la transparence et la reddition de comptes concernant les engagements de retraite des entités du secteur public envers les participants.

AG28. Ce poste diffère de la présentation des passifs au titre des prestations échues et à payer aux participants (le cas échéant). Les passifs au titre des prestations échues et à payer aux participants sont présentés au-dessus de l'actif net affecté aux prestations et incluent uniquement les montants devant être payés immédiatement. Par exemple, il peut s'agir d'un versement de pension mensuelle à prestations définies restant à payer ou d'une sortie de fonds d'un régime à cotisations définies demandée par le participant et restant à payer ;

État des variations de l'actif net affecté au paiement des prestations

AG29. Les postes présentés dans l'état des variations de l'actif net affecté au paiement des prestations sont uniquement les postes directement attribuables au régime. La nature de ces postes dépendra dans une large mesure des dispositions du régime. Par exemple, certains régimes de retraite peuvent préciser que certains frais administratifs (tels que les salaires des gestionnaires de portefeuille du régime) sont financés par les revenus d'investissement.

État des variations des engagements de retraite ou présentation d'un rapprochement des soldes d'ouverture et de clôture des engagements de retraite

AG30. La structure d'un régime de retraite, définissant s'il s'agit d'un régime à prestations ou à cotisations définies et d'un régime capitalisé ou par répartition, peut déterminer la manière dont les cotisations et les prestations sont comptabilisées.

AG31. Certains régimes de retraite comptabilisent les cotisations et les prestations respectivement comme des produits et des charges, d'autres les comptabilisent comme des variations des passifs envers les participants. Dans certains cas, la structure des régimes de retraite pourrait signifier qu'une approche multiple est adoptée pour comptabiliser les cotisations et les prestations. Selon les circonstances, il peut être nécessaire de présenter les postes des cotisations et des prestations payées de manière différente dans l'état des variations des engagements de retraite (voir les Exemples d'application) et dans la présentation du rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture des engagements de retraite.

Tableau des flux de trésorerie

AG32. Lors de la préparation du tableau des flux de trésorerie, un régime de retraite doit tenir compte des dispositions et des indications figurant dans IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*. La présente norme impose de présenter les flux de trésorerie selon la méthode directe, dans la mesure où il est peu probable, compte tenu de la structure des autres états financiers, qu'un résultat annuel soit présenté, ce qui rend impossible l'utilisation de la méthode indirecte.

AG33. Des régimes de retraite peuvent traiter certaines transactions différemment. Par exemple, les cotisations peuvent constituer un produit ou un passif envers le participant, en fonction des dispositions du régime de retraite. Par conséquent, le classement des transactions en flux de trésorerie opérationnels, d'investissement et de financement peut varier en fonction des régimes de retraite. Néanmoins, le classement adopté par un régime de retraite doit être appliqué de manière cohérente.

Informations à fournir

AG34. La présente norme impose à un régime de retraite de fournir une description de la politique de financement. Cette description doit inclure des informations sur la manière dont le régime de retraite prévoit de financer le paiement des prestations promises, y compris sur la gestion de toute insuffisance de financement à la date de clôture.

AG35. Les informations sur le mode de financement des prestations prévu par le régime peuvent renseigner utilement les utilisateurs sur l'échéance du régime de retraite. Les participants sont concernés par les activités du régime parce que celles-ci ont une incidence directe sur le niveau de leurs prestations futures. Les participants ont un intérêt à savoir si les cotisations ont été reçues et si les contrôles appropriés ont été effectués pour protéger leurs droits. L'employeur / le promoteur, quant à lui, est concerné par l'efficacité et le bon fonctionnement du régime.

AG36. Les informations à fournir doivent également révéler si un régime est suffisamment financé. Si un régime est non capitalisé ou en déficit, la description de la politique de financement doit fournir des informations sur la manière de satisfaire à l'obligation de paiement des prestations de retraite promises, par exemple au moyen de cotisations versées par les participants ou de fonds provenant de l'État.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires (voir paragraphes 25-27)

AG37. La présente norme doit être appliquée de manière prospective. Toutefois, lorsqu'un régime de retraite ayant auparavant utilisé une autre norme comptable nationale ou internationale traitant de régimes de retraite applique pour la première fois la présente norme, il doit fournir des états financiers comparatifs retraités conformément aux dispositions d'IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Annexe B

Amendements d'autres IPSAS

Amendements d'IPSAS 39, *Avantages du personnel*

Le paragraphe 3 est amendé. Le paragraphe 176D est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Champ d'application

…

3 La présente Norme ne traite pas des rapports financiers des régimes de retraite du ~~personnel~~ (voir ~~la norme comptable internationale ou nationale applicable aux régimes de retraite du personnel~~ IPSAS 49, *Régimes de retraite*). La présente Norme ne traite pas des prestations des régimes de sécurité sociale qui ne sont pas la contrepartie de services rendus par des membres du personnel ou d'anciens membres du personnel d'entités du secteur public.

…

Date d'entrée en vigueur

176D **Le paragraphe 3 est amendé par l'IPSAS 49, *Régimes de retraite* publiée en octobre 2023. L'entité doit appliquer cette modification pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique la modification pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.**

Amendements d'IPSAS 41, Instruments financiers

Le paragraphe AG2 est amendé. Le paragraphe 156H est ajouté. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Champ d'application

…

AG2. La présente Norme ne modifie pas les dispositions relatives aux régimes d'avantages du personnel conformes aux dispositions d'~~e la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant de la comptabilité et des rapports financiers des régimes de retraite~~IPSAS 49, *Régimes de retraite* et aux accords sur les redevances calculées sur la base des volumes des *produits des opérations avec contrepartie directe* comptabilisés selon IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*.

…

Date d'entrée en vigueur

156H **Le paragraphe AG2 a été amendé par IPSAS 49, *Régimes de retraite* publiée en octobre 2023. L'entité doit appliquer cette modification pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2026. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique la modification pour une période antérieure, elle doit l'indiquer**.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 49, mais n'en fait pas partie intégrante.

Objectif (voir paragraphe) 1

BC1. La présente Base des conclusions résume les réflexions de l'IPSASB pour parvenir aux conclusions présentées dans IPSAS 49, Régimes de retraite. Cette norme est adaptée de la norme IAS 26, *Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). La présente Base des conclusions met en lumière les points où l'IPSASB a décidé de proposer des dispositions adaptées aux régimes de retraite du secteur public différentes de celles énoncées dans la norme IAS 26.

Contexte

BC2. La *stratégie et le programme de travail* 2019-2023 de l'IPSASB ont identifié un projet d'élaboration d'une norme IPSAS alignée sur IAS 26, dans le cadre du thème B, « *Poursuivre la convergence avec les IFRS* ». Ce projet a abouti à l'élaboration de la présente norme, dont l'exposé de projet a été approuvé en mars 2021.

BC3. Les régimes multi-employeurs et les régimes généraux et obligatoires sont fréquents dans le secteur public. IPSAS 39, *Avantages du personnel*, permet aux employeurs cotisant à ces régimes de comptabiliser leurs contributions selon la méthode des cotisations définies, même lorsqu'il s'agit de régimes à prestations définies. L'IPSASB a noté que cela pouvait entraîner un manque de transparence dans la présentation de l'information financière relative aux engagements de retraite de ces régimes. Bien qu'IPSAS 39 soit alignée sur IAS 19, *Avantages du personnel,* il n'existait aucune norme IPSAS équivalente à IAS 26.

BC4. IAS 26, publiée en janvier 1987, vise à définir les dispositions en matière de comptabilisation et de présentation de l'information financière relatives aux accords en vertu desquels une entité fournit des prestations de retraite (par exemple, un revenu annuel) aux salariés après la fin de leur service. Avant l'adoption d'IPSAS 49, aucune norme IPSAS ne couvrait spécifiquement la comptabilisation des régimes de retraite.

BC5. Par conséquent, l'IPSASB a estimé qu'il était important d'élaborer une norme exigeant des régimes de retraite qu'ils présentent une vue plus complète des engagements de retraite du secteur public à des fins de reddition de comptes. De plus, comme les gouvernements sont souvent responsables du financement des déficits des régimes à prestations définies, ces informations leur permettent également de prendre des décisions budgétaires éclairées sur la viabilité du maintien des régimes à prestations définies (en particulier) ; ces décisions sont difficiles à prendre sans un accès aisé au coût estimé des prestations de retraite présenté sous la forme d'une obligation dans l'état de la situation financière du régime. L'IPSASB a relevé que la présente norme complète les dispositions d'IPSAS 39 et fournit ainsi les

informations nécessaires sur les engagements de retraite du secteur public pour chaque régime qui relève de cette norme.

BC6. L'IPSASB a étudié si les entités concernées devaient consolider un régime de retraite dans une entité économique élargie, conformément aux concepts d'IPSAS 35, *États financiers consolidés*. L'IPSASB a conclu que, lorsque cette entité économique ne contrôle pas le régime de retraite, la consolidation selon IPSAS 35 n'est pas appropriée. Dans ce cas, l'IPSASB a confirmé que les principes d'IPSAS 39 fournissent les informations nécessaires sur la totalité des engagements de retraite du secteur public au sein de l'entité économique élargie.

BC7. Lors de l'examen de l'exposé de projet, l'IPSASB a noté qu'IAS 26, datant de 1987, ne tenait pas compte des évolutions récentes de l'information financière. L'IPSASB a conclu qu'il était probable que certaines des options disponibles dans la norme IAS 26 ne conviennent pas à l'information financière du secteur public et a décidé de poursuivre en considérant que le projet serait un projet d'adaptation plutôt qu'un projet de convergence.

BC8. L'IPSASB a également évalué si le titre de la présente norme devait être différent de celui de la norme IAS 26 *et a décidé que le titre serait abrégé en «* Régimes de retraite.

Champ d'application (voir paragraphes 2–8)

BC9. Les personnes ayant répondu à *l'exposé-sondage* 82, Régimes de retraite, ont suggéré d'aligner davantage les dispositions d'IPSAS 49 sur celles d'autres normes IPSAS. Par exemple, certaines personnes ont suggéré d'aligner les définitions et les dispositions de la norme IPSAS 49 sur celles de la norme IPSAS 39, en faisant valoir que la convergence des définitions et des dispositions garantirait davantage la cohérence d'évaluations clés telles que la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises et faciliterait la consolidation des soldes présentés selon la norme IPSAS 49 dans les états financiers des employeurs / promoteurs lors de l'application d'IPSAS 35.

BC10. L'IPSASB a conclu que la convergence entre IPSAS 49 et IPSAS 39 n'était pas nécessaire pour les raisons suivantes :

- Les informations financières présentées selon IPSAS 49 fournissent des données différentes et répondent à des besoins distincts de celles présentées selon IPSAS 39. Les principaux utilisateurs des informations financières issues d'IPSAS 49 sont les participants au régime. Ces derniers ont besoin d'informations leur permettant de comprendre si le régime de retraite peut financer leurs prestations. Les principaux utilisateurs des informations financières issues d'IPSAS 39 sont les utilisateurs des données financières de l'employeur / du promoteur. Les informations financières issues d'IPSAS 39 ne représentent qu'une partie de l'ensemble plus large des états financiers de l'employeur / du promoteur. Ces utilisateurs s'intéressent à la capacité de l'employeur / du promoteur à financer le régime et ont besoin de pouvoir comparer cette obligation à celle d'entités similaires. L'IPSASB a conclu que ces besoins différents justifient des évaluations distinctes.

- Les dispositions relatives aux éléments qu'un employeur / promoteur doit inclure dans ses états financiers concernant un régime de retraite sont spécifiées dans IPSAS 39. IPSAS 49 fournit des indications sur la présentation et l'évaluation de ce solde dans un ensemble d'états financiers spécifiques au régime de retraite. Étant donné que les passifs liés aux prestations de retraite sont déjà présentés dans les états financiers de l'employeur / du promoteur, l'IPSASB a conclu qu'un employeur / promoteur n'est pas censé appliquer les dispositions de la présente norme, puisque les engagements de retraite sont déjà pris en compte dans ses états financiers en appliquant les exigences d'IPSAS 39.

BC11. L'IPSASB a également discuté de la possibilité d'élargir le champ d'application de la présente norme afin d'inclure des régimes de prestations ayant des caractéristiques similaires aux régimes de retraite, mais qui fournissent des prestations plus générales répondant à des besoins sociétaux autres que les seules prestations de retraite pour les salariés du secteur public et les autres participants éligibles (voir paragraphe 5 de la présente norme). L'IPSASB a décidé de conserver le champ d'application d'IAS 26, car l'objectif principal de la norme est de fournir des indications pour la comptabilisation et la présentation de l'information financière des régimes de retraite du secteur public. L'IPSASB a noté que, pour les régimes ayant des caractéristiques similaires aux régimes de retraite, l'application par analogie de parties pertinentes de la présente norme pourrait être appropriée conformément aux paragraphes 12 à 15 d'IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. D'autres régimes peuvent avoir des caractéristiques qui rendent l'application de parties pertinentes d'IPSAS 39 ou d'IPSAS 42, *Prestations sociales*, plus adaptée.

BC12. L'IPSASB a également convenu que le régime de retraite constitue l'entité présentant l'information financière, ce qui est cohérent avec IAS 26. Par conséquent, les entités qui administrent plusieurs régimes de retraite doivent préparer des états financiers distincts pour chaque régime.

Définitions (voir paragraphe 9)

BC13. L'IPSASB a noté que les « régimes à prestations définies » et les « régimes à cotisations définies » sont déjà définis dans IPSAS 39, *Avantages du personnel*, mais avec des définitions différentes de celles d'IAS 26. Il a examiné s'il serait pertinent d'utiliser les définitions d'IPSAS 39 dans la présente norme. L'IPSASB a décidé que les définitions d'IPSAS 39 n'étaient pas adaptées, car elles sont rédigées du point de vue d'un employeur cotisant à un régime de retraite, tandis que les définitions d'IAS 26 sont rédigées du point de vue du régime de retraite lui-même.

BC14. L'IPSASB a décidé de conserver la définition d'IAS 26 pour les « régimes à cotisations définies », avec des indications supplémentaires précisant que, dans le cadre de ces régimes, ce sont les participants qui supportent le principal risque de placement.

BC15. L'IPSASB a toutefois décidé de modifier la définition d'IAS 26 pour les « régimes à prestations définies », qui passe de :

> « Les régimes à prestations définies sont des régimes de retraite dans lesquels les montants à payer en tant que prestations de retraite sont déterminés par une formule basée généralement sur les revenus des participants et/ou leurs années de service » ; à :
>
> « Les régimes à prestations définies sont des régimes de retraite autres que des régimes à cotisations définies ».

BC16. L'IPSASB a apporté ce changement afin de s'assurer que tous les régimes de retraite ne correspondant pas à la définition d'un régime à cotisations définies soient comptabilisés comme des régimes à prestations définies. Il a également été décidé d'inclure un guide d'application pour aider à distinguer un régime à prestations définies d'un régime à cotisations définies. Par exemple, le guide indique que, pour un régime à prestations définies, c'est l'employeur / le promoteur qui supporte le principal risque de placement.

BC17. L'IPSASB a envisagé de remplacer la définition de la « valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises » d'IAS 26 par la définition de la « valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies » d'IPSAS 39. L'IPSASB a noté que ces définitions sont rédigées sous des perspectives différentes et que la perspective du régime est appropriée dans la présente norme, même si ces perspectives différentes peuvent entraîner des évaluations distinctes pour une obligation fondamentalement identique (voir BC18 ci-dessous). Par conséquent, il a été décidé de conserver la définition d'IAS 26.

Comptabilisation (voir paragraphes 10-11)

BC18. L'IPSASB a relevé qu'IAS 26 prévoit, pour les régimes à prestations définies, trois options pour présenter les informations sur la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises : comptabilisation dans les états financiers, présentation dans les notes annexes aux états financiers ou renvoi vers un rapport actuariel joint. L'IPSASB considère que la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises est une information essentielle et a décidé qu'elle devait être comptabilisée dans l'état de la situation financière comme une provision séparée. Par conséquent, les options prévues par IAS 26 permettant de fournir uniquement cette information dans les notes annexes aux états financiers ou dans un rapport actuariel séparé ne sont pas reprises dans la présente norme.

BC19. L'IPSASB a également noté qu'IAS 26 ne précise pas si les engagements de retraite des régimes à cotisations définies doivent être comptabilisés et présentés dans les états financiers d'un régime de retraite. Pour améliorer la reddition des comptes et la transparence de ces régimes, l'IPSASB a décidé que les obligations envers les participants au titre des cotisations définies, conformément aux dispositions du régime, devaient également être comptabilisées et présentées dans l'état de la situation financière. En revanche, les états financiers de l'employeur / du promoteur ne doivent pas comporter d'obligations au titre des cotisations lorsqu'il n'y a pas de passif relatif à des cotisations impayées. Il existe des divergences de vues quant à la

nature précise des obligations au titre des cotisations définies : S'agit-il de passifs dont l'échéance et/ou le montant sont incertains (et qui doivent donc être comptabilisés en tant que provisions) ; d'une distribution potentielle aux propriétaires ; ou bien sont-ils assimilables aux capitaux propres des parties prenantes ? ou bien sont-ils assimilables aux capitaux propres des parties prenantes ? L'IPSASB considère que la nature des obligations au titre des cotisations définies peut dépendre de la façon dont sont conçus les régimes à cotisations définies et a donc décidé de pas décrire ces obligations comme un élément particulier des états financiers.

Évaluation (voir paragraphes 12-14)

Évaluation des placements d'un régime

BC20. IAS 26 impose une évaluation des placements d'un régime à la juste valeur. Toutefois, l'IPSASB a relevé qu'IAS 26 semble autoriser une évaluation des placements d'un régime sur la base d'une autre valeur si la juste valeur ne peut pas être utilisée. L'IPSASB a convenu que les indications relatives à l'évaluation à la juste valeur fournies dans d'autres normes IPSAS sont suffisantes et a décidé que les placements d'un régime devaient être évalués à la juste valeur en appliquant ces indications selon le type de placement.

Valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises

BC21. L'IPSASB a relevé qu'IAS 26 autorise l'évaluation de la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises à partir des salaires actuels ou projetés. L'IPSASB a examiné l'intérêt de conserver les deux options dans la présente norme. L'IPSASB a décidé que l'option consistant à utiliser les salaires actuels devait être retirée de la norme dans la mesure où elle fait courir le risque d'une sous-estimation de la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises. Les participants à un régime veulent que le régime de retraite soit viable et ont donc besoin de la meilleure estimation possible de la valeur actualisée des engagements futurs à partir des salaires projetés. Il a également été relevé que l'utilisation des salaires projetés est cohérente avec IPSAS 39 qui impose d'évaluer la valeur actualisée d'une obligation au titre des prestations définies sur la base des salaires projetés. Par ailleurs, l'utilisation des salaires projetés est cohérente avec l'objectif de la présente norme, à savoir l'amélioration de la transparence et de la reddition des comptes des régimes de retraite s'agissant des engagements de retraite envers les participants. L'IPSASB a relevé que l'avantage que présente une estimation fondée sur les salaires projetés l'emporterait sur les éventuels coûts pour le régime de retraite.

BC22. L'IPSASB a examiné une mesure de simplification qui consisterait pour les administrateurs d'un régime de retraite à utiliser, dans certaines circonstances, l'évaluation actuarielle de l'employeur / du promoteur pour procéder à l'évaluation actuarielle des prestations de retraite promises aux fins de la présente Norme. L'IPSASB a relevé que ce type de mesure de simplification était utilisé dans certains pays, mais aussi que dans d'autres, les dispositions réglementaires pouvaient entraîner des évaluations différentes pour une même obligation en raison,

notamment, de l'utilisation de taux d'actualisation différents par les actuaires et des effets d'une évaluation collective ou individuelle des participants, particulièrement importants dans le cas des régimes multi-employeurs. L'IPSASB estime également que les administrateurs d'un régime de retraite peuvent utiliser l'évaluation selon la norme IPSAS 39, sans qu'il soit nécessaire que la présente norme prévoie une mesure de simplification, s'ils considèrent qu'une telle évaluation est adaptée aux fins du régime de retraite, c'est-à-dire s'il n'y a pas de différences significatives dans l'approche, les hypothèses ou les taux d'actualisation appliqués par les actuaires. Par conséquent, il a été décidé de ne pas inclure de mesure de simplification.

Classement des cotisations et des prestations

BC23. L'IPSASB s'est demandé si les cotisations et les prestations devaient être classées comme un élément particulier défini dans le Cadre conceptuel. L'IPSASB a relevé que dans certains pays, les cotisations sont considérées comme des produits tandis que dans d'autres, elles sont vues comme donnant lieu à une obligation. De même, selon les pays, les prestations peuvent être considérées comme des charges ou comme une diminution de cette obligation.

BC24. L'IPSASB a décidé que le classement des cotisations et des prestations dépendait de la structure et des règles du régime de retraite. L'IPSASB a reconnu qu'il existe de nombreux types de régime de retraite et que chacun présente des caractéristiques propres en la matière. Par conséquent, dans la mesure où la présente norme s'applique à tous les types de régime, l'IPSASB a décidé de ne pas classer les cotisations et les prestations comme des éléments particuliers mais de laisser leur classement dans les états financiers à l'appréciation des préparateurs qui connaissent la structure et les règles du régime.

Présentation des états financiers (voir paragraphes 15-21)

BC25. L'IPSASB a relevé qu'IAS 26 n'indique pas précisément quels états financiers doivent être présentés par un régime de retraite et a donc décidé que la présente norme le ferait.

BC26. L'IPSASB a relevé que les utilisateurs des états financiers d'un régime de retraite veulent généralement disposer d'un état montrant un rapprochement des soldes d'ouverture et de clôture de l'actif net affecté au paiement des prestations, ainsi que les entrées et les sorties du régime, et a donc décidé qu'un état de la performance financière n'était pas nécessaire. Un rapprochement de la performance annuelle du régime de retraite est présenté dans l'état des variations de l'actif net affecté au paiement des prestations, qui présente des ressemblances avec un état de la performance financière mais qui ne doit pas être considéré comme tel.

BC27. L'IPSASB a relevé qu'IAS 26 n'exige pas clairement un tableau des flux de trésorerie. L'IPSASB a estimé que les régimes de retraite devaient présenter un tableau des flux de trésorerie dans la mesure où ce tableau comporte des informations importantes pour les utilisateurs. Par conséquent, l'IPSASB a décidé que la présente norme préciserait qu'un régime de retraite est tenu de présenter un tel tableau. Le tableau des flux de trésorerie sera préparé en utilisant la méthode directe prévue par

IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*, dans la mesure où la présente norme n'impose pas la présentation d'un état de la performance financière. De ce fait, la méthode indirecte n'est pas appropriée puisqu'il n'y a pas de résultat auquel appliquer des ajustements en fonction d'éléments sans effet de trésorerie pour déterminer les flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles.

Informations à fournir (voir paragraphes 22-24)

BC28. L'IPSASB a examiné les informations à fournir sur l'évaluation des actifs d'un régime et son financement selon IAS 26 et a convenu avec les personnes ayant répondu à l'exposé-sondage que des informations supplémentaires seraient utiles aux utilisateurs des états financiers pour prendre des décisions. Par conséquent, l'IPSASB a accepté d'étendre le champ des informations à fournir dans les notes annexes aux états financiers d'un régime de retraite, qu'il soit à cotisations ou à prestations définies, ce qui se traduit par les modifications suivantes au paragraphe 22 :

« (c) la base de l'évaluation de tous les actifs du régime, notamment de l'évaluation à la juste valeur par catégorie d'actifs conformément à la norme IPSAS applicable ; et

« (g) une description de la politique de financement, notamment les obligations de l'employeur / du promoteur de couvrir une éventuelle insuffisance d'actifs d'un régime de retraite capitalisé, déterminée selon une méthode actuarielle.

BC29. Par ailleurs, l'IPSASB a accepté de renforcer le guide d'application dans le paragraphe AG36 relatif à l'inclusion d'informations sur la politique de financement du régime de retraite en mentionnant, par exemple, les cotisations attendues des participants, de l'État ou d'une autre entité.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires (voir paragraphes 25-27)

BC30. L'IPSASB a estimé que les informations essentielles des états financiers à usage général d'un régime de retraite portent sur les obligations au titre des prestations futures, l'ampleur d'un éventuel déficit et toute variation de ces chiffres au cours de l'exercice. L'IPSASB a conclu que l'application du guide sur une base prospective répondrait au mieux aux besoins des utilisateurs de ces informations dans la mesure où celles-ci seront disponibles plus rapidement que dans le cadre d'une application rétrospective. L'application prospective exigera d'un régime de retraite qu'il prépare un état de la situation financière d'ouverture et de clôture ainsi que d'autres états uniquement pour la première année d'adoption. Cela permettra d'atteindre plus rapidement l'un des objectifs du projet, qui est de fournir aux utilisateurs une représentation plus exacte des engagements de retraite des entités du secteur public. Une application rétrospective exigerait des informations historiques supplémentaires et les informations essentielles ne seraient pas disponibles aussi rapidement que dans le cadre d'une application prospective.

Guide de mise en œuvre

Le présent guide accompagne IPSAS 49, mais n'en fait pas partie intégrante.

Facteurs à prendre en compte pour déterminer si les cotisations et les prestations sont des produits et des charges ou des passifs et une diminution des passifs.

Q : Comment les préparateurs déterminent-ils le traitement comptable des cotisations et des prestations ?

R : Il existe de nombreux cadres et structures de régime de retraite différents, aussi bien entre les pays qu'au sein d'un même pays. Pour déterminer la substance économique des dispositifs de chaque régime, et donc le traitement comptable le plus pertinent, les préparateurs des états financiers d'un régime de retraite doivent exercer leur jugement professionnel et examiner les facteurs suivants :

(a) les caractéristiques du régime ;

(b) la structure du régime ;

(c) l'environnement réglementaire ;

(d) l'environnement législatif ;

(e) l'objet des cotisations ;

(f) les types de prestations accordées ; et

(g) la nature des autres charges du régime.

Exemples illustratifs

Ces exemples illustratifs accompagnent IPSAS 49 mais n'en font pas partie intégrante.

Les exemples illustratifs (IE) suivants présentent des formats d'états financiers utilisables par les régimes de retraite pour se conformer à IPSAS 49. Ces IE ne sont ni exhaustifs, ni contraignants. D'autres formats d'états financiers sont acceptables dès lors qu'ils respectent les dispositions de la présente Norme.

Ces IE illustrent trois modèles possibles de présentation des états financiers requis, selon le jugement professionnel des préparateurs quant au traitement des cotisations et des prestations. Les différents postes indiqués dans les IE ne sont que des illustrations.

IE 1 correspond à un *régime à prestations définies* (PD) dans lequel les cotisations et les prestations sont traitées comme des produits et des charges, l'ensemble des flux de trésorerie étant traités comme des flux de trésorerie opérationnels.

IE 2 correspond à un *régime à prestations définies* (PD) dans lequel les cotisations sont traitées comme un passif et les prestations comme une diminution de ce passif. S'agissant des flux de trésorerie, les retours sur investissement, les dépenses administratives, les dépenses liées aux placements et les impôts payés sur les revenus d'investissement sont considérés comme des flux de trésorerie opérationnels. Les acquisitions et les cessions de placements du régime constituent des activités d'investissement. Les cotisations et les prestations, les transferts inter-régimes, et l'impôt sur les cotisations constituent des activités de financement.

IE 3 correspond à un *régime à cotisations définies* (CD) dans lequel les cotisations et les prestations sont traitées comme des produits et des charges. S'agissant des flux de trésorerie, les retours sur investissement, les dépenses administratives, les cotisations reçues, les prestations payées (et les entrées et sorties de trésorerie associées) ainsi que l'impôt sur le résultat constituent des activités opérationnelles. Les acquisitions et les cessions de placements du régime constituent des activités d'investissement.

État de la situation financière au 31 décembre 20XY (en milliers d'unités monétaires)	**IE1** **(PB)**	**IE2** **(PB)**	**IE3** **(CD)**
Actif			
Trésorerie et équivalents de trésorerie	X	X	X
Placements (classés de façon appropriée)	X	X	X
Intérêts courus et dividendes à recevoir	X	X	X
Cotisations à recevoir	X	X	X
Autres actifs	X	X	X
Total actif	**X**	**X**	**X**

(en milliers d'unités monétaires)	**(PB)**	**(PB)**	**(CD)**
Passif			
Dettes	X	X	X
Prestations échues et à payer	X	X	X
Impôt sur le résultat	X	X	X
Autres passifs	X	X	X
Total passif hors obligations envers les participants au titre des prestations	**X**	**X**	**X**
Actif net affecté au paiement des prestations	**X**	**X**	**X**
Provision pour valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises	**X**	**X**	**S/O**
Obligations au titre des cotisations définies	**S/O**[1]	**S/O**[2]	**X**
Autres réserves	X	X	X
Excédent ou déficit de financement	**X**	**X**	**X**

État des variations de l'actif net affecté au paiement des prestations pour l'exercice clos le 31 décembre 20XY (en milliers d'unités monétaires)	**IE1** **(PB)**	**IE2** **(PB)**	**IE3** **(CD)**

[1] Si le régime était hybride, il y aurait également un montant pour les obligations au titre des cotisations définies.

[2] Voir note de bas de page 4.

État des variations de l'actif net affecté au paiement des prestations pour l'exercice clos le 31 décembre 20XY	**IE1**	**IE2**	**IE3**
Actif net affecté au paiement des prestations (début d'exercice)	**X**	**X**	**X**
Rendement des placements			
Variation nette de la juste valeur des placements du régime	X	X	X
Produits d'intérêts	X	X	X
Revenus d'investissement	X	X	X
Dividendes reçus	X	X	X
Autres produits	X	X	X
	X	**X**	**X**
Cotisations			
Employeur	X	X	X
Participant	X	X	X
Prestations à verser	X	X	S/O
Financement par le promoteur[3]	X	X	X
Augmentation totale de l'actif net affecté au paiement des prestations	**X**	**X**	**X**
Prestations payées	X	X	X
Charges liées aux placements	X	X	X
Charges opérationnelles et administratives	X	X	X
Autres charges	X	X	X
Impôt sur le résultat	X	X	X
Diminution totale de l'actif net affecté au paiement des prestations	**X**	**X**	**X**
Transferts inter-régimes	X	X	X
Augmentation/diminution nette de l'actif affecté au paiement des prestations	**X**	**X**	**X**
Actif net affecté au paiement des prestations (fin d'exercice)	**X**	**X**	**X**

[3] Ce financement est généralement lié à des régimes non capitalisés et peut être effectué par l'État, par exemple. Il est distinct des cotisations de l'employeur.

État des variations des engagements de retraite pour l'exercice clos le 31 décembre 20XY (en milliers d'unités monétaires)	**IE1** **(PB)**	**IE2** **(PB)**	**IE3** **(CD)**
Engagements de retraite (début d'exercice)	**X**	**X**	**X**
Cotisations			
Employeur	S/O	X	X
Participant	S/O	X	X
Financement par le promoteur	S/O	X	X
Transferts provenant d'autres régimes	X	X	X
Changements dans les hypothèses actuarielles	X	X	S/O
Prestations à verser	X	X	S/O
Augmentation totale des engagements de retraite	**X**	**X**	**X**
Prestations payées	X	X	X
Transferts vers d'autres régimes	X	X	X
Impôt sur les cotisations	S/O	X	X
Diminution totale des engagements de retraite	**X**	**X**	**X**
Engagements de retraite (fin d'exercice)	**X**	**X**	**X**

REMARQUE : au lieu d'être fournies dans un état des variations des engagements de retraite, ces informations peuvent être incluses dans les notes annexes aux états financiers.

Tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 20XY (en milliers d'unités monétaires)	**IE1** **(PB)**	**IE2** **(PB)**	**IE3** **(CD)**
Flux de trésorerie des activités opérationnelles			
Entrées de trésorerie			
Cession de placements	X	S/O	S/O
Intérêts reçus	X	X	X
Dividendes reçus	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X
Cotisations employeur reçues	X	S/O	X
Cotisations participant reçues	X	S/O	X
Financement par le promoteur[4]	X	S/O	X
Sorties de trésorerie			
Acquisition de placements	X	S/O	S/O
Dépenses liées aux placements	X	X	S/O
Prestations payées aux participants	X	S/O	X
Dépenses opérationnelles et administratives	X	X	X
Autres sorties de trésorerie	X	X	X
Impôt sur les cotisations	X	S/O	X
Impôt sur les revenus d'investissement	X	X	X
Transferts inter-régimes	X	S/O	S/O
Flux de trésorerie nets des activités opérationnelles	**X**	**X**	**X**
Flux de trésorerie des activités d'investissement			
Acquisition de placements	S/O	(X)	(X)
Cession de placements	S/O	X	X
Charges liées aux placements	S/O	S/O	X
Transferts inter-régimes	S/O	S/O	X
Flux de trésorerie nets des activités d'investissement	**S/O**	**X**	**X**
	(PB)	**(PB)**	**(CD)**

[4] Ce financement est généralement lié à des régimes non capitalisés et peut être effectué par l'État, par exemple. Il est distinct des cotisations de l'employeur.

Tableau des flux de trésorerie **pour l'exercice clos le 31 décembre 20XY** (en milliers d'unités monétaires)	**IE1**	**IE2**	**IE3**
Flux de trésorerie des activités de financement			
Cotisations employeur reçues	S/O	X	S/O
Cotisations participant reçues	S/O	X	S/O
Financement par le promoteur[5]	S/O	X	S/O
Prestations payées aux participants	S/O	X	S/O
Transferts inter-régimes	S/O	X	S/O
Impôt sur les cotisations	S/O	(X)	S/O
Flux de trésorerie nets des activités de financement	**S/O**	**X**	**S/O**
Augmentation (diminution) nette de la trésorerie et des équivalents de trésorerie	**X**	**X**	**X**
Trésorerie et équivalents de trésorerie en début d'exercice	X	X	X
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	**X**	**X**	**X**

[5] Ce financement est généralement lié à des régimes non capitalisés et peut être effectué par l'État, par exemple. Il est distinct des cotisations de l'employeur.

COMPARAISON AVEC IAS 26

IPSAS 49, *Régimes de retraite,* s'inspire d'IAS 26, *Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite,* en tenant compte de ses amendements jusqu'à février 2021.

Les principales différences entre IPSAS 49 et IAS 26 sont les suivantes :

- IPSAS 49 comporte des définitions différentes, par exemple celles des régimes à prestations définies et de l'actif net affecté au paiement des prestations ;
- IPSAS 49 impose d'utiliser uniquement les salaires projetés pour évaluer la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises, alors qu'IAS 26 permet de choisir entre les niveaux de salaires actuels et les niveaux de salaires projetés ; et
- IPSAS 49 impose aux régimes de retraite de présenter un tableau des flux de trésorerie, contrairement à IAS 26.

INTRODUCTION À LA NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC
INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE
PUBLIÉE EN 2017

L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) met au point des normes comptables pour les entités du secteur public, appelées Normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS). L'IPSASB est pleinement conscient des avantages substantiels de la cohérence et de la comparabilité d'informations financières d'un pays à l'autre, et est convaincu que les normes IPSAS joueront un rôle essentiel pour atteindre ce but. L'IPSASB encourage fermement les gouvernements et les normalisateurs comptables nationaux à accompagner le développement de ces normes, en participant aux appels à commentaires sur les exposés sondages et les documents de consultation relatifs aux projets de normes.

L'IPSASB publie des normes traitant de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse et selon la comptabilité d'engagement.

L'adoption des IPSAS par les États permettra d'améliorer tant la qualité que la comparabilité des informations financières publiées par des entités du secteur public dans le monde. L'IPSASB reconnaît le droit des États et des normalisateurs comptables nationaux à établir des normes comptables et des directives pour l'information financière à fournir dans leur environnement réglementaire. L'IPSASB estime que la présente Norme constitue une importante étape dans le sens de l'amélioration de la cohérence et de la comparabilité de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse, et encourage dès lors l'adoption de cette Norme. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes aux IPSAS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de la première partie de la présente IPSAS.

L'IPSASB encourage les États à progresser dans le sens de la méthode de la comptabilité d'engagement et à harmoniser les dispositions nationales avec les IPSAS préparées pour être appliquées par des entités adoptant la méthode de la comptabilité d'engagement. Les entités qui souhaitent adopter la méthode de la comptabilité d'engagement à l'avenir pourront trouver utiles d'autres publications de l'IPSASB, et en particulier l'Étude 14 *Transition vers la comptabilité d'engagement : Commentaires pour les États et les entités du secteur public*.

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC
INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE
PUBLIÉE EN 2017

Structure de la Norme

La présente Norme se compose de deux parties :

Section 1 La première partie est obligatoire. Elle énonce les dispositions applicables à toutes les entités présentant des états financiers à usage général selon la méthode de la comptabilité de caisse. Elle définit la méthode de la comptabilité de caisse, énonce des dispositions relatives aux informations à fournir dans les états financiers et les notes justificatives, et traite d'un certain nombre de problématiques spécifiques d'information financière. Les dispositions de cette partie de la Norme doivent être appliquées par les entités qui déclarent se conformer à la Norme comptable internationale du secteur public *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Section 2 La deuxième partie n'est pas obligatoire. Elle identifie les méthodes comptables et les informations à fournir complémentaires qu'une entité du secteur public est encouragée à adopter pour améliorer l'utilité de ses états financiers aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions ainsi que pour accompagner sa transition vers une information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

Section 3 L'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse a été publiée en janvier 2003. Elle a été mise à jour avec l'ajout de dispositions et recommandations relatives à la présentation des informations budgétaires en 2006 ainsi qu'à l'assistance externe en 2007.

Section 4 En 2017, une version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse a été publiée. Les amendements visaient à :

a. éliminer les barrières à l'adoption de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse correspondant aux dispositions existantes relatives à la consolidation, à l'assistance externe et aux paiements effectués par des tiers : notamment, transformer les dispositions de la première partie de la Norme relatives à la préparation des états financiers consolidés et aux informations à fournir en matière d'assistance externe et de paiements effectués par des tiers en recommandations dans la deuxième partie ;

b. assurer que les dispositions et recommandations contenues de la Norme ne s'opposent pas à celles des IPSAS équivalentes fondées sur la comptabilité d'exercice, sauf à ce qu'il y ait une raison d'y déroger par suite de l'adoption de la comptabilité de caisse ; et

c. souligner que, dans le cadre de la stratégie globale de définition de normes lancée par l'IPSASB, l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse a essentiellement pour vocation de constituer une étape intermédiaire vers l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice plutôt qu'une fin en soi.

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

SOMMAIRE

		Paragraphes
	Introduction	
	Structure de la Norme	
	Première partie : Dispositions normatives	
	Objectif	
1.1	Champ d'application des dispositions	1.1.1 – 1.1.6
1.2	La comptabilité de caisse	1.2.1 – 1.2.10
	Définitions	1.2.1 – 1.2.10
	Méthode de la comptabilité de caisse	1.2.2
	Équivalents de trésorerie	1.2.3 – 1.2.5
	Trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers	1.2.6 – 1.2.9
	Contrôle d'une entité	1.2.10
1.3	Dispositions relatives à la présentation et aux informations à fournir	1.3.1 – 1.3.33
	Définitions	1.3.1 – 1.3.3
	États financiers	1.3.4 – 1.3.11
	Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie	1.3.12 – 1.3.24
	Classification	1.3.17– 1.3.18
	Postes, rubriques et sous-totaux	1.3.19
	Présentation pour un montant net	1.3.20 – 1.3.24
	Méthodes comptables et notes explicatives	1.3.25 – 1.3.33
	Structure des notes	1.3.25 – 1.3.26
	Sélection et application des méthodes comptables	1.3.27 – 1.3.33
1.4	Considérations générales	1.4.1 – 1.4.25
	Durée de l'exercice	1.4.1 – 1.4.3
	Diffusion en temps opportun	1.4.4
	Date d'autorisation	1.4.5 – 1.4.6
	Informations relatives à l'entité	1.4.7 – 1.4.8
	Restrictions affectant les soldes de trésorerie et l'accès à l'emprunt	1.4.9 – 1.4.12
	Cohérence de la présentation	1.4.13 – 1.4.15
	Informations comparatives	1.4.16 – 1.4.20
	Identification des états financiers	1.4.21 – 1.4.25

1.5	Correction d'erreurs	1.5.1 – 1.5.5
1.6	Monnaie étrangère	1.6.1 – 1.6.8
	Définitions	161
	Traitement des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie en monnaie étrangère	1.6.2 – 1.6.8
1.7	Présentation des informations budgétaires dans les états financiers	1.7.1 – 1.7.46
	Définitions	1.7.1 – 1.7.7
	Budgets approuvés	1.7.2 – 1.7.4
	Budget initial et budget final	1.7.5. – .1.7.6.
	Montants réels	1.7.7.
	Présentation d'une comparaison des montants budgétés et des montants réels	1.7.8 – 1.7.32
	Champ d'application	1.7.9. – 1.7.10
	Comparaison des montants budgétés et des montants réels	1.7.11 – 1.7.16
	Présentation	1.7.17 – 1.7.19
	Niveau de regroupement	1.7.20 – 1.7.22
	Modifications entre le budget initial et le budget final	1.7.23 – 1.7.24
	Base comparable	1.7.25 – 1.7.30
	Budgets pluriannuels	1.7.31 – 1.7.32
	Présentation dans les notes d'informations relatives à la base budgétaire, à la période budgétaire et au champ d'application du Budget	1.7.33 – 1.7.40
	Rapprochement dans les états financiers des montants réels et des montants budgétés sur une base comparable	1.7.41 – 1.7.46
1.8	Date d'entrée en vigueur de la première partie et des dispositions transitoires	1.8.1 –1.8.13
	Dispositions transitoires	1.8.1 –1.8.4
	Date d'entrée en vigueur	1.8.5 – 1.8.6
	Retrait et remplacement de la version 2007 de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse	1.8.7 – 1.8.10
	Changements de méthodes comptables pour les entités ayant adopté la version précédente de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse	1.8.11 – 1.8.13

Base des conclusions

Annexe 1 : Illustration des dispositions normatives de la première partie de la Norme

Partie 2 : Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée

2.1	Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée	2.1.1 – 2.1.103
	Définitions	2.1.1
	Avantages économiques futurs ou potentiel de service	2.1.2
	Continuité d'activité	2.1.3 – 2.1.5
	Opérations administrées	2.1.6 – 2.1.13
	Recouvrement de produits	2.1.9 – 2.1.11
	Flux « de transit »	2.1.12
	Transferts versés	2.1.13
	Présentation des principaux flux de trésorerie	2.1.14 – 2.1.21
	Informations relatives aux parties liées	2.1.22 – 2.1.23
	Présentation des actifs, des passifs, des produits et des charges et comparaison avec les budgets	2.1.24 – 2.1.32
	Comparaison avec les budgets	2.1.28 – 2.1.32
	États financiers consolidés	2.1.33 – 2.1.61
	Définitions	2.1.33
	Entité économique	2.1.34 – 2.1.36
	Périmètre des états financiers consolidés	2.1.37 – 2.1.46
	Transition vers des états financiers consolidés	2.1.47 – 2.1.49
	Procédures de consolidation	2.1.50 – 2.1.52
	Informations à fournir en matière de consolidation	2.1.53 – 2.1.56
	Acquisitions et cessions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles	2.1.57 – 2.1.61
	Accords conjoints	2.1.62 – 2.1.63
	Information financière dans les économies hyperinflationnistes	2.1.64 – 2.1.76
	Retraitement des états financiers	2.1.66 – 2.1.71
	Informations comparatives	2.1.72
	États financiers consolidés	2.1.73 – 2.1.74
	Sélection et utilisation de l'indice général des prix	2.1.75 – 2.1.76
	Paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité	2.1.77 – 2.1.81
	Bénéficiaires de l’assistance externe ou de toute autre forme d'assistance	2.1.82 – 2.1.103
	Définitions	2.1.82
	Assistance	2.1.83 – 2.1.89
	Assistance externe reçue	2.1.90
	Autres formes d'assistance reçue	2.1.91

Assistance externe et autre formes d'assistance reçue 2.1.92 – 2.1.99

Biens et services reçus 2.1.100 – 2.1.103

2.2 Administrations et autres entités du secteur public effectuant la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice 2.2.1 – 2.2.9

Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie 2.2.1 – 2.2.3

États financiers consolidés – L'entité économique 2.2.4. – 2.2.6

Informations requises et informations dont la présentation est recommandée selon l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse 2.2.7

IPSAS 33 – Première adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice 2.2.8 – 2.2.9

Annexe 2 : Illustration de certaines recommandations de la deuxième partie de la Norme

Annexe 3 : Présentation de l'état des entrées et sorties de trésorerie selon le format imposé par IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*

Annexe 4 : Caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les états financiers à usage général

Annexe 1

PREMIÈRE PARTIE : DISPOSITIONS NORMATIVES

La première partie de la présente Norme énonce les dispositions normatives relatives à l'information à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse.

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

Objectif

L'objectif de la présente Norme consiste à prescrire de quelle manière les états financiers à usage général doivent être présentés selon la méthode de la comptabilité de caisse.

L'information financière publiée par les entités du secteur public vise à fournir des éléments utiles aux utilisateurs des états financiers à usage général et d'autres rapports financiers à usage général (GPFR) aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions. L'information relative aux sorties, aux entrées et aux soldes de trésorerie d'une entité est nécessaire aux fins de la reddition de comptes et fournit une base utile pour évaluer la capacité de l'entité à générer un volume de trésorerie adéquat à l'avenir ainsi que les sources et les utilisations probables de cette trésorerie. Dans la prise et l'évaluation de décisions relatives à l'affectation des ressources de trésorerie et à la pérennité des activités de l'entité, les utilisateurs doivent comprendre les échéances et le caractère certain des entrées et des sorties de trésorerie.

La conformité aux dispositions et aux recommandations de cette Norme améliorera l'exhaustivité et la transparence de l'information financière relative aux sorties, aux entrées et aux soldes de trésorerie de l'entité. Cela renforcera également la comparabilité, tant avec les états financiers de l'entité relatifs aux exercices précédents qu'avec les états financiers d'autres entités qui adoptent la méthode de la comptabilité de caisse.

Vocation de la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse

L'IPSASB estime que l'adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice constitue le meilleur moyen d'atteindre les objectifs de l'information financière. Par conséquent, il encourage les administrations et les autres entités du secteur public à présenter des états financiers conformes aux dispositions de ces dernières. Toutefois, l'IPSASB est conscient que dans certains pays un processus transitoire pourrait être nécessaire pour y parvenir. L'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse a été élaborée en tant qu'étape intermédiaire afin d'accompagner la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Elle n'a pas vocation à constituer une fin en soi. Les recommandations sur les informations à fournir énoncées dans la deuxième partie de la Norme visent à accompagner la transition d'une entité dans ce sens.

Le scénario choisi pour la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice reflètera la situation d'un pays et peut ainsi varier d'un pays à l'autre. L'IPSASB ne préconise pas l'adoption d'un scénario de transition déterminé ni que l'adoption de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse doit nécessairement constituer la première étape du processus.

1.1 Champ d'application des dispositions normatives

1.1.1 Les normes IPSAS sont destinées à s'appliquer aux entités du secteur public[1] répondant à l'ensemble des critères suivants :

1. elles sont chargées de la prestation de services[2] au profit du public et/ou de la redistribution des revenus et des richesses ;
2. elles financent leurs activités, de manière directe ou indirecte, essentiellement au moyen d'impôts et/ou de transferts provenant d'autres échelons d'autorité, de contributions sociales, de créances ou de redevances ;
3. elles n'ont pas pour objectif premier la réalisation de bénéfices.

1.1.2 ***Une entité du secteur public qui prépare et présente des états financiers à usage général (états financiers) en appliquant la méthode de la comptabilité de caisse, telle que définie dans la présente Norme, doit appliquer les dispositions de la première partie de la présente Norme pour la présentation de ses états financiers annuels.***

1.1.3 Les états financiers à usage général sont établis essentiellement pour répondre aux besoins d'information des bénéficiaires de services et des fournisseurs de ressources qui ne sont pas en mesure d'exiger un rapport financier adapté à leurs besoins spécifiques ainsi qu'aux représentants de ces utilisateurs. Les bénéficiaires de services, les fournisseurs de ressources ainsi que leurs représentants respectifs sont notamment les citoyens, les résidents, les contribuables et les redevables, les membres d'une assemblée législative (ou les membres d'une instance similaire) et les membres du parlement (ou d'une instance de représentation similaire), les organismes donateurs, les créanciers et autres parties prenantes fournissant des ressources aux services des administrations ou bénéficiant de ces derniers. Les états financiers à usage général préparés dans le but de répondre aux besoins d'information des bénéficiaires de services et des fournisseurs de ressources aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions peuvent également apporter des informations utiles à d'autres parties prenantes. 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. Pour les besoins de la présente Norme, les termes « états financiers à usage général » et « états financiers » sont employés de façon interchangeable, sauf indication contraire.

---

[1] Le paragraphe 1.8 du *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités du secteur public* identifie un large éventail d'entités du secteur public auxquelles les normes IPSAS sont destinées.

[2] Le terme « services » englobe les biens, les services et les prestations de conseil destinés notamment à d'autres entités du secteur public.

1.1.4 Une entité présentant les états financiers est une entité individuelle ou, lorsqu'une entité contrôlante choisit de présenter des états financiers consolidés, une entité présentant les états financiers peut englober l'entité contrôlante et une ou plusieurs entités contrôlées traitées comme une entité unique. Une entité du secteur public présentant les états financiers (ci-après désignée par le terme « entité présentant les états financiers » ou « entité », sauf indication contraire) est une administration ou tout autre organisme, programme ou activité identifiable du secteur public pour qui les états financiers sont préparés. Le paragraphe 1.4.7 de la présente Norme exige de présenter certaines informations sur les entités et activités au sujet desquelles les états financiers ont été préparés.

1.1.5 La présente Norme s'applique aussi bien aux états financiers d'une entité individuelle qu'aux états financiers d'une entité englobant une entité contrôlante et une ou plusieurs entités contrôlées. Elle impose de préparer un état des entrées et des sorties de trésorerie qui comptabilise la trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers, ainsi que la présentation des méthodes comptables et des notes explicatives.

- ***Une entité dont les états financiers sont conformes aux dispositions de la première partie de la présente Norme doit mentionner ce fait. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes à la présente Norme que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de la première partie de la Norme.***

1.2 La comptabilité de caisse

Définitions

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

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

La méthode de la comptabilité de caisse désigne une convention comptable qui ne comptabilise les opérations et autres événements que lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie.

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

Les flux de trésorerie sont les entrées et sorties de trésorerie.

Les sorties de trésorerie sont des flux de trésorerie sortants.

Les entrées de trésorerie sont des flux de trésorerie entrants.

Le contrôle de la trésorerie existe lorsque l'entité peut utiliser ou obtenir de toute autre manière des avantages de la trésorerie dans la réalisation de ses objectifs, et peut exclure ou réguler l'accès de tiers à ces avantages.

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

a la capacité d'influer sur la nature ou le montant de ces avantages du fait du pouvoir qu'elle détient sur celle-ci.

Une entité contrôlée est une entité qui est contrôlée par une autre entité (appelée l'entité contrôlante).

Méthode de la comptabilité de caisse

1.2.2 La méthode de la comptabilité de caisse ne comptabilise les opérations et les événements que lorsque l'entité constate une entrée ou une sortie de trésorerie (ou d'équivalents de trésorerie). Les états financiers préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse procurent aux lecteurs des informations relatives aux sources de trésorerie levées pendant la période, aux objectifs pour lesquels la trésorerie a été utilisée et aux soldes de trésorerie à la date de clôture. Dans les états financiers, les grandeurs mesurées sont essentiellement les soldes de trésorerie et leurs variations. Les notes aux états financiers peuvent fournir des informations supplémentaires à propos des passifs, tels que les dettes fournisseurs et les emprunts, et certains actifs autres que de la trésorerie, tels que les créances, les placements et les immobilisations corporelles.

Équivalents de trésorerie

1.2.3 Les équivalents de trésorerie sont détenus dans le but de faire face aux engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. Pour qu'un placement puisse être considéré comme un équivalent de trésorerie, il doit être facilement convertible en un montant de trésorerie connu et être soumis à un risque négligeable de changement de valeur. En conséquence, un placement ne sera normalement qualifié d'équivalent de trésorerie que s'il a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition. Les investissements en fonds propres sont exclus des équivalents de trésorerie à moins qu'ils ne soient, en substance, des équivalents de trésorerie.

1.2.4 Les emprunts bancaires sont en général considérés comme donnant lieu à des entrées de trésorerie. Toutefois, dans certains pays, les découverts bancaires remboursables à vue font partie intégrante de la gestion de la trésorerie de l'entité. Dans ces circonstances, les découverts bancaires constituent une composante de la trésorerie. Une caractéristique de telles conventions bancaires est que le solde bancaire fluctue souvent entre le disponible et le découvert.

1.2.5 Les flux de trésorerie excluent les mouvements entre éléments qui constituent la trésorerie parce que ces composantes font partie de la gestion de trésorerie d'une entité et non des augmentations ou des diminutions de la trésorerie qu'elle contrôle. La gestion de trésorerie comprend le placement d'excédents de fonds en caisse en équivalents de trésorerie.

Trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers

1.2.6 La trésorerie est contrôlée par une entité lorsqu'elle peut utiliser cette trésorerie pour réaliser ses propres objectifs ou pour obtenir de toute autre manière des avantages de la trésorerie, et exclure ou réguler l'accès de tiers à ces avantages. La trésorerie encaissée par l'entité, ou attribuée ou accordée à celle-ci, qu'elle peut utiliser pour

financer ses objectifs opérationnels, acquérir des actifs financiers ou rembourser sa dette, est contrôlée par l'entité.

1.2.7 Les montants déposés sur le compte bancaire d'une entité sont contrôlés par celle-ci. Dans certains cas, la trésorerie qu'une entité publique :

(a) encaisse pour le compte d'une administration (ou d'une autre entité) est déposée sur son propre compte bancaire avant transfert au compte de recettes consolidé ou un autre compte des administrations publiques ; et

(b) est appelée à transférer à des tiers pour le compte d'une administration est initialement déposée sur son propre compte bancaire avant transfert au destinataire autorisé.

Dans ces cas, l'entité contrôlera la trésorerie uniquement au cours de la période pendant laquelle cette dernière se trouve sur son compte bancaire avant transfert au compte de recettes consolidé, à tout autre compte bancaire contrôlé par une administration ou à des tiers. Le paragraphe 1.4.9 impose la présentation d'informations relatives aux soldes de trésorerie détenus par une entité à la date de clôture qui ne sont pas disponibles pour une utilisation par l'entité ou qui sont soumis à des restrictions externes. Les paragraphes 2.1.15 à 2.1.22 de la deuxième partie de la présente Norme fournissent des indications supplémentaires sur le traitement des flux de trésorerie qu'une entité administre pour le compte d'autres entités.

1.1.1 Dans certains pays, une administration gère les dépenses de ses départements et d'autres entités par le biais d'une fonction centralisée de trésorerie, généralement désignée par le terme de « compte unique ». Dans le cas d'accords de ce type, les divers ministères et les entités ne disposent pas de leurs propres comptes bancaires. L'entité centralisée agit alors en tant que banque pour le compte des divers ministères et entités. Les flux de trésorerie entrants et sortants ainsi que les soldes de trésorerie qui transitent par ou sont détenus sur le compte unique sont portés dans l'état des entrées et sorties de trésorerie conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.4. Du point de vue de la fonction centralisée de trésorerie, les paiements effectués pour le compte d'un ministère ou d'une autre entité sont considérés comme des variations de leurs comptes — reflétant ainsi l'approche adoptée par une banque pour la comptabilisation des paiements effectués pour le compte de ses clients.

1.1.2 Dans certains cas, la fonction centralisée de trésorerie sera exercée par une entité qui contrôle le(s) compte(s) bancaire(s) dont émanent les paiements exécutés pour le compte des divers ministères opérationnels et d'autres entités. Dans ces cas, les transferts vers ces comptes bancaires et les paiements effectués depuis ces comptes bancaires reflètent des entrées et des sorties de trésorerie que l'entité centrale administre pour le compte des divers ministères opérationnels et autres entités. Le paragraphe 1.3.13 précise que les entrées et sorties de trésorerie qui résultent des opérations que l'entité administre pour le compte d'autres entités et qui sont comptabilisées dans les états financiers principaux peuvent être présentés pour le montant net. Le paragraphe 1.4.9 impose la présentation d'informations relatives aux soldes de trésorerie détenus par une entité à la date de clôture qui ne sont pas

disponibles pour une utilisation par l'entité ou qui sont soumis à des restrictions externes.

Contrôle d'une entité

1.2.10 Les administrations et les autres entités du secteur public peuvent contrôler un grand nombre d'entités notamment des ministères, des organismes publics ainsi que des entités commerciales du secteur public. Les états financiers peuvent concerner une entité comprenant une entité individuelle ou une entité contrôlante ainsi que toutes ou certaines de ses entités contrôlées. La présente Norme encourage (au paragraphe 2.1.37) mais n'exige pas que les entités contrôlantes préparent et présentent des états financiers consolidés englobant l'entité contrôlante et l'ensemble de ses entités contrôlées, sauf dans certains cas déterminés. Les facteurs à prendre en compte pour évaluer si une entité contrôle une autre entité aux fins de l'information financière sont énoncés dans IPSAS 35, *États financiers consolidés*.

1.3 Dispositions relatives à la présentation et aux informations à fournir

Définitions

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

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.

Importance relative : Une information présente un caractère significatif si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions que les utilisateurs prennent en s'appuyant sur les états financiers. L'importance relative dépend aussi bien de la nature que du montant de l'élément évalué dans les circonstances particulières propres à chaque entité.

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

1.3.25 Les états financiers résultent du traitement d'un nombre important d'opérations qui sont regroupées selon leur nature ou leur fonction. Le stade final du processus de regroupement et de classification est la présentation de données agrégées et ordonnées formant des postes se retrouvant soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes annexes. Un poste qui, considéré individuellement, n'est pas significatif, est regroupé avec d'autres postes soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes annexes. Un élément trop peu significatif pour justifier une présentation séparée dans les états financiers peut néanmoins être suffisamment significatif pour faire l'objet d'une présentation séparée dans les notes annexes.

1.3.26 Le principe de l'importance relative fait qu'il n'est pas nécessaire de se conformer aux dispositions spécifiques des Normes comptables internationales du secteur public pour les informations à fournir d'importance non significative.

États financiers

1.3.4 ***Une entité doit préparer et présenter des états financiers à usage général qui comprennent les composantes suivantes :***

1. un état des entrées et sorties de trésorerie qui comptabilise toutes les entrées de trésorerie, les sorties de trésorerie et les soldes de trésorerie contrôlés par l'entité ; et

2. les méthodes comptables retenues et les notes explicatives ; et

3. 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 consacrée au budget dans l'état des entrées et sorties de trésorerie, conformément au paragraphe 1.7.8 de la présente Norme.

1.8.9 ***Lorsqu'une entité décide de présenter des informations préparées selon une base différente de la méthode de la comptabilité de caisse telle que définie dans la présente Norme ou encore imposée par le paragraphe 1.3.4(c), ces informations doivent être présentées dans les notes aux états financiers.***

1.3.6 Les états financiers englobent l'état des entrées et des sorties de trésorerie, tous les autres états qui présentent des informations additionnelles à propos des entrées de trésorerie, des sorties de trésorerie et des soldes de trésorerie contrôlés par l'entité, ainsi que les méthodes comptables et les notes annexes. Selon les dispositions du paragraphe 1.3.4(a) ci-dessus, seuls les entrées de trésorerie, les sorties de trésorerie et les soldes de trésorerie contrôlés par l'entité présentant les états financiers seront comptabilisés comme tels dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans tout autre état qui pourrait être préparé. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.4(c) précédent, les états financiers peuvent inclure une comparaison des montants budgétés et des montants réels, sous la forme d'un état financier additionnel.

1.3.7 Le paragraphe 1.7.17 de la présente Norme stipule qu'une entité ne peut présenter une comparaison des montants budgétés et des montants réels dans des colonnes supplémentaires consacrées au budget dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, que lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable. Lorsque le budget et les états financiers ne sont pas préparés sur une base comparable, une comparaison distincte des montants budgétés et des montants réels est présentée.

1.3.8 Les notes aux états financiers comprennent des descriptions ou des tableaux plus détaillés ou des analyses des montants présentés dans les états financiers, ainsi que des informations additionnelles. Elles contiennent des informations dont la présente Norme impose ou encourage la présentation et peuvent englober d'autres informations considérées comme nécessaires pour parvenir à une image fidèle et améliorer la reddition de comptes.

1.3.9 La présente Norme n'interdit pas à une entité d'inclure dans ses états financiers à usage général des états supplémentaires à l'état des entrées et des sorties de trésorerie visé au paragraphe 1.3.4. ci-dessus. En conséquence, les états financiers à usage général peuvent également inclure des états additionnels qui, par exemple :

(a) présentent des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie pour de grandes catégories de fonds telles que le fonds consolidé du revenu ;

(b) fournissent des informations additionnelles à propos des sources et de la structure des emprunts ainsi que la nature et le type des sorties de trésorerie ; ou

(c) fournissent une comparaison des montants budgétés et des montants réels.

Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.5. ci-dessus, tout état additionnel ne présentera que les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie qui sont contrôlés par l'entité.

1.3.10 Les entités qui présentent leurs états financiers selon la méthode de la comptabilité de caisse rassemblent souvent des informations sur des éléments qui ne sont pas comptabilisés selon la méthode de la comptabilité de caisse. Parmi les exemples des types d'informations qui peuvent être rassemblées figurent les détails :

(a) des créances, dettes fournisseurs, emprunts et autres passifs, actifs autres que de la trésorerie et comptes de régularisation ;

(b) des engagements et des passifs éventuels ; et

(c) des indicateurs de performance et de réalisation d'objectifs de fourniture de services.

1.3.11 Les entités préparant des états financiers à usage général selon la présente Norme peuvent présenter de telles informations dans les notes aux états financiers lorsque ces informations sont susceptibles d'être utiles aux utilisateurs. Lorsque de telles informations sont présentées, elles doivent être clairement décrites et aisément compréhensibles. Si elles ne sont pas présentées dans les états financiers eux-mêmes, les comparaisons avec les budgets doivent également être incluses dans les notes annexes. La deuxième partie de la présente Norme encourage l'inclusion d'informations relatives aux actifs et passifs autres que de la trésorerie ainsi qu'une comparaison avec le budget dans les états financiers à usage général.

Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie

1.3.12 ***L'état des entrées et des sorties de trésorerie doit présenter les montants suivants pour l'exercice :***

(a) le total des entrées de trésorerie de l'entité présentant séparément des sous-rubriques du total des entrées de trésorerie d'après une base de classification appropriée pour les activités de l'entité ;

(b) le total des sorties de trésorerie de l'entité présentant séparément la sous-classification du total des sorties de trésorerie selon une base de classification appropriée pour les activités de l'entité ;

(c) les soldes de trésorerie de l'entité à l'ouverture et à la clôture.

1.3.13 ***Le total des entrées et des sorties de trésorerie, ainsi que les entrées et sorties de trésorerie relatives à chaque sous-classification d'entrée et de sortie doivent être présentés pour le montant brut ; les entrées et sorties de trésorerie peuvent toutefois être présentées pour le montant net lorsque :***

(a) elles résultent d'opérations que l'entité administre pour le compte d'autres parties et qui sont comptabilisées dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ; ou

(b) elles concernent des postes ayant un rythme de rotation rapide, des montants élevés et des échéances courtes.

1.3.14 ***Les postes, rubriques et sous-totaux doivent être présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie lorsque cette présentation est nécessaire pour présenter une image fidèle des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie de l'entité.***

1.3.15 La présente Norme impose à toutes les entités de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie qui fournisse les soldes de l'entité à l'ouverture et à la clôture, le total des entrées et sorties de trésorerie durant l'exercice, et leurs sous-classifications majeures. Cela permettra d'assurer que les états financiers présentent une information exhaustive sur les soldes de trésorerie de l'entité et sur leurs variations sur la période dans un format accessible et compréhensible pour les utilisateurs.

1.3.16 La présentation d'informations sur des questions telles que les soldes de trésorerie de l'entité, que cette trésorerie provienne d'impôts, d'amendes, de redevances ou d'emprunts et qu'elle soit dépensée afin de faire face à des coûts opérationnels, d'acquérir des actifs financiers ou de rembourser la dette améliorera la transparence et la qualité de l'information financière. La fourniture de ces informations facilitera également l'analyse des ressources de trésorerie actuelles de l'entité et leur évaluation ainsi que la connaissance des sources potentielles et de la pérennité des futures entrées de trésorerie.

Classification

1.3.17 Les sous-classifications (ou catégories) du total des entrées et des sorties de trésorerie qui seront présentées selon les paragraphes 1.3.12 et 1.3.14 sont affaire de jugement professionnel. Ce jugement s'appliquera dans le contexte des caractéristiques objectives et qualitatives de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse. L'annexe 4 de la présente Norme énumère les caractéristiques qualitatives des états financiers. Le total des entrées de trésorerie peut être classé de manière, par exemple, à identifier les entrées de trésorerie selon qu'elles se rapportent à : des impôts ou autorisations budgétaires ; des subventions et donations ; des emprunts ; des produits de la cession d'immobilisations corporelles ; et d'autres activités courantes marchandes et de fourniture de services. Le total des sorties de trésorerie peut être classé de manière, par exemple, à identifier les sorties de trésorerie selon qu'elles se rapportent à : des activités courantes de fourniture de services, y compris des transferts à des parties prenantes ou à d'autres administrations ou entités ; des programmes de réduction de dette ; l'acquisition d'immobilisations corporelles ; et toute activité marchande. D'autres présentations

sont également possibles, par exemple les entrées de trésorerie peuvent être classées d'après leurs sources et les sorties de trésorerie peuvent être classées d'après leur nature, leur fonction, ou d'après le programme au sein de l'entité, suivant ce qui est approprié.

1.3.18 La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation de certaines informations relatives à l'assistance externe et à toute autre forme d'assistance reçue pendant l'exercice ainsi qu'au solde de l'assistance non utilisée et de toute autre assistance disponible à la date de clôture. Pour un grand nombre d'entités du secteur public présentant des états financiers dans les économies en développement, la classification des entrées et sorties de trésorerie permettant d'identifier le montant de l'assistance externe et de toute autre assistance reçue sous forme de fonds ainsi que l'utilisation de cette assistance est susceptible d'être pertinent aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions

Postes, rubriques et sous-totaux

1.3.19 Les facteurs à prendre en considération pour déterminer quels postes, rubriques et sous-totaux doivent être présentés au sein de chaque sous-classification conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.14 ci-dessus comprennent : les dispositions requises par les autres sections de la présente Norme l'évaluation de l'importance relative probable des informations à fournir aux utilisateurs et la mesure dans laquelle les explications et informations nécessaires sont présentées dans les notes aux états financiers. La deuxième partie de la présente Norme énonce les informations relatives aux principales catégories de flux financiers qu'une entité est encouragée à fournir dans les notes aux états financiers ou dans les états financiers eux-mêmes. Il est probable que dans de nombreux cas, mais pas nécessairement dans tous les cas, ces informations satisferont aux dispositions du paragraphe 1.3.12 ci-avant.

Présentation des montants nets

1.3.20 La présente Norme impose de présenter les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie pour un montant brut, sauf dans les circonstances visées au paragraphe 1.3.13 ci-avant. Les paragraphes 1.3.20 et 1.3.21 ci-dessous précisent les circonstances dans lesquelles la présentation des montants nets peut se justifier.

1.3.21 Les administrations et les ministères ainsi que d'autres entités publiques peuvent administrer des opérations et intervenir de toute autre manière en tant que mandataires ou pour le compte de tiers. Ces opérations administrées et de mandataire peuvent comprendre l'encaissement de produits pour le compte d'une autre entité, le transfert de fonds à des bénéficiaires autorisés ou la garde de fonds pour le compte de parties prenantes. Des exemples de telles activités peuvent inclure :

(a) l'encaissement d'impôts par un échelon administratif pour le compte d'un autre échelon, hormis les impôts encaissés par une administration pour son propre compte dans le cadre d'un accord de partage d'impôts ;

(b) l'acceptation et le remboursement de dépôts à vue par une institution financière ;
(c) Les fonds détenus pour le compte de clients par une entité spécialisée dans les placements ou une fiducie ;
(d) les loyers reversés aux propriétaires de biens, après avoir été collectés pour leur compte ;
(e) des transferts par un ministère à des tiers conformément à la législation, ou à une autre autorité publique ; et
(f) des fonds administrés par une entité centrale selon le principe du « compte unique » pour la gestion des dépenses de l'État (visés au paragraphe 1.2.8).

1.3.22 Dans de nombreux cas, la trésorerie qu'une entité reçoit dans le cadre des opérations qu'elle administre en tant que mandataire pour d'autres entités sera déposée sur des comptes de fiducie, ou directement sur le compte bancaire des destinataires ultimes de cette trésorerie. Dans ces cas, l'entité ne contrôlera pas la trésorerie qu'elle reçoit relativement aux opérations qu'elle administre, et ces flux de trésorerie ne feront pas partie des entrées, des sorties, ou des soldes de trésorerie de l'entité. Toutefois, dans d'autres cas, les entrées de trésorerie seront déposées sur des comptes bancaires contrôlés par l'entité agissant en tant que mandataire ; et la réception ou le transfert de cette trésorerie sera présentée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie de l'entité.

1.3.23 Dans certains cas, les montants des flux de trésorerie découlant des opérations administrées qui « transitent » par le compte bancaire de l'entité présentant les états financiers peuvent s'avérer importants par rapport aux opérations propres de l'entité, et le contrôle peut n'intervenir que pendant une courte période, avant le transfert des montants vers leurs destinataires finaux. Cela peut également être le cas pour d'autres flux de trésorerie, y compris, par exemple, les avances relatives aux opérations suivantes, et les remboursements correspondants à :

(a) l'acquisition ou cession de placements ; et

(b) d'autres emprunts à court terme, par exemple ceux ayant une échéance inférieure ou égale à trois mois.

1.3.24 La comptabilisation de ces opérations pour un montant brut peut affecter la capacité des états financiers de certaines administrations et entités publiques à communiquer des informations relatives aux entrées et sorties de trésorerie résultant des activités propres de l'entité. En conséquence, la présente Norme permet de compenser des entrées et des sorties de trésorerie et de les présenter pour un montant net dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, dans les circonstances visées au paragraphe 1.3.13 ci-dessus.

Méthodes comptables et notes explicatives

Structure des notes annexes

1.3.25 Les notes annexes aux états financiers d'une entité doivent :

(a) présenter des informations sur la base utilisée pour préparer les états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques choisies et appliquées

aux opérations significatives et autres événements ; et

(b) fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le corps des états financiers mais qui sont nécessaires à une image fidèle des entrées, sorties et soldes de trésorerie de l'entité.

1.3.26 Les notes annexes aux états financiers doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes de l'état des entrées et des sorties de trésorerie et des autres états financiers doit renvoyer à l'information correspondante dans les notes annexes.

Sélection et présentation des méthodes comptables

1.3.27 Les états financiers doivent présenter des informations qui sont :

(a) compréhensibles;

(b) pertinentes pour les besoins des utilisateurs aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions ;

(c) une représentation fidèle des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie de l'entité et des autres informations présentées dans les états financiers en ce sens qu'elles sont :

(i) complètes ;

(ii) neutres ; et

(iii) exemptes d'erreurs significatives ;

(d) comparables;

(e) communiquées en temps opportun ; et

(f) vérifiables

Les contraintes pesant sur l'information incluse dans les états financiers imposent que celles-ci soient significatives, tiennent compte d'une évaluation coûts-avantages et établissent un équilibre adéquat entre les caractéristiques qualitatives identifiées aux points (a) et (f) ci-avant.

1.3.28 La qualité de l'information fournie dans les états financiers détermine l'utilité des états financiers pour les utilisateurs. Le paragraphe 1.3.27 identifie les caractéristiques qualitatives de cette information ainsi que les contraintes générales auxquelles elle est soumise. Il impose l'élaboration de méthodes comptables en vue d'assurer que les états financiers fournissent des informations satisfaisant aux caractéristiques qualitatives identifiées aux paragraphes 1.3.27(a) à 1.3.27(f) et respectant les contraintes imposées. L'annexe 4 de la présente Norme énumère les caractéristiques qualitatives des informations contenues dans les états financiers à usage général ainsi que les contraintes à prendre en considération. La tenue de livres comptables complets et exacts pendant l'exercice est essentielle pour la production en temps opportun d'états financiers à usage général.

1.3.29 Le chapitre des notes annexes aux états financiers consacré aux méthodes comptables doit décrire chaque méthode comptable spécifique nécessaire pour une bonne compréhension des états financiers, y compris la mesure dans laquelle l'entité a appliqué des dispositions transitoires de la présente Norme.

1.3.30 Les traitements comptables inappropriés ne sont corrigés ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.

1.3.31 Pour décider si une méthode comptable spécifique doit être indiquée, les responsables examinent si l'information fournie aiderait les utilisateurs à comprendre la manière dont les opérations et les événements sont traduits dans les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie présentés. Une méthode comptable peut être importante même si les montants apparaissant pour l'exercice considéré et les exercices antérieurs ne sont pas significatifs. Le paragraphe 1.3.4 de la présente Norme précise que les états financiers à usage général comprennent les méthodes comptables et les notes explicatives. En conséquence, les dispositions du paragraphe 1.3.29 ci-dessus s'appliquent également aux notes annexes aux états financiers.

1.3.32 Lorsqu'une entité décide d'inclure dans ses états financiers des informations qu'elle est encouragée à fournir selon la deuxième partie de la présente Norme, ces informations doivent être conformes aux dispositions du paragraphe 1.3.27 ci-dessus.

1.3.33 La deuxième partie de la Norme encourage la présentation d'informations additionnelles dans les notes annexes aux états financiers. Lorsque de telles informations sont présentées, elles doivent être compréhensibles et satisfaire aux autres caractéristiques qualitatives d'information financière.

1.4 Considérations générales

Durée de l'exercice

1.4.1 ***Les états financiers à usage général doivent être présentés au minimum une fois par an. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, une entité modifie sa date de clôture et présente ses états financiers annuels pour un exercice plus long ou plus court qu'une année, outre la durée de l'exercice couvert par les états financiers, elle doit indiquer :***

(a) la(les) raison(s) l'ayant conduite à utiliser une durée d'exercice différente d'une année ; et

(b) le fait que des montants comparatifs peuvent ne pas être comparables.

1.4.2 La date de clôture est la date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent les états financiers. Dans des circonstances exceptionnelles, par exemple pour mieux faire concorder son cycle d'information financière et son cycle budgétaire, l'entité peut être tenue (ou peut décider) de modifier sa date de clôture. Dans ce cas, il est important de mentionner la raison du changement de la date de clôture et que les utilisateurs prennent conscience que les chiffres de l'exercice et les chiffres comparatifs ne sont pas comparables.

1.4.3 Normalement, les états financiers sont systématiquement établis de façon à couvrir une période d'un an. Toutefois, certaines entités préfèrent, pour des raisons d'ordre pratique, couvrir des périodes de 52 semaines par exemple. La présente Norme n'interdit pas cette pratique, car il est probable que les états financiers ainsi établis ne seront pas significativement différents de ce qu'ils auraient été s'ils avaient été établis pour une année.

Diffusion en temps opportun

1.4.4 L'utilité des états financiers diminue si ceux-ci ne peuvent être mis à la disposition des utilisateurs dans un délai raisonnable à compter de la date de clôture. Une entité doit être à même de publier ses états financiers dans les six mois suivant la date de clôture, même si un délai de trois mois au plus est fortement recommandé. Des facteurs permanents tels que la complexité des activités de l'entité ne constituent pas un motif suffisant pour ne pas communiquer les états financiers en temps utile. Dans de nombreux pays, la législation et la réglementation fixent des dates limites plus spécifiques.

Date d'autorisation

1.4.5 Une entité doit indiquer la date à laquelle la publication des états financiers a été autorisée et qui a donné cette autorisation. Si une autre instance a le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, l'entité doit l'indiquer.

1.4.6 La date d'autorisation est la date à laquelle les états financiers ont obtenu l'approbation de la personne ou de l'instance habilitée à finaliser ces états en vue de leur publication. Pour les utilisateurs des états financiers, il est important de connaître la date d'approbation des états financiers, parce que les états financiers ne reflètent pas les événements postérieurs à cette date. Il importe également que les utilisateurs connaissent les rares cas dans lesquels des personnes ou des instances ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication. Parmi les personnes ou instances 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 une instance de représentation élue. Si des changements sont effectués, les états financiers modifiés constituent une nouvelle version d'états financiers.

Informations relatives à l'entité

1.4.7 ***Une entité doit indiquer l'information suivante dans les notes annexes, sauf si cette information est déjà communiquée 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 l'éventuelle réglementation qui régit les activités de l'entité ; et

(d) les entités ou secteurs significatifs de l'administration qui sont présentés dans les états financiers ainsi que les changements apportés aux entités ou secteurs significatifs composant l'entité présentant les états financiers et qui étaient présentés pour les exercices précédents.

1.4.8 Les états financiers peuvent être préparés pour une organisation ou une unité administrative telle qu'un ministère, un organisme public ou un programme de l'État, pour l'ensemble de l'administration, ou pour un groupe d'entités ou d'activités identifiables représentant notamment le secteur budgétaire, le secteur des administrations publiques ou un autre secteur de l'administration. La présentation des informations requises par le paragraphe 1.4.7 permettra aux utilisateurs d'identifier la nature des activités de l'entité et de comprendre l'environnement législatif et institutionnel dans lequel elle opère. Elle leur permettra également d'identifier les entités ou secteurs significatifs composant l'entité présentant les états financiers et les changements survenus depuis la dernière date de clôture. C'est une contrainte nécessaire pour des raisons de reddition de comptes et qui permettra aux utilisateurs de comprendre et d'évaluer les états financiers de l'entité.

Restrictions affectant les soldes de trésorerie et l'accès à l'emprunt

1.4.9 ***Une entité doit présenter dans les notes aux états financiers, accompagnés d'un commentaire, la nature et le montant :***

(a) des soldes de trésorerie significatifs qui ne sont pas disponibles pour être utilisés par l'entité ;

(b) des soldes de trésorerie significatifs qui sont soumis à des restrictions externes ; et

(c) des lignes de crédit non utilisées qui pourraient être disponibles pour les activités opérationnelles futures et pour le règlement d'engagements d'engagements en capital, en indiquant toutes les limitations à l'utilisation de ces lignes de crédit.

1.4.10 Les soldes de trésorerie détenus par une entité ne seraient pas disponibles pour être utilisés par l'entité lorsque, par exemple, une entité contrôlée opère dans un pays où des contrôles de change ou d'autres restrictions juridiques existent, lorsque ces soldes ne sont pas disponibles pour une utilisation générale par l'entité contrôlante ou par d'autres entités contrôlées.

1.4.11 Les soldes de trésorerie contrôlés par une entité peuvent être soumis à des restrictions qui limitent la finalité ou le calendrier de leur utilisation. Cette situation survient fréquemment lorsqu'une entité reçoit une subvention ou une donation qui doit être utilisée pour un objet précis. Elle peut également survenir lorsqu'à la date de clôture, une entité détient sur ses propres comptes de la trésorerie qu'elle a encaissée pour des tiers en sa capacité de mandataire mais qu'elle ne leur a pas encore transférée. Même si ces soldes sont contrôlés par l'entité et présentés comme un solde de trésorerie de l'entité, une présentation distincte du montant de ces postes est utile pour les lecteurs.

1.4.12 Des lignes de crédit non utilisées représentent une source potentielle de trésorerie pour une entité. La présentation du montant de ces lignes de crédit par type significatif permet aux lecteurs d'évaluer la disponibilité de cette trésorerie, et la mesure dans laquelle l'entité en a fait usage pendant l'exercice.

Cohérence de la présentation

1.4.13 ***La présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées d'un exercice à l'autre, à moins :***

(a) qu'il soit évident que, suite à un changement important de la nature des activités de l'entité ou un examen de la présentation de ses états financiers, une présentation ou classification différente serait plus appropriée eu égard aux critères de sélection et d'application des méthodes comptables visés au paragraphe 1.3.27; ou

(b) qu'un changement de présentation soit imposé par un amendement futur à la présente Norme.

1.4.14 Une restructuration majeure des accords de fourniture de services, la création d'une nouvelle entité publique ou la disparition d'une entité publique majeure existante, une acquisition ou une cession significative ou l'examen de la présentation générale des états financiers à usage général de l'entité pourraient conduire à présenter différemment l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou d'autres états financiers individuels. Ainsi, un État peut céder une banque d'épargne publique qui constitue l'une de ses entités contrôlées les plus significatives tandis que les entités économiques restantes s'occupent essentiellement de fournir des services administratifs et de conseil. Dans ce cas, la présentation des états financiers identifiant l'activité d'institution financière comme étant l'activité principale de l'État sera probablement non pertinente.

1.4.15 L'entité ne doit modifier la présentation de ses états financiers que si la structure modifiée est susceptible de se maintenir ou si une présentation différente fournit des informations qui donnent une image fidèle et sont plus pertinentes pour les lecteurs. Lorsque de tels changements de présentation sont réalisés, une entité reclasse ses informations comparatives selon le paragraphe 1.4.19. Lorsqu'une entité se conforme aux Normes comptables internationales du secteur public, un changement de présentation destiné à assurer la conformité avec des dispositions nationales est autorisé dans la mesure où la nouvelle présentation est cohérente avec les dispositions de la présente Norme.

Informations comparatives

1.4.16 ***Sauf autorisation ou disposition contraire de la présente Norme, des informations comparatives avec l'exercice précédent doivent être présentées pour toutes les informations chiffrées des états financiers requises par la présente Norme, sauf en ce qui concerne les états financiers du premier exercice d'application de cette Norme. Des informations comparatives sous forme narrative et descriptive doivent être incluses lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de l'exercice.***

1.4.17 La présente Norme impose de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie et énumère certaines informations qu'il est impératif de fournir dans cet état et dans les notes annexes correspondantes. La présente Norme ne s'oppose pas à la préparation d'états financiers additionnels. La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation d'informations supplémentaires. Lorsque des états financiers sont préparés en plus de l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou lorsque des informations dont la présentation est encouragée par la deuxième partie de la présente Norme sont fournies, la présentation d'informations comparatives est également encouragée.

1.4.18 Dans certains cas, des commentaires fournis dans les états financiers pour la (les) période(s) antérieure(s) continuent d'être pertinents pour la période en cours. Par exemple, les détails d'un litige dont le résultat était incertain à la dernière date de clôture et qui n'est pas encore réglé, peuvent être indiqués dans les états financiers de l'exercice. Il est intéressant pour les utilisateurs de savoir qu'il existait une incertitude à la date de clôture précédente et de connaitre les mesures prises au cours de l'exercice pour lever cette incertitude.

1.4.19 ***Lorsqu'une entité modifie la présentation ou la classification d'éléments dont la présentation dans les états financiers est imposée, elle doit reclasser les montants comparatifs correspondants (à moins que cela ne soit pas praticable) afin d'assurer la comparabilité avec l'exercice, et indiquer la nature, le montant et la raison de tout reclassement. Lorsqu'il n'est pas praticable de reclasser les montants comparatifs correspondants, l'entité doit indiquer la raison pour laquelle elle n'a pas procédé à leur reclassement et la nature des changements qu'aurait entraînés ce reclassement.***

1.4.20 Il peut y avoir des circonstances dans lesquelles il est impraticable de reclasser des informations comparatives pour les rendre comparables avec celles de l'exercice. Il est possible, par exemple, qu'au cours de l'(des) exercice(s) antérieur(s), les données n'aient pas été collectées d'une manière permettant leur reclassement et il est possible qu'on ne puisse pas reconstituer l'information. Dans de telles circonstances, l'entité indique la nature des ajustements qui auraient dû être opérés sur les chiffres comparatifs.

Identification des états financiers

1.4.21 ***Les états financiers doivent être clairement identifiés et doivent se distinguer des autres informations publiées dans le même document.***

1.4.22 La présente Norme s'applique uniquement aux états financiers ; elle ne s'applique pas aux autres informations présentées dans le rapport annuel ou dans un autre document. Il est donc important que les utilisateurs soient en mesure de distinguer les informations établies à l'aide de la présente Norme des autres informations pouvant être utiles aux utilisateurs mais ne faisant pas l'objet de la présente Norme.

1.4.23 ***Chacune des composantes des états financiers doit être clairement identifiée. En outre, les informations énumérées ci-après doivent être mises en évidence et répétées si cela est nécessaire à une bonne compréhension des informations présentées :***

(a) le nom ou tout autre mode d'identification de l'entité présentant les états financiers ;

(b) le fait que les états financiers concernent une entité individuelle ou un groupe d'entités;

(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 ; et

(e) le niveau d'arrondi retenu pour la présentation des chiffres dans les états financiers.

1.4.24 Les dispositions du paragraphe 1.4.23 sont normalement satisfaites par la présentation, sur chacune des pages des états financiers, des titres des pages et des intitulés de colonnes (sous une forme abrégée). C'est une question de jugement que de déterminer le mode le plus approprié de présentation de ces informations. Par exemple, lorsque les états financiers sont lus sur support électronique, des pages séparées ne peuvent pas être utilisées. Dans de tels cas, les postes identifiés au paragraphe 1.4.23 sont présentés avec une fréquence suffisante pour assurer une compréhension adéquate des informations données.

1.4.25 Les états financiers sont souvent rendus plus compréhensibles par une présentation de l'information en milliers ou en millions d'unités de la monnaie de présentation. Cela est acceptable dans la mesure où le niveau d'arrondi est indiqué et où il n'y a pas perte d'informations pertinentes.

1.5 Correction d'erreurs

1.5.1 ***Lorsqu' intervient une erreur liée au solde de trésorerie présenté dans les états financiers, le montant de l'erreur liée aux exercices antérieurs doit être présenté en ajustant la trésorerie à l'ouverture de l'exercice. Les données comparatives doivent être retraitées, sauf si cela est impraticable.***

1.5.2 ***Une entité doit indiquer, dans les notes aux états financiers, les éléments suivants :***

(a) la nature de l'erreur liée à un exercice précédent ;

(b) le montant de la correction ; et

(c) le fait que l'information comparative a été retraitée ou que son retraitement est impraticable.

1.5.3 Les éventuelles erreurs portant sur l'exercice et identifiées au cours de cet exercice sont corrigées avant que la publication des états financiers ne soit autorisée. Des erreurs commises dans la préparation des états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs peuvent être découvertes au cours de l'exercice. Ces erreurs peuvent avoir pour cause des erreurs de calcul, des erreurs dans l'application des méthodes comptables, une mauvaise interprétation des faits, des fraudes ou des négligences. Lorsqu'une erreur est identifiée en relation avec un exercice antérieur, le solde de trésorerie à l'ouverture est ajusté pour corriger l'erreur et les états financiers, y compris l'information comparative des exercices antérieurs, sont présentés comme

si l'erreur avait été corrigée pendant l'exercice au cours duquel elle a été commise. Une explication de l'erreur et de ses ajustements est incluse dans les notes.

1.5.4 Le retraitement de l'information comparative ne donne pas nécessairement lieu à la modification des états financiers approuvés par l'organe de direction ou enregistrés ou déposés auprès des instances de réglementation. Toutefois, la législation nationale peut en exiger la modification.

1.5.5 La présente Norme impose de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie, et ne s'oppose pas à la présentation d'autres états financiers. Lorsque des états financiers supplémentaires sont présentés en plus de l'état des entrées et des sorties de trésorerie, les dispositions des paragraphes 1.5.1 et 1.5.2 relatives à la correction d'erreurs s'appliqueront également à ces états.

1.6 Monnaie étrangère

Définitions

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

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

L'écart de change est l'écart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans une autre monnaie, à des cours de change différents.

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

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

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

Le cours du jour est le cours de change pour livraison immédiate.

Traitement des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie en monnaie étrangère

1.6.2 ***Les entrées et sorties de trésorerie provenant d'opérations en monnaie étrangère doivent être intégrées dans l'état des entrées et des sorties libellées dans la monnaie de présentation de l'entité en appliquant au montant en monnaie étrangère, le cours du jour à la date des entrées et des sorties de trésorerie.***

1.6.4 ***Les soldes de trésorerie en monnaie étrangère doivent être convertis en utilisant le cours de clôture.***

1.6.4. ***Les entrées et sorties de trésorerie d'une entité contrôlée étrangère doivent être convertis au cours de change entre la monnaie de présentation et la monnaie étrangère à la date des entrées et des sorties de trésorerie.***

1.6.5. ***Une entité doit indiquer le montant des différences de change incluses en tant qu'éléments de rapprochement entre soldes de trésorerie d'ouverture et de clôture pour la période.***

1.6.6. ***Lorsque la monnaie de présentation est différente de la monnaie du pays dans lequel l'entité est domiciliée, les raisons de l'utilisation d'une monnaie différente doivent être indiquées. La raison de tout changement dans la monnaie de présentation doit également être indiquée.***

1.6.7 Les administrations et les entités publiques peuvent effectuer des opérations en devises telles que l'emprunt d'un montant en monnaie étrangère, le fait de recevoir une assistance externe ou toute autre assistance exprimée en monnaie étrangère ou l'acquisition de biens et de services dont le prix d'achat est indiqué en monnaie étrangère. Ils peuvent également avoir des activités à l'étranger, et transférer de la trésorerie vers ces activités à l'étranger ou recevoir de la trésorerie provenant ce celles-ci. Pour inclure les opérations en monnaie étrangère et les activités à l'étranger dans les états financiers, l'entité doit exprimer les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie dans la monnaie de présentation.

1.6.8 Les profits et pertes latents provenant des variations des cours de change ne sont pas des entrées et des sorties de trésorerie. Toutefois, l'effet des variations des cours de change sur la trésorerie détenue en monnaie étrangère est présenté dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie de façon à permettre le rapprochement de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'ouverture et à la clôture de l'exercice. Ce montant est présenté séparément des entrées et des sorties de trésorerie et tient compte des écarts éventuels qui auraient été constatés si ces entrées et sorties de trésorerie avaient été présentées au cours de change en vigueur à la clôture de l'exercice.

1.7 Présentation des informations budgétaires dans les états financiers

Définitions

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

La <u>méthode comptable</u> désigne la méthode de la comptabilité d'exercice ou de la comptabilité de caisse selon la définition correspondante dans les Normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice et dans la Norme comptable internationale du secteur public fondée sur la comptabilité de caisse.

Un <u>budget annuel</u> est un budget approuvé pour une année. Il n'inclut ni les projections ni les estimations prévisionnelles publiées pour les périodes allant au-delà de la période budgétaire.

<u>L'autorisation budgétaire</u> est une autorisation accordée par un organe législatif pour répartir des fonds à des fins spécifiées par le pouvoir législatif ou une autorité similaire.

Un <u>budget approuvé</u> est le un pouvoir de dépenser issu de la législation, des lois de finances, des ordonnances gouvernementales et d'autres décisions liées aux produits ou recettes prévus pour la période budgétaire.

La <u>base budgétaire</u> désigne la méthode de comptabilité (de caisse, d'exercice ou autre) adoptée dans le budget et ayant été approuvée par l'organe législatif.

La base comparable désigne les montants réels présentés selon la même méthode comptable, la même base de classification, les mêmes entités et la même période que le budget approuvé.

Le budget final est le budget initial ajusté prenant en compte toutes les réserves, les montants reportés, les transferts, les affectations, les autorisations supplémentaires, ainsi que les autres modifications applicables à l'exercice budgétaire autorisées par l'organe législatif ou une autorité similaire.

Un budget pluriannuel est un budget approuvé pour plusieurs années. Il n'inclut ni les projections ni les estimations prévisionnelles publiées pour les périodes allant au-delà de la période budgétaire.

Le budget initial est le budget initial approuvé pour la période budgétaire.

Budgets approuvés

1.7.2 Un budget approuvé, tel que défini dans la présente Norme, reflète les produits attendus ou les entrées susceptibles d'être générées pendant la période du budget annuel ou pluriannuel, sur la base des plans actuels et des conditions économiques prévues pendant cette période budgétaire, ainsi que les charges ou les dépenses approuvées par un organe législatif, à savoir le pouvoir législatif ou une autre autorité compétente. Un budget approuvé n'est pas une estimation prévisionnelle ni une projection basée sur des hypothèses concernant des événements futurs et des moyens d'action possibles qui ne sont pas nécessairement attendus. De même, un budget approuvé diffère des informations financières prospectives, qui peuvent se présenter sous la forme d'une prévision, d'une projection ou d'une combinaison des deux : par exemple, une prévision sur un an plus une projection sur cinq ans.

1.7.3 Dans certains pays, les budgets peuvent être intégrés à la loi, dans le cadre du processus d'approbation. Dans d'autres, l'approbation peut être délivrée sans que le budget ne devienne une loi. Quel que soit le processus d'approbation, la caractéristique essentielle des budgets approuvés est que l'autorité qui retire les fonds auprès du Trésor public ou d'un organe similaire à des fins précises et convenues est mandatée par un organe législatif ou une autre autorité compétente d'un niveau supérieur. Le budget approuvé définit le pouvoir de dépenser pour chaque poste spécifique. Ce pouvoir de dépenser est généralement considéré comme la limite légale dans laquelle l'entité doit opérer. Dans certains pays, le budget approuvé pour lequel l'entité devra rendre des comptes peut être le budget initial ou le budget final, dans d'autres.

1.7.4 Si un budget n'est pas approuvé avant le début de la période budgétaire, le budget initial est celui dont l'application a été approuvée en premier, au cours de l'exercice budgétaire.

Budget initial et budget final

1.7.5 Le budget initial peut inclure les montants résiduels automatiquement attribués et reportés par rapport aux années précédentes, conformément à la loi. Par exemple, dans certains pays, les processus budgétaires nationaux comprennent une disposition exigeant le renouvellement automatique des autorisations, afin de couvrir les

engagements de l'année précédente. Ces engagements comprennent les éventuels passifs futurs basés sur un accord contractuel actuel. Dans certains pays, ils peuvent être désignés sous le nom d'obligations ou d'engagements et incluent les bons de commande en cours et les contrats dont les biens et services n'ont pas encore été reçus.

1.7.6 Des affectations supplémentaires peuvent s'avérer nécessaires lorsque le budget initial n'a pas correctement pris en compte les exigences en matière de dépenses découlant, par exemple, de guerres ou de catastrophes naturelles. En outre, en cas de déficit des recettes budgétées pendant la période, des transferts internes entre les rubriques ou les postes peuvent être nécessaires pour faire face aux modifications des priorités de financement pendant l'exercice fiscal. Par conséquent, les fonds initialement alloués à une entité ou une activité pourront être réduits pour la période en question, pour respecter la discipline budgétaire. Le budget final inclut toutes les modifications ou les amendements autorisés.

Montants réels

1.7.7 La présente Norme utilise le terme « réels» ou « montants réels » pour décrire les montants résultant de l'exécution du budget. Dans certains pays, l'exécution du budget, l'exécution budgétaire ou des termes similaires pourront être utilisés dans le même sens que celui donné à réels ou montants réels.

Présentation d'une comparaison des montants budgétés et des montants réels

1.7.8 ***En vertu des exigences du paragraphe 1.7.17, une entité rendant public(s) son ou ses budgets approuvés devra présenter une comparaison des montants budgétés dont elle doit rendre compte publiquement et des montants réels, soit sous la forme d'un état financier complémentaire distinct, soit sous la forme de colonnes supplémentaires consacrées au budget dans l'état des entrées et sorties de trésorerie actuellement présenté conformément à la présente Norme. La comparaison des montants budgétés et des montants réels devra présenter séparément, pour chaque niveau de tutelle législative :***

(a) ***les montants du budget initial et ceux du budget final ;***

(b) ***les montants réels, calculés sur une base comparable ; et***

(c) ***par le biais des notes, un détail des différences significatives entre le budget dont l'entité doit publiquement rendre compte et les montants réels, à moins que ces détails ne soient inclus dans d'autres documents publics publiés en parallèle avec les états financiers, et qu'un renvoi à ces documents ne soit fait dans les notes.***

Champ d'application

1.7.9 La présente Norme s'applique à toutes les entités tenues ou choisissant de rendre publics leur(s) budget(s) approuvé(s). La présente Norme n'impose pas de rendre publics les budgets approuvés ni de présenter, dans les états financiers des informations relatives ou des comparaisons avec les budgets approuvés n'ayant pas été rendus publics.

1.7.10 Dans certains cas, les budgets approuvés seront compilés pour englober toutes les activités contrôlées par une entité du secteur public. Dans d'autres cas, des budgets approuvés distincts devront être rendus publics pour certaines activités, groupes d'activités ou entités comprises dans les états financiers d'une administration ou d'une autre entité du secteur public. Tel pourra être le cas lorsque, par exemple, les états financiers d'une administration englobent des programmes ou des organismes publics disposant d'une autonomie opérationnelle et préparant leurs propres budgets, ou lorsqu'un budget n'est préparé que pour l'ensemble du secteur des administrations publiques. La présente Norme s'applique à toutes les entités présentant des états financiers lorsque les budgets approuvés de l'entité, ou des composantes de cette dernière, sont rendus publics.

Comparaison des montants budgétés et des montants réels

1.7.11 La présentation, dans les états financiers, des montants du budget initial et final et des montants réels sur une base comparable avec le budget, rendu public, terminera le cycle de reddition des comptes en permettant aux utilisateurs des états financiers d'identifier si les ressources ont été obtenues et utilisées conformément au budget approuvé. Les différences entre les montants réels et les montants budgétés, qu'elles figurent dans le budget initial ou final (souvent désignées sous le nom « d'écarts », en comptabilité), pourront également être présentées dans les états financiers, à des fins d'exhaustivité.

1.7.12 Un détail des différences significatives entre les montants réels et les montants budgétés permettra d'aider les utilisateurs à comprendre l'origine des écarts significatifs par rapport au budget approuvé dont l'entité doit rendre publiquement des comptes.

1.7.13 Une entité pourra être tenue ou pourra choisir de rendre public son budget initial, son budget final ou son budget initial et son budget final. Lorsque le budget initial et le budget final doivent être rendus publics, la législation, la réglementation ou toute autre autorité indique généralement si l'origine des différences significatives entre les montants du budget initial et les montants réels, ou entre les montants réels et les montants du budget final doit être détaillée, conformément au paragraphe 1.9.8(c). En l'absence de telles indications, les différences significatives pourront être déterminées en faisant référence, par exemple, aux différences entre les montants du budget initial et les montants réels, afin de se concentrer sur les performances réalisées par rapport au budget initial, ou sur les différences entre les montants du budget final et les montants réels, afin de se concentrer sur le respect du budget final.

1.7.14 Dans de nombreux cas, les montants du budget final et les montants réels coïncideront. Ceci s'explique par le fait que l'exécution du budget est surveillée tout au long de l'exercice et que le budget initial est progressivement révisé pour refléter les nouvelles conditions, les nouvelles circonstances et évènements survenus pendant la l'exercice. Le paragraphe 1.7.23 de la présente Norme exige de présenter le détail des raisons des modifications entre le budget initial et le budget final. Ces informations, ainsi que celles à fournir en vertu du paragraphe 1.7.8 ci-dessus, garantiront que les entités rendant publics leur(s) budget(s) approuvé(s) doivent

rendre compte publiquement de leurs performances par rapport au budget approuvé, ainsi que du respect de ce dernier.

1.7.15 Les rapports de gestion, d'analyse, d'exploitation ou les autres rapports publics fournissant des commentaires sur les performances et les réalisations de l'entité pendant l'exercice, y compris un détail des différences significatives relevées par rapport aux montants budgétés, sont généralement publiés en parallèle aux états financiers. Conformément au paragraphe 1.7.8(c) de la présente Norme, le détail des différences significatives entre les montants budgétés et les montants réels sera inclus dans les notes des états financiers, à moins qu'il ne le soit dans d'autres rapports ou des documents publics publiés en parallèle aux états financiers, et que les notes aux états financiers n'identifient les rapports ou les documents pouvant contenir ces détails.

1.7.16 Lorsque les budgets approuvés ne sont rendus publics que pour certaines des entités ou des activités incluses dans les états financiers, les exigences du paragraphe 1.7.8 ne s'appliquent qu'aux entités ou aux activités reflétées dans le budget approuvé. Ceci signifie que par exemple, lorsqu'un budget n'est préparé que pour le secteur des administrations publiques de l'entité présentant les états financiers d'un État dans son ensemble, les informations à fournir en vertu du paragraphe 1.7.8 ne seront présentées que pour ce secteur des administrations publiques de l'État.

Présentation

1.7.17 ***Une entité ne doit présenter une comparaison des montants budgétés et des montants réels dans des colonnes supplémentaires consacrées au budget dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie que lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable.***

1.7.18 Les comparaisons des montants budgétés et des montants réels peuvent être présentées dans un état financier distinct (intitulé « État de comparaison des montants budgétés et des montants réels » ou portant un nom similaire). A contrario, lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable, à savoir sur la même base comptable pour une même entité et un même exercice, et adoptent la même structure de classification, des colonnes supplémentaires pourront être ajoutées à l'état des entrées et sorties de trésorerie présenté conformément à la présente Norme. Ces colonnes supplémentaires permettront d'identifier les montants des budgets initiaux et finaux et, si l'entité le décide, les différences entre les montants budgétés et les montants réels.

1.7.19 Lorsque le budget et les états financiers ne sont pas préparés sur une base comparable, une comparaison distincte des montants budgétés et des montants réels est présentée. Dans ce cas, pour garantir que les lecteurs comprennent bien les informations financières préparées sur des bases différentes, les états financiers pourront préciser que les méthodes utilisées pour établir le budget sont distinctes des méthodes comptables et que l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels est préparé sur la base du budget.

Niveau de regroupement

1.7.20 Les documents budgétaires pourront fournir de nombreux détails sur certaines activités, certains programmes ou certaines entités. Ces détails sont souvent regroupés en grandes catégories sous des rubriques ou des classifications budgétaires communes, pour leur présentation au pouvoir législatif ou à tout autre organe faisant autorité, en vue de la délivrance d'une autorisation. La présentation d'informations sur les montants budgétés et les montants réels, cohérentes avec ces grandes catégories et rubriques, garantira que les comparaisons sont effectuées au niveau de tutelle du pouvoir législatif ou sous l'autorité d'un organisme supérieur défini dans le(s) document(s) budgétaire(s).

1.7.21 Dans certains cas, les informations financières détaillées incluses dans les budgets approuvés devront exiger d'être regroupées afin d'être présentées dans les états financiers, conformément aux dispositions de la présente Norme. Ce regroupement peut s'avérer nécessaire pour éviter toute surabondance d'informations et pour refléter les niveaux de tutelle exercés par le pouvoir législatif ou tout autre organe faisant autorité. La détermination du niveau de regroupement est une affaire de jugement professionnel. Ce jugement s'appliquera dans le contexte des objectifs de la présente Norme et des caractéristiques qualitatives de l'information financière, comme indiqué au paragraphe 1.3.27 de la présente Norme.

1.7.22 Les informations budgétaires supplémentaires, dont les informations concernant la réalisation des objectifs de fourniture de services, peuvent être présentées dans des documents autres que des états financiers. La deuxième partie de la présente Norme encourage l'inclusion, dans les états financiers, d'un renvoi à ces documents.

Modifications par rapport au budget initial et au budget final

1.7.23 ***Toute entité doit expliquer si les modifications survenues entre le budget initial et le budget final sont une conséquence des réaffectations dans le budget ou d'autres facteurs, soit :***

(a) en incluant des informations dans les notes aux états financiers ; ou

(b) dans un rapport publié précédemment, simultanément ou en parallèle aux états financiers, incluant un renvoi au rapport dans les notes aux états financiers.

1.7.24 Le budget final inclut toutes les modifications approuvées par acte législatif ou une autre autorité désignée, afin de réviser le budget initial. Conformément aux dispositions de la présente Norme, les notes aux états financiers ou tout rapport publié avant, en parallèle ou simultanément à ces derniers incluront une explication des changements opérés entre le budget initial et le budget final. Cette explication détaillera par exemple, si les modifications découlent de réaffectations dans les paramètres du budget initial ou d'autres facteurs, tels que des modifications des paramètres budgétaires globaux, notamment les changements d'orientation des politiques publiques. Ces informations sont souvent présentées dans les rapports de gestion, les rapports d'analyse et les rapports d'exploitation similaires publiés en parallèle, mais séparément, des états financiers. Ces informations peuvent également

être ajoutées aux rapports d'exécution budgétaire publiés par les administrations afin de détailler l'exécution du budget. Lorsque ces informations sont présentées dans un rapport différent des notes aux états financiers, ces dernières incluront un renvoi au rapport.

Base comparable

1.7.25 ***Toutes les comparaisons des montants budgétés et des montants réels devront être présentées sur une base comparable au budget.***

1.7.26 La comparaison des montants budgétés et des montants réels sera présentée selon la même méthode comptable (méthode de la comptabilité d'exercice, de caisse ou autre), selon la même base de classification et pour les mêmes entités et la même période que le budget approuvé. Ceci permettra de garantir que les informations fournies dans les états financiers concernant la conformité avec le budget se basent sur la même méthode que le budget. Dans certains cas, ceci peut impliquer la présentation d'une comparaison entre les montants budgétés et les montants réels selon une méthode comptable différente, pour un groupe d'activités différent, et selon un format de présentation ou de classification différent de celui adopté pour les états financiers.

1.7.27 Comme indiqué au paragraphe 1.7.10, des budgets distincts peuvent être approuvés et rendus publics pour des entités individuelles ou des activités particulières composant l'entité présentant les états financiers. Lorsque tel est le cas, les budgets distincts peuvent être retraités pour être présentés dans les états financiers, conformément aux dispositions de la présente Norme. Cette nouvelle compilation n'implique aucune modification ni aucune révision des budgets approuvés. Ceci s'explique par le fait que la présente Norme impose une comparaison des montants réels et de ceux du budget approuvé.

1.7.28 Les entités peuvent adopter des méthodes comptables différentes pour la préparation de leurs états financiers et pour leurs budgets approuvés. Par exemple, dans certains cas, bien que rares, une administration ou un organisme public pourra opter pour la méthode de la comptabilité de caisse pour ses états financiers et pour la méthode de la comptabilité d'exercice pour son budget. En outre, les budgets pourront se concentrer ou inclure des informations concernant les engagements à dépenser des fonds dans le futur et les modifications de ces engagements, tandis que les états financiers détailleront les entrées et les sorties de trésorerie ainsi que leurs soldes. Cependant, l'entité budgétaire et l'entité d'information financière sont souvent une seule et même entité. De même, la période pour laquelle le budget est préparé et la base de classification adoptée pour le budget seront souvent reflétées dans les états financiers. Ceci garantira que le système comptable enregistre et fournit les informations financières d'une manière facilitant la comparaison des montants budgétés et des montants réels à des fins de gestion et de reddition des comptes, pour surveiller par exemple l'avancée de l'exécution du budget pendant la période budgétaire et pour informer l'État, le public et les autres utilisateurs de manière pertinente et en temps opportun.

1.7.29 Dans certains pays, les budgets peuvent être préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse ou d'exercice conformément au système d'information statistique englobant des entités et les activités différentes de celles figurant dans les

états financiers. Par exemple, les budgets préparés pour être conformes à un système d'information statistique peuvent se concentrer sur le secteur des administrations publiques et n'englober que les entités exerçant comme activité principale les fonctions « primaires » ou « non marchandes » de l'État, tandis que les états financiers concernent toutes les activités contrôlées par un État, y compris les activités marchandes de ce dernier.

1.7.30 Dans les modèles d'information statistique, le secteur des administrations publiques peut comprendre les échelons nationaux, fédéraux / régionaux et locaux. Dans certains pays, l'État peut contrôler les administrations fédérales / régionales et locales, consolider ces administrations dans ses états financiers, et demander à ce que soit rendu public, un budget approuvé englobant les trois échelons d'autorité. Dans ces cas, les dispositions de la présente Norme s'appliqueront aux états financiers de ces entités publiques nationales. Cependant, lorsqu'un État ne contrôle pas les administrations fédérales ou locales, son état financier ne consolidera pas les échelons fédéraux / régionaux ou locaux. Toutefois, des états financiers distincts peuvent être préparés pour chaque échelon d'autorité. Les dispositions de la présente Norme ne s'appliqueront qu'aux états financiers des entités publiques lorsque les budgets approuvés des entités et des activités qu'elles contrôlent, ou des parties de ces derniers, sont rendus publics.

Budgets pluriannuels

1.7.31 Certaines administrations et autres entités approuvent et rendent publics des budgets pluriannuels, plutôt que des budgets annuels. Généralement, les budgets pluriannuels comprennent une série de budgets annuels ou des objectifs budgétaires annuels. Le budget approuvé correspondant à chaque période annuelle distincte reflète l'application des politiques budgétaires associées au budget pluriannuel pour cette période. Dans certains cas, le budget pluriannuel prévoit le report des autorisations non utilisées d'un exercice à l'autre.

1.7.32 Les administrations et les autres entités préparant des budgets pluriannuels peuvent adopter des approches différentes afin de déterminer leur budget initial et leur budget final, en fonction de la manière dont leur budget est validé. Par exemple, administration pourra valider un budget biennal contenant deux budgets annuels approuvés, auquel cas un budget initial et un budget final approuvés pourront être identifiés pour chaque période annuelle. Si des autorisations non consommées de la première année du budget biennal peuvent être légalement utilisées la seconde année, le budget « initial » correspondant à la période de la seconde année sera augmenté de ces montants « reportés ». Dans les rares cas où une administration fera passer un budget biennal ou pluriannuel ne séparant pas spécifiquement les montants en fonction de la période annuelle, faire appel au jugement pourra être nécessaire pour identifier quels montants sont attribuables à chaque période annuelle, afin de définir le budget annuel, pour les besoins de la présente Norme. Par exemple, le budget initial et le budget final approuvé pour la première année d'une période biennale engloberont toute dépense d'investissement approuvée pour la période biennale et survenue pendant la première année ainsi que le montant relatif aux postes de produits et de recettes récurrents attribuables à cette année. Les montants non utilisés de la première période annuelle seraient alors intégrés au budget « initial » de la seconde période annuelle et ce budget,

ainsi que les amendements à ce dernier, formeraient le budget final pour la deuxième année. La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation d'informations concernant la relation entre les montants budgétés et les montants réels pendant la période budgétaire.

Présentation dans les notes d'informations relatives à la base budgétaire, à la période budgétaire et au périmètre du budget

1.7.33 ***Toute entité doit détailler dans les notes aux états financiers la base budgétaire et la base de classification adoptée dans le budget approuvé.***

1.7.34 La méthode comptable (méthode de la comptabilité de caisse, d'exercice ou autre) utilisée lors de la préparation et de la présentation du budget peut différer de celle utilisée dans les états financiers. Ces différences peuvent survenir lorsque le système comptable et le système budgétaire compilent des informations en adoptant des perspectives différentes – le budget peut en effet se concentrer sur les flux de trésorerie et certaines régularisations et certains engagements, tandis que les états financiers renseignent sur les entrées et sorties de trésorerie.

1.7.35 Les formats et les systèmes de classification choisis pour la présentation du budget approuvé peuvent également différer des formats adoptés pour les états financiers. Un budget approuvé peut classer les postes selon la même méthode que celle adoptée dans les états financiers ; il peut notamment classer les dépenses par nature économique (rémunération du personnel, fournitures et consommables, subventions et transferts, etc.) ou par fonction (santé, éducation, etc.). Sinon, le budget peut classer les postes en fonction des programmes spécifiques (par exemple, réduction de la pauvreté ou contrôle des maladies contagieuses) ou des composantes des programmes liées aux objectifs de réalisation des performances (par exemple, les étudiants diplômés de l'enseignement supérieur ou les interventions chirurgicales réalisées par les services d'urgence d'un hôpital), ce qui diffère des classifications adoptées dans les états financiers. En outre, un budget récurrent pour les activités courantes (par exemple, l'éducation ou la santé) peut être approuvé séparément du budget des investissements pour les dépenses d'investissement (par exemple, les infrastructures ou les immeubles).

1.7.36 La présentation de la base budgétaire et de la base de classification adoptée pour la préparation et la présentation des budgets approuvés aidera les utilisateurs à mieux comprendre la relation existante entre le budget et les informations comptables présentées dans les états financiers.

1.7.37 ***Toute entité doit indiquer dans les notes aux états financiers la période couverte par le budget approuvé.***

1.7.38 Les états financiers sont présentés au minimum une fois par an. Les entités peuvent approuver les budgets pour une période annuelle ou des périodes pluriannuelles. Le détail de la période couverte par le budget approuvé lorsque cette période diffère de l'exercice adopté pour les états financiers aidera les utilisateurs de ces états financiers à mieux comprendre la relation existante entre les données du budget et la comparaison du budget par rapport aux états financiers. Le détail de la période couverte par le budget approuvé lorsque cette période est identique à celle couverte

par les états financiers jouera également un rôle de confirmation utile, notamment dans les pays où des états et des rapports financiers, ainsi que des budgets provisoires sont également préparés.

1.7.39 ***Toute entité doit indiquer dans les notes aux états financiers les entités incluses dans le budget approuvé.***

1.7.40 Le paragraphe 2.1.37 de la deuxième partie de la présente Norme encourage les entités contrôlantes à préparer et à présenter des états financiers consolidés englobant les entités dépendant du budget et les entités commerciales du secteur public contrôlées par l'État. Cependant, comme indiqué au paragraphe 1.7.29, les budgets approuvés préparés conformément aux modèles d'information statistique peuvent ne pas englober les activités de l'administration publique réalisées sur une base commerciale ou marchande. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.7.25, les montants budgétés et les montants réels seront présentés sur une base comparable. Le détail des entités concernées par le budget permettra aux utilisateurs d'identifier dans quelle mesure les activités de l'entité sont soumises à un budget approuvé et en quoi l'entité budgétaire diffère de l'entité reflétée dans les états financiers.

Rapprochement dans les états financiers des montants réels et des montants budgétés sur une base comparable

1.7.41 ***Les montants réels présentés sur une base comparable au budget, conformément au paragraphe 1.7.25 doivent, lorsque les états financiers et le budget ne sont pas préparés sur une base comparable, être rapprochés avec le total des entrées et le total des sorties de trésorerie, en identifiant séparément les différences d'entité, les différences temporelles et de base. Le rapprochement doit figurer dans l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels ou dans les notes aux états financiers.***

1.7.42 Les différences entre les montants réels identifiés conformément à la base comparable et les montants réels comptabilisés dans les états financiers peuvent utilement être classées selon les catégories suivantes :

(a) Les différences de base budgétaire, qui surviennent lorsque le budget approuvé est préparé sur une base autre que la méthode comptable. Par exemple, lorsque le budget est préparé selon la méthode de la comptabilité d'exercice ou selon la méthode de comptabilité de caisse modifiée et que les états financiers sont préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse ;
(b) Les différences temporelles, qui surviennent lorsque la période budgétaire diffère de l'exercice couvert par les états financiers ; et
(c) Les différences d'entité, qui surviennent lorsque le budget omet des programmes ou des entités faisant partie de l'entité pour laquelle les états financiers sont préparés.

Il peut également exister des différences dans les formats et les systèmes de classification adoptés pour la présentation des états financiers et du budget.

1.7.43 Le rapprochement exigé par le paragraphe 1.7.41 de la présente Norme permettra à l'entité de mieux s'acquitter de ses obligations comptables en identifiant les

principales sources de différences entre les montants réels calculés sur une base budgétaire et le total des entrées et des sorties de trésorerie comptabilisés dans l'état des entrées et sorties de trésorerie. La présente Norme n'exclut pas le rapprochement de chaque sous total et total, ou de chaque catégorie de postes, présenté dans une comparaison des montants budgétés et réels avec les montants équivalents dans les états financiers.

1.7.44 Pour les entités adoptant la méthode de la comptabilité de caisse pour la préparation des documents budgétaires et des états financiers, aucun rapprochement ne sera imposé lorsque le budget est préparé pour la même période, lorsqu'il englobe les mêmes entités et qu'il adopte le même format de présentation que les états financiers. Pour les autres entités adoptant la même méthode comptable pour le budget et les états financiers, il pourra exister une différence au niveau du format de présentation, de l'entité présentant les états financiers ou de l'exercice ; par exemple, le budget approuvé pourra adopter une format de classification ou de présentation différent de ceux des états financiers, inclure que les activités non marchandes de l'entité ou s'échelonner sur plusieurs années. Un rapprochement peut s'avérer nécessaire en présence de différences de présentation, de différences temporelles ou d'entité entre le budget et les états financiers préparés selon la même méthode comptable.

1.7.45 ***Conformément aux dispositions de la présente Norme, la présentation d'informations comparatives concernant l'exercice précédent n'est pas exigée.***

1.7.46 La présente Norme exige qu'une comparaison des montants budgétés et des montants réels soit incluse dans les états financiers des entités rendant public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s). Elle n'impose aucune présentation d'une comparaison des montants réels et du budget de l'exercice précédent, ni la présentation, dans les états financiers de l'exercice considéré, du détail des différences entre les montants budgétés et les montants réels de l'exercice précédent.

1.8 Date d'entrée en vigueur de la première partie et des dispositions transitoires

Dispositions transitoires

1.8.1 ***Les entités adoptant l'IPSAS Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse pour la première fois, doivent appliquer l'ensemble de ses dispositions dès la date de sa première adoption.***

1.8.2. Les ***entités présentant actuellement les états financiers conformément à la version précédente de l'IPSAS Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse ne sont pas tenues de se conformer aux dispositions de la présente Norme avant le 1er janvier 2019.***

1.8.3. ***Lorsque des entités appliquent la disposition transitoire visée au paragraphe 1.8.2, elles doivent indiquer les méthodes comptables n'ayant pas encore été adoptées.***

1.8.4 Lorsqu'une entité adopte la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse pour la première fois, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les exercices ouverts à compter de la date d'adoption. Les dispositions

transitoires prévoient que les entités adoptant actuellement la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse disposent d'une période pouvant aller jusqu'à deux ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente Norme pour l'adoption de l'ensemble des méthodes comptables. Les entités qui bénéficient des dispositions transitoires doivent identifier les méthodes avec lesquelles elles ne sont pas encore en totale conformité. Tous les changements apportés aux méthodes comptables suite à l'application de la présente Norme doivent être recensés conformément aux dispositions des paragraphes 1.8.11 à 1.8.13 ci-après.

Date d'entrée en vigueur

1.8.5 ***Toute entité doit appliquer la présente Norme pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer.***

1.8.6 La présente Norme s'applique à toute entité adoptant l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse pour la première fois et à toute entité l'ayant déjà adoptée.

Retrait et remplacement de la version 2007 de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse

1.8.7 ***La présente norme annule et remplace l'IPSAS Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse publiée en 2007.***

1.8.8 La première version de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse a été publiée en janvier 2003. Elle s'appliquait aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004. Elle a ensuite été mise à jour avec des dispositions et recommandations supplémentaires relatives à l'information budgétaire et à l'assistance externe en 2006 et 2007. La date d'entrée en vigueur des dispositions supplémentaires de la section 9 *Présentation des informations budgétaires dans les états financiers* et la section 10 *Bénéficiaires de l'assistance externe* de la première partie de la Norme concernait les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009.

1.8.9 La présente Norme a été publiée en 2017. Elle annule et remplace la version de 2007 précédemment publiée. La révision prévoit une dérogation à l'obligation de préparer des états financiers consolidés et de présenter des informations sur les paiements effectués par des tiers et l'assistance externe présentée dans la première partie de la version de 2007. Certaines de ses dispositions sont désormais présentées sous forme de recommandations dans la deuxième partie de la présente Norme. La présente Norme a également été modifiée afin de mieux s'adapter au *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités du secteur public* (le « Cadre conceptuel ») et aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice actuellement en vigueur, s'il y a lieu.

1.8.10 L'association des dispositions et recommandations de la première et de la deuxième partie de la présente Norme signifie que sur de nombreux points, mais pas nécessairement sur tous, les informations présentées dans les états financiers préparés conformément à la version précédente de la norme seront également

présentées dans les états financiers préparés conformément à la présente Norme. Toutefois, les entités présentant des états financiers en conformité avec la version précédente de la norme devront réexaminer les dispositions et recommandations de la présente Norme afin de s'assurer qu'elles demeurent conformes.

Changements de méthodes comptables pour les entités ayant adopté la version précédente de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse

1.8.11 ***Lorsque l'adoption de la présente Norme exige le changement d'une méthode comptable utilisée par une entité appliquant la version précédente de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse, l'entité doit appliquer le changement rétrospectivement en ajustant le solde de trésorerie à l'ouverture de l'exercice présenté ainsi que les autres montants comparatifs communiqués pour l'exercice précédent présenté comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.***

1.8.12 ***Si une entité appliquant la version précédente de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse n'est pas en mesure de définir l'effet cumulatif, à l'ouverture de l'exercice, de l'application d'une nouvelle méthode comptable à l'exercice précédent présenté, l'entité doit :***

(a) ***appliquer la nouvelle méthode comptable aux opérations, autres évènements et circonstances survenant après la date du changement de méthode ; et***

(b) ***comptabiliser l'effet de la nouvelle méthode sur les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie de l'exercice considéré et des exercices ultérieurs concernés par le changement.***

1.8.13 ***Lorsque la première application de la présente Norme par une entité appliquant la version précédente de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (a) a une incidence sur l'exercice considéré ou l'exercice précédent ou (b) aurait une telle incidence, sans qu'il soit praticable de définir le montant de l'ajustement, l'entité doit indiquer :***

(a) ***la nature du changement de la méthode comptable ;***

(b) ***le montant de l'ajustement pour chaque poste concerné des états financiers, pour l'exercice considéré et l'exercice précédent présenté, dans la mesure du possible ; et***

(c) ***les circonstances expliquant cette situation ainsi que le détail des modalités et de la date d'entrée en vigueur du changement de méthode comptable si l'application rétrospective exigée par le paragraphe 1.8.11 est impraticable.***

Base des conclusions – Première partie de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse, mais n'en fait pas partie intégrante.

La Base des conclusions faisant suite à la deuxième partie de la présente Norme porte sur les modifications apportées aux recommandations de la deuxième partie.

Introduction

BC1 L'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse* (l'« IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse ») a été publiée en janvier 2003 et mise à jour avec l'ajout de dispositions et recommandations supplémentaires relatives à la présentation des informations budgétaires en 2006 et à l'assistance externe en 2007. Elle se compose de deux parties : la première partie identifie les dispositions devant être adoptées par toute entité présentant des états financiers à usage général conformes à la présente Norme. La deuxième partie indique les informations supplémentaires dont la présentation est recommandée aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions et accompagne les entités en cours de transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

Motifs et portée de la présente révision

BC2 Bien que les points de vue diffèrent quant au nombre d'administrations et d'autres entités du secteur public ayant adopté l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse, il est généralement admis qu'elle n'est pas adoptée de manière large. Les dispositions en matière de consolidation, d'assistance externe et de paiements effectués par des tiers ont été définies par le groupe de travail de l'IPSASB chargé de la révision des normes IPSAS (IPSASB Task Force Report 2010) ainsi que par de nombreuses parties prenantes, notamment des parties prenantes appliquant les normes IPSAS, comme des obstacles majeurs à l'adoption de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse.

BC3 Malgré son adoption limitée, la consultation stratégique menée par l'IPSASB en 2014 a conclu qu'il existe un fort soutien en faveur du maintien de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse, que ce soit en tant que norme à part entière ou en tant que première étape de la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption de ces normes ainsi que, dans certains cas, en faveur de la révision de ses dispositions afin d'éliminer les obstacles à son adoption. Les entités en cours de transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse sont également invitées à consulter l'étude de l'IPSASB « Study 14 *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities* » (troisième édition publiée en janvier 2011) qui fournit des commentaires sur les approches pouvant être adoptées en cas de transition vers la comptabilité d'exercice.

BC4 Les modifications apportées à la présente version révisée de la norme fondée sur la comptabilité de caisse (2017) reflètent une révision à portée limitée de l'IPSAS en réponse aux commentaires reçus par l'IPSASB de la part des parties prenantes quant à l'application de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse. Les modifications visent à :

(a) surmonter les obstacles majeurs à son adoption correspondant aux dispositions en matière de consolidation, d'assistance externe et de paiements effectués par des tiers ; et

(b) souligner que, dans le cadre de la stratégie de définition de normes de l'IPSASB, la norme fondée sur la comptabilité de caisse a essentiellement pour vocation de constituer une étape intermédiaire vers l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice plutôt qu'une fin en soi.

BC5 La présente version révisée de la norme fondée sur la comptabilité de caisse (2017) comprend également des modifications mineures. Ces modifications sont destinées à garantir que, bien que les dispositions et recommandations de la présente Norme puissent différer des dispositions des IPSAS équivalentes fondées sur la comptabilité d'exercice, elles ne s'opposent pas aux dispositions en question à moins que ce soit fait à dessein pour refléter le fait que la présente Norme met l'accent sur la comptabilité de caisse. Depuis la publication de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse en 2003, les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice ont été mises à jour et, dans certains cas, supprimées et/ou remplacées. Les modifications mineures reflètent, le cas échéant, l'évolution des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

Consolidation

BC6 De nombreuses entités du secteur public souhaitant préparer des états financiers conformes aux dispositions de la présente Norme et refléter les meilleures pratiques en matière d'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse se sont heurtées à des obstacles considérables lors de la préparation et de la présentation d'états financiers totalement consolidés. Il y a plusieurs raisons à cela, notamment : (a) la compatibilité avec la législation ou la réglementation applicable qui impose la préparation de rapports financiers pour le budget, le secteur des administrations publiques ou tout autre groupe d'activités ; (b) les difficultés à identifier toutes les entités contrôlées à la date de clôture ; (c) les différences en matière de base comptable adoptée par les entités commerciales du secteur public et (d) la capacité (notamment l'accès à l'expertise technique nécessaire) à recueillir et traiter les données nécessaires en temps opportun et à respecter les dates limites pour la présentation des informations.

BC7 De nombreuses parties prenantes ont exprimé la crainte que les précédentes dispositions en matière de consolidation compromettent la capacité de la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2007) à améliorer la qualité des états financiers préparés selon cette méthode et à accompagner la transition vers l'information financière et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice car les administrations et les autres entités du secteur public ne seraient pas en mesure de se conformer à la Norme. La présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) apporte des modifications à la version de 2007 afin de répondre à ces préoccupations, comme souligné ci-dessus.

BC8 Dans la présente version révisée, la disposition imposant aux entités contrôlantes de préparer des états financiers consolidés intégrant l'ensemble des entités contrôlées est supprimée de la première partie de la Norme. Cette disposition est présentée sous forme de recommandation dans la deuxième partie, l'objectif étant de surmonter un obstacle majeur à l'adoption des IPSAS.

BC9 La deuxième partie de la présente Norme encourage également les entités contrôlantes ne consolidant pas l'ensemble des entités contrôlées à préparer des états financiers qui reflètent le secteur budgétaire, le secteur des administrations publiques ou une organisation différente des activités essentielles de l'État pendant leur transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Cette approche contribue à une transition harmonieuse et praticable vers une consolidation complète comme requis par les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Elle répond aux inquiétudes de certaines parties prenantes selon lesquelles la consolidation risque d'entraîner une perte d'informations sur les activités essentielles de l'État et, dans certains cas, est contraire aux exigences législatives.

BC10 Pour accompagner les entités en cours de transition vers la méthode de la comptabilité d'exercice, les principales définitions, notamment celle du contrôle, ont été révisées lorsque cela s’est avéré nécessaire, afin de garantir qu'elles ne sont pas en contradiction avec IPSAS 34, *États financiers individuels* et IPSAS 35, *États financiers consolidés*.

BC11 L'IPSASB a examiné un certain nombre d'approches visant à supprimer les obstacles à l'adoption générées par les dispositions actuelles en matière de consolidation. Bien que plusieurs de ces approches étaient fondées, l'IPSASB a décidé que, dans l'ensemble, l'approche adoptée dans la présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la méthode de la comptabilité de caisse (2017) constituait la meilleure réponse aux inquiétudes des entités mettant en œuvre la norme IPSAS fondée sur comptabilité de caisse et aux inquiétudes des parties prenantes dépendant des états financiers préparés conformément aux IPSAS pour obtenir des informations utiles aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions. Parmi les autres approches examinées et les motifs retenus par l'IPSASB pour ne pas proposer leur adoption figurent notamment :

(a) prévoir une période transitoire de 3 à 5 ans, voire plus longue, à compter de la première adoption pour que les entités puissent se conformer à la disposition imposant aux entités contrôlantes de consolider l'ensemble des entités contrôlées. Cependant, 12 années se sont écoulées depuis la publication de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse et la consolidation demeure un obstacle majeur à son adoption. L'IPSASB n'était pas convaincu qu'une période transitoire de 3 à 5 ans suffirait pour surmonter les différents obstacles identifiés dans de nombreux pays ;

(b) reformuler, sous la forme de recommandations, toutes les dispositions en matière de consolidation, à l'exception des dispositions relatives aux procédures comptables devant être adoptées dans le cadre de la préparation des états financiers consolidés et de la présentation de la composition de l'entité économique. Cette approche était intéressante. Elle impliquait que les procédures adoptées en vue de la préparation des états financiers consolidés seraient identifiées comme des dispositions devant être appliquées systématiquement d'un exercice à l'autre pour une même entité économique ainsi que pour toutes les entités se conformant aux IPSAS. Cependant, le fait de considérer ses aspects comme des dispositions normatives pouvait continuer d'entraver l'adoption des IPSAS. En outre, l'IPSASB estimait que le fait de désigner certains processus et informations essentiels à la préparation et à la présentation des états financiers consolidés comme des dispositions et certains autres simplement comme des recommandations était difficile à justifier et conduisait à une norme d'une complexité inutile ;

(c) maintenir les dispositions existantes en matière de consolidation tout en prévoyant des dérogations dans le cas d'obstacles pratiques spécifiques tels que la nécessité de consolider des entités commerciales du secteur public ou d'autres catégories problématiques d'entités du secteur public. Cette approche aurait permis de surmonter certains des obstacles identifiés par les parties prenantes et était intéressante à cet égard. Cependant, elle n'apportait pas de réponse à tous les obstacles. En outre, pour assurer une application uniforme, elle aurait également exigé de convenir d'une définition de ce qu'est une entité commerciale du secteur public ou une autre catégorie spécifique d'entités du secteur public. Or, il n'était pas certain qu'une telle définition serait aisément applicable dans tous les pays ; et

(d) exiger la présentation d'états financiers pour une entité économique reflétant le secteur budgétaire ou le secteur des administrations publiques ou un groupe provisoire similaire d'entités contrôlées plutôt que pour l'ensemble des entités contrôlées. Cette approche apportait une réponse aux obstacles identifiés par les parties prenantes dans plusieurs pays et était intéressante à cet égard. Cependant, toute tentative de définir ou délimiter un tel groupe provisoire était susceptible d'entraîner certaines difficultés propres à chaque pays, notamment si les dispositions législatives ne prévoyaient pas expressément un groupe provisoire déterminé. Elle risquait également de créer des obstacles dans des

pays en cours de transition vers la méthode de la comptabilité d'exercice et qui auraient dépassé le stade de l'entité présentant des états financiers pour un groupe provisoire d'entités éventuellement défini. La présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) autorise et reconnaît la préparation et la présentation d'états financiers de groupe qui reflètent le secteur budgétaire ou le secteur des administrations publiques dans le cadre de la transition vers l'adoption complète de la comptabilité d'exercice.

Assistance externe

BC12 Les dispositions et recommandations pour la présentation d'informations sur l'assistance externe ont été ajoutées à la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse en 2007. Elles s'inscrivaient en réponse aux demandes de nombreux destinataires, donateurs et autres parties prenantes de la communauté de l'information financière qui jugeaient nécessaire de mettre en œuvre des dispositions normatives internationales relatives à l'information financière en matière d'assistance externe selon la méthode de la comptabilité de caisse.

BC13 Toutefois, l'IPSASB était conscient que les informations dont les bénéficiaires de l'assistance externe avaient besoin n'étaient pas immédiatement disponibles ou accessibles comme cela avait été prévu par la norme IPSASB et ses parties prenantes lors de l'élaboration des dispositions normatives. Elles ont ainsi été intégrées à la version 2007 de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse après avoir été soumises à la procédure d'approbation de l'IPSASB. La norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse publiée en 2007 prévoyait une dérogation aux dispositions en matière de présentation d'informations lorsque celles-ci n'étaient pas aisément disponibles ou vérifiables. Cependant, la norme IPSASB craignait que le nombre de cas dans lesquels cette dérogation serait nécessaire et l'incapacité à vérifier l'exhaustivité et l'exactitude des informations présentées auraient pu nuire à l'utilité des informations communiquées aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions. La présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) a répondu aux inquiétudes soulignées ci-dessus.

BC14 Toutes les dispositions imposant la présentation des informations disponibles à la date de clôture concernant l'assistance externe reçue pendant l'exercice ont été supprimées de la première partie et reformulées sous forme de recommandations dans la deuxième partie de la norme IPSAS. Elles ont également été révisées afin de mettre l'accent sur l'assistance externe reçue sous la forme de fonds ou de paiements effectués par des tiers. La version 2017 de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse encourage également la présentation d'informations similaires sur *toute autre forme d'assistance* (assistance provenant d'organisations non gouvernementales et d'autres sources) reçue par l'entité au cours de l'exercice.

BC15 La reformulation de ces dispositions sous forme de recommandations permet de surmonter un obstacle majeur à l'adoption de la norme IPSAS. Elle répond également aux inquiétudes exprimées par les parties prenantes sur le fait que les dispositions exigeant la présentation d'informations sur l'assistance externe contenues dans la version 2007 de la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse :

(a) étaient plus détaillées et contraignantes que les dispositions des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice, ce qui ne concordait pas avec la vocation de la norme à accompagner la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice ; et

(b) correspondaient à des informations davantage adaptées à des rapports financiers à usage spécifique plutôt qu'à des états financiers à usage général.

BC16 L'assistance externe reçue sous forme de fonds continuera d'être comptabilisée dans l'état des entrées et sorties de trésorerie. Le paragraphe 1.3.18 est ajouté dans la première partie de la version 2017 de la norme IPSAS fondée sur la méthode de la comptabilité de caisse pour souligner que, pour de nombreuses entités du secteur public présentant des états financiers dans des pays en développement, le montant de l'assistance externe reçue sous forme de fonds est susceptible de justifier une présentation distincte dans l'état des entrées et sorties de trésorerie.

Paiements effectués par des tiers

BC17 En principe, la présentation des paiements effectués par des tiers dans une colonne distincte de l'état des entrées et sorties de trésorerie semble fondée. Elle permet d'assurer que le type d'accords de fourniture de ressources de trésorerie visant à appuyer les activités d'une entité durant toute période, que ces ressources soient fournies à l'entité bénéficiaire pour l'acquisition de biens ou de services ou bien directement au fournisseur des biens ou services désigné par le bénéficiaire, ne détermine pas la présentation ou non de ces paiements dans l'état des entrées et sorties de trésorerie. Cependant, ces paiements effectués par des tiers, qui correspondent principalement à des paiements pour des biens et des services, sont susceptibles de répondre à la définition de l'assistance externe ou de toute autre forme d'assistance.

BC18 Les inquiétudes mentionnées ci-dessus concernant l'accès limité aux informations à fournir sur l'assistance externe sous la forme de paiements effectués par des tiers ainsi que l'éventuelle mauvaise interprétation des informations forcément incomplètes qui en découle concernent également les autres catégories de paiements effectués par des tiers.

BC19 Dans la version 2017 de l'IPSAS fondée sur la méthode de la comptabilité de caisse, les dispositions relatives aux informations à fournir sur les paiements effectués par des tiers sont supprimées de la première partie et reformulées sous forme de recommandations dans la deuxième partie. Cette évolution répond aux inquiétudes exprimées par de nombreuses parties prenantes et permet de surmonter un obstacle majeur à l'adoption de l'IPSAS.

BC20 Dans certains pays, une administration gère les dépenses de ses départements et d'autres entités par le biais d'une fonction centralisée de trésorerie, généralement désignée comme un « compte unique » de trésorerie. L'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse publiée en 2007 prévoyait que, dans le cadre d'accords portant sur ce « compte unique », les montants versés par l'entité centrale pour le compte d'un ministère ou d'une autre entité publique présentant des états financiers devaient également être classés comme des paiements effectués par un tiers. L'IPSASB était d'avis que, bien que les divers ministères et entités ne détiennent pas de comptes bancaires distincts sur lesquels les montants autorisés sont déposés, ils peuvent utiliser les montants en question et en bénéficieront. Par conséquent, ils contrôlent les flux de trésorerie entrants et sortants et les soldes disponibles. La version 2017 de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse donne des explications supplémentaires au sujet des accords portant sur un « compte unique » afin de refléter le point de vue de l'IPSASB selon lequel ce type d'accords ne donne pas lieu à des paiements effectués par des tiers.

Modifications mineures — Correction d'erreurs, monnaie étrangère, entreprises publiques et caractéristiques qualitatives

BC21 Certaines modifications mineures ont été apportées à la terminologie et aux termes définis dans les sections *Correction d'erreurs* et *Monnaie étrangère* afin de garantir que les dispositions de la présente Norme ne sont pas en contradiction avec celles des normes équivalentes fondées sur la comptabilité d'exercice IPSAS 3 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* (publiée en 2000 et révisée en décembre 2006) et IPSAS 4 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* (publiée en 2000, révisée en décembre 2006 et en avril 2008).

BC22 Les différences entre les versions actuelles des normes IPSAS 3 et IPSAS 4 et les IPSAS équivalentes en vigueur lorsque l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse a été approuvé en 2007 sont significatives. Dans certains cas, elles impliquaient des méthodes comptables différentes et dans d'autres, la présentation d'informations supplémentaires. Les lecteurs doivent être conscients que les modifications apportées à ces sections dans la version 2017 de la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse ne reflètent pas totalement l'ensemble des dispositions des versions mises à jour des normes IPSAS 3 et IPSAS 4. Cela est dû au fait que la norme IPSASB n'a pas recueilli de commentaires indiquant que les dispositions de l'IPSAS fondée sur la méthode de la comptabilité de caisse publiée en 2007 entravent son adoption. L'IPSASB craignait que la modification de la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse afin d'intégrer tous les

changements apportés aux normes IPSAS 3 et IPSAS 4 produise des effets imprévisibles pouvant créer des obstacles supplémentaires à l'adoption de la norme IPSAS. Bien que des modifications plus significatives de ces sections dépassent la portée limitée de la présente révision, elles pourront être envisagées dans le cadre de toute révision future de la présente Norme.

BC23 Suite aux modifications mineures apportées, la présente version révisée de la norme IPSAS fondée sur la méthode de la comptabilité de caisse (2017) :

(a) ne contient plus la définition et l'explication du terme « entreprise publique ». Les caractéristiques des entités du secteur public auxquelles les IPSAS ont vocation à s'appliquer sont identifiées. Ce changement est conforme aux modifications apportées aux IPSAS dans le document *L'applicabilité des normes IPSAS* (publié en avril 2016) ;

(b) met à jour les objectifs de l'information financière ainsi que l'identification et la description des caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les états financiers à usage général et les contraintes générales imposées sur ces informations et les utilisateurs des états financiers à usage général, afin de mieux refléter les explications correspondantes dans le Cadre conceptuel. Des modifications similaires sont en cours d'élaboration afin d'être intégrées dans les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice ; et

(c) réunit et modifie les dispositions relatives à la date d'entrée en vigueur de la présente Norme ainsi que les modalités transitoires afin de mieux refléter les dispositions équivalentes d'IPSAS *3 Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* applicable aujourd'hui.

Illustration des dispositions normatives de la première partie de la Norme

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à clarifier la signification des dispositions de la première partie de la présente Norme en illustrant leur application dans la préparation et la présentation d'états financiers à usage général selon la méthode de la comptabilité de caisse pour:

- ***A.*** ***Les états financiers d'un État A****;*
- ***B.*** ***Les états financiers d'une Entité publique B*** *qui contrôle son propre compte bancaire; et*
- ***C.*** ***Les états financiers d'un Ministère C*** *dont les entrées et sorties de trésorerie sont gérées via une entité centralisée souvent désignée par le terme « compte unique ».*

Annexe 1A

ETATS FINANCIERS POUR L'ETAT A

ÉTAT DES ENTREES ET SORTIES DE TRESORERIE POUR L'EXERCICE CLOT

LE 31 DECEMBRE 200X

(ENTREES DE TRESORERIE UNIQUEMENT)

	Note	<----------200X---------->	<----------200X-1---------->
(en milliers d'unités monétaires)		Entrées/ (sorties)	Entrées/ (sorties)
ENTREES DE TRESORERIE			
Recettes fiscales			
Impôt sur le résultat			
Taxe sur la valeur ajoutée			
Impôt foncier			
Autres taxes			
		X	X
Autres Subventions et aides	10	X	X
Emprunts	3		
ıtions commerciales		X	
ıes de développement et organismes similaires		X	
Entrées de capital			
Produit de la cession d'immobilisations corporelles			
Produits de la cession d'instruments financiers			
		X	X
Activités marchandes			
Produits d'activités marchandes		X	X
Autres entrées de trésorerie	4	X	X
des entrées de trésorerie		**X**	**X**

	Note	<----------200X---------->	<----------200X-1---------->
(en milliers d'unités monétaires)		**Entrées/ (sorties)**	**Entrées/ (sorties)**
ENTREES DE TRESORERIE			
Activités			
nérations salaires et avantages du personnel		(X)	(X)
itures et consommables		(X)	(X)
		(X)	(X)
Transferts			
ntions		(X)	(X)
s transferts versés		(X)	(X)
		(X)	(X)
es d'investissement			
Acquisition/construction d'immobilisations corporelles		(X)	(X)
Acquisition d'instruments financiers		(X)	(X)
		(X)	(X)
Remboursement d'emprunts et intérêts			
oursement d'emprunts		(X)	(X)
ts versés		(X)	(X)
		(X)	(X)
sorties de trésorerie	5	(X)	(X)
es sorties de trésorerie		**(X)**	**(X)**
ntation/(diminution)de trésorerie		**X**	**X**
rie à l'ouverture de l'exercice	2	**X**	**X**
ntation/(diminution)de trésorerie		**X**	**X**
rie à la clôture de l'exercice	2	**X**	**X**

ÉTAT DE COMPARAISON DES MONTANTS BUDGÉTÉS ET DES MONTANTS RÉELS

Exercice clôturé au 31 décembre 200X -État X

Budget approuvé selon la méthode de la comptabilité de caisse

(Classification des paiements par fonction)

(en milliers d'unités monétaires)	*Montants réels	Budget final	Budget initial	**Différence : Budget réel et budget final*
ENTRÉES DE TRÉSORERIE				
Impôts	X	X	X	X
Subventions et accords d'assistance	X	X	X	X
Produits : emprunts	X	X	X	X
Produits : cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X
Produits : cession d'instruments financiers	X	X	X	X
Activités marchandes	X	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	**X**	**X**	**X**	**X**
SORTIES DE TRÉSORERIE				
Santé	(X)	(X)	(X)	(X)
Education	(X)	(X)	(X)	(X)
Ordre public / sécurité	(X)	(X)	(X)	(X)
Protection sociale	(X)	(X)	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)	(X)	(X)
Logement et équipements collectifs	(X)	(X)	(X)	(X)
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)	(X)	(X)
Protection de l'environnement	(X)	(X)	(X)	(X)
Autres services publics	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
FLUX NETS DE TRÉSORERIE	**X**	**X**	**X**	**X**

* La colonne « Différence » n'est pas obligatoire. Cependant, une comparaison entre le budget initial, le budget final et le budget réel, clairement identifiée selon le cas, peut être incluse.

ETATS FINANCIERS ADDITIONNELS (FACULTATIFS)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés pour fournir des détails de montants inclus dans l'état consolidé des entrées et des sorties de trésorerie : par exemple, pour présenter des informations par grands groupes de fonds ou pour présenter des dépenses par fonction ou par programme importants, ou pour fournir des détails sur les sources d'emprunt. Des colonnes présentant les montants budgétés peuvent également être incluses.

ETAT DES ENTREES DE TRESORERIE PAR CLASSIFICATION DE FONDS

	200X	200X-1
(en milliers d'unités monétaires)	**Entrées**	**Entrées**
ENTRÉES DE TRÉSORERIE		
Fonds consolidés	X	X
Fonds spéciaux	X	X
Fonds commerciaux	X	X
Emprunts	X	X
Total des entrées de trésorerie	**X**	**X**

PRODUITS D'EMPRUNTS

	Note	200X Entrées de trésorerie	200X-1 Entrées de trésorerie
(en milliers d'unités monétaires)			
EMPRUNTS			
Institution commerciale nationale		X	X
Institution commerciale étrangère		X	X
Banques de développement et organismes de prêts similaires		X	X
Total emprunts	3	**X**	**X**

ÉTAT DES SORTIES DE TRÉSORERIE PAR PROGRAMMES/ACTIVITÉS/FONCTION DE L'ÉTAT

	200X Sorties	200X-1 Sorties
SORTIES – Compte opérationnel		
Éducation	X	X
Santé	X	X
Protection sociale	X	X
Défense	X	X
Ordre public et sécurité	X	X
Loisirs, culture et religion	X	X
Affaires économiques	X	X
Protection de l'environnement	X	X
Services généraux des administrations publiques	X	X
Total des sorties de trésorerie	**X**	**X**
SORTIES – Compte de capital		
Éducation	X	X
Santé	X	X
Protection sociale et aide sociale	X	X
Défense	X	X
Ordre public et sécurité	X	X
Loisirs, culture et religion	X	X
Protection de l'environnement	X	X
Services généraux des administrations publiques	X	X
Total des sorties de trésorerie	**X**	**X**
Total des comptes opérationnel	**X**	**X**

ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ENSEMBLE DE L'ADMINISTRATION DE L'ÉTAT A

Notes aux états financiers

1. Méthodes comptables

Base de préparation

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse.*

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière systématique tout au long de la période.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent l'État du pays A. Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX).

Les activités de l'État comprennent la fourniture de services dans les secteurs de la santé, du logement, des loisirs, et de la culture ainsi que les services généraux des administrations publiques et la gestion économique à l'intention des parties prenantes et pour le compte de ces dernières. [Identifier l'échelon d'autorité, le pays et la nature des services fournis.]

Une liste des entités significatives incluses dans les états financiers et les secteurs dans lesquels elles opèrent figure dans la note 7 aux états financiers.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A)

2. Trésorerie

La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie. Les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie se composent des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire à court terme.

La trésorerie incluse dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie comprend les montants suivants :

(en milliers d'unités monétaires)	**200X**	**200X-1**
Fonds en caisse et comptes auprès des banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	X	X

Sont comprises dans le montant présenté ci-dessus X unités monétaires fournies par l'organisme international XX et exclusivement destinées à la construction d'infrastructures routières.

3. Emprunts

Les emprunts comprennent les entrées de trésorerie provenant de banques commerciales et d'institutions commerciales similaires ainsi que de banques de développement et d'organismes d'aide similaires.

4. Autres entrées de trésorerie

Sont compris dans les autres entrées de trésorerie des redevances, amendes, pénalités, et entrées diverses.

5. Autres sorties/dépenses

Sont compris dans les autres sorties de trésorerie les dividendes, les distributions payées, les accords amiables de procédures judiciaires et les paiements divers.

6. Lignes de crédit non utilisées, autres que celles provenant d'assistance externe

(en milliers d'unités monétaires)	**200X**	**200X-1**
Variations des lignes de crédit non utilisées		
Lignes de crédit non utilisées au 1.1.0X	X	X
Facilité d'emprunt supplémentaire	X	X
Total disponible	X	X
Montant utilisé	(X)	(X)
Facilité clôturée/annulée	(X)	(X)
Lignes de crédit non utilisées au 31.12.0X	X	X

(en milliers d'unités monétaires)	**200X**	**200X-1**
Lignes de crédit non utilisées		
Institutions financières commerciales	X	X
Banques de développement et organismes similaires	X	X
Total des lignes de crédit non utilisées	X	X

7. Entités significatives

Entité 2000X	Entité 2000X-1
Entité A	Entité A
Entité B	Entité B
Entité C	Entité C
Entité D	Entité D

8. Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le *XX mois 200X*+1 par M. YY, Directeur du Trésor du pays A.

9. Budget initial et budget final approuvé et comparaison des montants budgétés et des montants réels

Le budget approuvé est établi selon la même méthode comptable (comptabilité de caisse), selon la même base de classification, et pour la même période (du 1er janvier 200X au 31 décembre 200X), comme pour les états financiers. Il comprend les mêmes entités que l'état financier consolidé – ces dernières sont identifiées à la Note 7 ci-dessus.

Le budget initial a été approuvé par acte législatif le (date) et une affectation supplémentaire d'un montant de XXX pour catastrophe naturelle a été approuvée par acte législatif le (date) en raison du tremblement de terre ayant touché le Nord le (date). Les objectifs et les méthodes relatifs au budget initial, ainsi que les révisions ultérieures sont détaillés dans le Rapport d'exploitation et d'exécution budgétaire publié en parallèle aux états financiers.

L'excédent de 15% des dépenses réelles par rapport au budget final (25% par rapport au budget initial) pour la fonction Santé était dû au dépassement, par les dépenses, du niveau approuvé par acte législatif suite au tremblement de terre. Aucune autre différence significative n'a été constatée.

Note 9 alternative (lorsque le budget et les états financiers sont préparés sur une base différente)

10. Budget initial et budget final approuvé et comparaison des montants budgétés et des montants réels

Le budget est approuvé selon une nomenclature par fonctions et sur la base d'une comptabilité de caisse modifiée. Le budget approuvé couvre l'exercice fiscal allant du 1er janvier 200X au 31 décembre 200X, et comprend toutes les entités appartenant au secteur des administrations publiques. Le secteur des administrations publiques comprend l'ensemble des ministères, identifiés dans la note 7 précédente.

Le budget initial a été approuvé par acte législatif le (date) et une affectation supplémentaire d'un montant de XXX pour catastrophe naturelle a été approuvée par acte législatif le (date) en raison du tremblement de terre ayant touché le Nord le (date). Les objectifs et les méthodes relatifs au budget initial, ainsi que les révisions ultérieures sont détaillés dans le Rapport d'exploitation et d'exécution budgétaire publié en parallèle aux états financiers.

L'excédent de 15% des dépenses réelles par rapport au budget final (25 % par rapport au budget initial) pour la fonction Santé était dû au dépassement, par les dépenses, du niveau approuvé par acte législatif suite au tremblement de terre. Aucune autre différence significative n'a été relevée entre le budget final approuvé et les montants réels.

Les bases budgétaires et comptables diffèrent. Les états financiers de l'ensemble de l'Administration sont préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse, avec une présentation des dépenses par nature. Les états financiers englobent toutes les entités contrôlées, y compris les entités commerciales du secteur public pour l'exercice débutant le 1er janvier 20XX et clôturé le 31 décembre 20XX. Le budget est approuvé selon une nomenclature par fonctions et sur la base d'une comptabilité de caisse modifiée et ne concerne que le secteur des administrations publiques, qui exclut les entreprises publiques et certaines activités et entités non marchandes.

Les montants figurant dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ont été ajustés pour être adaptés à la méthode de la comptabilité de caisse modifiée selon une présentation par fonctions pour disposer de la même base que le budget final approuvé. En outre, les ajustements, réalisés aux montants de l'état des entrées et des sorties de trésorerie consécutifs aux différences temporelles liées aux reports de crédits et au périmètre des entités couvertes (entreprises commerciales du secteur public), ont été effectués afin d'exprimer les montants réels sur une base comparable à celle du budget final approuvé.

Un rapprochement entre les entrées et les sorties réelles présentées dans l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels et les montants du total des entrées et des sorties de trésorerie figurant dans l'état des entrées et sorties de trésorerie pour l'exercice clôturé le 31 décembre 20XX est présenté ci-dessous.

	Total des entrées de trésorerie	**Total des sorties de trésorerie**
Montant réel calculé sur une base comparable, comme présenté dans le budget et l'état comparatif des montants réels	**X**	**X**
Différences de base	**X**	**X**
Différences temporelles	**-**	**-**
Différences d'entité	*X*	**X**
Total des entrées de trésorerie	**X**	
Total des sorties de trésorerie		**X**

Les états financiers et les documents budgétaires sont préparés pour la même période. Il existe une différence en matière d'entité : le budget est préparé pour le secteur des administrations publiques et les états financiers consolident toutes les entités contrôlées par l'État. Il existe également une différence en matière de base : le budget est préparé selon la méthode de la comptabilité de caisse et les états financiers sur une base de caisse modifiée.

Ce rapprochement pourrait être inclus dans l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels, ou dans une note.

11. Dons, subventions et autres formes d'aide

Les entrées de trésorerie pendant l'exercice ont pris la forme de dons, de subventions et d'autres formes d'aide provenant d'organismes donateurs bilatéraux et multilatéraux, d'organisations non gouvernementales ainsi que de mécanismes de financement coopératif établis par ces organismes et de dons d'organisations caritatives, de sociétés commerciales et de particuliers.

Le montant des dons, des subventions et d'autres formes d'aide (XXX) n'inclut pas l'aide reçue pendant l'exercice sous la forme de produits d'emprunts. Les produits de toute aide reçue au cours de l'exercice sous la forme d'emprunts sont intégrés dans le montant des emprunts présenté correspondant à un poste distinct de l'état des entées et des sorties de trésorerie.

ANNEXE 1B – ENTITÉ PUBLIQUE B

(CETTE ENTITÉ CONTRÔLE SON PROPRE COMPTE BANCAIRE.) ÉTAT DES ENTRÉES ET SORTIES DE TRÉSORERIE DE L'EXERCICE CLOS LE 31 DÉCEMBRE 200X

	Note	200X	200X-1
(en milliers d'unités monétaires)			
ENTRÉES DE TRÉSORERIE			
Dotations		X	X
Autres entrées de trésorerie		X	X
Total des entrées de trésorerie		**X**	**X**
SORTIES DE TRÉSORERIE			
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)	(X)
Loyers		(X)	(X)
Investissements		(X)	(X)
Transferts	**3**	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie		**(X)**	**(X)**
Augmentation/(diminution) de trésorerie		**X**	**X**
Trésorerie à l'ouverture de l'exercice	**2**	**X**	**X**
Augmentation/(diminution) de trésorerie		**X**	**X**
Trésorerie à la clôture de l'exercice	**2**	**X**	**X**

ÉTAT FINANCIERS ADDITIONNELS (FACULTATIFS)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés, par exemple, pour présenter des informations budgétaires par grands groupes de fonds ou pour présenter les dépenses par grandes fonctions. Un exemple de classification par fonction figure ci-après.

ÉTAT DES SORTIES DE TRÉSORERIE PAR FONCTION

	Note	200X Sorties	200X-1 Sorties
SORTIES DE TRÉSORERIE			
Programme I		(X)	(X)
Programme II		(X)	(X)
Programme III		(X)	(X)
Programme IV		(X)	(X)
Autres sorties de trésorerie		(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie		**(X)**	**(X)**

NOTES AUX ETATS FINANCIERS

1. Méthodes comptables

Base de préparation

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière systématique tout au long de l'exercice.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent une entité du secteur public (entité publique B). Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX).

L'activité principale de l'entité publique B consiste à fournir (identifier le type) des services aux parties prenantes. L'entité contrôle son propre compte bancaire.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A)

2. Trésorerie

La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie. Les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie se composent des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire à court terme.

Les montants attribués à l'entité et toute autre entrée de trésorerie sont déposés sur le compte bancaire de l'entité et contrôlés par elle. Tous les emprunts sont gérés par une entité financière centralisée.

Les entrées de trésorerie provenant d'opérations avec contrepartie directe sont déposées dans des comptes de transaction contrôlés par l'entité. Elles sont transférées au compte de recettes consolidé à la clôture de l'exercice.

La trésorerie incluse dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie comprend les montants suivants :

(en milliers d'unités monétaires)	**200X**	**200X-1**
Fonds en caisse et comptes auprès des banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	X	X

3. Transferts

Des montants sont transférés à des bénéficiaires autorisés conformément au mandat d'exploitation et aux pouvoirs de l'entité.

4. Entités significatives

Entité 200X	Entit2 200X-1
Entité X	X
Entité Y	X

5. Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le *XX mois 200X*+1 par M. YY, ministre de XXXXXXXXXX pour l'entité AB.

ANNEXE 1C – MINISTERE C

(L'ÉTAT GÈRE UN SYSTÈME CENTRALISÉ DE COMPTE UNIQUE)

ÉTAT DES ENTRÉES ET SORTIES DE TRÉSORERIE DU MINISTÈRE C

POUR L'EXERCICE CLOS LE 31 DÉCEMBRE 200X

	Note	200X Entrées/(Sorties)	200X-1 Entrées/(Sorties)
(en milliers d'unités monétaires)			
ENTRÉES DE TRÉSORERIE			
ons/	2	X	X
trées de trésorerie		X	X
Total des entrées de trésorerie		**X**	**X**
SORTIES DE TRÉSORERIE			
ations, salaires et avantages du personnel		(X)	(X)
		(X)	(X)
ments		(X)	(X)
	3	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie		**(X)**	ζ)

ETATS FINANCIERS ADDITIONNELS (FACULTATIFS)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés, par exemple, pour présenter des informations budgétaires par grands groupes de fonds, ou pour présenter les dépenses par grandes fonctions ou sorties de trésorerie. Un exemple d'état présenté par fonction figure ci-après.

ÉTAT DES SORTIES DE TRÉSORERIE PAR FONCTION

	Note	200X	200X-1
		Entrées/(Sorties)	Entrées/(Sorties)
(en milliers d'unités monétaires)			
SORTIES DE			
Programme I			
Programme II			
Progr			
Total des sorties de trésorerie			

NOTES AUX ÉTATS FINANCIERS

1. Méthodes comptables

Base de préparation

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière systématique tout au long de la période.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent une entité du secteur public : le ministère C.

Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est définie dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX).

L'activité principale du ministère C consiste à fournir (identifier le type) des services aux parties prenantes.

Le ministère C ne gère pas son propre compte bancaire. L'État gère une fonction de trésorerie centralisée qui administre les entrées et les sorties de trésorerie (charges) par le ministère pendant l'exercice.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A)

2. Montants affectés au ministère C

Les montants affectés au ministère C sont gérés par le biais d'un compte central administré

par la Direction du Trésor pour le compte du ministère. Ces montants sont alloués pour le compte du ministère, à la demande de celui-ci, sur présentation de documents ou d'autorisations appropriés. Tous les emprunts sont gérés par une entité financière centralisée.

Les montants attribués au ministère qui n'ont pas été utilisés à la clôture de l'exercice sont transférés au compte de recettes consolidé.

3. Transferts

Des montants sont transférés à des bénéficiaires autorisés conformément aux attributions et à la compétence du ministère C.

4. Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le *XX mois 200X*+1 par M. YY, ministre de XXXXXXXXXX pour le ministère C.

DEUXIEME PARTIE : INFORMATION FINANCIERE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST RECOMMANDÉE

Cette *partie de la présente Norme est facultative. Elle vise à accompagner les entités en cours de transition depuis la méthode de la comptabilité de caisse vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.*

Elle définit les informations supplémentaires à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse. Elle doit être lue simultanément à la première partie de la présente Norme, qui énonce les dispositions normatives relatives à l'information à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse. Les informations que les entités sont encouragées à fournir, qui sont présentées en caractères italiques, doivent être lues dans le contexte des paragraphes de commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux.

Les entités présentant les états financiers devraient planifier leur transition vers l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice et engager le processus de recueil des informations nécessaires à la mise en conformité avec les IPSAS compatibles avec le scénario de transition retenu.

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE DEUXIÈME PARTIE : INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST RECOMMANDÉE

Les informations que les entités sont encouragées à fournir, qui sont présentées en caractères italiques, doivent être lues dans le contexte des paragraphes de commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux.

2.1 Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée

Définitions

2.1.1 *Dans cette partie de la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :*

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

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

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

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

Les distributions aux contributeurs sont les avantages économiques futurs ou le potentiel de service distribués par l'entité à tous ses contributeurs ou à quelques-uns d'entre eux, soit au titre d'un retour sur investissement, soit au titre d'un remboursement de l'investissement.

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

Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.

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

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

Les termes définis dans la première partie de la présente Norme sont utilisés dans cette deuxième partie avec leurs significations telles qu'elles ont été définies.

Avantages économiques futurs ou potentiel de service

2.1.2 Les actifs, y compris la trésorerie et d'autres ressources, constituent pour les entités un moyen de réaliser leurs objectifs. Les actifs utilisés pour fournir des biens et des services conformément aux objectifs d'une entité mais qui ne génèrent pas directement d'entrées nettes de trésorerie sont généralement considérés comme représentatifs d'un « potentiel de service ». Les actifs utilisés pour générer des entrées nettes de trésorerie sont souvent décrits comme représentatifs « d'avantages économiques futurs ». Pour englober tous les objectifs que peuvent servir des actifs, la présente Norme utilise l'expression « avantages économiques futurs ou potentiel de service » pour décrire les caractéristiques essentielles des actifs.

Continuité d'activité

2.1.3 *Lors de la préparation des états financiers d'une entité, les personnes responsables de cette préparation sont encouragées à évaluer la capacité de l'entité à se maintenir en situation de continuité d'activité. Lorsque les personnes responsables de la préparation des états financiers prennent conscience, à l'occasion de cette évaluation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, l'indication de ces incertitudes est encouragée.*

2.1.4 Le fait de déterminer si une entité est en situation de continuité d'activité est essentiellement pertinent pour des entités individuelles plutôt que pour l'ensemble de l'Administration. Pour des entités individuelles, au moment d'évaluer si une entité est en situation de continuité d'activité, les personnes responsables de la préparation des états financiers :

(a) doivent prendre en compte toute l'information disponible pour l'avenir prévisible, qui inclut, sans s'y limiter nécessairement, douze mois à compter de l'approbation des états financiers ; et

(b) peuvent avoir à étudier de nombreux facteurs concernant la performance actuelle et future, des restructurations potentielles et annoncées d'unités de l'organisation, les estimations d'entrées de trésorerie ou la probabilité de la poursuite de financement public, et les sources potentielles de financement de remplacement avant qu'il soit approprié de conclure que l'entité est en situation de continuité d'activité.

2.1.5 Il peut y avoir des circonstances où les critères normaux de continuité d'activité que sont la liquidité et la solvabilité, telles qu'elles s'appliquent aux entreprises, semblent défavorables, tandis que d'autres facteurs suggèrent que l'entité reste néanmoins dans une situation de continuité d'activité. Par exemple :

(a) pour évaluer si une administration est en situation de continuité d'activité, le pouvoir de lever des impôts peut amener à considérer certaines entités comme étant en situation de continuité d'activité même si leurs sorties de trésorerie peuvent excéder leurs entrées de trésorerie pendant de longues périodes ; et

(b) pour une entité individuelle, une évaluation de ses flux de trésorerie pour un exercice peut indiquer que l'entité n'est pas en situation de continuité d'activité. Des accords de financement pluriannuels peuvent toutefois avoir été mis en place avec l'État pour assurer la continuité d'activité de l'entité.

Opérations administrées

2.1.6 *Une entité est encouragée à présenter dans les notes aux états financiers le montant et la nature des flux de trésorerie et des soldes de trésorerie résultant d'opérations administrées par l'entité en tant que mandataire pour le compte de tiers lorsque ces montants échappent au contrôle de l'entité.*

2.1.7 Les flux de trésorerie associés aux opérations administrées par une entité agissant en tant que mandataire pour le compte de tiers peuvent ne pas transiter par un compte bancaire contrôlé par l'entité présentant les états financiers. Dans ces cas, l'entité ne peut pas utiliser ou bénéficier d'une autre manière de la trésorerie qu'elle administre dans la réalisation de ses propres objectifs. Ces flux de trésorerie échappent parfois au contrôle de l'entité et ne sont donc pas inclus dans les totaux présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui seraient éventuellement préparés. Toutefois, la présentation du montant et de la nature de ces opérations par grandes catégories est encouragée parce qu'elle contient des informations utiles sur la portée des activités de l'entité, et qu'elle est pertinente pour l'évaluation de la performance de l'entité.

2.1.8. Lorsque ces entrées et sorties de trésorerie transitent par un compte bancaire contrôlé par l'entité, elles sont traitées comme des flux de trésorerie et des soldes de trésorerie appartenant à l'entité elle-même et compris dans les totaux présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie. Le paragraphe 1.3.13(a) de la première partie de la présente Norme permet de présenter ces entrées et sorties de trésorerie pour le montant net. Les paragraphes 2.1.9 à 2.1.13 ci-dessous fournissent des commentaires sur les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie qui :

(a) peuvent être contrôlés par une administration ou une entité publique et qui seront publiés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon la première partie de la présente Norme ; et

(b) sont des opérations administrées qui ne seront pas incluses dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui pourraient être préparés mais dont la publication est encouragée.

Recouvrement des produits

2.1.9 Les entités du secteur public peuvent contrôler de la trésorerie ou administrer des entrées ou sorties de trésorerie pour le compte de l'État ou d'autres administrations ou entités publiques. Ainsi, un Département ministériel en charge de la fiscalité (ou un organisme chargé du recouvrement des recettes) peut être mis en place avec son propre compte bancaire et disposer de crédits budgétaires destinés à financer ses activités. Les activités de ce Département pourront inclure l'administration de certains aspects de la Loi de Finances et englober le recouvrement d'impôts pour le compte de l'État.

2.1.10 Un Département ministériel en charge de la fiscalité peut utiliser la trésorerie qui lui a été attribuée et qui est déposée sur un compte bancaire qu'il contrôle pour réaliser ses objectifs opérationnels selon son mandat, et il peut interdire à des tiers d'utiliser cette trésorerie ou d'en obtenir des avantages. Dans ces cas, le Département contrôle la trésorerie attribuée pour sa propre utilisation. Toutefois, la trésorerie que le Département encaisse pour le compte de l'État au titre de ses activités de recouvrement d'impôts est généralement déposée sur un fonds spécifique de l'État, ou transféré sur un compte bancaire de l'État administré par le Trésor ou par une administration similaire. Dans de telles circonstances, la trésorerie encaissée ne peut être utilisée pour la réalisation des objectifs du Département ministériel en charge de la fiscalité, ni autrement allouée à la discrétion de la direction de ce Département sans autorisation budgétaire ou autre de l'État ou de l'organe compétent. Dès lors, la trésorerie encaissée n'est pas contrôlée par le Département ministériel en charge de la fiscalité, et ne constitue donc pas une partie des entrées ou des soldes de trésorerie du Département. Suite à une décision de l'État, certains des montants encaissés peuvent être attribués ou alloués au Département pour utilisation. Toutefois, il appartient à l'État d'autoriser la dépense des fonds par le Département ministériel en charge de la fiscalité, et non le recouvrement de la trésorerie, qui engendre le contrôle.

2.1.11 Des circonstances similaires peuvent survenir lorsqu'une administration, une administration fédérale ou locale, par exemple, encaisse de la trésorerie pour le compte d'une autre administration (notamment une administration nationale). Dans ces cas, cette administration intervient en tant que mandataire de tiers pour le recouvrement de trésorerie. La trésorerie qui résulte de la gestion d'opérations en tant que mandataire de tiers n'est généralement pas déposée sur un compte bancaire de l'administration chargée du recouvrement et ne fait dès lors pas partie des entrées, des sorties ou des soldes de trésorerie de l'entité présentant les états financiers.

Flux de trésorerie « de transit »

2.1.12 Dans certains cas, les accords administratifs mis en place pour les activités de recouvrement d'impôts qu'entreprend une administration ou une entité publique en tant que mandataire d'une tierce partie peuvent prévoir que la trésorerie encaissée soit initialement déposée sur le compte bancaire propre de l'entité avant de le transférer vers le bénéficiaire ultime. Les flux de trésorerie résultant de ces transactions sont parfois dénommés flux de trésorerie « de transit ». Dans ces cas, l'entité :

(a) contrôle la trésorerie qu'elle encaisse en qualité de mandataire pour la période, généralement brève, pendant laquelle la trésorerie est déposée sur le compte bancaire de l'entité avant le transfert à des tierces parties ;

(b) bénéficie habituellement des intérêts résultant des montants déposés sur des comptes générateurs d'intérêts avant le transfert à l'autre entité ; et

(c) est tenu de transférer la trésorerie encaissée à des tiers conformément aux dispositions législatives ou à des accords administratifs.

Lorsque des entrées de trésorerie provenant d'opérations administrées transitent par un compte bancaire contrôlé par l'entité présentant les états financiers, les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie résultant de l'activité de recouvrement seront inclus dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon le paragraphe 1.3.4(a) de la première partie de la présente Norme. Le paragraphe 1.3.13(a) de la première partie de la présente Norme précise que les entrées et sorties de trésorerie qui résultent d'opérations que l'entité administre pour le compte d'autres parties et qui sont comptabilisées dans les états financiers peuvent être présentées pour le montant net.

Transferts versés

2.1.13 Conformément aux objectifs d'une administration et à la législation ou toute autre réglementation, les montants attribués à une entité publique (un ministère, un organisme public ou assimilé) peuvent inclure des montants à transférer à des tiers relativement, par exemple, à des prestations d'assurance-chômage, à des pensions de vieillesse ou à des rentes d'invalidité, à des prestations familiales ainsi que d'autres versements de prestations de sécurité sociale. Dans certains cas, ces montants transiteront par un compte bancaire contrôlé par l'entité. Lorsque c'est le cas, l'entité comptabilisera la trésorerie attribuée en vue du transfert en tant qu'entrée de trésorerie au cours de l'exercice, les montants transférés au cours de l'exercice en tant que sorties de trésorerie, et tout montant détenu à la fin de l'exercice en vue d'un transfert ultérieur comme faisant partie du solde de trésorerie à la clôture.

Présentation des principaux flux de trésorerie

2.1.14 *Une entité est encouragée à présenter, soit dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers, ou dans les notes annexes à ces états :*

(a) une analyse du total des paiements effectués par des tiers en utilisant une classification basée soit sur la nature des paiements soit sur leur fonction au sein de l'entité, selon ce qui est approprié ; et

(b) les produits d'emprunts. En outre, le montant des emprunts peut être également classé par type et par source.

2.1.15 Les subdivisions recommandées au paragraphe 2.1.14(a) peuvent être présentées dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon les dispositions du paragraphe 1.3.12 de la première partie de la présente Norme. Lorsqu'une base de classification différente est adoptée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, la présentation d'informations additionnelles ventilées selon les recommandations visées au paragraphe 2.1.14(a) ci-dessus est encouragée, sous la forme d'un état séparé ou d'une note.

2.1.16 Les sorties de trésorerie peuvent être également subdivisées de manière à améliorer la comptabilisation en identifiant les raisons principales pour lesquelles ces paiements sont réalisés. Ils peuvent également être subdivisés afin de souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes spécifiques, d'activités ou d'autres segments pertinents pour l'entité présentant les états financiers. Une entité est encouragée à présenter cette information d'au moins l'une des deux manières suivantes.

2.1.17 La première méthode est appelée méthode des sorties de trésorerie par nature. Elle consiste à regrouper les sorties de trésorerie dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon leur nature (par exemple, achats de matières premières, frais de transport, salaires et rémunérations), et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entité. Voici un exemple de classification selon la méthode des sorties de trésorerie par nature :

	Sorties de trésorerie
Rémunérations et salaires	(X)
Frais de transport	(X)
Dépenses d'investissement	(X)
Coûts d'emprunts	(X)
Autres	(X)
Total des sorties de trésorerie	(X)

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

	Sorties de trésorerie
Services de santé	(X)
Services de formation	(X)
Autre	(X)
Total des sorties de trésorerie	(X)

2.1.19 Selon cette méthode, les sorties de trésorerie associées aux principales fonctions assumées par l'entité sont présentées séparément. Dans cet exemple, l'entité a des fonctions en relation avec la fourniture de prestations de soins de santé et de formation. L'entité doit présenter des postes de sorties de trésorerie pour chacune de ces fonctions.

2.1.20 Les entités classant les sorties de trésorerie par fonction sont encouragées à fournir des informations supplémentaires sur la nature des sorties de trésorerie, y compris les sorties relatives aux salaires et autres avantages du personnel.

2.1.21 Le paragraphe 1.3.12 de la première partie de la présente Norme impose de présenter le total des entrées de trésorerie de l'entité en affichant séparément la subdivision du total des entrées de trésorerie selon une base de classification appropriée aux activités de l'entité. La subdivision d'entrées de trésorerie en catégories appropriées dépendra de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. Outre la présentation du montant des produits d'emprunts, les subdivisions suivantes peuvent être appropriées :

(a) entrées de trésorerie provenant d'impôts (qui peuvent être à leur tour subdivisées par type d'impôts) ;

(b) entrées de trésorerie provenant de redevances, amendes, pénalités et licences ;

(c) entrées de trésorerie provenant d'opérations avec contrepartie, y compris des entrées provenant de la vente de biens et de services et de redevances (lorsque celles-ci sont classées comme étant des opérations avec contrepartie) ;

(d) Le montant total des sorties de trésorerie provenant de l'assistance externe et de toute autre forme d'assistance (éventuellement classé par montant de subventions, d'emprunts et de toute autre assistance reçue, par catégories significatives de fournisseurs de cette assistance et montant fourni) ;

(e) entrées de trésorerie provenant d'autres subventions, de transferts ou de dotations budgétaires (éventuellement classées par source et par finalité) ;

(f) entrées de trésorerie provenant d'intérêts et de dividendes ; et

(g) entrées de trésorerie provenant de cadeaux et de donations ainsi que de toute autre forme d'assistance.

Information relative aux parties liées

2.1.22 *Une entité est encouragée à publier dans les notes aux états financiers les informations requises par la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 20 Information relative aux parties liées.*

2.1.23 IPSAS 20, des normes IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice, définit les parties liées ainsi que d'autres termes pertinents, impose de fournir des informations relatives aux relations de parties liées lorsqu'un contrôle existe et impose de fournir certaines informations relatives à des opérations de parties liées, y compris des informations relatives à la rémunération globale dont bénéficient les principaux dirigeants.

Présentation des actifs, des passifs des produits et des charges et comparaison avec les budgets

2.1.24 Une entité est encouragée à indiquer, dans les notes aux états financiers :

(a) des informations relatives aux actifs, aux passifs, aux produits et aux charges de l'entité ; et

(b) une comparaison avec les budgets, si l'entité ne rend pas publics ses budgets approuvés

2.1.25 Les États et les administrations publiques contrôlent des ressources significatives en plus de la trésorerie, et déploient ces ressources pour la réalisation de leurs objectifs de fourniture de services. Ils ont également recours à l'emprunt pour financer leurs activités, contractent d'autres dettes et passifs dans le cours normal de leurs opérations, et prennent des engagements de dépenses futures pour l'acquisition d'immobilisations. En outre, au cours de l'exercice, ils encourent des coûts et génèrent des produits qui donneront lieu à des flux de trésorerie dans un exercice ultérieur. Les actifs qui ne sont pas de la trésorerie, les passifs, les produits et les charges ne seront pas inclus dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui pourraient être préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse. Toutefois, les administrations tiennent à jour l'enregistrement de leurs dettes, de leurs autres passifs et de leurs actifs qui ne sont pas de la trésorerie ainsi que celui du coût de leurs activités au cours de l'exercice, les sources et montants des produits associés ; ils en assurent également le suivi et la gestion. La présentation d'informations relatives aux actifs, passifs ainsi qu'aux coûts et produits de programmes particuliers et autres activités améliorera la reddition de comptes et la prise de décision ; elle est ainsi encouragée par la présente Norme.

2.1.26 Les entités qui fournissent de telles informations sont encouragées à identifier les produits et charges par nature ou par fonction selon les activités de l'entité ainsi que les actifs et les passifs par type, par exemple en classant :

(a) les actifs en tant que créances, placements ou immobilisations corporelles ; et

(b) les passifs en tant que dettes fournisseurs, emprunts par type ou source et autres passifs.

Si de telles informations peuvent ne pas être exhaustives dans un premier stade, les entités sont encouragées à les développer progressivement et à s'en servir comme d'un fondement au fur et à mesure de leur transition vers l'adoption totale des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Pour se conformer aux dispositions des paragraphes 1.3.5 et 1.3.32 de la première partie de la présente Norme, ces informations doivent être conformes aux caractéristiques qualitatives de l'information financière, et doivent être clairement décrites et aisément comprises.

2.1.27 Les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice peuvent fournir des commentaires utiles aux entités présentant des informations supplémentaires à propos de leurs actifs, de leurs passifs, des produits et des charges. Le guide des pratiques recommandées (RPG) fournira également des commentaires sur les informations à fournir qui permettront aux utilisateurs de mieux comprendre des sujets tels que la situation financière, les résultats financiers et les flux de trésorerie de l'entité, ses objectifs de performance de service et la réalisation de ces objectifs ainsi que la viabilité de ses finances.

Comparaison avec les budgets

2.1.28 Les entités du secteur public sont généralement soumises à des limites budgétaires sous la forme d'autorisations budgétaires ou de dotations qui peuvent éventuellement être mises en place par une loi de finances. Un des objectifs de l'information financière publiée par les entités du secteur public consiste à déterminer si la trésorerie a été obtenue et utilisée conformément au budget légalement adopté. Dans certains pays, cette disposition figure dans la législation. Les entités qui rendent publics leurs budgets approuvés doivent se conformer aux dispositions des paragraphes 1.7.1 à 1.7.46 de la première partie de cette Norme. Cette Norme encourage les autres entités (à savoir les entités ne rendant pas publics leurs budgets approuvés) à intégrer dans leurs états financiers la présentation d'une comparaison des montants réels et des montants budgétés pour l'exercice, lorsque les états financiers et le budget sont établis selon la même méthode comptable. Pour ces autres entités, il existe différentes possibilités de comparaison des informations financières avec un budget, et notamment :

(a) la préparation d'une note avec des colonnes distinctes pour les montants budgétés et les montants réels. Une colonne détaillant les écarts par rapport au budget ou aux crédits peut également y figurer par souci d'exhaustivité ; et

(b) La présentation d'informations attestant que les montants budgétés n'ont pas été dépassés. Si des montants budgétés ou des autorisations budgétaires ont été dépassées, ou des sorties effectuées en l'absence d'autorisation budgétaire ou autre, les détails pourront en être présentés par le biais d'une note faisant référence au poste pertinent dans les états financiers.

2.1.29 *Les entités qui intègrent dans leurs états financiers une comparaison des montants réels et des montants budgétés sont encouragées à inclure dans leurs états financiers un renvoi vers les rapports comportant des informations relatives à la réalisation des objectifs de fourniture des services.*

2.1.30 *Les entités adoptant des budgets périodiques pluriannuels sont encouragées à fournir des notes plus détaillées concernant la relation entre les montants réels et les montants budgétés pendant la période budgétaire.*

2.1.31 Les informations budgétaires supplémentaires, notamment les informations concernant la réalisation des objectifs de fourniture de services, peuvent être présentées dans des documents autres que des états financiers. Les entités qui intègrent dans leurs états financiers une comparaison des montants réels et des montants budgétés sont encouragées à y inclure un renvoi à ces documents, notamment en particulier pour établir un lien, d'une part, entre les données relatives aux montants réels et aux montants budgétés et, d'autre part, entre les données budgétaires non financières et les services fournis.

2.1.32 Comme indiqué au paragraphe 1.7.32 de la présente Norme, les entités peuvent adopter des approches différentes pour déterminer le budget annuel dans le cadre du budget périodique pluriannuel. Lorsque des budgets périodiques pluriannuels sont adoptés, les entités sont encouragées à fournir des informations supplémentaires sur des sujets tels que la relation entre le budget périodique pluriannuel et les budgets annuels le composant et les montants réels pendant la période budgétaire.

États financiers consolidés

Définitions

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

Les états financiers consolidés sont les états financiers d'une entité économique dans lesquels les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie de l'entité contrôlante et des entités contrôlées sont présentés comme ceux d'une entité unique.

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 a la capacité d'influer sur la nature ou le montant de ces avantages du fait du pouvoir qu'elle détient sur celle-ci.

Une entité contrôlée est une entité qui est contrôlée par une autre entité (appelée l'entité contrôlante).

Une entité contrôlante est une entité qui contrôle une ou plusieurs entités.

Entité économique

2.1.34 Une Dans la présente Norme, le terme « entité économique » est employé pour désigner, à des fins d'information financière, un groupe d'entités composé d'une entité contrôlante et d'une ou plusieurs entités contrôlées. Parmi les autres termes parfois utilisés pour désigner une entité économique figurent notamment : entité administrative, entité financière, entité consolidée et groupe. Les facteurs à prendre en compte pour déterminer si une entité contrôle une autre entité à des fins d'information financière sont indiqués dans IPSAS 35 *États financiers consolidés*.

2.1.35 Une entité économique peut englober à la fois des entités poursuivant des objectifs de politique sociale que des entités à vocation commerciale. Par exemple, un ministère du logement peut être une entité économique composée d'entités qui fournissent des logements sociaux et d'entités proposant des logements à des fins commerciales.

2.1.36 La désignation d'une entité économique devra tenir compte du régime constitutionnel d'un pays et notamment des dispositions régissant la définition et la répartition des prérogatives de l'État ainsi que l'organisation et le fonctionnement de l'administration publique. Par exemple, dans les pays dotés d'un corps exécutif, législatif et judiciaire, ces derniers peuvent constituer ensemble une entité économique au sujet de laquelle l'établissement d'états financiers consolidés répondant aux besoins des utilisateurs peut être nécessaire. Ces états financiers consolidés sont généralement appelés « états financiers consolidés de l'ensemble de l'Administration ».

Périmètre des états financiers consolidés

2.1.37 Toute entité contrôlante autre que l'entité contrôlante identifiée au paragraphe 2.1.40 est encouragée à présenter des états financiers consolidés englobant l'ensemble de ses entités contrôlées nationales et étrangères en appliquant les procédures de consolidation ci-après :

(a) *les soldes et opérations de trésorerie entre les entités composant une même entité économique sont entièrement exclus ;*

(b) *lorsque les états financiers faisant l'objet d'une consolidation sont établis à des dates de clôture différentes, des ajustements sont effectués pour prendre en compte les opérations de trésorerie significatives réalisées entre ces dates et la date d'établissement des états financiers de l'entité contrôlante ; et*

(c) *les états financiers consolidés sont préparés en utilisant des méthodes comptables identiques pour les opérations assimilées à des opérations de trésorerie. S'il n'est pas praticable d'utiliser des méthodes comptables harmonisées pour préparer les états financiers consolidés, cela doit être indiqué, de même que les parts respectives des postes des états financiers consolidés auxquels les méthodes comptables différentes ont été appliquées.*

2.1.38 Lorsqu'une entité contrôlante, autre que l'entité contrôlante identifiée au paragraphe 2.1.40, ne présente pas d'états financiers consolidant l'ensemble de ses entités contrôlées, elle est encouragée à présenter des états financiers consolidant les entités contrôlées représentant le secteur budgétaire, le secteur des administrations publiques ou toute autre entité économique qui représente les activités essentielles de l'État et répond au besoin d'information des utilisateurs.

2.1.39 Une entité économique utilise le terme « états financiers consolidés » pour désigner les états financiers englobant l'entité contrôlante et ses entités contrôlées telles qu'identifiées au paragraphe 2.1.37. Les états financiers d'une entité économique n'englobant pas l'entité contrôlante et l'ensemble de ses entités contrôlées telles qu'identifiées au paragraphe 2.1.37 sont désignés par un terme aisément compréhensible définissant clairement les catégories (ou les caractéristiques) des entités composant l'entité économique.

2.1.40 Une entité contrôlante est dispensée de préparer des états financiers consolidés lorsqu'elle remplit l'ensemble des conditions ci-après :

(a) elle est elle-même une entité contrôlée et les besoins d'information des utilisateurs sont couverts par les états financiers consolidés de son entité contrôlante et, dans le cas d'une entité contrôlée détenue partiellement, tous ses autres contributeurs, y compris ceux ne détenant pas de droit de vote, ont été informés du fait que l'entité ne présentera pas d'états financiers consolidés et ne s'y opposent pas ;

(b) ses instruments de dette ou de capitaux propres ne sont pas négociés sur un marché organisé (une bourse de valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris un marché local ou régional) ;

(c) elle n'a pas soumis et n'est pas non plus en voie de soumettre ses états financiers à une commission de valeurs mobilières ou à une autre instance de réglementation aux fins d'émettre toute catégorie d'instruments sur un marché public ; et

(d) son entité contrôlante ultime ou toute entité contrôlante intermédiaire établit des états financiers consolidés mis à la destination du public qui sont en conformité avec l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse ou les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

2.1.41 Pour des besoins d'évaluation de la reddition de comptes et de prise de décision, les utilisateurs des états financiers d'une administration ou de toute autre entité du secteur public s'intéressent aux ressources de trésorerie contrôlées par une entité économique dans son ensemble et doivent en être tenus informés. Ce besoin est couvert par les états financiers consolidés qui présentent l'information financière de l'entité économique comme celle d'une entité unique sans tenir compte des frontières juridiques séparant les différentes entités juridiques.

2.1.42 La présente Norme encourage les administrations et les autres entités contrôlantes du secteur public à présenter des états financiers consolidant l'ensemble des entités contrôlées lorsque l'existence d'utilisateurs est probable.

2.1.43 Les états financiers consolidés d'une entité économique englobant une administration et l'ensemble de ses entités contrôlées fourniront des informations sur les ressources de trésorerie contrôlées directement par l'administration et par le biais de ses entités contrôlées à la date de reporting, ainsi que sur l'évolution de ces ressources au cours de l'exercice. Les états financiers consolidés d'autres entités économiques du secteur public, telles qu'un ministère de la santé ou de l'éducation, fourniront des informations sur les ressources de trésorerie contrôlées par le ministère ainsi que sur l'évolution de ces ressources au cours de l'exercice.

2.1.44 La préparation des états financiers consolidés n'est pas un processus exempt de coûts. Par conséquent, il est essentiel que les avantages liés à cette préparation justifient les coûts engendrés. Une entité contrôlante étant elle-même une entité contrôlée sera souvent dispensée de préparer des états financiers consolidés dans les conditions définies au paragraphe 2.1.40. Cela est dû au fait que le besoin des utilisateurs de disposer de l'information présentée dans des états financiers établis selon la méthode de la comptabilité de caisse est souvent couvert par les états financiers consolidés de l'entité contrôlante lorsque ces derniers sont préparés conformément aux dispositions de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse ou des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice et que les autres conditions définies au paragraphe 2.1.40 s'appliquent. Cependant, dans d'autres cas, des états financiers consolidés à l'échelle de l'ensemble de l'administration peuvent ne pas répondre aux besoins d'information des utilisateurs quant aux secteurs clés ou aux activités essentielles de l'État. Dans de nombreux pays, des exigences législatives en matière d'information financière permettent de répondre aux besoins d'information des utilisateurs.

2.1.45 Dans certains cas, une entité disposant du pouvoir de diriger les activités importantes d'une autre entité peut ne pas être en mesure d'obtenir des avantages des activités de cette autre entité, notamment lorsque l'autre entité est soumise à de fortes restrictions externes sur le long terme empêchant l'entité ayant le pouvoir de diriger ses activités d'obtenir des avantages des activités en question. Les flux et soldes de trésorerie de ces entités ne sont pas inclus dans les états financiers consolidés. Cela est dû au fait que les états financiers consolidés présentent des informations sur les ressources de trésorerie de l'administration ou d'une autre entité du secteur public présentant des états financiers qui appuient la fourniture de biens et de services ou apportent d'autres avantages à l'entité présentant les états financiers.

2.1.46 Le paragraphe 2.1.40(d) confirme que l'entité contrôlante ultime ou intermédiaire d'une entité ayant adopté l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse peut préparer et présenter des états financiers consolidés selon la méthode de la comptabilité d'exercice. Cela peut être le cas dans certains pays mais l'entité contrôlante ultime ou intermédiaire est susceptible de se heurter à des problèmes significatifs d'ordre pratique pour réunir les informations nécessaires à la mise en conformité avec les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pour ce qui concerne les entités contrôlées ayant adopté la méthode de la comptabilité de caisse.

Transition vers des états financiers consolidés

2.1.47 Les administrations et les autres entités du secteur public peuvent contrôler un nombre important d'entités notamment des ministères, des organismes publics et des entités commerciales du secteur public. La préparation d'états financiers consolidés englobant une entité contrôlante et l'ensemble de ses entités contrôlées peut être un processus complexe mobilisant d'importantes ressources. Certaines administrations et autres entités du secteur public se heurtent à des obstacles considérables lors de la préparation et de la présentation d'états financiers consolidés et peuvent ne pas être en mesure d'établir des états financiers totalement consolidés à court ou moyen terme lorsqu'ils entament la transition vers l'adoption complète de la comptabilité d'exercice. Cela peut être dû à des contraintes pesant sur la capacité d'une administration ou d'une autre entité à recueillir et traiter les données provenant de l'ensemble des entités contrôlées en temps opportun en raison de dispositions législatives ou autres exigences imposant de présenter des états financiers pour un sous-groupe d'entités contrôlées plutôt que pour l'ensemble des entités contrôlées ou pour d'autres motifs.

2.1.48 À mesure que les administrations et les autres entités du secteur public présentant des rapports selon la méthode de la comptabilité de caisse évoluent vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et développent la capacité, les systèmes et les cadres législatifs pour surmonter les obstacles à la consolidation, les possibilités d'inclure dans les états financiers établis selon la méthode de la comptabilité de caisse des informations sur des entités contrôlées supplémentaires augmenteront. Pour ce qui concerne les États, la préparation d'états financiers présentant les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie d'une entité économique englobant les entités contrôlées et représentant notamment le secteur couvert par le budget, le secteur des administrations publiques ou toute autre entité relevant des activités essentielles de l'État, fournira des informations sur les secteurs clés de l'administration qui seront utiles aux utilisateurs pour la reddition des comptes et la prise de décisions. La présente Norme encourage toute entité contrôlante ne présentant pas d'états financiers totalement consolidés à accomplir ce processus en tant qu'étape intermédiaire dans le cadre de la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et la présentation d'états financiers totalement consolidés conformément aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Les organismes publics ne consolidant pas l'ensemble de leurs entités contrôlées sont également encouragés à présenter des états financiers consolidant les entités contrôlées représentant un sous-groupe de leurs activités utile aux utilisateurs aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions.

2.1.49 Le terme « états financiers consolidés » est utilisé pour désigner les états financiers présentant une « consolidation complète » de l'ensemble des entités contrôlées conformément au paragraphe 2.1.37 de la présente Norme. Un terme différent doit être utilisé pour désigner les états financiers d'une entité économique n'englobant pas l'entité contrôlante et l'ensemble de ses entités contrôlées. Ceterme doit être aisément compréhensible et définir clairement les catégories (ou les caractéristiques) des entités composant l'entité économique. Le choix d'un terme adéquat est une affaire de jugement professionnel. Ce jugement devra s'exercer dans le contexte des caractéristiques qualitatives de l'information financière qui doit notamment être compréhensible et donner une image fidèle de l'entité économique présentée. Pour ce qui concerne les administrations nationales, fédérales/régionales ou au locales préparant des états financiers, des termes tels que « états financiers du secteur budgétaire » ou « états financiers du secteur des administrations publiques » peuvent convenir.

Procédures de consolidation

2.1.50 Les procédures de consolidation visées au paragraphe 2.1.37 constituent la base de la préparation des états financiers consolidés pour l'ensemble des entités composant l'entité économique comme ceux d'une entité économique unique, selon les recommandations de la présente Norme.

2.1.51 Les états financiers consolidés recommandés par la présente Norme reflètent les opérations se déroulant entre l'entité économique et d'autres entités indépendantes. Par conséquent, les opérations entre entités composant une entité économique sont exclues afin d'éviter qu'elles soient comptabilisées deux fois. Par exemple, un ministère peut céder une immobilisation corporelle à un autre ministère. L'effet net sur les flux de trésorerie de l'entité présentant les états financiers de l'ensemble de l'administration étant nul, cette opération doit être exclue pour faire en sorte que les entrées et sorties de trésorerie de l'entité présentant les états financiers de l'ensemble de l'administration ne soient surévaluées. Une entité publique peut détenir des fonds auprès d'une institution financière du secteur public. Les soldes correspondants seraient exclus à l'échelle de l'ensemble de l'administration étant donné qu'ils représentent des soldes au sein de l'entité économique. De même, une entité commerciale du secteur public ayant des activités à l'étranger peut effectuer un paiement en faveur d'un ministère en cours de transition à la date de reporting. Dans ce cas, le fait de ne pas exclure l'opération lors de la préparation des états financiers de l'ensemble de l'administration conduirait à une sous-évaluation du solde de trésorerie de l'entité économique présentant les états financiers de l'ensemble de l'administration et à une surévaluation de ses sorties de trésorerie. Cependant, l'opération ne serait pas exclue des états financiers préparés pour une entité de groupe représentant notamment le secteur des administrations publiques à l'exception de l'entité commerciale du secteur public.

2.1.52 Les entités individuelles composant l'entité économique peuvent adopter des méthodes différentes pour la classification des entrées et sorties de trésorerie et la présentation de leurs états financiers. Les entrées et sorties de trésorerie découlant d'opérations similaires sont classées et présentées de façon homogène dans les états financiers consolidés dans la mesure du possible.

Informations à fournir en matière de consolidation

2.1.53 *Une entité est encouragée à indiquer dans les notes aux états financiers consolidés d'une entité économique préparés conformément aux recommandations du paragraphe 2.1.37 :*

(a) *une liste des entités contrôlées significatives indiquant notamment la dénomination et le pays dans lequel l'entité contrôlée opère (lorsqu'il est différent de celui de l'entité contrôlante) ;*

(b) *les raisons pour lesquelles une entité contrôlée n'est pas consolidée ;*

(c) *la participation détenue dans les entités contrôlées et le détail des modalités de calcul de cette participation; et*

(d) *le cas échéant, les éléments pris en compte pour déterminer que l'entité contrôlante :*

(i) *contrôle une autre entité (ou catégorie d'entités) même si elle détient moins de la moitié des droits de vote de l'autre entité (ou des entités) ainsi qu'une analyse sur l'existence de ce contrôle ; et*

(ii) *ne contrôle pas une autre entité (ou catégorie d'entités) même si elle détient plus de la moitié des droits de vote de cette autre entité (ou des autres entités).*

2.1.54 *Une entité qui présente des états financiers pour une entité économique consolidant certaines mais pas toutes les entités contrôlées, conformément aux recommandations du paragraphe 2.1.37, est encouragée à indiquer dans les notes annexes les informations recommandées au paragraphe 2.1.53 accompagnées de :*

(a) *une description des catégories (ou caractéristiques) des entités contrôlées incluses dans les états financiers du groupe et de celles qui en sont exclues avec le motif détaillé de l'exclusion ; et*

(b) *une liste des entités significatives ajoutées aux états financiers du groupe ou supprimées de ceux-ci depuis la présentation des états financiers de l'exercice précédent.*

2.1.55 *Une entité contrôlante qui ne présente pas des états financiers consolidés conformément aux recommandations du paragraphe 2.1.37 est encouragée à indiquer les raisons pour lesquelles les états financiers consolidés n'ont pas été présentés ainsi que la méthode utilisée pour comptabiliser les entités contrôlées dans ses états financiers individuels. Elle est également encouragée à indiquer le nom et l'adresse principale de son entité contrôlante qui publie des états financiers consolidés.*

2.1.56 Les informations dont la présentation est recommandée aux paragraphes 2.1.53 et 2.1.54 éclaireront les utilisateurs sur la composition et les caractéristiques clés des états financiers totalement consolidés préparés conformément aux recommandations du paragraphe 2.1.37 ainsi que sur les états financiers consolidant un sous-groupe des entités contrôlées conformément aux recommandations du paragraphe 2.1.38. Les informations dont la présentation est recommandée au paragraphe 2.1.55 permettront aux utilisateurs de déterminer si une entité contrôlante prépare des états financiers consolidés et, dans le cas contraire, la méthode utilisée pour comptabiliser les entités contrôlées.

Acquisitions et cessions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

2.1.57 *Une entité est encouragée à indiquer et présenter séparément l'ensemble des flux de trésorerie découlant d'acquisitions et de cessions d'entités contrôlées ou d'autres unités opérationnelles.*

2.1.58 *Une entité est encouragée à indiquer dans les notes aux états financiers, de façon globale pour les acquisitions et cessions d'entités contrôlées ou d'autres unités opérationnelles effectuées au cours de la période, chacun des éléments suivants :*

(a) *le montant total de l'acquisition ou de la cession (y compris la trésorerie ou d'autres actifs) ;*

(b) *la part du montant de l'acquisition ou de la cession acquittée en trésorerie ; et*

(c) *le montant de trésorerie dont dispose l'entité contrôlée ou l'unité opérationnelle acquise ou cédée.*

2.1.59 La présentation séparée des effets sur les flux de trésorerie des acquisitions et cessions d'entités contrôlées et autres activités, ainsi que la présentation séparée des montants des actifs et passifs acquis ou cédés permet de distinguer ces flux de trésorerie des flux de trésorerie provenant des autres activités de l'entité. Pour permettre aux utilisateurs d'identifier les effets des acquisitions et des cessions, les effets des cessions sur les flux de trésorerie ne devraient pas être déduits de ces acquisitions.

2.1.60 Le montant total de trésorerie versée ou reçue lors de l'achat ou de la vente est inscrit dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie après déduction du montant de trésorerie acquise ou cédée.

2.1.61 Le paragraphe 2.1.24 recommande de présenter les actifs, les passifs, les produits et les charges de l'entité. Les actifs, les passifs, les produits et les charges autres que la trésorerie ou les flux de trésorerie d'une entité contrôlée ou d'une unité opérationnelle acquise ou cédée peuvent également être présentés séparément, ventilés par grandes catégories. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.32 de la première partie de la présente Norme, où cette information est présentée, les actifs, les passifs, les produits et les charges doivent être identifiés clairement, et la base de leur comptabilisation et de leur évaluation, expliquée.

Accords conjoints

2.1.62 *Une entité est encouragée à indiquer les informations relatives aux accords conjoints qui sont nécessaires pour une présentation fidèle des entrées et sorties de trésorerie de l'entité au cours de l'exercice et des soldes de trésorerie à la date de reporting*.

2.1.63 Un accord conjoint est un accord entre deux ou plusieurs entités exerçant un contrôle conjoint. De nombreuses entités du secteur public établissent des accords conjoints en vue d'exercer différentes activités. La nature de ces activités s'étend d'opérations commerciales jusqu'à la fourniture de services à la population à titre gratuit. Les modalités d'un accord conjoint sont définies dans un contrat ou un autre accord contraignant ; elles précisent généralement l'apport initial de chaque coparticipant et la quote-part des produits ou des autres avantages (s'il y en a) et des charges de chacun des coparticipants. Les entités qui présentent leurs états financiers selon la méthode de la comptabilité de caisse présentent généralement :

(a) en tant que sorties de trésorerie, la trésorerie dépensée pour l'acquisition d'une participation dans un accord conjoint et dans les activités courantes d'un accord conjoint ; et

(b) en tant qu'entrées de trésorerie, la trésorerie reçue dans le cadre de l'accord conjoint.

Les informations à fournir à propos des accords conjoints peuvent inclure la liste et la description des participations dans les accords conjoints significatifs. Les Normes comptables internationales du secteur public IPSAS 36 *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises* et IPSAS 37 *Accords conjoints* des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice fournissent des commentaires sur les différentes formes et structures que peuvent prendre les accords conjoints et sur les éventuelles informations supplémentaires à fournir. La définition et l'explication de la notion de « contrôle » dans IPSAS 35 devront être prises en compte afin de déterminer si une entité est une « entreprise associée » et si un accord et un « accord conjoint » au sens des normes IPSAS 36 et IPSAS 37.

Information financière dans les économies hyperinflationnistes

2.1.64 Dans une économie hyperinflationniste, la présentation des états financiers en monnaie locale sans retraitement est sans utilité. La monnaie perd son pouvoir d'achat à un tel rythme que la comparaison de montants résultant de transactions et d'autres événements intervenus à des moments différents, même durant la même période comptable, est trompeuse.

2.1.65 La présente Norme n'identifie pas un taux absolu à partir duquel le phénomène d'hyperinflation est réputé prendre naissance. Savoir si un retraitement des états financiers selon les recommandations de la présente Norme devient nécessaire est affaire de jugement. L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays qui comprennent, sans s'y limiter, les points suivants :

(a) la population 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 évalue 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 %.

Retraitement des états financiers

2.1.66 *Une entité qui établit ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste est encouragée à :*

(a) retraiter son état des entrées et des sorties de trésorerie et ses autres états financiers dans l'unité de mesure qui a cours à la date de clôture.

(b) retraiter les informations comparatives pour l'exercice précédent et toute information relative aux exercices antérieurs dans l'unité de mesure qui est en vigueur à la date de clôture ; et

(c) utiliser un indice général des prix qui reflète les changements du pouvoir d'achat général. Il est préférable que toutes les entités qui présentent des états financiers dans la monnaie de la même économie utilisent le même indice.

2.1.67 *L'entité est encouragée à présenter les informations suivantes :*

(a) *mention du retraitement de l'état des entrées et des sorties de trésorerie et des données comparatives des exercices antérieurs pour refléter l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie de présentation ; en conséquence ils sont exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture ; et*

(b) *la désignation et le niveau de l'indice des prix à la date de clôture et l'évolution de cet indice au cours de l'exercice considéré et de l'exercice précédent.*

2.1.68 Les prix varient dans le temps sous l'effet de divers facteurs politiques, économiques et sociaux. Des facteurs spécifiques comme les variations de l'offre et de la demande et les changements technologiques, peuvent faire considérablement augmenter ou diminuer les prix individuels, indépendamment les uns des autres. De plus, des facteurs économiques généraux peuvent entraîner des modifications du niveau général des prix et, en conséquence, du pouvoir d'achat général de la monnaie.

2.1.69 Dans une économie hyperinflationniste, l'utilité des états financiers s'accroît sensiblement lorsqu'ils sont exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture. En conséquence, les traitements et informations à fournir selon les paragraphes 2.01.66 et 2.01.67 ci-dessus sont recommandés. La présentation de cette information comme étant la présentation principale plutôt que comme un supplément aux états financiers qui n'ont pas été retraités est encouragée. Une présentation séparée des états des entrées et des sorties de trésorerie et autres états financiers avant retraitement est découragée.

2.1.70 Tous les postes de l'état des entrées et des sorties de trésorerie seront libellés dans l'unité de mesure qui a cours à la date de clôture. Aussi, tous les montants, y compris les paiements effectués par des tiers présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers, seront retraités en appliquant la variation de l'indice général des prix à compter de l'enregistrement initial des entrées et des sorties.

2.1.71 De nombreuses entités du secteur public intègrent dans leurs états financiers les informations budgétaires correspondantes, afin de faciliter les comparaisons avec le budget. Lorsque c'est le cas, la présente Norme recommande de retraiter l'information budgétaire conformément à ses dispositions.

Informations comparatives

2.1.72 Pour que des comparaisons avec des exercices antérieurs aient un sens, l'information comparative pour l'exercice précédent sera retraitée en appliquant un indice général des prix de manière à présenter les états financiers comparatifs dans l'unité de mesure qui était en vigueur à la fin de l'exercice. L'information qui est fournie pour les exercices antérieurs est également exprimée dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de l'exercice.

États financiers consolidés

2.1.73 Une entité contrôlante qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste peut avoir des entités contrôlées qui présentent également leurs états financiers dans les monnaies d'économies hyperinflationnistes. Si l'état des entrées et des sorties de trésorerie et les autres états financiers doivent être préparés selon une base cohérente, les états financiers de ces entités contrôlées seront retraités par application d'un indice général des prix du pays dans la monnaie duquel les états financiers sont présentés avant d'être incorporés dans les états financiers consolidés établis par leur entité contrôlante. Lorsqu'une telle entité contrôlée est une entité contrôlée étrangère, ses états financiers retraités sont convertis au taux de clôture.

2.1.74 Si des états financiers ayant des dates de clôture différentes sont consolidés, tous les éléments monétaires et non monétaires doivent être retraités dans l'unité de mesure en vigueur à la date des états financiers consolidés.

Sélection et utilisation de l'indice général des prix

2.1.75 Le retraitement des états financiers selon l'approche encouragée par la présente Norme impose l'utilisation d'un indice général des prix qui traduit l'évolution du pouvoir d'achat général. Il est préférable que toutes les entreprises qui présentent des états financiers dans la monnaie de la même économie utilisent le même indice.

2.1.76 Les informations à fournir recommandées par la présente Norme visent à décrire clairement sur quelle base est effectué le traitement des effets de l'hyperinflation dans les états financiers. Elles ont également pour objet de fournir d'autres informations nécessaires à la compréhension de cette base et des montants qui en résultent.

Paiements effectués par les tiers pour le compte de l'entité

2.1.77 *Lorsqu'au cours de l'exercice, une entité présentant les états financiers a été formellement informée que des paiements ont été effectués par des tiers pour son compte en vue du règlement direct de ses obligations ou l'achat de biens et de services ou bien lorsque l'entité a constaté de toute autre manière que de tels paiements ont été effectués, elle est encouragée à présenter dans les notes aux états financiers :*

(a) *le montant total des paiements effectués par ces tiers ; et*

(b) *une ventilation du montant total de ces paiements selon une base de classification adaptée à l'activité de l'entité.*

2.1.78 Dans certains cas, des tiers achètent des biens ou des services pour le compte de l'entité ou s'acquittent d'obligations de l'entité. Par exemple, un État peut financer la mise en œuvre d'un programme éducatif ou de santé d'une administration régionale ou locale en effectuant les paiements directement auprès des prestataires de service et en acquérant et transférant les fournitures nécessaires au cours de l'exercice. De même, un État ou un organisme d'aide indépendant peut payer directement une société de construction pour la construction d'une route au profit d'une autre administration plutôt que de verser les fonds directement à l'administration en question. Ces paiements peuvent être effectués par le biais d'une subvention, d'un don ou d'une autre forme d'aide ou bien par le biais d'un prêt devant être remboursé. Dans de tels cas, l'administration régionale ou locale ne reçoit pas de fonds (y compris des équivalents de trésorerie) provenant directement d'une autre entité ou ne prend pas le contrôle d'un compte bancaire ou d'un dispositif similaire établi en sa faveur par cette autre entité. Par conséquent, le montant réglé ou versé pour son compte ne constitue pas de la « trésorerie » au sens de la présente Norme. Cependant, l'administration bénéficiaire obtient des avantages des sorties de trésorerie effectuées pour son compte.

2.1.79 La présentation d'informations sur le montant et les catégories de paiements effectués par des tiers (que ce soit la nature, la fonction ou les deux) apportera des éléments supplémentaires utiles aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions. Dans certains cas, il se peut qu'une entité n'ait pas été formellement informée ou qu'elle n'ait pas constaté des paiements effectués par des tiers pour son compte au cours de l'exercice ou bien il se peut qu'elle ne soit pas en mesure de confirmer qu'un paiement prévu a été effectué. Si une entité ne peut pas avoir la certitude que l'information du montant des paiements effectués par des tiers représente fidèlement l'ensemble de ces paiements effectués pour son compte au cours de l'exercice, les notes devraient informer les utilisateurs que les informations présentées peuvent ne pas englober l'ensemble des paiements effectués par des tiers.

2.1.80 Le paragraphe 2.1.77 encourage la présentation du montant total des paiements effectués par des tiers au cours de l'exercice ainsi que les principales catégories de paiements. Les paiements effectués par des tiers engloberont les montants répondant à la définition de l'assistance externe et de toute autre forme d'assistance visée au paragraphe 2.1.82 de la présente Norme. Le paragraphe 2.1.90(b) encourage la présentation du montant de l'assistance externe fournie à une entité sous la forme de paiements effectués par des tiers. Le paragraphe 2.1.91 encourage la présentation de ces informations également pour toute autre forme d'assistance dans la mesure du possible.

2.1.81 Les subdivisions (ou catégories) des paiements effectués par des tiers pouvant être présentées conformément au paragraphe 2.1.77(b) sont une affaire de jugement professionnel. Les éléments pris en compte pour exercer ce jugement sont indiqués au paragraphe 1.3.17 de la première partie de la présente Norme.

Bénéficiaires de l'assistance externe ou de toute autre forme d'assistance

Définition

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

L'assistance désigne l'assistance externe et toute autre forme d'assistance.

Les agences bilatérales d'assistance externe sont créées aux termes du droit national, d'un règlement ou par toute autorité nationale avec la mission, ou dont l'une des missions est d'assurer en tout ou en partie l'assistance externe nationale.

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 équivalente (essentiellement sous la forme de trésorerie, de biens, de services ou d'utilisation d'actifs).

L'assistance externe correspond à l'ensemble des ressources nationales dont le bénéficiaire peut disposer ou bénéficier dans la poursuite de ses objectifs.

Les agences multilatérales d'assistance externe sont toutes celles créées aux termes d'un accord international ou d'un traité dont la mission, ou l'une des missions, est de fournir une assistance externe.

Les organisations non gouvernementales (ONG) sont des organisations étrangères ou nationales qui ne relèvent pas d'un État et dont la mission consiste à apporter une aide aux États, aux organismes dépendant des États ainsi qu'à d'autres organismes ou aux particuliers.

Les ressources publiques comprennent les prêts, les subventions, l'assistance technique, les garanties ou autre forme d'assistance fournis dans le cadre d'un accord contraignant par une agence multilatérale ou bilatérale d'assistance externe, par un État ou un organisme public, à l'exclusion de l'assistance fournie par un État ou un organisme public à un bénéficiaire appartenant au même État.

Les autres formes d'assistance correspondent aux ressources fournies par des organisations non gouvernementales (ONG) ainsi qu'aux dons et donations ou à toute autre forme d'assistance fournis volontairement par des particuliers et des organismes du secteur privé dont le bénéficiaire peut disposer ou bénéficier dans la poursuite de ses objectifs. Elles ne comprennent pas les ressources nationales, les impôts, les amendes et les redevances, les ressources résultant d'une opération avec contrepartie directe ou les ressources fournies par un État ou un organisme public à un bénéficiaire appartenant au même État.

Assistance

2.1.83 Dans la présente Norme, l'« assistance » est définie au sens large et désigne l'« assistance externe » et les « autres formes d'assistance ». Les principales caractéristiques de l'assistance externe et de toute autre forme d'assistance sont présentées ci-après.

Assistance externe

2.1.84 Une externe se définit comme l'ensemble des ressources nationales dont le bénéficiaire peut disposer ou bénéficier dans la poursuite de ses objectifs. La terminologie employée pour désigner l'assistance externe ou des catégories d'assistance externe peut varier selon l'organisation. Par exemple, certaines organisations utilisent le terme aide externe ou aide plutôt qu'assistance externe. Dans ce cas particulier, la différence de terminologie ne porte pas à confusion. Cependant, dans certains cas la terminologie peut être totalement différente. Il sera alors nécessaire de faire appel au jugement pour apprécier si les ressources fournies devraient être considérée comme une assistance externe.

2.1.85 Les ressources nationales sont définies comme des ressources fournies dans le cadre d'un accord contraignant par une agence multilatérale ou bilatérale d'assistance externe ou par un État ou un organisme public, lorsque le bénéficiaire n'appartient pas au même État que l'entité qui lui apporte de l'assistance. Le terme État auquel il est fait référence dans la définition de ressources nationales recouvre les administrations à l'échelon national, fédéral, régional ou local d'un État. Par conséquent, et à titre d'exemple, l'assistance apportée par un organisme public national ou fédéral d'un pays, à une administration fédérale ou locale d'un autre pays remplit la définition de l'assistance externe au sens de la présente Norme. Par contre, l'assistance apportée par une administration nationale ou fédérale à un autre échelon d'autorité du même pays et l'assistance fournie par des organisations non gouvernementales (ONG), même si cette assistance est prévue dans le cadre d'un accord contraignant, ne répondent pas à la définition des ressources nationales et par conséquent ne constituent pas de l'assistance externe.

2.1.86 Les accords d'assistance externe peuvent prévoir la possibilité pour l'entité de :

a. réaliser des tirages de trésorerie, soit à hauteur du produit total du prêt ou de la subvention, soit par tranches ;

b. demander le remboursement des versements de trésorerie qui sont effectués par l'entité à des tiers en règlement d'une obligation de l'entité, aux termes de la convention de prêt ou de subvention; ou

c. demander à l'agence d'assistance externe d'acquitter, selon les termes de la convention de prêt ou de subvention, une obligation du bénéficiaire par règlement direct à un tiers, y compris une obligation de l'entité bénéficiaire pour les biens et services fournis ou à fournir par une ONG.

Les accords d'assistance externe peuvent également prévoir la fourniture au bénéficiaire de biens ou de services.

Autres formes d'assistance

2.1.87 Les autres formes d'assistance correspondent aux ressources fournies par des ONG et à l'assistance apportée volontairement par exemple par des particuliers, des organisations caritatives ou d'autres organismes. Les impôts et les autres ressources versées ou payables à des entités du secteur public à titre obligatoire conformément

à des dispositions législatives ou réglementaires, les amendes ou autres pénalités imposées pour des violations de dispositions législatives ou réglementaires ainsi que les redevances pour des services fournis par des entités du secteur public ou pour le compte de celles-ci ne répondent pas à la définition des autres formes d'assistance au sens du paragraphe 2.1.82. De même, les ressources apportées à des opérations avec contrepartie directe et les transferts de ressources entre administrations publiques d'un même État ne sont pas considérés comme une autre forme d'assistance.

2.1.88 Dans la plupart des cas, il sera évident de savoir si les ressources sont fournies volontairement et si elles sont destinées, par exemple, à apporter un secours d'urgence ou à aider une entité à atteindre ses objectifs en matière de développement économique ou de protection sociale ou bien à une autre finalité. Cependant, dans certains cas, il sera nécessaire de faire appel au jugement pour apprécier si les ressources apportées devraient être considérées comme une autre forme d'assistance.

2.1.89 Les ONG sont des organisations étrangères ou nationales qui ne relèvent pas d'un État. Dans de rares cas, il ne sera pas évident de savoir si l'organisme donateur est une agence bilatérale ou multilatérale d'assistance externe ou une ONG, laquelle ne relève pas d'un État. Lorsque l'organisme donateur fournit ou s'engage à fournir une assistance aux termes d'un accord contraignant, il sera difficile de faire la distinction entre les ressources nationales telles que définies dans la présente Norme et les ressources apportées par une ONG. Dans ces cas, déterminer si l'assistance reçue remplit la définition de l'assistance externe ou de toute autre forme d'assistance est une affaire de jugement.

Assistance externe reçue

2.1.90 *Une entité est encouragée à présenter séparément, dans les notes aux états financiers, les informations suivantes :*

(a) *le montant total de l'assistance externe reçue sous forme de trésorerie au cours de l'exercice à moins qu'il fasse l'objet d'une catégorie distincte dans le corps de l'état des entrées et des sorties de trésorerie ;*

(b) *le montant total de l'assistance externe versé par des tiers au cours de l'exercice pour le règlement direct d'obligations de l'entité ou l'achat de biens et de services pour le compte de l'entité lorsque celle-ci en est informée par le tiers ou qu'elle le constate de toute autre manière ;*

(c) *le montant total de l'assistance externe reçue au cours de l'exercice sous forme de prêts et sous forme de subventions ;*

(d) *les catégories significatives de fournisseurs d'assistance externe et le montant de l'assistance fournie ;*

(e) *la finalité de l'assistance externe reçue et utilisée au cours de l'exercice, par catégorie significative et par montant, en distinguant le montant des prêts et des subventions ; et*

(f) *le solde de l'assistance externe non utilisée sous forme de prêts et de subventions qui est disponible à la date de reporting pour le financement d'activités futures lorsque le montant des prêts et des subventions mis à la disposition du bénéficiaire est précisé dans un accord contraignant et qu'il est fortement probable que les conditions substantielles déterminant l'accès à ce montant ou ayant une incidence sur celui-ci soient remplies, en présentant séparément :*

(i) *le montant total de l'assistance externe reçue sous forme de prêts ;*

(ii) *le montant total de l'assistance externe reçue sous forme de subventions ; et*

(iii) *la finalité possible de l'assistance non utilisée disponible sous forme de prêts et de subventions.*

Autres formes d'assistance reçue

2.1.91 *Une entité est encouragée à appliquer, dans la mesure du possible, les dispositions du paragraphe 2.1.90 ci-dessus à toute autre forme d'assistance reçue.*

Assistance externe et autres formes d'assistance reçue

2.1.92 La présentation du montant total de l'assistance externe reçue et la présentation distincte de toute autre forme d'assistance reçue sous forme de trésorerie et de paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité peut apporter des informations utiles sur le degré de financement des activités de l'entité par les impôts et/ou des sources internes ou son degré de dépendance de l'assistance externe et de toute autre forme d'assistance ainsi que sur la nature de cette dernière, qu'il s'agisse de trésorerie ou d'autres avantages. La présentation d'informations sur l'assistance externe et toute autre assistance reçue sous forme de paiements effectués par des tiers est encouragée lorsque l'entité a été formellement informée ou qu'elle a constaté que de tels paiements ont été effectués au cours de l'exercice.

2.1.93 La présentation du montant de l'assistance externe reçue sous forme de prêts ou de subventions permettra aux utilisateurs d'évaluer l'existence d'une obligation éventuelle de l'entité de rembourser l'assistance fournie à une date ultérieure.

2.1.94 Une information sur les catégories significatives de fournisseurs d'assistance tels que les donateurs multilatéraux, les donateurs bilatéraux, les organisations d'aide internationale, les ONG, les organismes nationaux d'assistance ou les autres catégories majeures, selon l'entité présentant les états financiers, permettra d'identifier le degré de dépendance de l'entité vis-à-vis de ces catégories et est pertinente pour évaluer la pérennité de l'assistance.

2.1.95 Une entité peut recevoir de l'assistance externe à différents titres, dont :

(a) l'aide au développement économique ou à la poursuite d'objectifs de protection sociale, souvent appelée aide au développement ;

(b) les secours d'urgence, souvent appelés aide d'urgence ;

(c) le soutien de la balance des paiements ou la défense de la monnaie souvent appelé aide à la balance des paiements ;

(d) l'assistance dans les domaines militaires et de la défense, souvent appelée aide militaire ; et

(e) l'assistance aux activités marchandes, dont les crédits à l'exportation ou les prêts proposés par des banques spécialisées, ou d'autres organismes publics, souvent appelée financement du commerce extérieur.

2.1.96 Les autres formes d'assistance peuvent également servir certaines de ces finalités telles que les secours d'urgence et le soutien de l'entité dans la poursuite de ses objectifs de protection sociale.

2.1.97 Une information sur l'assistance externe et toute autre forme d'assistance reçue et utilisée au cours de l'exercice, classée par finalité d'utilisation, améliorera la reddition des comptes.

2.1.98 Le montant de l'assistance externe et de l'assistance provenant d'ONG ainsi que les montants consentis au titre d'un accord contraignant mais non encore utilisés peuvent être significatifs. Dans certains cas, le montant de l'assistance fournie sous forme de prêt(s) ou de subvention(s) est précisé dans un accord contraignant et il est fortement probable que les conditions substantielles conditionnant l'accès à ce montant soient remplies. Cela peut être le cas en ce qui concerne les soldes non utilisés de financements destinés à des projets en cours d'élaboration lorsque les conditions ont été remplies et continuent de l'être et qu'il est prévu que le projet se poursuive selon les conditions prévues dans l'accord. La présentation des soldes non utilisés de l'assistance externe ou de toute autre forme d'assistance fournira alors des informations sur le degré d'utilisation de l'assistance mise à la disposition de l'entité au cours de l'exercice et le montant des engagements en matière d'assistance externe ou de toute autre assistance disponible pour contribuer aux projets spécifiques en cours de développement.

2.1.99 Dans certains cas, un donateur peut exprimer son intention de fournir une assistance continue à l'entité présentant les états financiers mais sans préciser, dans un accord contraignant, le montant de l'assistance qui sera mis à sa disposition sous forme de prêt(s) et de subvention(s) à l'avenir. Dans d'autres cas, le montant peut être précisé tout en étant soumis à des conditions dont le respect ne peut pas être considéré comme étant fortement probable à la date de clôture. La présentation des montants non utilisés n'est alors pas encouragée par le paragraphe 2.1.90(f). Il peut être parfois nécessaire de faire appel au jugement pour apprécier s'il est fortement probable ou non que les conditions substantielles déterminant ou ayant une incidence sur l'accès à l'assistance externe ou à toute autre forme d'assistance soient remplies.

Biens et services reçus

2.1.100 *Une entité est encouragée à fournir une information distincte dans les notes aux états financiers sur la valeur de l'assistance externe reçue sous forme de biens et de services et la base d'évaluation retenue.*

2.1.101 Dans le cadre de l'assistance, une entité peut disposer de ressources significatives sous forme de biens et services. C'est le cas notamment, quand des biens neufs ou usagés comme des véhicules, ordinateurs et équipements divers sont cédés à l'entité dans le cadre d'un accord d'assistance externe ou bien, par exemple, par des ONG ou des donateurs du secteur privé. C'est également le cas lorsqu'une aide alimentaire est fournie à titre de secours d'urgence à un État pour redistribution à ses citoyens dans le cadre d'un accord d'assistance externe, par des ONG ou par d'autres donateurs. Certains bénéficiaires recevront de l'assistance essentiellement sous forme de biens et services.

2.1.102 Une information sur la valeur de l'assistance externe reçue sous forme de biens et services aidera les lecteurs des états financiers à mieux appréhender l'ampleur de l'assistance externe reçue au cours de l'exercice. Cependant, pour certains bénéficiaires, la détermination de la valeur des biens et services peut s'avérer difficile, onéreuse et chronophage. C'est notamment le cas lorsqu'il est impossible de déterminer un prix sur le marché intérieur pour ces biens et services, ou lorsque ces biens et services ne sont pas négociés activement sur les marchés internationaux ou encore lorsqu'ils revêtent un caractère unique, ce qui se produit souvent dans le cas de l'aide d'urgence.

2.1.103 La présente Norme ne précise pas la base d'évaluation applicable aux biens et services. Par conséquent, les actifs corporels peuvent être évalués à leur coût historique amorti à la date de la cession au bénéficiaire et les aliments au prix payé par un organisme d'assistance externe ou un autre donateur. Leur valeur peut également être estimée par la direction, le donateur, le bénéficiaire ou un tiers. Lorsqu'une information est fournie sur la valeur des biens et services reçus au titre de l'assistance, le paragraphe 2.1.100 encourage la présentation de la base d'évaluation retenue. Lorsqu'une évaluation est qualifiée de juste valeur elle doit être conforme à la définition de la juste valeur — à savoir, le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées et consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

2.2 Administrations et autres entités du secteur public effectuant la transition vers l'information financière selon méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice

Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie

2.2.1 *Une entité qui effectue la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice est encouragée à présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon le même format que celui imposé par la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie.*

2.2.2 À mesure que les entités effectuent la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice, elles devront progressivement construire les informations et systèmes nécessaires pour se conformer à chacune des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice en vigueur avant leur adoption officielle. La présentation des informations dans un format reproduisant le plus fidèlement

possible le format adopté par les normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice facilitera le processus de transition.

2.2.3 IPSAS 2 fournit des indications pour les flux de trésorerie en flux opérationnels, de financement et d'investissement, et inclut des dispositions relatives à la préparation d'un tableau de flux de trésorerie qui présente ces catégories séparément. Une synthèse des aspects essentiels d'IPSAS 2 et des recommandations sur leur application à l'information financière selon la présente Norme figure en annexe 3. La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation d'informations additionnelles à celles requises par IPSAS 2. Les entités qui adoptent le format de IPSAS 2 pour la présentation de l'état des entrées et des sorties de trésorerie sont encouragées à également présenter les informations complémentaires identifiées dans la deuxième partie de la présente Norme.

États financiers consolidés - L'entité économique

2.2.4 La présente Norme encourage les entités contrôlantes à présenter des états financiers consolidés englobant l'ensemble des entités contrôlées conformément aux processus de consolidation généralement admis et définit les conditions dans lesquelles cela pourrait ne pas être nécessaire. Ces conditions correspondent à celles identifiées dans IPSAS 35 *États financiers consolidés*. Toutefois, IPSAS 35 prévoit des dérogations supplémentaires à l'obligation de préparer des états financiers consolidés pour les entités contrôlantes qui sont des entités d'investissement qui évaluent leurs entités contrôlées à la juste valeur avec variation portée en résultat. Cette dérogation ne concerne pas les entités contrôlantes qui sont des entités d'investissement et appliquent l'IPSAS fondée sur la méthode de la comptabilité de caisse.

2.2.5 Dans les cas où les états financiers consolidant l'ensemble des entités contrôlées ne sont pas présentés, la présente Norme encourage la présentation d'états financiers fournissant des informations sur une entité économique composée de sous-groupes d'entités contrôlées qui représentent notamment le secteur budgétaire ou le secteur des administrations publiques ou une organisation différente des activités essentielles de l'État. Bien que les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice n'interdisent pas la présentation d'informations sur de telles entités économiques, celle-ci ne peut pas constituer une alternative à la consolidation complète de toutes les entités contrôlées prévue dans IPSAS 35.

2.2.6 Les entités effectuant la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice devront avoir conscience des différences de dispositions entre les IPSAS de comptabilité de caisse et de comptabilité d'exercice, en matière de consolidation.

Informations requises et informations dont la présentation est recommandée selon l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse

2.2.7 Les dispositions et recommandations de la présente Norme ne vont pas à l'encontre des dispositions et recommandations des IPSAS équivalentes fondées sur la

comptabilité d'exercice dans la mesure où elles s'appliquent à l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse. Toutefois, dans certains cas, la présente Norme encourage la présentation d'informations qui ne sont pas requises par les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. C'est le cas notamment des informations sur des aspects tels que les paiements effectués par des tiers, l'assistance externe et toute autre forme d'assistance. Dans la présente Norme, la présentation de ces informations est recommandée afin d'apporter des éléments supplémentaires utiles à l'appréciation des ressources dont dispose l'entité. Ces informations sont utiles à tous les utilisateurs d'états financiers à usage général aux fins de l'évaluation de la reddition de comptes et de la prise de décision. Elles peuvent également répondre aux besoins « spécifiques » des fournisseurs d'assistance externe et de toute autre forme d'assistance, par exemple, et présenter un intérêt pour le suivi de l'assistance fournie et utilisée par l'entité.

IPSAS 33—Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice

2.2.8 IPSAS 33 *Première adoption des normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice* contient des dispositions transitoires qui dispensent les entités de l'adoption de certaines des exigences des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pendant une période de trois (3) ans à compter de la date de leur première adoption. IPSAS 33 prévoit qu'à la date d'adoption des IPSAS, un primo-adoptant peut choisir d'appliquer une ou plusieurs des exemptions définies dans IPSAS 33 et, en fonction de la nature de celles-ci, désigner ses états financiers comme :

a. *États financiers transitoires IPSAS*, lorsqu'il applique des exemptions identifiées dans IPSAS 33 comme des « exemptions qui affectent la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice » ; ou

b. *États financiers conformes aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice*, lorsqu'il applique d'autres exemptions identifiées dans IPSAS 33 comme des « exemptions qui n'affectent pas la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice »[15].

2.2.9 L'annexe A d'IPSAS 33 énumère les exemptions et dispositions transitoires qu'un primo-adoptant est tenu d'appliquer et/ou peut choisir d'appliquer lors de l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice et indique si celles-ci affectent la juste présentation et la capacité du primo-adoptant à faire une déclaration de conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

[15] L'annexe A d'IPSAS 33 énumère les exemptions et dispositions transitoires qu'un primo-adoptant est tenu d'appliquer et/ou peut choisir d'appliquer lors de l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice et indique si celles-ci affectent la juste présentation et la capacité du primo-adoptant à faire une déclaration de conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

Base des conclusions – Deuxième partie de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 33 Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse, mais n'en fait pas partie intégrante.

Introduction — Surmonter les obstacles à l'adoption de la présente IPSAS

BC1 Les dispositions imposant la préparation d'états financiers consolidés et la présentation d'informations sur l'assistance externe et les paiements effectués par des tiers qui étaient précédemment incluses dans la première partie de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse publiée en 2007 se sont avérées être des obstacles majeurs à l'adoption de la présente Norme. Pour surmonter ces obstacles, ces dispositions ont été révisées et reformulées sous forme de recommandations dans la deuxième partie de la présente Norme.

BC2 Dans le cadre de la transformation de ces dispositions en recommandations, des modifications supplémentaires ont été apportées afin de faire en sorte que la deuxième partie de la présente Norme contribue davantage à l'accompagnement de la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

Consolidation

BC3 La deuxième partie de la Norme encourage les entités contrôlantes à présenter des états financiers consolidés qui englobent l'ensemble des entités contrôlées. Elle encourage également les entités contrôlantes qui ne consolident pas l'ensemble des entités contrôlées à préparer des états financiers pour une entité économique reflétant le secteur budgétaire, le secteur des administrations publiques ou une organisation différente des activités essentielles de l'État. Ceci constitue une étape de transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Ces états financiers fourniront des informations utiles aux utilisateurs aux fins de l'évaluation de la reddition de comptes et de la prise de décision et contribueront à une transition harmonieuse et fructueuse vers la consolidation complète requise par les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. La recommandation selon laquelle une entité économique englobant les entités contrôlées qui représentent le secteur des administrations publiques devrait présenter des états financiers est également en accord avec l'objectif stratégique de l'IPSASB consistant à appuyer la convergence des normes comptables du secteur public et des bases statistiques de l'information financière s'il y a lieu.

BC4 Pour renforcer l'accompagnement des entités effectuant la transition vers la méthode de la comptabilité d'exercice, les principales définitions et les recommandations ont été révisées, le cas échéant, afin d'assurer qu'elles ne s'opposent pas aux normes IPSAS 34, *États financiers individuels,* IPSAS 35 *États financiers consolidés*, IPSAS 36, *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises*, IPSAS 37, *Accords conjoints* et IPSAS 38 *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités.*

Assistance externe

BC5 Les dispositions exigeant de présenter des informations relatives à l'assistance externe qui étaient incluses dans la première partie de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse publiée en 2007 ont été révisées et reformulées sous forme d'encouragements dans la deuxième partie de la Norme. En outre, les informations dont la présentation est imposée ou recommandée ont été limitées afin de mettre l'accent essentiellement sur les recommandations de présenter des informations sur l'assistance externe reçue et utilisée au cours de l'exercice sous forme de trésorerie et de paiements effectués par des tiers ainsi que sur le montant de l'assistance non utilisée à la disposition de l'entité présentant les états financiers à la date de clôture. La présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) recommande également de fournir une information sur des aspects tels que les conditions substantielles des accords d'assistance externe et les conditions qui n'ont pas été respectées ainsi que de supprimer les modalités de remboursement de l'encours de la dette au titre de l'assistance externe. La deuxième partie de la présente Norme encourage une entité présentant les états financiers à fournir, dans la mesure du possible, des informations sur l'assistance apportée sous forme de trésorerie et de paiements effectués par des tiers notamment par des ONG et des donateurs du secteur public et du secteur privé.

BC6 L'IPSASB estime que les informations dont la présentation est recommandée sont utiles aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions, sont plus susceptibles d'être accessibles et reflètent mieux l'usage général auquel sont destinés les états financiers établis selon la méthode de la comptabilité de caisse.

BC7 La deuxième partie de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse publiée en 2007 recommandait de fournir une information sur la valeur des biens et des services reçus au cours de l'exercice au titre de l'assistance externe. La première partie exigeait que, lorsqu'une entité choisit de présenter le montant de l'assistance externe reçue au cours de l'exercice sous forme de biens et de services, la base d'évaluation retenue devait également être indiquée. La présentation de ces informations était recommandée mais pas imposée dans le cas d'une assistance fournie par des ONG. Certaines parties prenantes ont demandé des précisions sur le lien entre ces dispositions et recommandations, et celles ayant trait aux paiements effectués par des tiers, d'autre part. Certaines ont exprimé leur inquiétude quant au fait que la présentation de la base d'évaluation retenue était imposée lorsque les biens et les services étaient reçus en tant que ressources nationales au titre d'accords d'assistance externe mais simplement recommandée dans les autres circonstances. L'IPSASB a répondu à cette inquiétude. Dans la présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017), le lien entre l'assistance externe et les paiements effectués par des tiers a été explicité. La disposition imposant d'indiquer la base d'évaluation des biens et services reçus a été reformulée sous forme de recommandation dans la deuxième partie de l'IPSAS et a été étendue aux biens et services reçus au titre de l'assistance externe et de toute autre forme d'assistance.

Paiements effectués par des tiers

BC8 La première partie de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse publiée en 2007 exigeait la présentation de certaines informations sur les paiements effectués par des tiers dans une colonne distincte dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie. La présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) recommande désormais de fournir ces informations dans les notes plutôt que dans le corps des états financiers. Cette reformulation sous forme de recommandation répond aux inquiétudes exprimées quant au fait que les informations nécessaires pour satisfaire pleinement aux dispositions ou recommandations ne seraient pas à la disposition des bénéficiaires en temps opportun. Dans ces conditions, les informations figurant dans les états financiers étaient susceptibles d'être incomplètes et le risque de mauvaise interprétation de leur importance aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions ne justifiait pas leur présentation dans une colonne distincte dans le corps des états financiers.

BC9 La première partie de la présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) a également été modifiée avec l'ajout d'une explication supplémentaire sur les accords de type « compte unique » visant à refléter le point de vue de l'IPSASB selon lequel ces accords ne donnent pas lieu à des paiements effectués par des tiers. Cette explication donne une interprétation plus étroite des circonstances déterminant l'existence de paiements effectués par des tiers.

Amendements visant à accompagner les entités en cours de transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice

BC10 La présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) apporte des améliorations aux recommandations de la deuxième partie afin de permettre à la Norme de mieux accompagner les administrations et les autres entités du secteur public effectuant la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Ces améliorations comprennent :

(a) la mise à jour des définitions et des informations dont la présentation est recommandée afin d'assurer qu'elles ne s'opposent pas à aux IPSAS équivalentes fondées sur la comptabilité d'exercice à moins que cela soit fait à dessein pour refléter le fait que la présente Norme met l'accent sur la méthode de la comptabilité de caisse ; et

(b) la définition des conditions dans lesquelles IPSAS 33, *Première adoption des normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice* fournit une dérogation à l'obligation de se conformer à certaines des dispositions des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pendant une période de 3 ans à compter de leur première adoption.

BC11 Conformément à la vocation de la deuxième partie de la Norme à accompagner les entités effectuant la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice, les définitions des actifs, des passifs, des produits et des charges comprises dans la présente Norme sont identiques aux définitions figurant dans les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Bien qu'elles aient fondamentalement les mêmes caractéristiques, les définitions des actifs, des passifs, des produits et des charges contenues dans le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités du secteur public* (le « Cadre conceptuel ») ont été étoffées afin d'expliciter leurs caractéristiques. Les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice n'ont pas encore été mises à jour pour prendre en compte les définitions des actifs, des passifs, des produits et des charges contenues dans le Cadre conceptuel. Par conséquent, les définitions de la présente Norme ne correspondent à celles du Cadre conceptuel.

Éléments extraordinaires

BC12 La présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) ne recommande plus de fournir une information sur les éléments extraordinaires accompagnée de définitions et d'explications. IPSAS 1, *Présentation des états financiers* (publiée en 2000), qui était en vigueur au moment de la publication de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse, exigeait la présentation de certaines informations sur les éléments extraordinaires dans le corps des états financiers. Les normes IPSAS 2 *Tableaux des flux de trésorerie* (publiée en 2000) et IPSAS 3 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* (publiée en 2000 et révisée en décembre 2006) exigeaient également la présentation distincte des éléments extraordinaires. Les dispositions en question ont désormais été supprimées des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Ces dernières n'exigent, ne recommandent ou n'interdisent pas la présentation d'informations sur les éléments extraordinaires. Ces amendements visaient à mettre en adéquation la deuxième partie de la présente Norme avec les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

Annexe 2

Illustration de certaines informations dont la communication est encouragée dans la deuxième partie de la norme

La présente annexe n'est qu'une illustration. Elle vise à illustrer l'application de ces recommandations et à en clarifier le sens.

Extraits des notes aux états financiers de l'entité publique ABC

Opérations administrées (paragraphe 2.1.6)

Les opérations administrées comprennent les flux de trésorerie résultant d'opérations administrées par l'entité en tant qu'agent opérant pour le compte de l'État et d'organismes publics spécifiques. Toute la trésorerie recouvrée en qualité d'agent est déposée sur le compte de fiducie ou compte de recettes consolidé (intitulé du compte), selon les cas. Ces comptes ne sont pas contrôlés par l'entité et la trésorerie qui y est déposée ne peut être utilisée par l'entité sans autorisation spécifique par l'organisme public compétent.

(en milliers d'unités monétaires)	**Nature de l'opération**	**200X**	**200X-1**
Trésorerie recouvrée pour le compte de			
l'État/la Couronne	Recouvrement d'impôts	X	X
Agence EF	Recouvrement de redevance	X	X
		X	X
Trésorerie transférée vers les entités respectives		(X)	(X)
		-	-

Opérations entre parties liées (Paragraphe 2.1.22)

Les principaux dirigeants (tels que définis dans IPSAS 20 "Information relative aux parties liées ») de l'entité ABC sont le ministre, les membres de l'organe de direction et les membres du comité de direction. L'organe de direction se compose de membres désignés par l'État A. Le directeur général et le directeur financier assistent aux réunions de l'organe de direction mais n'en sont pas membres. Le ministre n'est pas rémunéré par l'entité ABC. La rémunération globale des membres de l'organe de direction et le nombre de membres déterminé selon une base d'équivalent temps-plein recevant une rémunération dans cette catégorie se présente comme suit :

Rémunération globale	AX millions
Nombre de personnes	AY personnes

Le comité de direction se compose du directeur général de l'entité, du directeur financier, et des 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

État X : état consolidé des entrées et des sorties de trésorerie de l'État X et extraits des notes aux états financiers de l'État X

État X : état consolidé des entrées et des sorties de trésorerie :

Exercice clôturé au 31 décembre 200X ***(paragraphe 2.1.37)***

(Entrées de trésorerie)

(en milliers d'unités monétaires)	**Note**	**200X Entrées/(Sorties)**		**200X-1 Entrées/(Sorties)**	
ENTRÉES DE TRÉSORERIE					
Recettes fiscales					
Impôt sur le revenu		X		X	
Taxe sur la valeur ajoutée		X		X	
Impôt foncier		X		X	
Autres taxes		X		X	
			X		X
			X		X
Assistance externe et autres formes d'assistance	F				
Emprunts			X		
Produits des Institutions commerciales			X		
Banques de développement et organismes similaires					
Entrées de capital					
Produits de la cession d'immobilisations corporelles			X		X
Produits de la cession d'instruments financiers			X		X
Activités marchandes					
			X		X
Produits d'activités marchandes			X		X
Autres entrées de trésorerie					
Total des entrées de trésorerie			***X***		***X***

État X: état consolidé des entrées et des sorties de trésorerie :

Exercice clos le 31 décembre 200X (*Sorties de trésorerie)*

	Note	200X		200X-1		
(en milliers d'unités monétaires)		**Entrées/(Sorties)**		**Entrées/(Sorties)**		**SORTIES DE TRÉSORERIE**
Activités						
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)		(X)		
Fournitures et consommables		(X)		(X)		
		(X)		(X)		
Transferts						
Subventions		(X)		(X)		
Autres transferts		(X)		(X)		
		(X)		(X)		
Dépenses d'investissement						
Acquisition/construction d'immobilisations corporelles		(X)		(X)		
Acquisition d'instruments financiers						
Remboursements d'emprunts et d'intérêts		(X)	(X)			
Autres sorties de trésorerie		(X)		(X)		
Total des sorties de trésorerie		**(X)**		**(X)**		
Augmentation/(Diminution) de trésorerie		**X**				
Trésorerie à l'ouverture de l'exercice		**X**				
Augmentation/(Diminution) de trésorerie		**X**				
Trésorerie à la clôture de l'exercice		**X**				

Notes aux états financiers consolidés de l'État X

(Extraits illustrant les informations dont la présentation est recommandée)

Note A : Entités contrôlées *(paragraphe 2.1.53)*

L'entité XYZ a droit à des avantages variables en raison de ses liens avec les entités contrôlées et a la capacité d'influer sur la nature ou le montant de ces avantages du fait du pouvoir qu'elle détient sur celles-ci. Toutes les entités contrôlées sont incluses dans les états financiers consolidés. Les entités contrôlées significatives sont identifiées ci-après.

Entités contrôlées significatives	Pays
Entité A	
Entité B	
Entité C	X
Entité D	
Entité E	
Entité F	
Entité G	
Entité H	X
Entité I	
Entité J	

Le contrôle d'entités publiques trouve son origine dans un texte législatif ou autre réglementation. Le contrôle d'entités commerciales du secteur public (entités commerciales) résulte de la réglementation et, dans le cas des entités commerciales C et D, d'une participation au capital. L'État détient le contrôle de l'entité commerciale J par l'effet d'une réglementation, alors que la majorité du capital de l'entreprise J a été cédée à des investisseurs privés.

Entité	Participation (%)	droit de vote (%)
Entité C	XX	XX
Entité D	XX	XX
Entité J	XX	XX

(Extrait des notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)

Acquisitions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles ***(paragraphes 2.1.57 et 2.1.58)***

Noms des entités acquises	**Quote-part des actions acquises %**	**Prix d'acquisition (en milliers d'unités monétaires)**	**Partie du prix d'acquisition en trésorerie (en milliers d'unités monétaires)**	**Soldes de trésorerie acquis (en milliers d'unités monétaires)**
Entité C	XX	X	X	X
Entité D	XX	X	X	X
		X	X	X

Cessions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

Noms des entités cédées	**Quote-part d'actions cédées %**	**Prix de cession (en milliers d'unités monétaires)**	**Partie du prix de cession en trésorerie (en milliers d'unités monétaires)**	**Solde de trésorerie cédé (en milliers d'unités monétaires)**
Entreprise H	XX	X	X	X

Note B : Accords conjoints significatifs ***(paragraphe 2.1.62)***

Appellation de l'accord conjoint	**Activité principale**	**Intérêt dans la production**	
		200X %	**200X-1 %**
Conseil régional de l'eau	Distribution d'eau	XX	XX
Conseil régional de l'électricité	Services d'utilité générale	XX	XX

(Extrait des notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)

Note C : Actifs, passifs, produits et charges *(paragraphe 2.1.24(a))*

Immobilisations corporelles

L'État a entamé le processus d'identification et d'évaluation des principales catégories de ses immobilisations corporelles. Les actifs sont comptabilisés au coût historique ou à leur valeur. Les évaluations ont été effectuées par un évaluateur professionnel indépendant. Les bases d'évaluation utilisées pour chaque catégorie d'actifs sont les suivantes :

Immobilisations corporelles Coût

Terrains Valeur actuelle

Immeubles Coût ou valeur du marché

(en milliers d'unités monétaires)	**200X**	**200X-1**
Immeubles de production	X	X
Terrains et immeubles		
Patrimoine immobilier à l'intérieur du territoire (national, fédéral, local)	X	X
Immeubles au coût	X	X
Immeubles à la juste valeur	X	X
	X	X

Produits et charges

L'État continue de recueillir des données sur les produits et les charges à mesure qu'il effectue la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice.

L'État tient les registres des impôts fonciers dus et exigibles à la date de clôture s'appuyant sur la valeur du patrimoine immobilier calculée par l'administration fiscale sur une base triennale à horizon mobile. Il évalue également les montants dus des taxes sur les biens et les services et des redevances [*identifier le secteur*] sur la base des déclarations et des rapports de ventes et de production.

Il élabore un modèle statistique pour l'évaluation des recettes comptabilisées au titre de l'impôt sur les bénéfices selon la méthode de la comptabilité d'exercice lequel s'appuie sur les statistiques en matière de fiscalité recueillies depuis 200X-3 et sur d'autres données telles que les résultats hebdomadaires moyens, le produit intérieur brut et les indices de prix à la consommation et à la production. L'État considère que le modèle lui permettra d'évaluer de manière fiable les recettes de l'impôt sur les bénéfices selon la méthode de la comptabilité d'exercice pour l'exercice clos le 31 décembre 20XX.

(*Extrait des notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)*

Les charges à payer incluent les montants exigibles au titre des rémunérations, des loyers et de tout autre coût exigible à la date de clôture.

(en milliers d'unités monétaires)	**200X**	**200X-1**
Produits à recevoir	X	X
Impôts fonciers	X	X
Taxes sur les biens et services	X	X
Redevances	X	X
Charges à payer		
Rémunérations et salaires	X	X
Loyers	X	X
Autres	X	X

Emprunts

Les emprunts de l'État sont énumérés ci-dessous :

(en milliers d'unités monétaires)	**200X**	**200X-1**
Solde à l'ouverture de l'exercice	X	X
PRODUITS		
Institution commerciale nationale	X	X
Institution commerciale étrangère	X	X
Banques de développement et organismes de prêt similaires	X	X
Total emprunts	**X**	**X**
REMBOURSEMENTS		
Institution commerciale nationale	(X)	(X)
Banques de développement et organismes de prêts similaires	(X)	(X)
Total remboursements	**(X)**	**(X)**
Solde à la clôture de l'exercice	X	X

(Extrait des notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)

Note D : Comparaison avec le budget lorsque l'entité ne rend pas public son budget *(paragraphe 2.1.24(b))*

(en milliers d'unités monétaires)	**Réel**	**Budgété**	**Écart**
ENTRÉES DE TRÉSORERIE			
Recettes fiscales			
Impôt sur le revenu			
Taxe sur la valeur ajoutée	X	X	(X)
Impôt foncier	X	X	X
Autres taxes	X	X	(X)
	X	X	X
Accords d'assistance			
Organisations internationales	X	X	-
Autres	X	X	-
	X	X	-
Emprunts			
Produits d'emprunts	X	X	(X)
Recettes en capital			
Produits de la cession d'immobilisations corporelles	X	X	X
Activités marchandes			
Produits d'activités marchandes	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	**X**	**X**	**X**
SORTIES DE TRÉSORERIE			
Activités			
Rémunérations, salaires et avantages du personnel	(X)	(X)	(X)
Fournitures et consommables	(X)	(X)	X
	(X)	(X)	(X)
Transferts			
Subventions	(X)	(X)	-
Autres transferts	(X)	(X)	-
	(X)	(X)	-
Dépenses d'investissement			
Acquisition/construction d'immobilisations corporelles	(X)	(X)	(X)
Acquisition d'instruments financiers	(X)	(X)	-
	(X)	(X)	(X)
Remboursements d'emprunts et d'intérêts			
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)	
Intérêts versés	(X)	(X)	-
	(X)	(X)	-
Autres sorties de trésorerie	(X)	(X)	X
Total des sorties de trésorerie	**(X)**	**(X)**	**(X)**
ENTRÉES/(SORTIES) DE TRÉSORERIE NETTES	**X**	**X**	**X**

(*Extrait des notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite*)

Note D2 : Lorsque l'entité établit un budget biennal

Budget biennal selon la méthode de la comptabilité de caisse pour la période clôturée le 31 décembre 200X (*paragraphe 2.1.30*)

(en milliers d'unités monétaires)	**Budget**	**Objectif budgétaire pour la 1ère année**	**Budget révisé la 1ère année**	**Montants réels de la 1ère année calculés sur une base comparable**	**Solde disponible pour la 2ème année**	**Objectif budgétaire pour la 2ème année**	**Budget révisé la 2ème année**	**Montants réels de la 2ème année calculés sur une base comparable**	***Différence montants budgétés / montants réels pour la période budgétaire**
ENTRÉES DE TRÉSORERIE									
Impôts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Accords d'assistance	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Produits d'emprunts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Produits de la cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Produits de la cession d'instruments financiers	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**
SORTIES DE TRÉSORERIE									
Santé									
Éducation	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ordre public et sécurité	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protection sociale	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Logement et équipements collectifs	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protection de l'environnement	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Services généraux des administrations publiques	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
FLUX DE TRÉSORERIE NET	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**

* Il n'est pas nécessaire d'indiquer cette colonne. Toutefois, il est possible d'inclure une comparaison entre le budget réel et le budget initial ou final, clairement identifié, suivant le cas.

Note E : Paiements effectués par des tiers *(paragraphe 2.1.77)*

L'État X bénéficie de paiements effectués par des tiers pour l'acquisition de biens et de services pour son compte au cours de l'exercice. Ces paiements ne constituent pas des entrées ou des sorties de trésorerie comptabilisées par l'État. Ils incluent des paiements pour des biens et des services effectués par des organismes d'aide bilatéraux et multilatéraux ainsi que des organisations non gouvernementales. Ils contribuent au soutien apporté aux programmes publics au titre de l'assistance externe ou de toute autre forme d'assistance. Des informations supplémentaires relatives à l'assistance externe et à toute autre forme d'assistance figurent dans la note F ci-après. L'État a vérifié que les paiements suivants ont été effectués par des tiers en vue de l'acquisition de biens et de services pendant les années 200X et 200X-1.

PAIEMENTS EFFECTUÉS PAR DES TIERS

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Rémunérations et salaires	X	X
Fournitures et consommables	X	X
Dépenses d'investissement	X	X
Remboursement d'emprunts et d'intérêts	X	X

Note F : Assistance externe et autres formes d'assistance *(paragraphes 2.1.90 et 2.1.91)*

L'assistance a été reçue sous la forme de transferts et de dépôts de fonds sur des comptes courants, des comptes de dépôt à terme et des comptes de fiducie contrôlés par l'État. Elle englobe également des montants prélevés par l'État sur des comptes de donateurs conformément à des accords relatifs à l'assistance externe et à toute autre forme d'assistance ainsi qu'à différentes autorisations. Des paiements effectués par des tiers ont également été versés au titre de l'assistance.

L'assistance externe comprend des prêts et des subventions accordés par des organismes donateurs multilatéraux et bilatéraux dans le cadre d'accords précisant l'usage de l'assistance fournie. D'autres formes d'assistance ont été apportées par des ONG, des sociétés privées et d'autres donateurs à des fins déterminées.

Les montants, la catégorie de donateur et les finalités de l'assistance externe fournie au cours de l'exercice sont présentés ci-après.

(Extrait des notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)

Assistance externe et autres formes d'assistance reçue ***(paragraphe 2.1.90(a), (b), (c) et (d) et paragraphe 2.1.91)***

(en milliers d'unités monétaires)	**200X**		**200X-1**
Assistance externe			
Total des entrées de trésorerie	X		X
Total des paiements effectués par des tiers			
Total assistance externe	X		X
Organismes d'aide multilatéraux			
Entrées de trésorerie	X		X
Paiements effectués par des tiers	X		X
Total organismes d'aide multilatéraux			
Organismes d'aide bilatéraux	X		X
Entrées de trésorerie	X		X
Paiements effectués par des tiers			
Autres formes d'assistance			
Total des entrées de trésorerie	X		X
Total des paiements effectués par des tiers			
Total autres formes d'assistance	X		X
Organisations non gouvernementales (ONG)			
Entrées de trésorerie	X		X
Paiements effectués par des tiers	X		X
Total ONG			
	X		X
Sociétés privées et autres donateurs	X		X
Entrées de trésorerie			

(Extrait de notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)

(en milliers d'unités monétaires)	**200X**		**200X+1**
Emprunts	X		X
Total assistance externe	X		X
Fonds	X		X
empruntés			
Subventions et donation	X		X
Assistance externe	X		X
Autres formes d'assistance			

Finalités de l'assistance externe et de toute autre forme d'assistance ***(paragraphe et 2.1.90(e) et paragraphe 2.1.91)***

Assistance externe

Une assistance externe a été accordée au cours de l'exercice par des organismes multilatéraux et bilatéraux dans le cadre d'accords précisant les finalités de l'assistance :

	Aide au développement		**Aide d'urgence**		**Autre**		**Total**	
	200X	**200X-1**	**200X**	**200X-1**	**200X**	**200X-1**	**200X**	**200X-1**
Emprunts	X	X	-	-	X	-	X	X
Subventions	X	-	X	X	-	-	X	X
Total	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**-**	**X**	**X**
Montant utilisé	X	X	X	X	X	-	X	X

Autres formes d'assistance

Des subventions et des donations provenant d'organisations non gouvernementales, de sociétés du secteur privé et d'autres donateurs ont été reçues au cours de l'exercice au titre d'autres formes d'assistance pour les finalités suivantes :

	Aide au développement		**Aide d'urgence**		**Total**	
	200X	**200X-1**	**200X**	**200X-1**	**200X**	**200X-1**
Subventions et donations	X	X	X	X	X	X
Montant utilisé	X	X	X	X	X	X

(Extrait des notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)

Assistance externe non utilisée et autres formes d'assistance ***(paragraphe 2.1.90(f) et paragraphe 2.1.91)***

Les montants non utilisés de prêts et de subventions au titre de l'assistance externe représentent la part non utilisée des montants stipulés dans des accords contraignants avec des agences d'assistance externe. L'utilisation de ces montants disponibles à la clôture est soumise à des termes et conditions qui ont été respectés et devraient continuer à être respectés à l'avenir. Il n'y a eu aucun montant d'assistance non utilisée provenant d'ONG ou de fournisseurs d'une autre forme d'assistance en 200X ou 200X-1.

	Aide au développement		Aide d'urgence		Autre		Total	
	200X	**200X-1**	**200X**	**200X-1**	**200X**	**200X-1**	**200X**	**200X-1**
Solde de clôture-Emprunt	X	X	-	-	X	X	X	X
Solde de clôture - Subventions	X	X	-	-	X	X	X	X

Biens et services reçus ***(paragraphe 2.1.100)***

Pendant 200X, un violent séisme a frappé la région ZZZ endommageant gravement des biens de l'État et des biens privés, et causant d'importantes pertes en vies humaines. Des agences multilatérales, des agences bilatérales, des ONG, des sociétés privées et des associations de plusieurs pays ont apporté leur concours sous forme de personnel et de matériel afin d'aider à localiser et à secourir les victimes ensevelies sous les décombres. Par ailleurs, des équipes médicales spécialisées dans le traitement des traumatismes dotées de matériel médical adapté ont été acheminées vers la région en avion. Des abris temporaires, des vivres et des vêtements ont également été fournis. La valeur des biens et services reçus est estimée à XX unités de monnaie locale. La valeur de l'aide d'urgence apportée a été calculée sur la base d'estimations de coûts établies par les organisations d'aide internationales, les ONG et les sociétés concernées parce que le prix des biens et services équivalents sur le marché local n'était pas disponible.

Une aide alimentaire de cinquante mille tonnes de riz a été reçue au cours de l'exercice. L'aide a été évaluée à XX unités de monnaie locale, ce qui correspond au prix de gros du riz équivalent sur le marché de gros intérieur.

Les biens et services reçus durant l'exercice n'ont pas été comptabilisés dans l'état des entrées et sorties de trésorerie qui ne présente que les flux de trésorerie (directs ou indirects) ou les paiements effectués par l'État. Les biens et services reçus en nature font partie de l'aide d'urgence et figurent dans la présente note.

Annexe 3

Présentation de l'état des entrées et sorties de trésorerie selon le format imposé par IPSAS 2 *Tableaux des flux de trésorerie*

Le *paragraphe 2.2.1 de la deuxième partie de la présente Norme encourage une entité qui effectue la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice à présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon le même format que celui imposé par IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie. IPSAS 2 est appliquée par une entité qui présente ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice conformément aux Normes comptables internationales du secteur public.*

La présente annexe synthétise les principaux aspects de IPSAS 2 et des commentaires relatifs à leur application à des fins d'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse, comme l'impose la présente Norme. Les entités qui ont l'intention de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon les dispositions de IPSAS 2, dans la mesure où cela est approprié, doivent se référer à cette *à cette norme.*

Présentation selon le format requis par IPSAS 2 *Tableaux des flux de trésorerie*

1. La norme IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie* impose à une entité qui prépare et présente les états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice de préparer un tableau des flux de trésorerie présentant les flux de trésorerie au cours de l'exercice, ventilés en activités opérationnelles, d'investissement et de financement comme défini ci-après.

Définitions

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

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

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

Composantes des états financiers

3. Lors de la présentation d'un état des entrées et des sorties de trésorerie selon ce format, il peut être nécessaire de classer les flux de trésorerie résultant d'une opération unique de différentes manières. (Le terme tableau des flux de trésorerie est utilisé dans le reste de la présente annexe pour désigner un état des entrées et des sorties de trésorerie présenté selon le format qu'impose IPSAS 2.) Par exemple, lorsque le remboursement en trésorerie d'un emprunt porte à la fois sur les intérêts et sur le capital, l'élément intérêts peut être classé en tant qu'activité opérationnelle tandis que l'élément capital peut être classé en tant qu'activité de financement. Une entité qui présente des informations par le biais d'un tableau des flux de trésorerie présente ses flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement de la façon la plus adaptée à son activité.

4. Un tableau des flux de trésorerie comprendra des postes qui présentent les montants suivants :

   (a) le total des entrées de trésorerie provenant des activités opérationnelles ;

   (b) le total des sorties de trésorerie liées aux activités opérationnelles ;

   (c) les flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles ;

   (d) les flux de trésorerie nets provenant des activités d'investissement ;

   (e) les flux de trésorerie nets provenant des activités de financement ;

   (f) les soldes de trésorerie à l'ouverture et à la clôture ; et

   (g) l'augmentation ou la diminution nette de trésorerie.

   Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires seront également présentés dans le tableau lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour présenter de façon fidèle les flux de trésorerie de l'entité.

5. Une entité présentera aussi, soit dans le tableau des flux de trésorerie, soit dans les notes :

   (a) les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes provenant des activités opérationnelles, d'investissement et de financement, sauf si le paragraphe 1.3.13 de la première partie de la présente Norme permet de présenter l'information financière pour son montant net ;

   (b) une subdivision des entrées totales de trésorerie provenant des opérations d'une manière adaptée aux opérations de l'entité ; et

   (c) une analyse des sorties de trésorerie liées aux activités opérationnelles utilisant une classification basée soit sur la nature des sorties, soit sur leur fonction au sein de l'entité, selon le cas.

   La présentation séparée des sorties de trésorerie effectuées pour des acquisitions d'immobilisations et pour des intérêts et dividendes est également conforme aux dispositions de IPSAS 2.

6. La présentation d'informations sur des aspects tels que la question de savoir si la trésorerie provient d'impôts, d'amendes, de redevances (activités opérationnelles), de la cession d'actifs immobilisés (activités d'investissement) et/ou d'emprunts (activités de financement) et si elle a été dépensée afin de faire face à des coûts opérationnels, d'acquérir des actifs immobilisés (activités d'investissement) ou de rembourser la dette (activités de financement) améliorera la transparence et la qualité de l'information financière. La fourniture de ces informations facilitera également une analyse et une évaluation plus informées des ressources de trésorerie actuelles de l'entité ainsi que des sources et de la pérennité des entrées de trésorerie futures. En conséquence, la présente Norme encourage toutes les entités à présenter ces informations dans les états financiers et/ou dans les notes correspondantes.

Activités opérationnelles

7. Le montant des flux de trésorerie nets découlant d'activités opérationnelles est un indicateur clé de la mesure dans laquelle les opérations de l'entité sont financées :

   (a) par voie d'impôts (directement et indirectement) ; et

   (b) par les destinataires des biens et des services fournis par l'entité.

   La présentation du montant des flux de trésorerie nets provenant d'activités opérationnelles contribue également à identifier dans quelle mesure les activités de l'entité génèrent une trésorerie qui peut être allouée pour rembourser ses emprunts, verser un dividende/une distribution à son détenteur, et consentir de nouveaux investissements sans recourir à des sources externes de financement. Les flux de trésorerie opérationnels consolidés à l'échelle de l'ensemble de l'administration fournissent une indication de la mesure dans laquelle un État a financé ses activités courantes par voie d'impôts et de prélèvements. Utilisées avec d'autres informations, les informations sur les différentes catégories de flux de trésorerie historiques opérationnels sont utiles à la prévision des flux futurs de trésorerie opérationnels.

8. Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles résultent essentiellement des principales activités génératrices de trésorerie de l'entité. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :

   (a) entrées de trésorerie provenant d'impôts, de prélèvements et d'amendes ;

   (b) entrées de trésorerie provenant de ventes de biens et de services fournis par l'entité ;

   (c) les entrées de trésorerie provenant de subventions ou de transferts et d'autres autorisations budgétaires ou dotations approuvées par l'État ou par d'autres entités du secteur public, y compris celles effectuées pour l'acquisition d'actifs immobilisés ;

   (d) les entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions ;

   (e) les sorties de trésorerie au profit d'autres entités du secteur public en vue de financer leurs activités (hors prêts ou injections de capitaux propres) ;

   (f) sorties de trésorerie au profit des fournisseurs de biens et services ;

   (g) sorties de trésorerie au profit des membres du personnel ou pour leur compte ;

   (h) les entrées et sorties de trésorerie d'une entité d'assurance du secteur public relatives aux primes et aux sinistres, aux rentes et autres prestations liées aux polices d'assurance ;

   (i) sorties de trésorerie au titre de l'impôt foncier local ou de l'impôt sur le revenu (le cas échéant) dans le cadre des activités opérationnelles ;

   (j) les entrées et sorties de trésorerie provenant de contrats détenus à des fins de transaction ;

   (k) entrées ou sorties de trésorerie au titre d'activités interrompues ; et

(l) entrées ou sorties de trésorerie liées à des règlements de litiges.

9. Une entité peut détenir des titres et des prêts à des fins de 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 transaction ou de transaction sont classés parmi les activités opérationnelles. De même, les avances de trésorerie et les prêts consentis par les institutions financières publiques sont généralement classés en activités opérationnelles, étant donné qu'ils se rapportent à la principale activité génératrice de trésorerie de ces entités.

10. Dans certains pays, les administrations ou d'autres entités du secteur public affecteront ou attribueront des fonds à des entités en vue de financer les activités de l'entité, sans établir de distinction claire, quant à la sortie de ces fonds, entre les activités courantes, les investissements et les apports de capital. Lorsqu'une entité est incapable de ventiler les autorisations budgétaires ou dotations en activités courantes, activités de capitaux (activités opérationnelles) et apports en capital (activités d'investissement), IPSAS 2 prévoit que l'entité doit classer l'affectation ou l'autorisation budgétaire ou la dotation en flux de trésorerie opérationnels, et en faire mention dans les notes au tableau des flux de trésorerie.

Activités d'investissement

11. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement identifie dans quelle mesure des sorties de trésorerie ont accru les ressources destinées à contribuer aux prestations futures de services par l'entité. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités d'investissement :

(a) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme. Ces sorties comprennent les frais de développement inscrits à l'actif et les immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même ;

(b) entrées de trésorerie découlant de la vente d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme ;

(c) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'instruments de capitaux propres ou de dettes 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 transaction) ;

(d) entrées de trésorerie relatives à la vente d'instruments de capitaux propres ou de dettes 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 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 sur des marchés organisés et de gré à gré, de contrats d'option ou de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins 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 transaction ou que ces entrées sont classées parmi les activités de financement.

Lorsqu'un contrat est désigné en tant que couverture d'une position identifiable, les flux de trésorerie relatifs à ce contrat sont classés de la même façon que les flux de trésorerie de la position ainsi couverte.

Activités de financement

12. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités de financement est utile à la prévision des flux futurs de trésorerie de l'entité attendus par les apporteurs de capitaux. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités de financement :

(a) produits de l'émission d'emprunts obligataires, d'emprunts ordinaires, de billets de trésorerie, d'emprunts hypothécaires et autres emprunts à court ou à long terme ;

(b) sorties de trésorerie pour rembourser des montants empruntés ;

(c) sorties de trésorerie effectuées par un preneur dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location-financement ; et

(d) entrées et sorties de trésorerie relatives à l'émission et au remboursement de monnaie.

Intérêts et dividendes

13. IPSAS 2 impose la présentation séparée des flux de trésorerie provenant des intérêts et dividendes reçus et payés. IPSAS 2 impose également que lorsque des informations sont fournies, elles soient classées de façon permanente d'un exercice à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.

14. Les montants totaux d'intérêts et de dividendes payés et reçus au cours d'un exercice sont présentés dans le tableau des flux de trésorerie. Les intérêts versés et les intérêts et dividendes reçus sont habituellement classés en flux de trésorerie opérationnels dans le cas d'une institution financière du secteur public. Toutefois, il n'y a pas consensus sur la classification de ces flux de trésorerie associés aux intérêts et dividendes reçus et versés dans le cas d'autres entités. Les intérêts et dividendes payés et les intérêts et dividendes reçus peuvent être classés comme flux de trésorerie opérationnels. A contrario, les intérêts et les dividendes versés et reçus peuvent être classés respectivement en flux de trésorerie de financement et flux de trésorerie d'investissement, car ils représentent des coûts d'obtention de ressources financières ou des retours sur investissements.

Présentation des principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie

15. La subdivision des entrées de trésorerie dépend du volume, de la nature et de la fonction des montants concernés. Selon la nature de l'entité, les subdivisions suivantes peuvent être appropriées :

(a) entrées de trésorerie provenant d'impôts (qui peuvent être à leur tour subdivisées par type d'impôts) ;

(b) entrées de trésorerie provenant de redevances, amendes, pénalités et licences ;

(c) entrées de trésorerie provenant d'opérations avec contrepartie directe, y compris des entrées provenant de la vente de biens et de services et de redevances (lorsque celles-ci sont classées comme étant des opérations avec contrepartie directe) ;

(d) entrées de trésorerie provenant de subventions, de transferts ou de dotations budgétaires (éventuellement classées par source) ; et

(e) entrées de trésorerie provenant d'intérêts et de dividendes.

16. Les sorties de trésorerie sont subdivisées de manière à souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes spécifiques, d'activités ou d'autres segments pertinents pour l'entité présentant les états financiers. Des exemples de classification de sorties de trésorerie par nature et par fonction figurent dans la première et la deuxième partie de la présente Norme.

Annexe 4

Caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les états financiers à usage général

Le paragraphe 1.3.27 de la première partie de la présente Norme impose que les états financiers présentent des informations satisfaisant aux caractéristiques qualitatives du contenu des états financiers à usage général et respectant les contraintes imposées. La présente annexe présente une synthèse des caractéristiques qualitatives et des contraintes à prendre en considération conformément au paragraphe 1.3.27. Pour une description détaillée des caractéristiques qualitatives et des contraintes, les lecteurs sont invités à consulter le « Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités du secteur public ».

Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l'information fournie dans les états financiers et apportent un appui à la réalisation des objectifs de l'information financière. Elles s'appliquent aux états financiers, indépendamment de la méthode comptable utilisée pour préparer les états financiers. Les caractéristiques qualitatives sont l'intelligibilité, la pertinence, l'image fidèle, la diffusion en temps opportun, la comparabilité et la vérifiabilité. Les contraintes générales sont l'importance relative, le rapport coûts/avantages et la recherche d'un équilibre approprié entre les caractéristiques qualitatives.

Intelligibilité

L'intelligibilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs d'en comprendre la signification. Les états financiers à usage général (états financiers) des entités du secteur public doivent présenter l'information de manière à satisfaire les besoins des utilisateurs, en tenant compte de leurs connaissances et en s'adaptant à la nature de l'information présentée. À cette fin, les utilisateurs sont supposés disposer d'une connaissance raisonnable des activités de l'entité et de l'environnement dans lequel elle opère, mais aussi consentir à étudier l'information.

Il n'y a pas lieu d'exclure des états financiers des informations relatives à des questions complexes au seul motif qu'elles pourraient être trop difficiles à comprendre pour certains utilisateurs sans aucune aide.

Pertinence

L'information est pertinente si elle est susceptible d'influencer la réalisation des objectifs de l'information financière. Elle peut avoir une influence lorsqu'elle a une valeur de confirmation, une valeur prédictive ou les deux. L'information peut être susceptible d'influencer mes décisions, et donc être pertinente, même si certains utilisateurs choisissent de ne pas s'en servir ou la connaissent déjà.

Image fidèle

Pour être utile, l'information doit donner une image fidèle des phénomènes économiques et autres qu'elle est prétend représenter. L'information donne une image fidèle quand elle dépeint un phénomène économique de façon exhaustive, neutre et exempte d'erreurs significatives. L'information financière qui présente fidèlement un phénomène économique

ou autre dépeint la substance économique de l'opération, de l'évènement, de l'activité ou des circonstances sous-jacentes, laquelle ne correspond pas toujours à sa forme juridique

Comparabilité

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.

La comparabilité renvoie à :

la comparaison d'états financiers d'entités différentes ; et

la comparaison des états financiers de la même entité d'un exercice à l'autre.

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

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

Diffusion en temps opportun

La célérité répond au besoin de rendre l'information accessible aux utilisateurs avant qu'elle ne perde sont utilité eu égard à la prise de décision et à la reddition de comptes. Le fait de rendre plus rapidement accessible l'information pertinente peut en effet accroître son utilité pour évaluer la reddition de comptes et sa capacité d'influencer les décisions. A contrario, une information qui n'est pas diffusée en temps opportun perd son utilité potentielle.

Verifiabilité

La vérifiabilité est la qualité de l'information qui aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information fournie dans les états financiers donne une image fidèle des phénomènes économiques et autres qu'elle prétend représenter. La vérifiabilité peut parfois être décrite comme soutenabilité lorsqu'elle concerne des informations explicatives ainsi que des données quantitatives financières et non financières présentées dans les états financiers. Que l'on utilise le terme de vérifiabilité ou de soutenabilité, la caractéristique suppose que différents observateurs avertis et indépendants pourraient parvenir à un consensus général, quoique pas nécessairement à un accord complet, sur l'un ou l'autre des points suivants :

que l'information dépeint sans erreur ou biais significatif les phénomènes économiques et autres évènements qu'elle est prétend représenter ; ou

qu'une méthode de comptabilisation, d'évaluation ou de représentation appropriée a été appliquée sans erreur ou biais significatif.

Contraintes à prendre en considération en ce qui concerne les informations incluses dans les états financiers à usage général

Importance relative

L'information présente un caractère significatif si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer la manière dont elle s'acquitte de son obligation de reddition de comptes ou les décisions que les utilisateurs prennent en s'appuyant sur les états financiers de l'entité concernant un exercice donné. L'importance relative dépend de la nature et du montant de l'élément en cause apprécié eu égard à la situation particulière de chaque entité.

Rapport coûts / avantages

Le rapport coûts / avantages est une contrainte générale. Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. La question de savoir si les avantages découlant de la présentation des informations justifient les coûts connexes est une affaire de jugement puisqu'il est souvent impossible d'identifier et/ou de quantifier l'ensemble des coûts et avantages de l'information contenue dans les états financiers.

Les coûts de production comprennent les coûts de 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.

Ce sont les responsables de la préparation des états financiers qui fournissent l'essentiel de l'effort nécessaire à la production de l'information financière. Toutefois, les bénéficiaires des services et les fournisseurs de ressources finissent par en supporter le coût tandis que les ressources sont redéployées des activités de prestation de service vers la collecte de données destinées à être incluses dans les états financiers. Les utilisateurs tirent profit de la plupart des avantages découlant de l'information financière. Toutefois, les informations préparées pour les états financiers peuvent également être utilisées en interne par la direction et améliorer la prise de décision.

Lors de l'élaboration des normes IPSAS, l'IPSASB examine des éléments émanant des responsables de l'établissement des états financiers, des utilisateurs, des universitaires et d'autres parties prenantes concernant la nature et le montant attendus des avantages et des coûts découlant des dispositions proposées. Les dispositions normatives relatives aux informations à fournir et les autres exigences qui donnent lieu à la présentation d'informations utiles aux utilisateurs des états financiers aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions et satisfont aux caractéristiques qualitatives sont préconisées lorsque l'IPSASB estime que les avantages de la conformité avec ces dispositions et exigences justifient les coûts correspondants.

Équilibre entre caractéristiques qualitatives

Les caractéristiques qualitatives se conjuguent de différentes manières pour contribuer à l'utilité de l'information. Dans certains cas, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives peut être nécessaire pour la réalisation des objectifs de l'information financière. L'importance relative des caractéristiques dans les divers cas est une affaire de jugement professionnel. Le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques qualitatives afin de satisfaire aux objectifs de l'information financière.

INTRODUCTION AU GUIDE DES PRATIQUES RECOMMANDEES

Le guide des pratiques recommandées (RPG) a été réalisé et approuvé par l'IPSAS Board.

La mission de l'IPSASB consiste à servir l'intérêt public en contribuant à élaborer, adopter et mettre en œuvre des normes comptables de haute qualité pour le secteur public, ayant pour effet d'accroitre la qualité, la cohérence des pratiques au niveau international et de renforcer la transparence, et la responsabilité des finances publiques.

Dans cet objectif, l'IPSASB élabore des Normes internationales de comptabilité pour le secteur public (IPSAS) et des RPG à l'usage des entités publiques, pour des gouvernements de niveau national, régional ou local et les entités qui leur sont liées.

Les normes IPSAS s'appliquent aux états financiers à usage général (les états financiers) et leurs dispositions s'imposent. Les RPG constituent des guides de bonnes pratiques pour la préparation des rapports financiers à usage général (GPFR) en marge des états financiers. Contrairement aux normes, les RPG ne définissent pas les dispositions comptables. D'une manière générale, toutes les publications qui s'appliquent aux rapports financiers à usage général qui ne sont pas les états financiers sont des RPG. Les RPG ne présentent pas le niveau d'assurance (le cas échéant) attendu pour les informations financières.

RPG 1 — INFORMATIONS SUR LA SOUTENABILITE À LONG TERME DES FINANCES D'UNE ENTITE

Historique du RPG

RPG 1, *Informations sur la soutenabilité à long terme des finances d'une entité* a été publié le 31 janvier 2024.

Depuis cette date, IPSAS 1 a fait l'objet d'amendements introduits par l'IPSAS suivante :

2 *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)

Tableau des paragraphes amendés dans le RPG 1

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
5	Supprimé	licabilité des IPSAS Avril 2016
6	Amendé	licabilité des IPSAS Avril 2016

Juillet 2013

INFORMATIONS SUR LA SOUTENABILITE A LONG TERME DES FINANCES D'UNE ENTITE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Statut et champ d'application	2–8
Définitions	9
Critères permettant de déterminer quand une information sur la soutenabilité budgétaire à long terme doit être établie	10–13
Périmètre de l'information	14–15
Informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme	16–20
Projections présentant les futurs flux entrants et sortants	21–26
Horizon temporel	25–26
Traiter les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme	27–40
Dimension services	31–34
Dimension revenus	35–37
Dimension dette	38–40
Principes et méthodologies	41–53
Mise à jour des projections et fréquence de l'information	41
Incidence de la législation et du cadre politique	42
Politique actuelle, hypothèses démographiques et économiques	43–51
Hypothèses de la politique actuelle	43–49
Hypothèses démographiques et économiques	50
Caractère raisonnable des hypothèses	51
Taux d'inflation et d'actualisation	52
Analyse de sensibilité	53
Informations à fournir	54–58
Annexe A : Termes employés dans ce RPG définis dans les Normes IPSAS	
Annexe B : Relations entre les dimensions de la soutenabilité budgétaire	
Annexe C : Glossaire des indicateurs	
Base des conclusions	

Objectif

1 Le présent Guide des pratiques recommandées (RPG) fournit des lignes directrices pour l'établissement d'informations sur la soutenabilité à long terme des finances d'une entité du secteur public (informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme[1]). Ce RPG fournit une information sur l'incidence des politiques actuelles et des décisions prises à la date de clôture sur les entrées et sorties futures qui complète celle fournie par les états financiers à usage général (« états financiers »). L'objectif de cette information est de fournir, sur un horizon temporel précis selon des hypothèses énoncées, une indication sur la soutenabilité projetée à long terme des finances d'une entité.

Statut et champ d'application

2 L'information fournie en application du présent RPG constitue une bonne pratique. Une entité qui présente des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme est encouragée à suivre le présent RPG. Il n'est pas nécessaire, pour une entité, de se conformer à ce RPG pour déclarer ses états financiers conformes aux Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).

3 Le champ d'application du présent RPG couvre les flux en projet d'une entité. Il ne se limite pas aux flux générés par les programmes de prestations sociales. Toutefois, dans le cadre de ce RPG, il est admis que les programmes sociaux, y compris ceux qui imposent une contribution aux participants, constituent pour beaucoup d'entités une composante essentielle de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme.

4 Le présent RPG n'aborde pas directement les questions liées à la présentation d'informations sur la soutenabilité environnementale. Toutefois, une entité devrait apprécier l'incidence financière de facteurs environnementaux et les prendre en compte lors de l'élaboration de ses projections.

5 [Supprimé]

6 Bien que le présent RPG ne s'applique pas directement aux entités commerciales du secteur public, les futurs flux entrants et sortants d'une entité commerciale du secteur public, contrôlée par l'entité présentant l'information financière, pendant la période spécifique couverte par les projections, se trouvent dans son champ d'application.

7 Seules les informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme qui respectent toutes les dispositions du présent RPG peuvent être qualifiées de conformes au présent RPG.

[1] L'IPSASB emploie le terme « fiscal sustainability » qui, sous certaines législations, a un sens restreint en lien avec l'impôt. Dans ce RPG, le terme a été traduit par soutenabilité budgétaire afin de rendre le sens recherché plus large, qui englobe à la fois les entrées et les sorties budgétaires.

8 Le présent RPG expose les informations minimales à fournir. Il n'exclut pas la présentation d'informations complémentaires si de telles informations s'avèrent utiles pour répondre aux objectifs et aux caractéristiques qualitatives de l'information financière.

Définitions

9 Dans le présent RPG, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

Les hypothèses de la politique actuelle sont les hypothèses fondées sur la législation et le règlement en vigueur à la date de clôture avec des dérogations appropriées dans des circonstances précises.

Les flux entrants correspondent aux flux de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie comptabilisés ou à recevoir par l'entité sur l'horizon temporel des projections.

La soutenabilité budgétaire à long terme est la capacité d'une entité à respecter ses engagements actuels et futurs dans les domaines financiers et de prestations de service.

Les flux sortants sont les flux de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie comptabilisés ou à verser par l'entité sur l'horizon temporel des projections.

Une projection est une information financière prospective fondée sur les hypothèses de la politique actuelle, et les hypothèses sur les conditions économiques et autres conditions futures.

Les termes employés dans le présent RPG avec la signification précisée dans les Normes IPSAS sont énoncés dans l'Annexe A.

Critères permettant de déterminer si une information sur la soutenabilité budgétaire à long terme doit être établie

10 Afin de déterminer si elle doit établir une information sur la soutenabilité budgétaire à long terme, une entité doit apprécier s'il existe des utilisateurs potentiels d'une information financière prospective.

11 L'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme dépasse le cadre des informations tirées des états financiers. Elle comprend des projections de flux entrants et sortants relatifs à la fourniture de biens et services et aux programmes de prestations sociales fondées sur les hypothèses de la politique actuelle sur un horizon temporel précis. Par conséquent, elle prend en compte les décisions prises par l'entité avant ou à la date de clôture qui donneront lieu à des flux sortants lesquels ne répondent pas à la définition et/ou aux critères de comptabilisation d'un passif à cette date. De la même manière, elle prend en compte les flux entrants futurs qui ne répondent pas à la définition et/ou aux critères de comptabilisation d'un actif à la date de clôture.

12 Les évaluations de la soutenabilité budgétaire à long terme s'appuient sur un large éventail de données. Ces données incluent des informations financières et non financières sur les conditions économiques et démographiques futures, des hypothèses sur les tendances nationales ou globales telles que la productivité, la compétitivité de l'économie nationale, fédérale ou locale et l'évolution attendue des

variables démographiques comme l'âge, la mortalité, la morbidité, la fécondité, le sexe, les revenus, le niveau de scolarité, la participation au marché du travail.

13 La pertinence de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme de l'entité s'apprécie dans le contexte de ses sources de financement et de sa capacité à déterminer des niveaux de prestations de services. Il risque d'y avoir des utilisateurs de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme des entités présentant au moins l'une des caractéristiques suivantes :

(a) des pouvoirs significatifs de lever l'impôt et/ou d'autres sources de revenus ;

(b) la faculté de s'endetter de manière significative, ou

(c) le pouvoir et la capacité à déterminer la nature, le niveau et les modalités de livraison de services ainsi que l'introduction de nouveaux services.

Périmètre de l'information

14 Les projections préparées en retenant le même périmètre que celui des états financiers sont plus compréhensibles et utiles aux utilisateurs des rapports financiers à usage général.

15 Une entité peut retenir un autre périmètre, comme le secteur des administrations publiques, pour présenter des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme. Ce choix peut être motivé par la recherche de la cohérence et la comparabilité avec d'autres législations ou par le fait qu'elle utilise d'autres indicateurs de la soutenabilité budgétaire à long terme qui font référence à un autre périmètre. Les entités qui retiennent pour périmètre le secteur des administrations publiques sont encouragées à présenter également les informations exigées par IPSAS 22, *Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques*.

Informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme

16 Les informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme établies selon le présent RPG sont destinées à permettre aux utilisateurs d'apprécier les différents aspects de la soutenabilité budgétaire à long terme de l'entité, y compris la nature et l'ampleur des risques auxquels l'entité est exposée.

17 La forme et le contenu de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme de l'entité varient en fonction de la nature de l'entité et de l'environnement réglementaire dans lequel elle évolue. Une approche unique de la présentation risque de ne pas répondre aux objectifs de l'information financière. Afin de répondre aux objectifs[2] et aux caractéristiques qualitatives de l'information financière en tenant

[2] La finalité de l'information financière dans le secteur public est de fournir aux utilisateurs des rapports financiers à usage général des informations utiles à l'appréciation de la reddition des comptes et à la prise de décision. Pour de plus amples détails, voir le Chapitre 2 du *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* (le *Cadre conceptuel*).

compte des contraintes[3], l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme comprendra généralement les composantes suivantes :

(a) projections des flux futurs entrants et sortants, qui peuvent être présentées sous forme de tableaux ou de graphiques, accompagnées d'un commentaire explicatif (voir paragraphes 21 à 26 et 56) ;

(b) un commentaire sur les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme comprenant les indicateurs éventuels utilisés pour les illustrer (voir paragraphes 27 à 40 et 57) ; et

(c) un commentaire sur les principes, hypothèses et méthodologie retenus pour les projections (voir paragraphes 41 à 53 et 58).

18 Les projections présentées au titre de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme reflètent généralement les conditions d'incertitude. Les projections sont établies à partir de modèles qui reposent sur des hypothèses qui intègrent un degré d'incertitude. Les hypothèses retenues devraient être fondées sur la meilleure information disponible afin que l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme représente fidèlement les projections de flux futurs.

19 L'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme peut être publiée sous forme de rapport distinct ou intégrée à un autre rapport. Elle peut être publiée en même temps que les états financiers à usage général ou à un autre moment.

20 Une entité contrôlée devrait s'assurer de la cohérence de l'information présentée avec celle de son entité contrôlante.

Projections présentant les futurs flux entrants et sortants

21 Une entité devrait présenter des projections des futurs flux entrants et sortants, comprenant les dépenses d'investissement. Ces projections devraient être fondées sur les hypothèses de la politique actuelle, et les hypothèses sur les conditions économiques et autres conditions futures.

22 Afin de réduire le coût de l'information financière, une entité devrait apprécier dans quelle mesure elle peut exploiter les hypothèses, projections et indicateurs préparés par d'autres entités, comme les ministères des finances, ou d'autres sources d'information, plutôt que de la préparer elle-même. Son évaluation détermine si l'information répond aux caractéristiques qualitatives. Une entité peut utiliser des informations tirées d'un budget ou d'une prévision qui répond à la définition d'une projection, pour la période ou les périodes concernées.

23 Les projections peuvent être présentées sous forme de tableaux ou de graphiques avec des précisions sur les programmes et les activités à l'origine des flux sortants et les sources des flux entrants. Le format des tableaux doit être déterminé en recherchant l'équilibre entre la clarté et la pertinence. La présentation d'une

[3] Les caractéristiques qualitatives de l'information financière sont la pertinence, l'image fidèle, l'intelligibilité, la diffusion en temps opportun, la comparabilité et la vérifiabilité. Les contraintes qui pèsent sur l'information sont l'importance relative, le rapport coûts-avantages et le bon équilibre entre les caractéristiques qualitatives. Pour de plus amples détails, voir le Chapitre 3 du *Cadre conceptuel*.

multitude de périodes entre la date de clôture et la limite de l'horizon temporel fournit une information plus complète mais risque d'entraîner une surcharge d'information qui nuit à la clarté.

24 L'entité devrait s'assurer que le choix et la présentation des projections ne sont pas biaisés de manière à présenter une image trompeuse, soit trop favorable soit trop défavorable. Il convient de respecter la cohérence des formats et de la terminologie sur l'ensemble des exercices présentés.

Horizon temporel

25 Lors du choix de l'horizon temporel il convient de rechercher l'équilibre entre les caractéristiques qualitatives de vérifiabilité, image fidèle, et pertinence. Plus l'horizon temporel est éloigné de la date de clôture, plus on capte d'évènements futurs. Cependant, plus l'horizon temporel est éloigné, moins les hypothèses qui sous-tendent les projections sont robustes et vérifiables, A l'inverse, le choix d'un horizon temporel trop rapproché entraîne le risque d'exclure des évènements des projections et d'en réduire la pertinence.

26 La durée de la période prévisionnelle sera fonction des caractéristiques de l'entité. Elle sera vraisemblablement influencée par les caractéristiques de l'entité, comme la durée de ses programmes principaux, son degré d'autonomie financière, la durée de vie estimée des principales immobilisations corporelles, telles que les réseaux d'infrastructure, et les horizons temporels retenus par d'autres entités comparables pour l'établissement d'informations prospectives.

Traiter les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme

27 L'entité présentant des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme devrait faire un commentaire sur chacune des trois dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme. Les trois dimensions interdépendantes de la soutenabilité budgétaire à long terme abordées dans ce RPG sont les suivantes :

- services ;
- revenus ; et
- dette.

28 Les dimensions sont interdépendantes dans la mesure où toute évolution d'une dimension a une incidence sur les autres dimensions. Par exemple, les services futurs et les droits aux prestations des bénéficiaires (la dimension service) sont financés par les revenus et/ou la dette. Il est possible d'analyser une dimension dans l'hypothèse de maintenir les deux autres à un niveau constant. Par exemple, l'entité peut illustrer l'effet sur la dette de l'hypothèse du maintien des services et des revenus à un niveau constant. L'interaction entre les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme est illustrée en Annexe B.

29 Chaque dimension présente deux aspects : la capacité et la vulnérabilité. La capacité est le pouvoir de l'entité de modifier ou d'influencer la dimension, et la vulnérabilité est le degré de dépendance de l'entité vis-à-vis de facteurs externes qui échappent à son contrôle ou son influence.

30 L'entité peut utiliser des indicateurs pour présenter les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme. Les indicateurs devraient être choisis en fonction de leur pertinence pour l'entité. Des exemples d'indicateurs sont présentés dans le Glossaire des indicateurs en Annexe C.

Dimension services

31 La dimension services prend en considération le volume et la qualité des prestations de services à assurer et les droits des bénéficiaires sur la période des projections, compte tenu des hypothèses de la politique actuelle en matière de revenus fiscaux et autres revenus, tout en respectant les contraintes d'endettement. Cette dimension se focalise sur la capacité de l'entité à maintenir ou modifier le volume et la qualité du service ou les programmes sociaux qu'elle propose. Elle se focalise également sur l'éventuelle vulnérabilité de l'entité aux facteurs tels que la volonté des bénéficiaires d'accepter des prestations ou droits réduits, ou sa vulnérabilité parce qu'elle n'a pas le pouvoir de déterminer ou modifier le niveau de prestations, par exemple lorsque le niveau de prestations est fixé à un autre niveau du gouvernement.

32 Du fait que l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme reflète l'incidence des hypothèses de la politique actuelle sur les revenus fiscaux et autres sources de revenus, et sur la dette, elle met en évidence les ressources disponibles pour la fourniture de biens et de services. Les utilisateurs peuvent confronter cette information aux engagements de prestations pris par l'entité et évaluer ainsi la soutenabilité des prestations de services.

33 Un facteur à prendre en compte pour les besoins de cette comparaison est le taux d'accroissement des dépenses de certains programmes qui risque d'être plus élevé que celui du niveau global des dépenses de l'entité. En effet, il se peut que le nombre de bénéficiaires soit prévu en hausse pour un programme spécifique ou que l'accroissement prévisionnel des coûts associés à certains programmes, comme les dépenses de santé, soit supérieur au taux d'inflation générale. Par exemple, en raison de l'évolution démographique et technologique, le niveau des dépenses de santé en pourcentage des dépenses totales du gouvernement pourrait être prévu en progression sur la période couverte par les projections.

34 Dans le cas des activités à forte intensité de capital, la dimension service implique également une évaluation de la durée de vie utile et des cycles de remplacement des immobilisations corporelles.

Dimension revenus

35 La dimension revenus prend en considération le niveau des revenus fiscaux et les autres sources de revenus sur la période des projections, compte tenu des hypothèses de la politique actuelle en matière de prestations de services à assurer et des droits des bénéficiaires, tout en respectant les contraintes d'endettement. Cette dimension

se focalise sur la capacité de l'entité à modifier le niveau actuel d'imposition ou d'autres sources de revenus ou d'introduire de nouvelles sources de revenus. Elle se focalise également sur l'éventuelle vulnérabilité de l'entité aux facteurs tels que le refus des contribuables d'accepter des hausses d'impôt et son degré de dépendance par rapport à des sources de revenus qui échappent à son contrôle ou son influence.

36 A titre d'exemple, un indicateur de la dimension revenus est la quote-part des revenus globaux provenant d'entités d'un autre niveau du gouvernement ou d'organismes internationaux. Par exemple, une collectivité locale peut avoir le pouvoir de maintenir ou augmenter l'impôt foncier, mais dépend en partie pour son financement d'un panachage de subventions générales ou spécifiques accordées par le gouvernement national et/ou fédéral. Dans la mesure où il existe une projection de la politique de prestations de services et de la gestion de la dette, il est possible d'en déduire le niveau de revenus nécessaire au financement de ces politiques. Cette information aide les utilisateurs à apprécier la capacité de l'entité à maintenir ou augmenter le niveau de ses revenus et de ce fait à apprécier la soutenabilité de ses sources de revenus.

37 Généralement, une entité qui a une capacité limitée à modifier le niveau de ses revenus sera vraisemblablement tributaire des décisions de financement d'autres entités à d'autres niveaux du gouvernement. Si les transferts intergouvernementaux ont un fondement constitutionnel ou un autre fondement juridique, l'entité sera peut-être moins vulnérable aux décisions de financement défavorables imprévues d'autres entités et aura plus de chances de percevoir des revenus stables. Cette information aidera les utilisateurs à apprécier le degré de vulnérabilité de l'entité aux décisions qui échappent à son contrôle.

Dimension dette

38 La dimension dette prend en considération le niveau d'endettement sur la période des projections, compte tenu des hypothèses de la politique actuelle en matière de prestations de services à assurer et des droits des bénéficiaires, de revenus fiscaux et d'autres sources de revenus. Cette dimension se focalise sur la capacité de l'entité à respecter ses engagements financiers à l'échéance ou à les refinancer ou à augmenter son endettement en cas de besoin. Elle se focalise également sur la vulnérabilité éventuelle de l'entité à la confiance des marchés et des prêteurs et au risque de taux d'intérêt.

39 Le niveau de la dette nette est un indicateur important de la dimension dette, car, à une date donnée, il représente le montant des dépenses engagées antérieurement au titre de la fourniture de biens et de services qui est à financer à l'avenir. Par conséquent, cet indicateur sera pertinent pour beaucoup d'entités. Les projections fondées sur les hypothèses de la politique actuelle pour la fourniture de biens et de services et les revenus fiscaux et autres sources de revenus, permettent d'établir une projection de la dette. Cette information aidera les utilisateurs à apprécier la capacité de l'entité à respecter ses engagements financiers à l'échéance ou à les refinancer ou à augmenter son endettement et, par conséquent, à évaluer la soutenabilité de sa dette.

40 Pour la présentation de telles projections au niveau national, il convient de déterminer s'il y a lieu de distinguer entre : (a) le solde primaire, soit le total des dépenses publiques projetées, à l'exclusion des charges d'intérêt de la dette, moins les revenus fiscaux, et (b) le solde budgétaire global, soit le solde primaire intégrant la charge d'intérêt de la dette. Au niveau infranational ou des organismes internationaux, on privilégiera la dette nette en pourcentage du total des revenus. Une hausse de cet indicateur indique qu'une proportion croissante des revenus devra être affectée au service de la dette, détournant des ressources de la prestation de services, et que le niveau de dette projeté pourrait s'avérer insoutenable.

Principes et méthodologies

Mise à jour des projections et fréquence de l'information

41 Alors que des mises à jour régulières sont souhaitables, le présent RPG reconnaît qu'il ne serait pas réaliste de demander une mise à jour annuelle à toutes les entités. Cependant, il y a généralement un rapport inverse entre la robustesse des hypothèses sur lesquelles les projections sont fondées et leur ancienneté. En période de volatilité financière mondiale, il y a le risque qu'une projection préparée un certain temps avant la date de clôture soit périmée et, par conséquent, qu'elle réponde moins bien aux objectifs de la reddition des comptes et de la prise de décision. Dans ce cas, l'entité devrait envisager une mise à jour plus fréquente de ses projections. L'entité devrait également envisager une mise à jour de ses projections suite à des évènements significatifs ou majeurs imprévus comme des catastrophes naturelles ou autres urgences.

Incidence de la législation et du cadre politique

42 Sous certaines législations, l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme est régie par un cadre juridique ou réglementaire qui s'applique au niveau national ou fédéral ou par le moyen d'accords internationaux. Il peut également y avoir des dispositions juridiques applicables aux collectivités locales. Ces dispositions pourraient inclure l'obligation d'équilibre budgétaire. Ces dispositions sont susceptibles de préciser ou autrement affecter les principes, hypothèses et méthodologies à retenir par une entité pour le calcul et la présentation de ses projections.

Politique actuelle, hypothèses démographiques et économiques

43 Dans les cas où les flux générés par des programmes et des activités spécifiques sont modélisés individuellement, les hypothèses de politique devraient être fondées sur la continuité de la législation ou le règlement actuel avec des dérogations appropriées. Ces hypothèses (appelées « hypothèses de la politique actuelle ») devraient être appliquées de manière constante à toute la période couverte par la projection. Le point de départ des hypothèses de la politique actuelle devrait être la législation ou le règlement actuellement en vigueur. Toutefois, il conviendra dans certains cas de s'écarter de la législation ou le règlement en vigueur, par exemple :

(a) lorsque des modifications de la législation ou du règlement actuel ont été adoptées avant la date de clôture avec une date d'entrée en vigueur spécifique au cours de la période couverte par les projections ;

(b) lorsque certaines dispositions de la législation ou du règlement actuel sont incohérentes entre elles ; ou

(c) lorsque la législation ou le règlement actuel comporte une date d'expiration, par exemple une disposition de caducité.

44 Les hypothèses de la politique actuelle peuvent être affectées par des modifications de la législation adoptées avant la date de clôture avec une date d'entrée en vigueur spécifique au cours de la période couverte par les projections. Dans ces circonstances, il serait inapproprié de supposer que la législation ou le règlement actuel restera en vigueur pour l'ensemble de la période couverte par la projection.

45 À titre d'exemple de législation ou de règlement actuel présentant des incohérences internes, on peut citer le cas d'un programme de sécurité sociale dont les dispositions juridiques interdisent d'effectuer des paiements une fois les fonds spécifiques qui lui sont affectés sont épuisés, alors que les droits des bénéficiaires restent valables après l'épuisement des fonds. Certes, une interprétation purement juridique permettrait de conclure que le fonds épuisé n'honorera pas ses obligations, mais l'entité peut avoir besoin d'apprécier si cette approche conduit, dans la projection présentée, à sous-estimer les flux sortants et l'enjeu budgétaire auquel le programme de sécurité sociale devra faire face. Dans ce cas de figure, l'entité peut faire ses projections sur la base des hypothèses de la politique actuelle sans tenir compte des restrictions juridiques.

46 La législation ou le règlement actuel peut comporter une date d'expiration, par exemple une disposition de caducité qui prévoit son expiration à l'issue d'une période déterminée. Dans beaucoup de cas, la probabilité sera forte que de tels programmes soient remplacés par d'autres programmes similaires. L'adoption stricte du principe d'expiration juridique pourrait aboutir à une sous-estimation des flux sortants projetés, ce qui rendrait l'information moins utile.

Approche des flux de revenus

47 Les flux significatifs de revenus fiscaux et autres, tels que les transferts intergouvernementaux, peuvent être modélisés individuellement sur la base des hypothèses de la politique actuelle. La croissance (ou la baisse) des flux significatifs de revenus fiscaux et autres qui ne sont pas modélisés individuellement est projetée par référence à une variable comme le produit intérieur brut (PIB) ou un indice d'inflation déterminé.

48 La projection du rythme de croissance d'autres sources de revenus, comme les redevances d'exploitation de ressources naturelles, peut être alignée sur le PIB ou un indice. Les autres revenus peuvent également être modélisés individuellement afin de tenir compte de circonstances particulières, comme de l'épuisement attendu d'une ressource naturelle.

Approche des programmes liés et non liés au vieillissement

49 Les programmes liés au vieillissement sont souvent soumis à des critères d'admissibilité tels que l'âge ou d'autres facteurs démographiques. Pour les besoins des projections, il convient de distinguer entre les programmes liés au vieillissement et ceux non liés au vieillissement. Les programmes liés au vieillissement peuvent être individuellement modélisés tandis que la projection du rythme de croissance des programmes non liés au vieillissement peut être alignée sur d'autres variables comme le PIB, ou demeurer constante en termes réels. Cette approche des programmes non liés au vieillissement introduit une certaine souplesse, dans la mesure où elle permet de compenser le rythme d'augmentation au-dessus du PIB en termes réels de certains programmes et activités avec le rythme d'augmentation inférieur ou la diminution dans d'autres domaines.

Hypothèses démographiques et économiques

50 Les hypothèses démographiques sont susceptibles d'inclure la fécondité, la mortalité, le taux de migration et le taux d'actifs. Les hypothèses économiques sont susceptibles d'inclure le taux de croissance et l'inflation. Parmi les autres hypothèses économiques, il peut y avoir les facteurs environnementaux, tels que l'incidence sur la croissance économique de l'épuisement et la dégradation des écosystèmes et l'épuisement des ressources en eau et des ressources naturelles non renouvelables.

Caractère raisonnable des hypothèses

51 Les projections de flux entrants et sortants devraient être fondées sur les hypothèses de la politique actuelle et les hypothèses économiques et démographiques, qui paraissent raisonnables eu égard aux facteurs abordés au paragraphe 18.

Taux d'inflation et d'actualisation

52 Deux approches principales sont envisageables pour la prise en compte de l'inflation dans les projections. Les projections peuvent être corrigées pour l'inflation ou les projections peuvent être établies en prix courants (c'est-à-dire, les prix en vigueur à la date de clôture). Si les projections sont corrigées pour l'inflation, le taux d'actualisation doit également tenir compte de l'inflation. Si les projections sont établies en prix courants, le taux d'actualisation doit également exclure l'effet de l'inflation.

Analyse de sensibilité

53 La plupart des hypothèses sur lesquelles les projections sont fondées comportent une part d'incertitude. Dans certains cas, une faible évolution des variables peut avoir une incidence importante sur les projections. L'analyse de sensibilité permettra aux utilisateurs de comprendre l'incidence d'évolutions significatives des hypothèses démographiques et économiques sur les projections.

Informations à fournir

54 L'entité devrait fournir aux utilisateurs les informations leur permettant d'apprécier la projection de sa soutenabilité budgétaire à long terme. L'entité devrait fournir toute

information complémentaire nécessaire pour répondre aux objectifs de l'information financière.

55 L'entité devrait fournir les informations suivantes :

(a) le nom de l'entité ;

(b) les états financiers auxquels l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme se rapporte ;

(c) en cas de différence de périmètre, les noms des entités dans le périmètre de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme qui sont différentes de celles dans le périmètre des états financiers ;

(d) lorsque l'entité est une entité contrôlée, l'identité de l'entité contrôlante ;

(e) la date d'établissement de l'ensemble complet de projections ;

(f) le calendrier et les modalités de mise à jour envisagés pour l'ensemble complet de projections ; et

(g) lorsque l'entité utilise des projections et des indicateurs préparés par d'autres entités ou issus d'autres sources, les noms des entités et sources concernées, et l'information qui a été retenue.

56 Le commentaire sur les projections devrait comprendre les informations suivantes :

(a) les sources significatives de revenus fiscaux et autres ;

(b) une synthèse des hypothèses de la politique actuelle sur les revenus fiscaux et les autres revenus significatifs, telles que les seuils d'imposition et les allègements ;

(c) les sources de flux sortants significatifs dont les dépenses d'investissement ;

(d) une synthèse des hypothèses de la politique actuelle sur les flux sortants significatifs dont les dépenses d'investissement ;

(e) si la modélisation des projections se fait individuellement ou globalement ;

(f) l'explication et la justification des modifications apportées aux projections en cours d'exercice ;

(g) un commentaire explicitant que les projections ne constituent pas des prévisions et qu'il existe peu de chances pour que les résultats réels soient conformes aux projections sur la période spécifiée et que l'importance de tout écart sera fonction de toute une série de facteurs comprenant les actions futures entreprises par l'entité pour relever les défis budgétaires identifiés ;

(h) un commentaire sur les variations de format entre les exercices présentés et leur justification ;

(i) l'horizon temporel retenu pour les projections et sa justification ;

(j) la justification de toute modification de l'horizon temporel depuis le dernier exercice.

57 Les commentaires sur les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme devraient inclure les informations suivantes :

(a) une analyse des variations significatives des indicateurs par rapport à l'exercice précédent ;

(b) les modifications des indicateurs retenus pour la présentation de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme par rapport à l'exercice précédent, et la justification de ces modifications ; et

(c) si l'entité présente des indicateurs fondés sur des informations non conformes aux Normes IPSAS, elle doit le signaler et préciser les indicateurs concernés.

58 L'entité devrait faire état des principes, hypothèses et de la méthodologie qui sous-tendent les projections, et indiquer notamment :

(a) les aspects essentiels de la législation et des règlements applicables ;

(b) la politique macroéconomique et le cadre fiscal sous-jacents, et des informations sur le lieu où les rapports présentant ces politiques et cadres sont accessibles au public, y compris des documents en dehors des états financiers à usage général ;

(c) les hypothèses clés de la politique actuelle et les principales hypothèses démographiques et économiques qui sous-tendent les projections ;

(d) la politique de révision et d'actualisation des hypothèses de la politique actuelle et des hypothèses démographiques et économiques ;

(e) un commentaire sur toute dérogation des hypothèses de la politique actuelle à la législation ou au règlement en vigueur ;

(f) une explication des modifications significatives des principes, hypothèses et de la méthodologie retenus par rapport à l'exercice précédent, et la nature, l'ampleur et la motivation de ces modifications ;

(g) les résultats des analyses de sensibilité susceptibles d'avoir une incidence significative sur les projections ;

(h) les taux d'actualisation appliqués et les modalités de détermination de ces taux ;

(i) l'approche de l'inflation retenue et la justification de cette approche.

Annexe A

Termes employés dans ce RPG définis dans les Normes IPSAS

Terme	Définition
Actifs	Ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.
Trésorerie	Comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.
Equivalents de trésorerie	Placements à court terme, très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.
Entité contrôlée	Entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle qu'une société en nom collectif, contrôlée par une autre entité (appelée l'entité contrôlante).
Entité contrôlante	Entité qui a une ou plusieurs entités contrôlées.
Secteur des administrations publiques	Comprend l'ensemble des entités publiques telles que définies dans les modèles statistiques d'information financière.
Passifs	Obligations actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.
Date de clôture	Date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent les états financiers.
Revenus	Entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.

Annexe B

Relations entre les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme

La présente Annexe illustre les deux aspects (capacité et vulnérabilité) qui caractérisent chacune des trois dimensions et la relation entre les trois dimensions.

Annexe C

Glossaire des indicateurs

La présente Annexe établit une liste d'exemples d'indicateurs. La liste ne se veut pas exhaustive.

Guide d'établissement des statistiques des finances publiques

Lorsqu'un indicateur fait référence à un terme défini, celui-ci est indiqué en italique et la définition est présentée à la suite de chaque indicateur.

- **Dette brute totale :** la dette brute totale - souvent appelée « dette totale » ou « total des passifs sous forme de dette » - comprend tous les passifs sous forme d'*instruments de dette*. Un instrument de dette est défini comme une créance financière obligeant le débiteur à effectuer en faveur d'un créancier un paiement ou des paiements d'intérêts et/ou de principal à une date ou à des dates futures[1].

- **Dette nette :** la dette nette est égale à la dette brute moins les *actifs financiers* correspondant aux *instruments de dette*[1].

- **Valeur financière nette :** la valeur financière nette d'une *unité institutionnelle* (ou d'un groupe d'unités) est la valeur totale de ses *actifs financiers,* diminuée de la valeur totale de ses *passifs*[1] en cours.

- **Valeur nette :** la valeur nette d'une *unité institutionnelle* (ou d'un groupe d'unités) est la valeur totale de ses actifs, diminuée de la valeur totale de ses *passifs*[1] en cours.

- **Solde global :** expression qui correspond, dans le MSFP 1986, au concept de « déficit ou excédent global », qui est égal aux recettes plus les dons reçus, moins les dépenses et les « prêts moins recouvrements ». Le solde ainsi défini est égal (mais de signe opposé) à la somme des emprunts nets des administrations publiques, plus la diminution nette des encaisses, dépôts et titres qu'elles détiennent pour des raisons de liquidité. Le principe derrière ce concept est que la politique des pouvoirs publics est considérée comme créatrice de déficits ou d'excédents et que les recettes ou les dépenses associées à cette politique sont donc « au-dessus de la ligne ». Par contre, les emprunts ou les retraits d'avoirs liquides sont des financements du déficit, c'est-à-dire « au-dessous de la ligne ». Il convient de noter que le poste des prêts moins recouvrements, situé au-dessus de la ligne, englobe les opérations sur la dette et les créances sous forme de prises de participation des administrations publiques sur les autres secteurs qui sont effectuées à des fins de politique générale et non de gestion des liquidités ou de rentabilité[2].

- **Solde primaire :** solde global, à l'exclusion des paiements d'intérêts. Comme les paiements d'intérêts représentent le coût de la dette passée, et que les déterminants de la dette future sur lesquels l'État peut agir sont le niveau des recettes et celui des

[1] Source : Fonds monétaire international : *Statistiques de la dette extérieure—Guide pour les statisticiens et les utilisateurs 2011.*

[2] Source : Fonds monétaire international : *Manuel sur la transparence des finances publiques (2007).*

dépenses autres que les paiements d'intérêts, le solde primaire revêt une importance particulière en tant qu'indicateur de la situation des finances publiques dans les pays très endettés.[2]

Définitions

- **Instrument de dette :** un instrument de dette est défini comme une créance financière obligeant le débiteur à effectuer en faveur d'un créancier un paiement ou des paiements d'intérêts et/ou de principal à une date ou à des dates futures[1].
- **Actifs économiques :** les actifs économiques sont des entités i) sur lesquelles les unités institutionnelles font valoir, individuellement ou collectivement, des droits de propriété économique, et ii) dont les propriétaires peuvent tirer des avantages économiques par leur détention ou leur utilisation au cours d'une période déterminée[1].
- **Actifs financiers :** les actifs financiers sont les créances financières augmentées des lingots d'or détenus par les autorités monétaires à titre d'actifs de réserve. Une créance financière est un actif qui confère à son propriétaire (le créancier) le droit de recevoir des fonds ou d'autres ressources d'une autre unité, selon les termes du contrat passé entre eux[3].
- **Unité institutionnelle :** une unité institutionnelle est une entité économique capable, de son propre chef, de posséder des actifs, de contracter des engagements et de s'engager dans des activités économiques et dans des opérations avec d'autres entités[3].
- **Passif :** l'existence d'un passif est établie lorsqu'une unité (le débiteur) est tenue, dans certaines circonstances précises, de fournir des fonds ou d'autres ressources à une autre unité (le créancier) [3].

Autres sources

- **Écart de financement actualisé (« tax gap ») :** l'écart de financement actualisé est la variation des dépenses hors charges d'intérêt et/ou des recettes qu'il faudrait mettre en œuvre afin de maintenir la dette publique à un pourcentage cible du PIB[4], ou à un niveau inférieur. Plus précisément, l'écart de financement actualisé, pour la période de projection déterminée, est égal à la valeur actuelle nette des projections de dépenses[5] moins les projections de recettes, corrigée du montant de l'augmentation (ou de la diminution) de la dette publique nécessaire pour maintenir la dette publique au pourcentage cible du PIB, ou à un niveau inférieur. (Source : US Federal Accounting Standards Advisory Board : Statement of Federal Financial Accounting Standards 36 : *Comprehensive Long-Term Projections for the U.S. Government* 2009).

---

[3] Source : Fonds monétaire international : *Statistiques de la dette extérieure—Guide pour les statisticiens et les utilisateurs 2011*

[4] PIB : Le produit intérieur brut aux prix du marché est mesuré comme les biens et services finaux produits par un pays pour une période déterminée. Les composantes du PIB sont : les dépenses de consommation et d'investissement du secteur privé, les dépenses de consommation et d'investissement du secteur public, et les exportations nettes (exportations moins importations).

[5] Le calcul de la valeur actuelle tient compte du facteur intérêt. Par conséquent, l'écart de financement actualisé est exprimé en pourcentage des dépenses hors charges d'intérêt.

- **Contrainte budgétaire inter-temporelle :** cette contrainte impose de couvrir le total des engagements des administrations publiques, à savoir l'encours de la dette publique et la valeur actualisée des dépenses futures, y compris celles liées au vieillissement, par la valeur actualisée des recettes publiques futures. (Source : Commission Européenne : *Rapport sur la viabilité* : 2009).
- **Dette nette/Total des revenus :** rapport entre la dette nette et le total des revenus. (Source Conseil sur la comptabilité dans le secteur public au Canada (PSAB) : l'Enoncé des pratiques recommandées 4 (PR-4), *Indicateurs de l'état des finances* : 2009).

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne RPG 1, mais n'en fait partie intégrante.

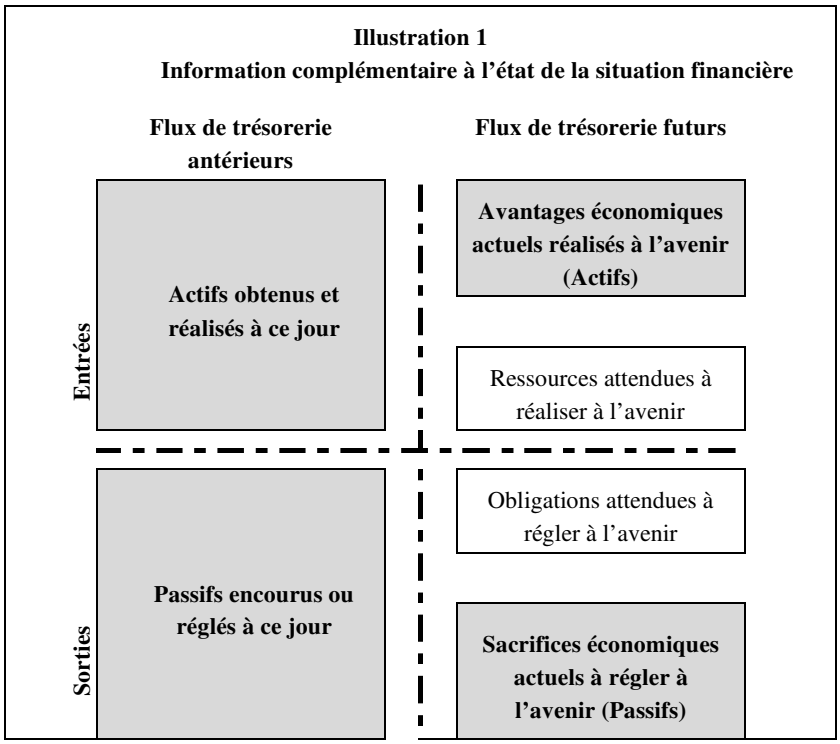
Contexte

BC1 L'IPSASB a initialement lancé un projet sur la comptabilisation des obligations de la politique sociale (rebaptisées par la suite prestations sociales) en 2002. En janvier 2004, un appel à commentaires a été publié sur le thème de la comptabilisation des politiques sociales des gouvernements, intitulé *Accounting for Social Policies of Governments*. Après avoir exploité les réponses à cet appel à commentaires, l'IPSASB a commencé à élaborer des propositions de traitement comptable de différentes sous-catégories de prestations sociales. Vers la fin 2006, faute de consensus sur le fait générateur de la comptabilisation des passifs et sur les modalités de leur évaluation, l'IPSASB a décidé à l'époque d'interrompre le projet d'élaboration des propositions sur la comptabilisation et l'évaluation.

BC2 Comme mesure provisoire, l'IPSASB a élaboré des propositions précisant les informations à fournir sur le montant à verser en espèces aux bénéficiaires dont les droits sont établis à la date de clôture (prestations à verser en espèces). Sont expressément exclues de ses propositions des informations sur les obligations et passifs. L'exposé sondage ED 34, *Prestations sociales : informations sur les versements en espèces aux particuliers ou aux ménages*, a été publié en mars 2008.

BC3 Les réflexions sur l'identification du fait générateur des passifs au titre des prestations sociales avaient convaincu l'IPSASB que les états financiers ne peuvent pas fournir aux utilisateurs toutes les informations nécessaires sur les prestations sociales. Ceci est confirmé par l'Illustration 1 présentée ci-après dont les cases grisées correspondent aux informations fournies par les états financiers. L'IPSASB a jugé nécessaire de consulter les parties prenantes avant de lancer un nouveau projet. Par conséquent, l'IPSASB a abordé cette question dans un nouveau document de consultation, *Prestations sociales : questions de comptabilisation et d'évaluation*, et a publié un exposé de projet, *Informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme*. Ces deux documents ont été publiés en même temps qu'ED 34.

Illustration 1
Information complémentaire à l'état de la situation financière



BC4 En octobre 2008, l'IPSASB a examiné les réponses à tous les documents cités ci-dessus. Compte tenu de ces réponses, il a été décidé d'abandonner le projet d'élaboration d'une Norme IPSAS à partir d'ED 34. L'IPSASB a également constaté qu'une vaste majorité des répondants partageaient l'avis que les états financiers ne puissent pas fournir aux utilisateurs une information suffisante sur les incidences financières à long terme des programmes publics de prestations sociales[1]. Suite à cet examen, l'IPSASB a décidé d'engager un projet sur la soutenabilité budgétaire à long terme (rebaptisé par la suite « Informations sur la soutenabilité à long terme des finances publiques ») qui a abouti en novembre 2009 à la publication d'un document de consultation du même nom. S'appuyant sur les pratiques en vigueur, le document de consultation a présenté des arguments en faveur d'une information sur la soutenabilité budgétaire à long terme, ainsi que des suggestions sur sa présentation et a sollicité l'avis des parties prenantes. Les répondants, dans leur majorité, étaient favorables à la poursuite du projet tout en exprimant une préférence pour l'élaboration d'un guide plutôt que de dispositions obligatoires.

BC5 Compte tenu des réponses au document de consultation, l'IPSASB a élaboré l'Exposé-sondage 46, RPG, *Informations sur la soutenabilité à long terme des finances d'une entité*, qui a été publié en octobre 2011. Cet exposé-sondage a proposé aux entités du secteur public un guide non obligatoire traitant des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme.

[1] L'élaboration de propositions pour la comptabilisation et l'évaluation de passifs résultant d'obligations de prestations sociales a progressé indirectement grâce aux travaux sur le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public*, Phase 2. Cette phase aborde les éléments et l'élaboration de la définition d'un passif ainsi que d'autres questions pertinentes telles que celle de savoir si le pouvoir de lever l'impôt constitue un actif. Ce travail risque d'avoir une incidence sur l'approche de la comptabilisation et de l'évaluation des passifs relatifs aux prestations sociales. A l'occasion de sa réunion en juin 2013, l'IPSASB a décidé de réactiver son projet sur les prestations sociales.

BC6 L'IPSASB a approfondi sa réflexion sur les informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme dans le cadre de son projet sur le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public*, dont le Chapitre 2: Objectifs et utilisateurs de l'information financière à usage général, traduit l'idée que, bien que les états financiers soient au cœur de l'information financière, un champ d'information plus large est nécessaire pour répondre aux besoins des utilisateurs. Ce champ englobe l'information financière prospective. L'IPSASB a par ailleurs constaté que les flux sortants projetés relatifs à des obligations nées de décisions passées et les flux entrants relevant du pouvoir souverain et du pouvoir fiscal risquent de ne pas être comptabilisés ou partiellement comptabilisés dans l'état de la situation financière et l'état de la performance financière. Par conséquent, afin de répondre aux objectifs de l'information financière en matière de reddition des comptes et d'aide à la décision, l'entité devrait fournir aux utilisateurs des informations sur les flux entrants et sortants futurs qui complètent celles fournies sur sa situation financière dans ses états financiers.

BC7 L'IPSASB reconnaît que, pour certaines entités, l'argumentation exposée au paragraphe BC6 justifierait de rendre obligatoires les informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme. Toutefois, l'IPSASB a conclu que la publication d'une position officielle serait prématurée parce que l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme dans les rapports financiers à usage général est un domaine où la pratique est en évolution et où l'IPSASB souhaite favoriser la souplesse et l'innovation. Cette approche reflète l'avis des répondants à l'exposé-sondage ED 46. L'IPSASB fait valoir que selon le paragraphe 4 du RPG son application relève de la bonne pratique.

Champ d'application

BC8 L'IPSASB a examiné si le champ d'application du RPG devait être limité au niveau de la consolidation nationale ou de l'Etat. Tout en reconnaissant que les informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme sont particulièrement pertinentes à ces niveaux, l'IPSASB a estimé qu'il pouvait y avoir une demande significative des utilisateurs au niveau infranational pour cette information. L'IPSASB a par conséquent conclu qu'il n'y avait pas lieu de limiter le champ d'application au niveau national ou de l'Etat. Les facteurs pris en compte par l'IPSASB pour déterminer si une entité doit présenter des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme sont abordés aux paragraphes BC14 à BC17.

Définitions

Soutenabilité budgétaire à long terme

BC9 Le document de consultation constate l'absence de définition universellement acceptée de la soutenabilité budgétaire à long terme et propose comme définition pratique « la capacité d'un gouvernement à respecter ses engagements actuels et futurs dans les domaines financiers et de prestations de service. » L'IPSASB a reconnu que cette définition pouvait paraître insuffisamment rigoureuse et qu'il conviendrait d'adopter une définition qui permet de déterminer plus clairement si la situation économique actuelle d'une entité est soutenable. Cette approche pourrait

consister à (a) établir un lien entre les obligations actuelles de prestations de service et le maintien du niveau actuel d'imposition et (b) identifier la trajectoire projetée de la dette. Une entité qui ne parvient à respecter ses obligations actuelles de prestations de service et ses engagements financiers actuels que grâce à une hausse d'impôts ou à une augmentation de son endettement est jugée dans une situation insoutenable. Les macro-économistes tendent à adopter cette approche plus rigoureuse consistant à identifier les trajectoires « explosives » de la dette qui sont corrélées au besoin d'augmenter massivement la dette pour maintenir le niveau existant de services et de programmes de prestations sociales.

BC10 Lors de la publication de ce RPG, l'IPSASB a décidé de retenir la définition de la soutenabilité budgétaire à long terme employée dans le document de consultation préalable à l'exposé-sondage ED 46 et ensuite pour le présent RPG, avec toutefois un champ d'application élargi à toutes les entités du secteur public (à l'exception des [entreprises publiques]) (la terminologie entre crochets n'est plus utilisée depuis la publication de *l'Applicabilité des IPSAS* » publiée en avril 2016) et qui ne se limite plus aux gouvernements. En arrivant à cette conclusion, l'IPSASB a pris en compte le besoin pour les gouvernements et les entités du secteur public à la fois de (a) fournir des services et respecter des obligations dans le cadre de programmes de prestations sociales et de (b) tenir des engagements financiers, correspondant pour l'essentiel au service de la dette. L'IPSASB a également noté que les gouvernements ont généralement des pouvoirs souverains qui leur permettent d'introduire une législation instaurant de nouvelles sources d'impôt ou de modifier le niveau d'imposition en vigueur, tout en constatant que dans un environnement global la capacité à augmenter les impôts peut être soumise à de nombreuses contraintes pratiques. L'IPSASB a estimé qu'en accordant une attention suffisante aux dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme, explicitées aux paragraphes 27 à 40, l'entité fournira aux utilisateurs l'information nécessaire sur sa capacité à maintenir le niveau actuel de services, respecter ses obligations à l'égard des bénéficiaires actuels et futurs de programmes de prestations sociales, tenir ses engagements financiers sans avoir à augmenter ses revenus fiscaux et autres ou à augmenter son endettement.

Projections, prévisions et budgets

BC11 Plusieurs répondants à ED 46 ont suggéré d'apporter une clarification de la relation entre projections, prévisions et budgets. En l'absence de définition universellement acceptée de ces termes, l'IPSASB a décidé d'élaborer une définition d'une projection afin de préciser les caractéristiques de l'information à retenir pour le calcul des projections et de s'assurer que seuls les calculs présentant ces caractéristiques se trouvent dans le champ d'application du présent RPG.

BC12 Lors de l'élaboration de la définition d'une projection, l'IPSASB a examiné si l'information financière prospective devait être établie strictement sur la base de la législation ou des règlements en vigueur à la date de clôture, ou s'il convenait d'envisager des dérogations spécifiques à ce principe. L'IPSASB a reconnu que dans des cas limités, il convient de déroger à la législation ou aux règlements en vigueur afin de fournir une information plus pertinente. Une projection est par conséquent

définie comme « une information financière prospective fondée sur les hypothèses de la politique actuelle, et les hypothèses sur les conditions économiques et autres conditions futures ». Les hypothèses de la politique actuelle sont « les hypothèses fondées sur la législation et le règlement en vigueur à la date de clôture avec des dérogations appropriées dans des circonstances précises ». Les circonstances justifiant une dérogation à la législation et au règlement en vigueur sont énoncées au paragraphe 43 et commentées aux paragraphes BC31 à 34.

BC13 La finalité des budgets et des prévisions est de fournir une présentation détaillée des résultats attendus. En revanche, la finalité des projections n'est pas de fournir une estimation des résultats réels. Un budget est un plan présentant les anticipations de revenus ou de recettes d'une entité et les anticipations de ses charges ou dépenses pour une période déterminée. Il peut être lié aux prestations de service ou des résultats de la période. Une prévision fournit une information prospective qui tient compte des actions anticipées et des interventions de l'entité même si ces dernières ne traduisent pas la législation ou le règlement en vigueur ou correspondent aux dérogations limitées inhérentes à la définition d'une projection. L'IPSASB a convenu que certaines informations d'origine budgétaire ou prévisionnelle pourraient servir à l'établissement de projections.

Critères permettant de déterminer quand une information sur la soutenabilité budgétaire à long terme doit être établie

BC14. Comme évoqué au paragraphe BC8, l'IPSASB a conclu que le champ d'application de ce RPG ne devait pas se limiter à un niveau particulier de gouvernement. Cependant, l'IPSASB a reconnu que la présentation d'informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme n'était pas nécessairement appropriée pour toutes les entités.

BC15 Le document de consultation a exprimé des réserves sur l'intérêt pour une entité individuelle contrôlée de présenter des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme. Ces réserves étaient fondées sur l'avis provisoire que (a) le coût de production de l'information risque d'être plus élevé que les avantages pour les utilisateurs, (b) l'établissement de rapports distincts et la présentation d'informations par des entités individuelles rattachées à une entité économique pourraient troubler les utilisateurs et que (c) cette information pourrait induire les utilisateurs en erreur lorsqu'elle est fournie par des entités avec un pouvoir limité de lever l'impôt qui sont tributaires de ressources fournies par des entités à d'autres niveaux de gouvernement et dont les projections dépendent des décisions en matière d'impôts qui échappent à leur contrôle. Certains répondants au document de consultation ont contesté ce point de vue et suggéré qu'il est possible dans certains cas d'identifier des utilisateurs des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme présentées par des entités contrôlées. Une collectivité locale contrôlée par un état ou une province a été citée en exemple. Le critère proposé par ces répondants pour déterminer quand une entité doit présenter des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme est l'existence d'utilisateurs potentiels de ce type d'information. L'IPSASB a été convaincu par ces arguments et en a tenu compte aux paragraphes 12 et 13 du RPG.

BC16 L'IPSASB a reconnu qu'il pourrait être difficile d'établir directement l'existence d'utilisateurs d'informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme. L'IPSASB s'est efforcé d'identifier les caractéristiques qui pourraient indiquer l'existence d'utilisateurs à travers les trois dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme. L'IPSASB doutait de l'existence d'un nombre suffisant d'utilisateurs pour justifier le coût de l'information pour les entités ne présentant pas au moins l'une des caractéristiques suivantes :

(a) des pouvoirs significatifs de lever l'impôt et/ou d'autres sources de revenus ;

(b) le pouvoir significatif de s'endetter, ou

(c) le pouvoir et la capacité à déterminer la nature, le niveau et les modalités de livraison de services comprenant l'introduction de nouveaux services.

BC17 BL'IPSASB est d'avis que informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme sont susceptibles d'être pertinentes au niveau de l'Etat, au niveau national consolidé et pour les principales entités infranationales comme les régions, provinces, états et les grandes collectivités locales (par exemple les grandes villes) qui ont le pouvoir de lever l'impôt qui constitue une proportion significative de leurs revenus. L'IPSASB reste convaincu que la présentation d'informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme risque de ne pas être pertinente pour les services et entités administratifs individuels qui n'ont pas généralement le pouvoir de lever l'impôt ou de s'endetter et dont les dépenses sont contrôlées par l'octroi de dotations.

Projections présentant les futurs flux entrants et sortants

BC18 Le document de consultation a examiné trois modèles de présentation de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme et a proposé (a) la présentation de projections détaillées dans des états complémentaires et (b) que des projections synthétiques accompagnées de commentaires étaient appropriées. Bien que le document de consultation ait reconnu que ces deux approches ne s'excluent pas mutuellement, certains répondants ont estimé que l'IPSASB aurait dû indiquer qu'il ne suffit pas de présenter des projections dans des états pour répondre aux besoins des utilisateurs d'informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme et qu'il convient d'adopter d'autres méthodes de présentation. Convaincu par ce point de vue, l'IPSASB a convenu d'en tenir compte au paragraphe 17 du présent RPG.

BC19 L'IPSASB a examiné s'il convenait de recommander un horizon temporel pour les projections établies par les entités en fonction de leur positionnement par niveau de gouvernement. En effet, l'adoption d'horizons temporels normalisés adaptés aux différents types d'entités du secteur public pouvait améliorer la comparabilité. Toutefois, l'IPSASB a jugé cette normalisation excessive et irréaliste. En raison du champ d'application du présent RPG, il faudrait déterminer des horizons temporels normalisés pour un vaste éventail d'entités, dont les entités individuelles présentant leurs états financiers[2]. Par ailleurs, le degré d'autonomie budgétaire d'entités au

[2] Par exemple, parmi ces entités, il pourrait y avoir des conseils scolaires ou des organismes chargés de l'approvisionnement en eau et l'évacuation des eaux usées.

même niveau du gouvernement varie de façon significative selon la législation. Toutefois, l'IPSASB a conclu que, selon la bonne pratique, l'entité doit justifier le choix de l'horizon temporel. L'IPSASB estime que le niveau d'autonomie financière de l'entité aura une incidence sur l'horizon temporel à retenir ; plus l'entité est dépendante d'autres entités pour son financement, plus l'horizon temporel risque d'être court.

BC20 Le document de consultation contenait des exemples illustratifs sous forme de tableaux présentant des projections sur 75 ans pour les programmes et activités importants. L'IPSASB a noté que, de l'avis de certains répondants, la focalisation sur la situation à la fin de l'horizon temporel risque d'occulter les évènements intervenant entre la date de clôture et la fin de l'horizon temporel. L'IPSASB partageait cet avis et a rajouté, au paragraphe 25 du RPG, des conseils sur le besoin de rechercher l'équilibre entre les caractéristiques qualitatives de vérifiabilité, image fidèle, et pertinence lors de la présentation de projections.

Traiter les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme

BC21 En établissant un cadre souple pour la fourniture d'information, l'IPSASB a cherché à aider l'entité à organiser sa communication en s'assurant que cette information présente une image fidèle de sa soutenabilité budgétaire à long terme.

BC22 ED 46 présente les trois dimensions suivantes de la soutenabilité budgétaire à long terme :

- capacité budgétaire ;
- capacité de service ; et
- vulnérabilité.

BC23 La description de la vulnérabilité s'inspire de la définition de la vulnérabilité proposée dans l'Enoncé des pratiques recommandées 4 (PR-4), Indicateurs de l'état des finances publié par le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (PSAB). La définition de la vulnérabilité proposée par PR-4 est « la vulnérabilité est le degré de dépendance du gouvernement à l'égard de sources de financement qui échappent à son contrôle ou à son influence ou le degré d'exposition aux risques qui pourraient l'empêcher de tenir ses engagements financiers actuels à l'égard à la fois des créanciers, employés et autres et de ses engagements de service public. » L'IPSASB a estimé qu'une variante de cette notion est particulièrement importante pour les entités du niveau infranational qui ont des pouvoirs limités en matière fiscale et qui sont par conséquent tributaires de décisions prises par d'autres entités à d'autres niveaux du gouvernement qui échappent plus ou moins à leur contrôle.

BC24 Les descriptions des deux autres dimensions présentées dans ED 46 s'inspirent des définitions de « capacité budgétaire » et « capacité de service » élaborées par le normalisateur du secteur public aux Etats-Unis (le GASB)[3]. Le GASB définit la capacité budgétaire comme « la capacité et la volonté du gouvernement de respecter

[3] *Preliminary Views of the Governmental Accounting Standards Board on Major Issues related to Economic Condition Reporting: Financial Projections.* (Governmental Accounting Standards Board : Norwalk, CT, USA, November 2011).

de manière continue ses obligations financières à l'échéance » et la capacité de service comme « la capacité et la volonté du gouvernement de respecter de manière continue ses obligations de prestations de service ».

BC25 Lors de l'élaboration du RPG basé sur ED 46, l'IPSASB a examiné si la notion de vulnérabilité présentée dans l'Exposé-sondage (ED) était trop étroite et si la vulnérabilité est un facteur omniprésent dans l'analyse de la soutenabilité à long terme des finances d'une entité. L'IPSASB a conclu que la vulnérabilité est un aspect de toutes les trois dimensions. Par conséquent, l'IPSASB a décidé (a) d'expliquer comment la notion de vulnérabilité affecte chaque dimension de la soutenabilité budgétaire à long terme et (b) de changer le nom de la dimension vulnérabilité qui devient dimension revenus du fait qu'elle concerne les variations de revenus.

BC26 L'IPSASB a également noté que, selon la définition du dictionnaire, « fiscal » inclut la notion de revenus[4] alors que l'on qualifie de « capacité fiscale » la capacité d'une entité à tenir ses engagements financiers, autrement dit sa capacité à soutenir et à assurer le service de sa dette. En conséquence, l'IPSASB a décidé de rebaptiser cette dimension « dimension dette », puisque ce nom correspond mieux à la description. Le changement du nom de ces deux dimensions a entraîné une modification de la dimension capacité de service afin d'assurer la cohérence rédactionnelle des trois dimensions. L'IPSASB a reconnu l'interdépendance des trois dimensions.

BC27 L'IPSASB a noté que l'approche adoptée par le PSAB et le GASB se rapproche des « dimensions » de soutenabilité élaborées par Allen Schick[5] qui sont abordées dans le document de consultation.

BC28 « La croissance économique » fait partie des dimensions abordées par Schick. L'IPSASB a estimé qu'il aurait été inapproprié d'introduire explicitement une dimension croissance économique parce que les déterminants de la croissance économique sont complexes et échappent au contrôle de l'entité présentant l'information financière. Toutefois, les hypothèses de croissance économique sont un élément essentiel pour l'élaboration de projections et risquent de jouer un rôle prépondérant dans les analyses de sensibilité.

Principes et méthodologies

BC29 Le document de consultation a examiné les principes à retenir pour la présentation des programmes et activités au titre des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme et les méthodologies essentielles pour la détermination des résultats. Parmi les domaines abordés il y avait la question de savoir si les projections devaient être fondées sur la politique actuelle ou future, l'approche des flux de revenus, l'approche des programmes liés et non liés au vieillissement et l'approche des analyses de sensibilité. L'IPSASB a examiné si, pour répondre à la caractéristique qualitative de comparabilité, ses recommandations de bonne pratique devaient être fermes.

---

[4] La définition de fiscal : « relatif à l'impôt, aux revenus publics, ou à la dette publique. » (Webster's Ninth New Collegiate Dictionary, 1984).

[5] Allen Schick, *Sustainable Budget Policy: Concepts and Approaches* (OECD: Paris, 2005).

BC30 L'IPSASB a estimé qu'il aurait été inapproprié de faire des recommandations fermes de bonne pratique parce que (a) le champ d'application du présent RPG englobe toutes les entités du secteur public et les bonnes pratiques peuvent varier selon le niveau de gouvernement, (b) si la présentation d'informations sur la soutenabilité budgétaire est une pratique de gestion financière en progression dans un bon nombre de législations, elle se trouve à un stade primaire de développement et (c) l'IPSASB n'entend pas usurper le rôle d'autres groupes professionnels qui possèdent un savoir-faire dans ce domaine. Dans certains cas, l'IPSASB a jugé opportun de privilégier une démarche globale. Par exemple, l'IPSASB a jugé que les projections les plus utiles sont celles fondées sur les hypothèses de la politique actuelle qui englobent aussi bien les flux entrants que les flux sortants. L'IPSASB a également noté que l'OCDE recommande la mise à jour annuelle des projections au niveau national.

Hypothèses de la politique actuelle

BC31 Les paragraphes 40 à 42 d'ED 46 ont expliqué que l'entité peut s'écarter de la politique actuelle pour le calcul de ses projections (a) en cas de conflit entre la politique actuelle et ses obligations juridiques et (b) lorsque la politique comporte des « dispositions de caducité ».

BC32 L'IPSASB a introduit le terme « hypothèses de la politique actuelle » afin de clarifier que politique actuelle signifie la législation ou le règlement en vigueur avec des dérogations appropriées. Les hypothèses de la politique actuelle s'appliquent à l'ensemble des flux entrants et sortants modélisés individuellement sur la période couverte par les projections. Le présent RPG présente aux paragraphes 44 à 46 des exemples illustrant les cas où une dérogation peut s'avérer appropriée. L'IPSASB a noté que le paragraphe 58(e) du RPG recommande la présentation d'informations sur les dérogations à la législation ou au règlement en vigueur ainsi que la justification de ces dérogations.

BC33 Un répondant à ED 46 a souhaité que le concept de la politique actuelle proposé dans l'exposé-sondage soit élargi pour couvrir des problématiques comme le freinage fiscal. Le freinage fiscal désigne un phénomène par lequel les entrées générées par l'impôt sur le revenu croissent plus vite que les revenus sur lesquels elles sont assises, parce qu'au fur et à mesure que les revenus d'un particulier augmentent la proportion de ces revenus imposée à un taux supérieur augmente aussi. Le freinage fiscal se produit si les taux et les seuils d'imposition des particuliers ne sont pas corrigés au fil du temps. Généralement les gouvernements traitent cette problématique par l'augmentation périodique des seuils d'imposition.

BC34 L'IPSASB a conclu que la problématique du freinage fiscal est traitée au paragraphe 47 du RPG qui permet l'application des hypothèses de la politique actuelle, dont le taux d'inflation, aux hypothèses démographiques et économiques. La modélisation des flux d'impôt peut s'effectuer en pourcentage d'une variable comme le PIB ou refléter l'application des hypothèses de la politique actuelle aux circonstances changeantes inhérentes aux hypothèses démographiques et économiques.

Révision du RPG1 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC35. 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.

Modification du RPG 1 résultant des Améliorations apportées aux IPSAS, 2021

BC36. Les parties prenantes ont fait observer que la Base des conclusions (paragraphes BC1 à BC7) du RPG 1 présentait le contexte et mettait en évidence les liens entre le RPG 1, le Cadre conceptuel et les projets relatifs aux prestations sociales. RPG1, lors de sa publication en juillet 2013, indiquait que ces projets étaient en cours. Étant donné que ces projets sont désormais achevés, l'IPSASB a décidé d'ajouter le paragraphe BC7A dans les *Améliorations apportées aux IPSAS, 2021* afin d'indiquer que les projets relatifs au Cadre conceptuel et aux prestations sociales ont été achevés respectivement en octobre 2014 et en janvier 2019.

Indications supplémentaires à intégrer au RPG 1 dans le cadre du projet relatif à la présentation des informations sur les programmes de développement durable

BC37. En mars 2022, l'IPSASB a décidé de répondre à une préoccupation urgente des parties prenantes en lançant le projet de révision limitée *Présentation des informations sur les programmes de développement durable*. Ce projet répondait à la nécessité de fournir aux entités du secteur public des indications mettant en évidence l'applicabilité des Guides de pratiques recommandées (RPG) à la présentation des informations sur les programmes de développement durable dans les rapports financiers à usage général.

BC38. Afin de communiquer clairement sur l'applicabilité du RPG 1, l'IPSASB a décidé d'ajouter à ce guide des indications ne faisant pas autorité illustrant la manière dont les indications faisant autorité devraient être appliquées lors de la présentation des informations sur les programmes de développement durable. L'objectif de l'IPSASB était de démontrer que les principes et indications contenus dans le RPG 1 permettent à une entité de présenter l'incidence financière de ses programmes de développement durable, et qu'ils devraient être appliqués lors de l'élaboration par l'entité de ses projections financières globales.

BC39. L'IPSASB a décidé d'ajouter les paragraphes IG1. à IG3. pour préciser :

a) que le RPG 1 s'applique à la présentation des informations sur les programmes de développement durable et sur leur incidence financière sur la soutenabilité à long terme des finances d'une entité ;

b) comment l'incidence des programmes de développement durable sur les différentes dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme devrait être évaluée ;

c) les principes applicables à la présentation des informations sur les programmes de développement durable.

BC40. L'IPSASB a convenu qu'une entité devrait appliquer les normes IPSAS pour rendre compte de l'incidence de ses opérations de développement durable dans ses états financiers à usage général. Le RPG 1 donne des indications sur les informations à fournir dans les rapports financiers à usage général en ce qui concerne l'incidence financière globale des programmes de l'État, notamment des programmes de développement durable, sur les projections financières à long terme d'une entité.

BC41. L'IPSASB a examiné la possibilité d'amender le paragraphe 4 pour supprimer la mention selon laquelle le RPG 1 n'est pas destiné à la présentation d'informations sur la soutenabilité environnementale. Il a décidé de ne pas procéder à cette modification puisque le RPG 1 ne traite pas de la présentation d'informations sur la soutenabilité environnementale au sens large. Toutefois, la deuxième phrase du paragraphe 4 énonce clairement qu'une entité devrait apprécier l'incidence financière de facteurs environnementaux et les prendre en compte lors de l'élaboration de ses projections financières à long terme.

BC42. Le guide d'application proposé dans l'exposé-sondage (ED) 83 *Présentation des informations sur les programmes de développement durable* a reçu un appui sans réserve des parties prenantes. Ces dernières ont suggéré d'apporter quelques modifications mineures aux propositions afin de les rendre plus conformes aux indications faisant autorité. Certaines parties prenantes ont proposé des changements qui n'entraient pas dans le champ d'application limité de l'ED 83, comme l'élaboration d'une définition des termes « soutenabilité » et « informations sur les programmes de développement durable ». Le projet a introduit des amendements visant à mettre en évidence l'applicabilité des concepts et principes actuels du RPG 1 par les entités lorsque ces dernières présentent des informations sur leurs programmes de développement durable. L'IPSASB a décidé que les recommandations liées plus largement à la présentation d'informations sur la soutenabilité dans le secteur public n'entraient pas dans le champ d'application du projet.

Guide d'application

Le présent guide accompagne le RPG 1, Informations sur la soutenabilité à long terme des finances d'une entité*, mais n'en fait pas partie intégrante.*

Le RPG 1 s'applique-t-il à la présentation d'informations sur l'incidence des programmes de développement durable sur les finances globales d'une entité ?

IG1. Oui. Le RPG 1 énonce des principes à appliquer par une entité pour présenter des informations sur sa soutenabilité budgétaire globale à long terme, y compris en lien avec des programmes de développement durable, sous réserve que les flux entrants et sortants correspondants aient été pris en compte lors de l'élaboration des projections.

Comment l'incidence des programmes de développement durable sur les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme devrait-elle être évaluée ?

IG2. Le paragraphe 27 du RPG 1 aborde trois dimensions interdépendantes de la soutenabilité budgétaire à long terme :

- services ;
- revenus ;
- dette

Les programmes de développement durable peuvent avoir une incidence sur ces trois dimensions s'agissant des flux futurs entrants et sortants. Cette incidence devrait donc être modélisée et prise en compte dans les projections financières globales élaborées sur la base des hypothèses de la politique actuelle, ainsi que des hypothèses relatives aux conditions démographiques et économiques futures. L'incidence de ces programmes peut être présentée séparément ou être intégrée aux totaux généraux, selon l'objectif du rapport et l'importance de cette incidence.

Quels devraient être les principes à appliquer lors de la présentation des informations sur l'incidence des programmes de développement durable ?

IG3. L'ensemble des indications du RPG 1, notamment celles liées aux hypothèses de la politique actuelle et aux hypothèses démographiques et économiques, devraient être appliquées lors de la présentation des projections de flux futurs entrants et sortants associés à des programmes de développement durable. Une analyse de sensibilité peut être utilisée pour aider les utilisateurs à comprendre l'incidence de modifications significatives des hypothèses démographiques et économiques sur les projections.

RPG 2 — COMMENTAIRES ET ANALYSES DES ÉTATS FINANCIERS

Historique du RPG

RPG 2, *Commentaires et analyses des états financiers* a été publié le 31 janvier 2024.

Depuis cette date, IPSAS 1 a fait l'objet d'amendements introduits par l'IPSAS suivante :

- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)

Tableau des paragraphes amendés dans le RPG 2

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
6	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016

Juillet 2013

COMMENTAIRES ET ANALYSES DES ETATS FINANCIERS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Statut et champ d'application	2–8
Définition	9
Identification des commentaires et analyses des états financiers	10–12
Présentation des commentaires et analyses des états financiers	13–14
Contenu des commentaires et analyses des états financiers	15–31
Aperçu des activités et de l'environnement de l'entité	19
Informations sur les objectifs et stratégies de l'entité	20–21
Analyse des états financiers de l'entité	22–26
Risques et incertitudes	27–31
Annexe A : Termes employés dans ce RPG définis dans les Normes IPSAS	
Base des conclusions	

Objectif

1. Le présent Guide des pratiques recommandées (RPG) fournit des lignes directrices pour la préparation et la présentation des commentaires et analyses des états financiers. Les commentaires et analyses des états financiers éclaireront les utilisateurs pour la bonne compréhension de la situation financière, performance financière et des flux de trésorerie présentés dans les états financiers à usage général (appelés ci-après les « états financiers »).

Statut et champ d'application

2. L'information fournie en application du présent RPG constitue une bonne pratique. Une entité qui présente des commentaires et analyses des états financiers est encouragée à suivre le présent RPG. Une entité n'est pas tenue de se conformer à ce RPG afin de pouvoir déclarer ses états financiers conformes aux Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).

3. Les commentaires et analyses devraient être présentés au moins annuellement et porter sur la période couverte par les états financiers.

4. Le périmètre des commentaires et analyses devrait être identique à celui des états financiers.

5. Les commentaires et analyses des états financiers devraient être publiés avec les états financiers.

6. [Supprimé]

7. Seuls les commentaires et analyses des états financiers qui respectent toutes les dispositions du présent RPG peuvent être qualifiés de conformes au présent RPG.

8. Sous certaines législations, la préparation et la présentation des commentaires et analyses des états financiers sont régies par des dispositions juridiques ou règlementaires, ou d'autres règlements externes. Les entités sont encouragées à fournir des informations sur l'incidence de telles dispositions sur la conformité au présent RPG.

Définition

9. Dans le présent RPG, le terme suivant a la signification indiquée ci-après :

   Les commentaires et analyses des états financiers explicitent les éléments, transactions et évènements significatifs présentés dans les états financiers d'une entité ainsi que les facteurs qui les influencent.

   Les termes employés dans le présent RPG avec la signification précisée dans les Normes IPSAS sont énoncés dans l'Annexe A.

Identification des commentaires et analyses des états financiers

10. Les commentaires et analyses des états financiers devraient être clairement identifiés, et distingués des états financiers et des autres informations.

11. Cette identification permettra aux utilisateurs de distinguer :

    (a) les états financiers préparés et présentés selon la comptabilité d'engagement conformément aux Normes IPSAS ;

    (b) les commentaires et analyses des états financiers préparés selon le présent RPG ; et

    (c) les autres informations présentées dans un rapport annuel ou un autre document qui sont peut-être utiles aux utilisateurs mais qui ne sont pas visées par les dispositions des IPSAS ou les recommandations des RPG (mais qui sont susceptibles d'être couvertes par les recommandations d'autres RPG).

12. Les commentaires et analyses des états financiers devraient identifier les états financiers auxquels ils se rapportent.

Présentation des commentaires et analyses des états financiers

13. Les commentaires et analyses des états financiers permettent aux utilisateurs de disposer d'informations utiles à l'appréciation de la reddition des comptes et à la prise de décision tout en proposant un aperçu des activités de l'entité du point de vue de l'entité elle-même. Ils offrent également à l'entité l'opportunité de donner son interprétation des éléments, transactions et évènements significatifs affectant sa situation financière, performance financière et ses flux de trésorerie. Par conséquent, les commentaires et analyses des états financiers complètent l'information présentée dans les états financiers.

14. L'information présentée dans les commentaires et analyses des états financiers devrait répondre aux caractéristiques qualitatives de l'information financière en tenant compte des contraintes qui pèsent sur l'information présentée dans les rapports financiers à usage général[1].

Contenu des commentaires et analyses des états financiers

15. Le contenu des commentaires et analyses devrait être cohérent avec les états financiers et les éléments, transactions et évènements sous-jacents, ainsi que les hypothèses telles que celles relatives à la comptabilisation et l'évaluation.

[1] Les caractéristiques qualitatives de l'information financière sont la pertinence, l'image fidèle, l'intelligibilité, la diffusion en temps opportun, la comparabilité et la vérifiabilité. Les contraintes qui pèsent sur l'information sont l'importance relative, le rapport coûts-avantages et le bon équilibre entre les caractéristiques qualitatives. Pour de plus amples détails, voir le Chapitre 3 du *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public*.

16. Les commentaires et analyses des états financiers devraient inclure les informations suivantes sans redondance avec celles présentées dans les états financiers :

(a) un aperçu de l'activité et de l'environnement opérationnel de l'entité ;

(b) une information sur les objectifs et les stratégies de l'entité ;

(c) une analyse des états financiers de l'entité présentant les variations et tendances significatives de sa situation financière, performance financière et ses flux de trésorerie ; et

(d) une description des principaux risques et incertitudes pesant sur sa situation financière, performance financière et ses flux de trésorerie ; une explication de l'évolution des risques et incertitudes depuis la dernière date de clôture et des stratégies mises en place pour supporter ou atténuer ces risques et incertitudes.

17. La forme et le contenu spécifique des commentaires et analyses des états financiers varient en fonction de la nature de l'entité et de l'environnement réglementaire dans lequel elle évolue.

18. Afin d'éviter toute redondance, lorsque les commentaires et analyses reprennent des informations qui figurent dans les états financiers, ils devraient analyser et expliciter comment les éléments, transactions et évènements concernés affectent la situation financière, performance financière et les flux de trésorerie de l'entité. Les commentaires et analyses devraient, le cas échéant, comporter des renvois aux états financiers de manière à éviter une redondance de l'information.

Aperçu des activités et de l'environnement de l'entité

19. Pour la bonne compréhension des états financiers de l'entité, les utilisateurs ont besoin d'un aperçu de ses activités et de son environnement opérationnel. Cette information éclaire leur lecture de ses états financiers. L'information fournie sur les activités de l'entité dans les commentaires et analyses des états financiers peut porter sur la situation actuelle et l'évolution depuis l'exercice précédent, en relation avec :

(a) la mission et la vision de l'entité ;

(b) la gouvernance de l'entité (par exemple, la structure législative ou règlementaire, structure des organes de direction) ;

(c) les relations avec d'autres entités, en particulier les relations susceptibles d'avoir un impact significatif sur la situation financière, performance financière et les flux de trésorerie de l'entité (comme par exemple des accords de financement) ;

(d) les tendances externes, évènements et évolutions de l'environnement juridique, règlementaire, sociale, politique et macroéconomique spécifique à l'entité qui ont ou sont susceptibles d'avoir un impact significatif sur sa situation financière, performance financière et ses flux de trésorerie de l'entité (par exemple, l'incidence d'évènements sur les marchés internationaux sur l'emploi, l'assiette fiscale, les taux d'intérêt) ; et

(e) les principales activités de l'entité dont les modes de prestations de service (par exemple, sous-traitance, accords de concession de service) ainsi que toute évolution significative de celles-ci.

Informations sur les objectifs et stratégies de l'entité

20. Les commentaires et analyses des états financiers devraient aborder les objectifs et stratégies de l'entité en relation avec sa situation financière, performance financière et ses flux de trésorerie de manière à éclairer les utilisateurs des états financiers sur les objectifs prioritaires de l'entité et identifier les ressources à mettre en œuvre pour atteindre ces objectifs et réaliser ces stratégies. Parmi ces objectifs et stratégies, il peut y avoir, par exemple, la gestion des excédents et des déficits, la gestion du niveau d'endettement et des réserves. Les commentaires et analyses des états financiers devraient expliciter comment la réalisation des objectifs de l'entité sera mesurée et sur quelle période de temps l'avancement sera évalué.

21. Les commentaires et analyses des états financiers devraient aborder l'évolution des objectifs et stratégies de l'entité par rapport à l'exercice précédent ou aux exercices précédents.

Analyse des états financiers de l'entité

22. Les commentaires et analyses des états financiers devraient porter sur les variations et tendances significatives de la situation financière, performance financière et des flux de trésorerie de l'entité. Une analyse des tendances englobe les éléments des états financiers qui sont importants et significatifs pour une bonne compréhension de la situation financière, performance financière et les flux de trésorerie de l'entité et présente leur évolution dans le temps.

23. Les commentaires et analyses des états financiers devraient expliciter les éléments, transactions et évènements significatifs affectant la situation financière, performance financière et les flux de trésorerie de l'entité en évitant toute redondance par rapport à l'information présentée dans les états financiers. L'identification des éléments, transactions et évènements significatifs fait appel au jugement.

24. Si une information issue des états financiers est corrigée pour les besoins des commentaires et analyses, il convient de le signaler et d'indiquer la nature et la justification de la correction. Toute mesure de la performance financière issue des états financiers devrait être rapprochée de mesures présentées dans les états financiers qui ont été établies selon les IPSAS.

25. Des informations comparatives devraient être présentées lorsque celles-ci sont nécessaires à une bonne compréhension des commentaires et analyses des états financiers de l'exercice en cours.

26. IPSAS 24, *Présentation des informations budgétaires dans les états financiers* 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). IPSAS 24 impose aussi la présentation d'une explication des raisons motivant les différences significatives entre les montants inscrits au budget et les montants réels et permet à une entité de présenter cette information soit dans les notes soit dans d'autres rapports publiés. L'entité qui choisit de présenter cette information avec les commentaires et analyses des états financiers devrait appliquer les dispositions d'IPSAS 24.

Risques et incertitudes

27. Les commentaires et analyses des états financiers devraient présenter les principaux risques et incertitudes pesant sur la situation financière, performance financière et les flux de trésorerie de l'entité en les situant par rapport à ses objectifs et stratégies. Cette information permettrait aux utilisateurs d'évaluer l'incidence de ces risques sur l'exercice en cours (par exemple des passifs éventuels présentés dans les états financiers ou la mise en place de couvertures destinées à atténuer les risques de change) ainsi que les résultats attendus.

28. Les principaux risques et incertitudes peuvent être d'origine externe ou interne ; toute description de ces risques et incertitudes devrait mettre en évidence à la fois l'exposition aux conséquences négatives et les opportunités potentielles.

29. Un commentaire sur le mode de gestion des risques et incertitudes permet de fournir aux utilisateurs une image fidèle de l'exposition de l'entité aux risques affectant directement les éléments des états financiers, de manière à faciliter l'évaluation de sa situation financière, performance financière et ses flux de trésorerie. Parmi ces informations, il peut y avoir la décision de l'entité de s'auto-assurer contre certains risques, ou d'atténuer les risques par leur transfert ou leur partage dans le cadre de l'assurance.

30. Un commentaire sur ces risques et incertitudes renseignerait les utilisateurs de manière pertinente sur l'exposition ou vulnérabilité de l'entité aux concentrations de risques, comme par exemple des prêts significatifs accordés à certaines régions ou industries, ou sa dépendance par rapport à certaines sources de revenus.

31. Les risques et incertitudes qui pèsent sur la situation financière, performance financière et les flux de trésorerie peuvent avoir une incidence diffuse sur les états financiers. Par conséquent, l'information sur ces risques et incertitudes peut faire l'objet d'une présentation distincte, ou être répartie dans les sections concernées des commentaires et analyses des états financiers.

Annexe A

Termes employés dans ce RPG définis dans les Normes IPSAS

Terme	Définition
Budget approuvé	L'autorisation de dépenses découlant des lois, des projets de lois de finances, des ordonnances et d'autres décisions liées au revenu ou aux recettes anticipés pour la période budgétaire.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne RPG 2, mais n'en fait partie intégrante.

Contexte

BC1. En mars 2008, l'IPSASB a approuvé un projet relatif à « l'information narrative ». Lors de l'élaboration du présent RPG, l'IPSASB a précisé le champ du projet qui se limite exclusivement aux rapports présentant des commentaires et analyses relatifs aux états financiers à usage général d'une entité (« états financiers ») selon IPSAS 1, *Présentation des états financiers* et exclut les rapports à vocation plus large qui peuvent être qualifiés de rapports financiers à usage général selon le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* de l'IPSASB *(Cadre conceptuel)*. L'IPSASB juge essentiel de fournir une information narrative en relation directe avec les états financiers qui éclaire l'évaluation de la reddition des comptes et la prise de décision par les utilisateurs des états financiers.

BC2. Lors de l'engagement du projet, l'IPSASB a examiné s'il convenait, dans le cadre de son processus de révision et de modification des documents de l'IASB, de proposer une recommandation inspirée du guide IFRS d'élaboration du rapport de gestion. L'IPSASB a jugé cette approche inadaptée dans la mesure où les utilisateurs identifiés dans ce guide sont des investisseurs, alors que le Chapitre 2 du *Cadre conceptuel* identifie d'autres utilisateurs avec des besoins différents en relation avec les états financiers. De ce fait, l'IPSASB a jugé important de développer un guide d'élaboration des commentaires et analyses des états financiers spécifique au secteur public. Les commentaires et analyses complètent et suppléent les explications fournies dans les états financiers en offrant des aperçus et perspectives utiles aux utilisateurs.

BC3. Sous certaines législations, des rapports avec un contenu proche de celui visé par les commentaires et analyses des états financiers portent le nom de « Rapport de gestion » ou « Commentaires et analyses de la direction ». Toutefois, l'IPSASB a estimé que ces désignations ne traduisent pas la nature du rapport qui est en lien avec les états financiers. L'IPSASB a jugé essentiel de faire ressortir le lien avec les états financiers dans la mesure où les commentaires et analyses des états financiers ont pour unique but d'éclairer les états financiers et n'ont pas d'intérêt propre. L'IPSASB est d'avis que le terme « Commentaires et analyses des états financiers » indique clairement le champ d'application du présent RPG et son lien étroit avec les états financiers.

Exposé-sondage 47, Commentaires et analyses des états financiers

BC4. L'IPSASB a élaboré Exposé-sondage 47, *Commentaires et analyses des états financiers* qui a été publié en mars 2012. Cet Exposé-sondage proposait d'imposer aux entités qui préparent et présentent leurs états financiers selon les IPSAS de présenter des commentaires et analyses des états financiers. Ces commentaires et analyses des états financiers devaient avoir le même niveau d'autorité qu'une Norme IPSAS en comptabilité d'engagement alors qu'ils concernent un rapport financier à usage général.

BC5. En élaborant cet Exposé-sondage, l'IPSASB a estimé que les commentaires et analyses des états financiers constituent un complément d'information nécessaire pour répondre aux objectifs des états financiers. Par ailleurs, s'agissant d'information issue des états financiers adaptée à la situation spécifique de l'entité, l'IPSASB a estimé que les avantages que procurent les commentaires et analyses des états financiers dépassent leur coût de production. Par conséquent, l'IPSASB a proposé que les commentaires et analyses des états financiers soient établis par toutes les entités qui préparent leurs états financiers selon les IPSAS.

BC6. Certains répondants à l'Exposé-sondage craignaient que les entités n'appliquant pas les dispositions proposées dans l'Exposé-sondage (après publication sous forme de Norme) ne puissent pas déclarer leurs états financiers conformes aux IPSAS. Plus particulièrement, les répondants étaient préoccupés par le fait que les commentaires et analyses des états financiers pourraient toujours être considérés comme une composante du référentiel IPSAS même si l'Exposé-sondage affirmait explicitement qu'ils ne faisaient pas partie des états financiers. Pour répondre à cette préoccupation, certains répondants ont suggéré l'élaboration d'un guide non obligatoire à partir de l'Exposé-sondage, par exemple, un Guide des pratiques recommandées (RPG).

BC7. L'IPSASB a examiné s'il convenait d'élaborer une Norme IPSAS ou un guide RPG à partir de l'Exposé-sondage. L'IPSASB a examiné cette question sous l'angle de savoir s'il était possible d'élaborer des positions officielles pour les rapports financiers à usage général, question sur laquelle il n'existait pas de consensus parmi ses membres. L'IPSASB a noté que le champ d'application de son *Cadre conceptuel* ne se limite pas aux états financiers à usage général.

BC8. Les répondants à l'Exposé-sondage étaient divisés sur cette question avec une faible majorité contre l'introduction d'une Norme IPSAS. La majorité de ceux qui étaient contre l'introduction d'une Norme s'exprimaient clairement en faveur de l'élaboration d'un guide comparable au projet de RPG, *Informations sur la soutenabilité à long terme des finances d'une entité*.

BC9. Dans ce domaine bien établi des rapports financiers à usage général, une position officielle sur les commentaires et analyses des états financiers aiderait les entités à respecter l'objectif de reddition des comptes et permettrait aux utilisateurs d'obtenir un aperçu de l'activité de l'entité du point de vue de l'entité elle-même. Les commentaires et analyses des états financiers éclairent les états financiers mais n'en font pas partie intégrante et par conséquent ne sont pas une condition nécessaire à leur juste présentation.

BC10. Tout bien considéré, l'IPSASB a décidé d'élaborer un RPG à partir de l'Exposé-sondage. L'IPSASB estime que le présent RPG constitue un guide dont la souplesse d'application représente un atout pour les entités soumises à des législations comprenant des dispositions locales ou des règlements. Le guide favorisera la comparabilité des entités présentant les commentaires et analyses des états financiers. Par ailleurs, l'IPSASB estime que le RPG pourrait inciter certaines entités peu habituées à présenter des commentaires et analyses des états financiers à fournir cette information aux utilisateurs.

BC11. Dans la mesure où les commentaires et analyses des états financiers. participent à l'objectif de la reddition des comptes, l'IPSASB a décidé d'examiner l'autorité de cette directive à une date ultérieure.

Information prospective

BC12. L'IPSASB a examiné s'il devait recommander à l'entité de fournir des informations prospectives, telles que des prévisions. L'IPSASB a reconnu que sous certaines législations la communication d'informations prospectives pourrait être interprétée comme une manifestation de volonté politique ou de l'engagement d'une entité du secteur public à mener certaines actions. En outre, le cadre règlementaire de l'information budgétaire auquel l'entité est soumise dictera s'il est possible de fournir des informations prospectives dans les commentaires et analyses des états financiers. Certains membres estimaient que l'exclusion d'informations prospectives rendrait les commentaires et analyses des états financiers moins utiles à la prise de décision par les utilisateurs et préconisaient par conséquent leur inclusion. Cependant, tout bien considéré, l'IPSASB a décidé de ne pas recommander la présentation d'informations prospectives mais de laisser le choix à l'entité d'en présenter si elle le souhaite.

Guide de mise en œuvre et exemples illustratifs

BC13. ED 47 proposait un guide de mise en œuvre des caractéristiques qualitatives et des exemples illustrant l'information à fournir sur les états financiers de l'entité, les variations et les tendances. L'IPSASB a décidé de supprimer le Guide de mise en œuvre et les exemples illustratifs dans la mesure où les entités établissant les commentaires et analyses des états financiers devraient porter prioritairement leur attention sur les indications fournies dans le RPG. Par ailleurs, l'IPSASB a noté que des exemples de bonnes pratiques provenant d'autres sources sont disponibles.

Révision du RPG2 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC14. 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

RPG 3 PRESENTATION DES INFORMATIONS SUR LA PERFORMANCE

DES SERVICES PUBLICS

Historique du RPG

La présente version intègre les modifications découlant des normes IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2024.

La RPG 3, *Reporting Service Performance Information* (Communication d'informations sur la performance des services), a été publiée en mars 2015.

Depuis lors, la RPG 3 a été modifiée par les normes IPSAS et les RPG suivantes :

- Reporting Sustainability Program Information – Amendments to RPG 1 and 3: Additional Non-Authoritative Guidance* (Communication d'informations sur les programmes de durabilité – Modifications aux RPG 1 et 3 : Orientations supplémentaires sans caractère normatif) (publié en mai 2023)
- •The Applicability of IPSAS* (Applicabilité des normes IPSAS) (publié en avril 2016)

Tableau des paragraphes amendés dans le RPG 3

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS (Avril 2016)
IG1	Ajouté	Communication d'informations sur le programme de durabilité -Modifications apportées aux RPG1 et 3 : indications complémentaires ne faisant pas autorité – Mai 2023
IG2	Ajouté	Communication d'informations sur le programme de durabilité -Modifications apportées aux RPG1 et 3 : indications complémentaires ne faisant pas autorité – Mai 2023 Communication d'informations sur les programme de durabilité - Modifications apportées aux RPG1 et 3 : indications complémentaires ne faisant pas autorité – Mai 2023
IG3	Ajouté	Communication d'informations sur le programme de durabilité -Modifications apportées aux RPG1 et 3 : indications complémentaires ne faisant pas autorité – Mai 2023

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
IG4	Ajouté	Communication d'informations sur le programme de durabilité -Modifications apportées aux RPG1 et 3 : indications complémentaires ne faisant pas autorité – Mai 2023
IE4	Ajouté	Communication d'informations sur le programme de durabilité -Modifications apportées aux RPG1 et 3 : indications complémentaires ne faisant pas autorité – Mai 2023
IE5	Ajouté	Communication d'informations sur le programme de durabilité -Modifications apportées aux RPG1 et 3 : indications complémentaires ne faisant pas autorité – Mai 2023
IE6	Ajouté	Communication d'informations sur le programme de durabilité -Modifications apportées aux RPG1 et 3 : indications complémentaires ne faisant pas autorité – Mai 2023
IE7	Ajouté	Communication d'informations sur le programme de durabilité -Modifications apportées aux RPG1 et 3 : indications complémentaires ne faisant pas autorité – Mai 2023
IE8	Ajouté	Communication d'informations sur le programme de durabilité -Modifications apportées aux RPG1 et 3 : indications complémentaires ne faisant pas autorité – Mai 2023

RPG 3 PRESENTATION DES INFORMATIONS SUR LA PERFORMANCE DES SERVICES PUBLICS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Statut et champ d'application	2-7
Définitions	8-26
Efficacité	10
Efficience	11-12
Moyens	13-14
Prestations	15-16
Résultats	17-19
Indicateurs de performance	20-22
Objectifs de performance des services	23-26
Périmètre de l'information	27-28
Information annuelle et période de reporting	29-31
Principes de présentation des informations sur la performance des services publics	32-37
Sélection des informations sur la performance des services publics	38-71
Information à afficher	38-57
Information à divulguer	38-71
Localisation des informations sur la performance des services publics	72-75
Organisation des informations sur la performance des services publics	76-82
Base des conclusions	
Exemples d'application	

Objectif

1 Le présent Guide des pratiques recommandées (RPG) fournit des indications sur la présentation des informations relatives à la performance des services publics dans les rapports financiers à usage général (GPFR). Les informations relatives à la performance des services publics sont des informations sur les services fournis par une entité publique, sur les objectifs de performance de ses services et sur la réalisation de ces objectifs. Les informations sur la performance des services publics sont destinées à permettre aux utilisateurs des GPFR (désignés par « utilisateurs » dans ce qui suit) d'évaluer l'efficience et l'efficacité des services fournis par l'entité.

Statut et champ d'application

2 La présentation des informations selon les indications du présent RPG constitue une bonne pratique. Une entité qui présente des informations sur la performance de ses services devrait se fixer comme objectif de se conformer aux principes décrits dans le présent RPG. Une entité n'est pas tenue de se conformer au présent RPG pour pouvoir déclarer ses états financiers conformes aux Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).

3 Bien que le présent RPG ne s'applique pas directement aux entités comerciales du secteur public, les services fournis par une entité commerciale du secteur public contrôlée par l'entité présentant l'information financière sont compris dans son champ d'application.

4 Seules les informations sur la performance des services qui respectent l'ensemble des principes énoncés dans le présent RPG peuvent être qualifiées de conformes au présent RPG.

5 Le présent RPG décrit les informations à présenter. Une entité peut présenter des informations supplémentaires si elles s'avèrent utiles pour répondre aux objectifs de la présentation de l'information financière et si elles répondent aux caractéristiques qualitatives de l'information financière.

6 Selon les juridiction, la présentation des informations sur la performance des services publics est régie par des dispositions légales ou règlementaires. Les entités sont encouragées à fournir des informations sur l'incidence de telles dispositions sur la conformité au présent RPG.

7 Il est possible que de telles dispositions, prévues par la législation, dépassent le champ d'application du présent RPG. Ces dispositions peuvent porter, par exemple, sur : des détails plus élaborés en matière d'organisation des informations requises, l'obligation de fournir davantage d'informations ; ou encore sur des indicateurs spécifiques de performance ou sur des types de performance à présenter. Dans ce cas, l'entité est encouragée à s'assurer que les informations identifiées à travers l'application du présent Guide et à travers les dispositions légales sont présentées.

Définitions

8 Les termes suivants sont employés dans le présent PRG selon le sens indiqué ci-après :

L'efficacité définit le rapport entre le résultat réel et les objectifs de performance des services.

L'efficience définit le rapport entre (a) les moyens et les prestations, ou entre (b) les moyens et les résultats.

Les moyens sont les ressources mobilisées par une entité pour fournir des prestations.

Les prestations sont les services fournis par une entité à des parties externes à l'entité.

Les résultats sont les effets des prestations de l'entité sur la société, ou les effets raisonnablement attribuables aux prestations de l'entité.

Les indicateurs de performance sont des mesures quantitatives, qualitatives ou des descriptions qualitatives de la façon dont une entité utilise ses ressources, fournit des services et atteint ses objectifs de performance des services.

Un objectif de performance des services est une description de l'objectif de résultat qu'une entité vise à atteindre, en matière de moyens, de prestations, de résultats ou d'efficience.

9 Les exemples d'application qui accompagnent le RPG 3 illustrent les termes définis ci-dessus.

Efficacité

10 Lorsque l'entité présente les informations relatives à son efficacité, elle doit indiquer dans quelle mesure un ou plusieurs de ses objectifs de performance ont été atteints. Plus l'action d'une entité est efficace en tant que fournisseur de services, plus le résultat réel de son action se rapprochera de celui prévu.

Efficience

11 Un indicateur d'efficience peut être utilisé pour mesurer l'efficience d'une prestation de services par rapport à un point de comparaison tel que :

(a) les précédentes périodes de reporting ;

(b) les attentes ;

(c) des fournisseurs de services similaires ;

(d) des points de (référence) comparaison.

12 Une même quantité et une même qualité de résultats, obtenues à un coût moindre que par le passé, indiquent que l'efficience de la production a été améliorée. Un indicateur d'efficience conçu pour refléter un tel gain montrera une amélioration. De la même manière, si la qualité d'un service est améliorée de façon que les résultats obtenus soient meilleurs que ceux obtenus par le passé, les autres variables — telles que la quantité des services (les prestations) et le coût — demeurant constantes, un gain d'efficience est réalisé. Un indicateur d'efficience conçu pour refléter ce type

de gain montrera une amélioration. À l'inverse, une perte de qualité se traduisant par une dégradation des résultats, les autres variables — telles que la quantité des services (les prestations) et le coût — demeurant constantes, indiquerait une moindre efficience de la prestation de services.

Moyens

13 Les ressources mobilisées pour fournir une prestation peuvent comprendre :

(a) les ressources humaines ou la main-d'œuvre ;

(b) les actifs corporels tels que les terrains, les bâtiments et les véhicules ;

(c) la trésorerie et les autres actifs financiers ; et

(d) les immobilisations incorporelles telles que la propriété intellectuelle.

14 Les moyens peuvent être représentés par les coûts engagés ou par la quantité de ressources utilisées pour fournir les prestations.

Prestations

15 Les services fournis par une entité à des bénéficiaires externes comprennent :

(a) les services fournis directement à des particuliers ou à des institutions, tels que des services d'éducation ou de santé, ou encore la fourniture de biens, comme des livres ou de la nourriture par exemple ;

(b) les services fournis indirectement à des particuliers ou à des institutions, tels que des services visant à, soutenir, promouvoir, protéger ou défendre un groupe, une institution, un pays ou les valeurs et les droits d'un groupe ;

(c) les transferts à des particuliers ou à des institutions, tels que des transferts de fonds ou l'octroi d'avantages économiques, sur le plan fiscal par exemple ;

(d) des politiques, des règlementations ou des lois visant à atteindre les objectifs de la politique publique, telles que des mesures législatives en matière fiscale, ainsi que le renforcement de ces mesures ; et

(e) le recouvrement de l'impôt et des autres recettes.

16 Le fait que les services fournis soient destinés à un bénéficiaire externe à l'entité est un élément essentiel pour déterminer si les services en question sont des prestations plutôt que des services destinés à une utilisation interne dans le but de fournir des prestations.

Résultats

17 Les résultats d'une entité peuvent se traduire par des effets sur la société dans son ensemble ou sur des groupes ou des institutions au sein de la société. Ils peuvent se traduire par des conséquences relativement directes des services fournis par l'entité sur leurs bénéficiaires. Ils peuvent également se traduire par des effets sur des entités autres que les bénéficiaires des services, mais qui en profitent indirectement.

18 Les résultats peuvent, à titre d'exemple, se traduire par une modification du niveau d'éducation de la société, par une modification des taux de pauvreté et de criminalité, ou encore par une modification de la santé de différents groupes au sein de la société.

19 Il peut exister un lien de causalité important entre les actions d'une entité et leur résultat. Cependant, cela ne sera pas toujours le cas. Des facteurs échappant au contrôle de l'entité peuvent l'empêcher ou, au contraire, lui permettre d'atteindre les résultats escomptés.

Indicateurs de performance

20 Moyens, prestations, résultats, efficience et efficacité sont des types d'indicateurs de performance.

21 Les indicateurs de performance peuvent être des mesures quantitatives telles que le nombre de services fournis, leur coût, le temps nécessaire pour les fournir, ou un objectif chiffré pour atteindre un résultat donné. Les indicateurs de performance peuvent être des mesures qualitatives exprimées à l'aide de descripteurs tels que « mauvais »/« bon »/« excellent » ou « satisfaisant »/« insuffisant ». Ces mesures qualitatives peuvent également comprendre des évaluations de la qualité des services par les bénéficiaires, les citoyens ou les experts. Les mesures quantitatives et qualitatives peuvent aider les utilisateurs à :

(a) saisir dans quelle mesure les objectifs de performance des services ont été atteints ; et

(b) comparer la performance des services de différentes entités à différents moments.

22 Un indicateur de performance peut également prendre la forme d'une description qualitative. Une description qualitative peut s'avérer nécessaire pour fournir aux utilisateurs des informations claires et pertinentes sur la performance des services, lorsqu'un haut niveau de complexité de jugement sont impliqués concernant un service donné.

Objectifs de performance des services

23 Les objectifs de performance des services peuvent être exprimés à l'aide d'indicateurs de moyens, de prestations, de résultats ou d'efficience, ou bien par la combinaison d'un ou de plusieurs de ces quatre indicateurs de performance. Ils peuvent également être exprimés à l'aide d'une description de l'état futur souhaité d'un service.

24 De façon générale, un objectif de performance des services est spécifique, mesurable, atteignable, réaliste et soumis à une contrainte de temps.

25 Les objectifs de performance des services d'une entité peuvent tous être exprimés à l'aide des mêmes types d'indicateurs de performance. Ils peuvent, par exemple, être exprimés en termes de résultats. Ils peuvent également être exprimés à l'aide de différents types d'indicateurs de performance. Ainsi, certains objectifs de performance des services seront relatifs aux résultats, d'autres aux prestations ou encore aux moyens.

26 Un seul service peut contribuer à atteindre un ou plusieurs objectifs de performance. Plusieurs services peuvent concourir à la réalisation d'un même objectif de performance des services.

Périmètre de l'information

27 Le périmètre de l'information de l'entité qui présente les informations sur la performance des services doit être identique à celui de ses états financiers.

28 Les indicateurs de performance présentés doivent être pertinents eu égard aux objectifs de performance des services de l'entité contrôlante. Contrairement aux états financiers consolidés, qui réunissent les états financiers des entités contrôlées, les informations sur la performance des services présentées par une entité contrôlante ne constituent généralement pas une agrégation des informations présentées par les entités qu'elle contrôle.

Information annuelle et période de reporting

29 Les informations sur la performance des services doivent être présentées au moins annuellement.

30 Elles doivent couvrir la même période de reporting que celle des états financiers. Cependant, une prise en compte des besoins des utilisateurs et une évaluation des coûts et des gains pourraient indiquer que la période de reporting doit être différente de celle des états financiers de l'entité. Cela peut être le cas lorsque les informations sur la performance des services présentées par une entité contrôlante sont basées sur des informations sur la performance des services présentées par des entités contrôlées ayant une période de reporting différente.

31 L'atteinte des objectifs de performance des services pourrait nécessiter une période de reporting supérieure à une année. Les utilisateurs auront besoin d'informations sur l'état d'avancement vers la réalisation des objectifs de performance des services pluriannuels. Le paragraphe 53 fournit des informations sur les types de services à présenter pour montrer l'avancement annuel des performances des services pluriannuels.

Principes de présentation des informations sur la performance des services publics

32 Une entité doit fournir des informations sur la performance des services utiles aux utilisateurs en matière de reddition de comptes et de prise de décision. La présentation des informations doit permettre aux utilisateurs d'évaluer le degré d'efficience et d'efficacité de la performance des services d'une entité. Les informations présentées doivent être pertinentes par rapport aux objectifs de performance des services de l'entité; et elles doivent mettre en évidence le lien entre les objectifs et le niveau atteint en matière de performance des services.

33 Lorsque les informations présentées sur la performance des services sont en même temps que les informations des états financiers d'une entité, elles doivent permettre aux utilisateurs d'évaluer la situation financière de l'entité en lien avec la réalisation des objectifs de performance des services et vice versa.

34 Les informations sur la performance des services présentées tiennent compte des conditions propres à l'entité, telles que :

(a) les services fournis par l'entité ;

(b) la nature de l'entité ; et

(c) la règlementation qui régit son activité.

35 La présentation des informations sur la performance des services doit répondre aux caractéristiques qualitatives de l'information financière, tout en tenant compte des contraintes de l'information financière à usage général. (Le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* [*Le Cadre conceptuel*] définit ces caractéristiques qualitatives et ces contraintes générales.)

36 Le regroupement ou la ventilation des informations sur la performance des services doit permettre de saisir la situation de l'entité en matière de performance des services. Le niveau de regroupement élevé au point de masquer ou d'occulter la performance. De même, le niveau de ventilation ne doit pas être tellement fine qu'elle réduirait l'information à des listes détaillées qui occulteraient également la performance et réduiraient l'intelligibilité de l'information. Les informations présentées doivent être suffisamment spécifiques pour permettre aux utilisateurs de déterminer la responsabilité de l'entité dans la performance de ses services, notamment en relation avec ses objectifs.

37 La comparabilité à d'autres entités peut être difficile à établir dans le cadre des informations sur la performance des services dans la mesure où les services fournis sont différents. Même lorsque deux entités fournissent exactement le même service, elles peuvent avoir des objectifs de performance différents. En conséquence, elles devront présenter des indicateurs de performance différents, non comparables. Le critère de la comparabilité des entités pourrait devoir être remplacé par celui de pertinence, de manière à sélectionner les objectifs de performance des services et les indicateurs qui leur sont liés les plus pertinents par rapport à la situation de l'entité. Néanmoins, les besoins des utilisateurs peuvent indiquer que pour une entité concernée les indicateurs de performance d'autres entités fournissant le même service, sont pertinents pour l'entité concernée, et que les deux caractéristiques qualitatives — la comparabilité et la pertinence — concordent.

Sélection des informations sur la performance des services publics

Informations à présenter

38 Les informations suivantes doivent être présentées :

(a) les objectifs de performance des services ;

(b) les indicateurs de performance ;

(c) le coût total des services.

39 Tenant compte des indicateurs de performance et du coût total, l'entité devra présenter :

(a) les informations prévisionnelles et les informations réelles pour la période de reporting ;

(b) les informations de la période de reporting antérieure.

40 Lorsque les informations sur la performance des services comprennent des informations présentées dans les états financiers, il est nécessaire de faire des renvois aux états financiers afin de permettre aux utilisateurs d'évaluer les informations sur la performance dans le cadre de l'information financière présentée dans les états financiers.

41 Les informations des documents juridiques et des documents de planification d'une entité (état budgétaire, description de la mission, plan stratégique, contrats de financement, plan d'activité, etc.) contribuent généralement à identifier les objectifs de performance des services et les indicateurs de performance qui sont pertinents pour l'entité.

Objectifs de performance des services publics

42 Lorsque les objectifs de performance des services d'une entité changent, les informations présentées devront refléter ces changements. Ainsi, une entité peut avoir fixé comme objectif de performance des services l'augmentation des moyens ou des prestations liés à ses services ; et décider ensuite d'orienter cet objectif vers l'amélioration de l'efficacité et de l'efficience de ses services. Ce changement devra être reflété dans les informations sur la performance des services présentées par l'entité.

Indicateurs de performance

43 Afin de déterminer les indicateurs de performance les plus pertinents, une entité doit exercer son jugement. Le principe qui prévaut est que les indicateurs doivent être sélectionnés sur la base de leur importance pour les utilisateurs et de leur utilité pour l'évaluation de l'action de l'entité concernant la réalisation de ses objectifs de performance des services. Les indicateurs de performance sont pertinents lorsqu'ils sont directement en lien avec un ou plusieurs objectifs de performance des services de l'entité. La cohérence entre les différents indicateurs retenus — les indicateurs de moyens, de prestations et de résultats — et les objectifs de performance des services permet aux utilisateurs d'évaluer le rapport entre les ressources et le résultat et la manière dont la disponibilité des ressources pourrait avoir influencé la réalisation (ou non) des objectifs de performance des services.

44 Les indicateurs de performance retenus doivent permettre aux utilisateurs d'évaluer dans quelle mesure une entité a utilisé ses ressources, de façon efficace et efficiente, pour atteindre ses objectifs de performance.

45 Lorsqu'une entité a publiquement présenté les indicateurs de performance prévus, les indicateurs de performance réellement utilisés seront généralement cohérents avec ceux présentés publiquement. Les entités qui publient leurs informations

budgétaires et qui appliquent IPSAS 24, *Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers,* doivent tenir compte de la relation entre ces informations et les informations sur la performance des services présentées.

46 Les entités sont encouragées à présenter les informations sur les résultats prévus et sur les objectifs atteints en lien avec ces résultats.

47 Un grand nombre d'indicateurs de performance peut être présenté par une entité concernant ses objectifs de performance des services. Afin de s'assurer de la clarté des informations et d'éviter de submerger les utilisateurs, les entités devront, de façon générale, identifier les quelques indicateurs de performance principaux qui répondront au mieux au besoin des utilisateurs d'une information qui correspond aux objectifs de l'information financière.

48 Les indicateurs de performance qui impliquent une quantification devraient pouvoir être mesurés de manière fiable. Lorsque des indicateurs de performance sont susceptibles d'être générés par un système de traitement des transactions, l'utilisation d'un tel système facilitera la vérifiabilité de l'information et sa présentation en temps opportun.

49 Lors de la sélection des indicateurs de performance, les entités devront s'assurer que les indicateurs présentés fourniront une description fidèle de la réalisation des objectifs de performance des services. Différents aspects de la performance des services peuvent se compenser, lorsque, par exemple, un aspect s'améliore tandis qu'un autre se détériore. Les informations présentées doivent être neutres. Les entités devront éviter les indicateurs de performance biaisés, susceptibles de présenter les informations sous un angle positif. Cela afin de garantir le respect des caractéristiques qualitatives de l'information et de permettre aux utilisateurs de s'assurer que les indicateurs de performance reflètent fidèlement la performance des services.

50 La facilité avec laquelle des indicateurs de performance peuvent être mesurés peut constituer un critère pour leur sélection. Cependant, ce critère ne devrait pas supplanter celui des besoins des utilisateurs. Les indicateurs de performance présentés ne doivent pas donner une trop grande importance aux dimensions facilement mesurables.

51 Dans certaines situations, une description qualitative (également appelée « informations descriptives ») sera présentée comme un indicateur de performance. Cela pourrait être le cas lorsque la performance des services ne peut être réduite à un petit ensemble de mesures quantitatives ou qualitatives, car les services :

(a) sont complexes ;

(b) font intervenir des facteurs interdépendants ;

(c) impliquent un grand nombre d'indicateurs possibles de réussite ou d'avancement, qui nécessitent tous une évaluation et un jugement quant à leur importance.

52 Les informations concernant un service en particulier peuvent comprendre un ou plusieurs types d'indicateurs de performance : des mesures quantitatives, des mesures qualitatives et des descriptions qualitatives.

Objectifs pluriannuels de performance des services et indicateurs de performance

53 Le délai prolongé pour la réalisation des objectifs pluriannuels de performance des services ne devrait pas empêcher la présentation des objectifs pluriannuels et des informations sur l'avancement vers leur réalisation, bien qu'il soit nécessaire de trouver des moyens rentables de rendre compte de l'état d'avancement. Dans l'attente que les informations sur la réalisation des objectifs de performance des services pluriannuels soient disponibles, des mesures alternatives ou des mesures de substitution, rendant compte de l'état d'avancement de la réalisation des objectifs de performance des services, peuvent être présentées à court terme. Ainsi, lorsqu'une entité prévoit à la fois des prestations annuelles et des résultats pluriannuels, à plus long terme, pour un ou plusieurs services dans divers domaines, il est possible de considérer les informations présentées annuellement concernant les prestations comme des éléments indiquant l'état d'avancement vers la réalisation des résultats escomptés. Les résultats réels sont alors présentés moins fréquemment.

Coût total des services et informations détaillées sur les coûts

54 Outre la présentation du coût total des services, une entité peut également choisir de détailler l'information sur les coûts. L'information détaillée pourrait concerner, par exemple le coût, des objectifs de performance d'un service, des résultats, des domaines de services, des services distincts, le coût des prestations ou les coûts de certains moyens. L'évaluation de l'efficience par les utilisateurs peut s'appuyer sur la présentation des coûts liés aux prestations ou aux résultats.

Performance des services prévue et performance réelle

55 Les informations sur la performance des services publics prévue et sur la performance réelle doivent être présentées de façon homogène, afin de faciliter l'évaluation de l'efficacité par les utilisateurs. Les entités doivent rendre compte, dans la mesure du possible, des mêmes indicateurs de performance avec la même méthodologie et les mêmes paramètres de calcul que ceux utilisés avant le début de la période de reporting. Cela permet aux utilisateurs de comparer, à la fin de la période de reporting concernée, la performance réelle à la performance prévue.

56 L'homogénéité des indicateurs de performance sur plusieurs années facilite l'analyse des tendances à long terme. Cependant, cette homogénéité ne doit pas être recherchée au détriment de :

(a) l'amélioration de la qualité des indicateurs de performance ; ou

(b) la conformité des indicateurs aux modifications des attentes des parties prenantes.

57 Une entité peut être amenée à se poser la question de la manière de rendre compte des modificationsdes objectifs de performance des services intervenues pendant la

période de reporting. Cette situation peut survenir, par exemple, lorsque les parties prenantes revoient leurs prévisions concernant la performance des services au cours de la période de reporting, ce qui entraîne une modification des objectifs de performance des services. Les objectifs de performance des services peuvent également changer en raison d'un regroupement d'entités du secteur public, dans lequel la responsabilité des services est transférée d'une entité à une autre, ou dans lequel les informations présentées portent sur des services précédemment fournis par deux entités différentes, et qui sont désormais fournis par une entité issue du regroupement. Dans de tels cas, l'entité pourrait présenter les informations concernant à la fois les objectifs de performance des services initiaux et les objectifs révisés. La raison et les répercussions de ces changements pourraient être décrites dans une analyse et un commentaire explicatif, afin que les utilisateurs disposent des informations dont ils ont besoin pour comprendre les raisons des écarts entre les objectifs de performance des services au début de la période de reporting et les objectifs réalisés, et pour mesurer les objectifs atteints par rapport aux objectifs de performance des services révisés et actualisés.

Informations à présenter

58 Il est nécessaire de faire preuve de jugement afin de décider quelles informations seront présentées pour permettre aux utilisateurs :

(a) de comprendre la base sur laquelle reposent les informations de performances des services ; et

(b) d'avoir une vue d'ensemble de la performance des services de l'entité, qui met en évidence les principaux enjeux liés à leur évaluation de la performance des services concernés.

Base des informations sur la performance des services

59 Une entité doit fournir suffisamment d'éléments concernant la base sur laquelle se fondent les informations sur la performance des services qu'elle présente, afin de permettre aux utilisateurs de juger dans quelles mesures les informations sur les objectifs de performance des services, les indicateurs de performance et les coûts répondent aux caractéristiques qualitatives de l'information financière.

60 Une entité doit fournir des indications sur les sources des informations sur la performance des services présentées.

61 Les informations suivantes doivent être présentées :

(a) une explication des objectifs de performance des services, qui décrit la manière dont ils ont été fixés, la nécessité de les atteindre, et la ou les relations entre ces objectifs de performance des services et :

(i) les indicateurs de performance présentés ; et

(ii) les objectifs généraux de l'entité ;

(b) une explication de la (ou des) relation(s) entre des indicateurs de performance connexes. (Par exemple, des informations sur l'alignement entre les moyens, les

prestations et les résultats, lorsque les moyens et les prestations contribuent à atteindre un résultat spécifique.) ;

(c) une explication de la base sur laquelle se fonde le regroupement (ou la ventilation) des informations et sur le niveau de détail des informations présentées.

Informations ventilées des coûts

62 Si une entité choisit de présenter des informations sur la ventilation des coûts, la base sur laquelle repose la détermination des coûts doit être présentée.

63 Les informations concernant la détermination des coûts comprennent des informations telles que :

(a) les principes d'affectation des coûts ;

(b) le traitement des charges liées directement ou indirectement aux services ; et

(c) un rapprochement ou une comparaison entre les coûts des services et le total des charges.

Les informations présentées par l'entité contrôlante

64 Lorsqu'une entité contrôlante présente des informations sur les services fournis par les entités contrôlées, elle doit donner des indications sur les rôles et les responsabilités respectifs des entités (contrôlante et contrôlées) concernant la performance des services au sein de l'entité économique.

Présentation des informations lorsque la période de reporting est différente

65 Lorsque les informations sur la performance des services couvrent une période de reporting différente de celle des états financiers de l'entité, les indications suivantes doivent être fournies :

(a) le fait que la période de reporting concernée est différente de celle des états financiers ;

(b) les raisons de cette différence ; et

(c) si des informations financières sont présentées dans le rapport sur la performance des services ;

(i) soit la période de reporting des états financiers desquels proviennent ces informations, ainsi que les références permettant l'accès à ces états financiers ; soit

(ii) la source des informations financières présentées, si elles ne proviennent pas des états financiers de l'entité, ainsi que les références permettant l'accès à cette source.

66 Lorsque la période de reporting des informations concernant certains services est différente de la période de reporting du rapport de performance des services de l'entité, celle-ci doit envisager la présentation des informations suivantes :

(a) les services concernés ;

(b) la ou les périodes de reporting concernées ; et

(c) une explication de la différence entre les périodes de reporting.

Informations présentées séparément des états financiers

67 Les paragraphes 72 à 75 ci-dessous traitent de la localisation des informations de performance des services dans les GPFR. Lorsque les informations sur la performance des services sont présentées séparément des GPFR qui présentent l'information financière, les indications suivantes doivent être apportées :

(a) le nom de l'entité ;

(b) lorsque l'entité qui présente les états financiers est une entité contrôlante, une description des entités qu'elle contrôle ;

(c) l'identité de l'entité contrôlante lorsque l'entité qui présente l'information financière est une entité contrôlée ;

(d) la date de reporting et la période de reporting des informations sur la performance des services ;

(e) les états financiers auxquels se rapportent les informations sur la performance des services et les informations nécessaires aux utilisateurs pour accéder aux états financiers ;

(f) la monnaie de présentation, telle que définie dans IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères de change* ; et

(g) le niveau d'arrondi retenu.

68 Lorsque les informations sur la performance des services sont présentées dans les GPFR qui présentent l'information financière, la ou les normes IPSAS qui s'appliquent stipulent que ceci doit être le cas.

Analyse et commentaire explicatifs

69 L'entité doit inclure une analyse et un commentaire explicatifs des informations sur la performance des services qu'elle présente. Ils complètent les informations sur la performance des services fournissant aux utilisateurs des éléments pour mieux comprendre :

(a) les aspects de la performance des services qui doivent, selon l'entité, être mis en évidence ; et

(b) les facteurs qui ont influencé la réalisation des objectifs de performance des services pendant la période de reporting.

70 L'analyse et le commentaire explicatifs doivent fournir une vue d'ensemble synthétique de la performance des services de l'entité qui :

(a) indique dans quelles mesures les objectifs de performance des services ont été atteints ;

(b) fournit des explications objectives sur les informations présentées abordant les aspects positifs et négatifs de la performance des services de l'entité ; et qui

(c) facilite l'évaluation, par les utilisateurs, de l'efficience et de l'efficacité de la performance des services de l'entité.

71 Les exemples d'application qui accompagnent le présent Guide (RPG 3) illustrent les types d'informations que les analyses et commentaires explicatifs peuvent présenter

Localisation des informations sur la performance des services

72 Une entité peut présenter les informations sur la performance des services :

(a) dans le cadre d'un GPFR qui comprend les états financiers ; ou

(b) dans un GPFR spécifique.

73 Pour en décider, les éléments suivants doivent être pris en compte :

(a) la nécessité d'examiner les informations sur la performance des services dans le cadre des informations présentées dans les états financiers, et notamment les informations sur la comparaison entre prévisions budgétaires et dépenses réalisées ;

(b) la mesure dans laquelle la présentation des informations sur la performance des services dans le même GPFR que les états financiers ou dans un GPFR distinct répond mieux aux caractéristiques qualitatives et aux besoins des utilisateurs ;

(c) les contraintes générales qui pèsent sur l'information, notamment la question de savoir si les avantages procurés par la présentation les informations dans le même GPFR que les états financiers justifient (le cas échéant) les coûts supplémentaires qu'une telle présentation peut générer ; et

(d) les dispositions spécifiques qui sont susceptibles, selon des législations, de préciser si les informations de performance des services doivent être présentées dans le même GPFR que les états financiers ou dans un GPFR distinct.

74 En référence au point a) du paragraphe 73 ci-dessus, un paramètre important de la prise de décision concerne l'objectif principal de la présentation des informations sur la performance des services, selon qu'il consiste à obtenir :

74.1 des évaluations mieux informées des décisions d'affectation des ressources pour les prestations de services, auquel cas il serait utile de présenter les informations sur la performance des services en parallèle des états financiers comparés aux allocations budgétaires ;

74.2 des évaluations mieux informées des choix en matière de stratégie ou de politique, auquel cas il serait utile de présenter les informations sur la performance des services en même temps que les informations sur la politique ou la stratégie adoptée.

75 Lorsqu'une entité choisit de présenter les informations sur la performance de ses services dans un GPFR distinct des états financiers, celui-ci doit être publié en temps utile. C'est-à-dire, et de façon générale, en même temps que les états financiers, ou sinon, à une date très proche de leur publication.

Organisation des informations sur la performance des services

76 L'organisation des informations sur la performance des services publics au sein d'un GPFR doit permettre aux utilisateurs :

(a) de comprendre la performance des services d'une entité, y compris le niveau d'atteinte des objectifs ;

(b) d'évaluer l'efficience et l'efficacité des services fournis par l'entité ; et

(c) d'utiliser les informations sur la performance des services aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décision.

77 Les informations sur la performance des services doivent être organisées de manière à mettre en évidence le lien entre les informations présentées et :

(a) la base sur laquelle elles se fondent ; et

(b) l'analyse et les commentaires explicatifs.

78 Les informations sur la performance des services peuvent être organisées dans un « état de la performance des services » qui implique d'organiser les informations sous forme tabulaire ou de bilan. Les états de la performance des services peuvent renforcer l'intelligibilité et la comparabilité lorsque les indicateurs de performance présentés sont des mesures quantitatives ou qualitatives appliquées à plusieurs services.

79 Lorsque les informations sur la performance des services sont présentées sous forme textuelle ou à travers des études de cas, le recours aux tableaux n'est pas indiqué. Dans certains cas, il conviendra d'avoir recours à la fois aux études de cas et à un ou plusieurs tableaux.

80 Les entités peuvent avoir recours à différents niveaux de présentation des informations afin de parvenir à un équilibre entre :

(a) la concision pour assurer l'intelligibilité de l'information ; et

(b) un niveau de détails suffisant concernant les divers aspects de chaque objectif de performance des services.

81 Le recours à plusieurs niveaux d'exposition permet une présentation concise des informations au niveau général et une présentation plus détaillée à des niveaux inférieurs, lorsque, par exemple, des domaines de services sont divisés en deux ou plusieurs services distincts.

82 La norme IPSAS 18, *Information sectorielle,* s'applique à l'identification des secteurs par les entités. Elle décrit les secteurs de services et présente les éléments à prendre en compte lors du regroupement des services en secteurs aux fins de la présentation de l'information financière.

Base des Conclusions

La présente Base des conclusions accompagne le RPG 3 mais n'en fait pas partie intégrante.

Contexte

Origine du projet, document de consultation et raisons de l'élaboration du présent Guide

BC1. Le projet de l'IPSASB concernant la présentation des informations sur la performance des services publics a commencé par une revue des normes nationales, des recommandations et des dispositions règlementaires en matière de présentation des informations sur la performance des services publics (ou son équivalent) en vigueur dans un ensemble choisi de pays, aux États-Unis et au sein de l'OCDE. Les cadres qui régissent la présentation des informations sur la performance des services diffèrent selon les législations, mais il existe des similarités au niveau des informations présentées. Ces similarités, ainsi que l'usage de termes communs ont fourni la base du document de consultation (CP), *Présentation des informations sur la performance des services*, publié en 2011. Ce document proposait un cadre pour la présentation des informations sur la performance des services sur la base d'un certain nombre de principes, ainsi qu'une terminologie normalisée.

Élaboration d'un guide des pratiques recommandées

BC2. En 2013, l'IPSASB a décidé que les informations complémentaires de celles des états financiers doivent faire l'objet d'un Guide des pratiques recommandées (RPG). Ainsi, un projet de RPG, l'exposé-sondage 54 (ED), *Présentation des informations sur la performance des services publics*, a été élaboré pour fournir des indications sur la présentation des informations sur la performance des services. Le présent RPG se base sur le cadre de présentation des informations sur la performance des services élaboré dans le document de consultation, révisé en vue des décisions définitives de l'IPSASB pendant le processus d'examen des réponses au document de consultation et à l'ED 54. Il s'appuie également sur le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* (Le Cadre conceptuel).

L'approche générale du RPG – Décisions et caractéristiques minimales

BC3. Durant l'élaboration du présent Guide, l'IPSASB s'est demandé si l'approche générale adoptée devait viser à :

(a) définir des caractéristiques minimales des informations sur la performance des services, ce en accord avec le rôle d'un RPG de fournir des recommandations en matière de bonnes pratiques et d'obligations ;

(b) fournir un cadre qui permet d'identifier les décisions que les préparateurs devront prendre, et fournit ainsi des recommandations concernant ces décisions, en accord avec l'approche définie dans le cadre établi par le document de consultation et le rôle de guide d'un RPG.

BC4. Compte tenu de la diversité des contextes relatifs à la présentation des informations sur la performance des services, l'IPSASB a décidé que l'objectif du RPG n'était pas la normalisation de la présentation des informations sur la performance des services, mais la mise en œuvre des principes qu'il contient, tout en définissant les types d'informations essentielles à présenter sur la performance des services. Le fondement de cette approche est que des indications sont nécessaires pour definir le type d'information à présenter et qu'il est possible d'identifier de grandes catégories d'informations, par exemple les informations sur les objectifs de performance, qui s'appliquent à toutes les entités qui doivent présenter des informations sur la performance des services.

BC5. Lors de l'élaboration du présent RPG, l'IPSASB a pris conscience de la difficulté que représentait l'élaboration d'un guide qui serait utilement applicable à différents services, différents objectifs de performance et dans différents contextes de reddition de comptes et de prise de décision à travers le monde. Il semble que la qualité de la présentation des informations sur la performance des services dépende, en partie, de la mesure dans laquelle cette présentation répond aux besoins spécifiques d'information liés aux services fournis et au contexte dans lequel ils sont fournis. Ainsi, un rapport qui décrit les facteurs qui influencent la réalisation d'objectifs cruciaux peut paraître très différent d'un rapport qui rend compte des services fournies par rapport aux ressources engagées. L'IPSASB a étudié ces questions et a considéré qu'il serait plus utile d'élaborer un RPG qui identifie les décisions que les préparateurs auront à prendre, pour fournir ensuite des indications sur la façon dont de telles décisions doivent être prises, plutôt que d'élaborer un RPG qui établit des normes minimales.

BC6. L'IPSASB considère que les principes applicables à la présentation des informations sur la performance des services fournissent des indications utiles, sans tenter d'établir des obligations/conditions globales qui pourraient ne pas être adaptées à la variété des services et des contextes de prestation de services à travers le monde. Les informations sur la performance des services constituent un domaine en évolution. Cela signifie que le PRG ne doit pas être normatif à l'excès.

BC7. Certains répondants à l'ED ont exprimé leur préoccupation quant à une contradiction apparente entre les RPG en tant que documents officiels qui ne définissent pas des obligations et le paragraphe 5 de l'ED qui stipule que le respect du RPG implique de se conformer à l'ensemble de ses dispositions. L'IPSASB a décidé que l'expression « respect des dispositions » dans le paragraphe en question doit être remplacée par « respect des principes ». Le fondement de cette décision est double. D'abord, le présent RPG établit des principes destinés à guider les entités dans le choix des informations sur la performance des services à présenter. Ensuite, bien que dans le paragraphe en question figure toujours le concept de « respect », l'IPSASB considère que ce concept est en accord avec le rôle du RPG en tant qu'il préconise des recommandations. La caractéristique qui définit un RPG, en tant que guide, réside dans la possibilité dont disposent les entités de ne pas le suivre dans son intégralité, sans que cela ait un effet négatif sur leur conformité aux normes IPSAS. Les préparateurs (ou les institutions compétentes) peuvent choisir de n'appliquer qu'une partie du présent Guide et s'orienter, par exemple, progressivement vers une

application complète à partir de laquelle la conformité avec le présent RPG pourra être affirmée. Cependant, le contenu spécifique d'un RPG suppose un ensemble de principes définissant les bonnes pratiques. Un RPG peut également, en fonction des sujets dont il traite, permettre davantage de souplesse dans son application qu'une norme IPSAS. C'est le cas du présent Guide qui comprend des options concernant la présentation des informations et qui définit des principes destinés à guider les préparateurs dans leurs sélection des informations à présenter.

Champ d'application

BC8. Lors de la publication de ce RPG, l'IPSASB s'est demandé si le présent RPG devait s'appliquer aux [entreprises publiques (GBE)] (la terminologie entre crochets n'est plus utilisée depuis la publication de "L'Applicabilité des IPSAS" en avril 2016). Tout en reconnaissant que les entreprises publiques fournissent des services et sont susceptibles de présenter des informations sur la performance de ces services, l'IPSASB a décidé que le présent RPG s'appliquera à toutes les entités du secteur public qui ne sont pas des GBE. Lorsque ce RPG a été publié, cette décision était conforme à la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* qui indiquait que l'IPSASB élabore des normes de comptabilité, ainsi que d'autres documents destinés aux entités du secteur public qui ne sont pas des entreprises publiques. L'exclusion des GBE du champ d'application du présent Guide ne signifie pas que ses recommandations ne pourront pas être appliquées par les GBE ou qu'il existe des obstacles à l'application du présent Guide par les GBE.

BC9. Aboutissant à cette conclusion, l'IPSASB a noté que lorsqu'une entité contrôlante présente des informations sur la performance des services selon les recommandations du présent RPG, elle peut livrer des informations sur les services fournis par une ou plusieurs entreprises publiques qu'elle contrôle. Bien que la présentation des informations par les GBE ne relevait pas du champ d'application du présent Guide, l'IPSASB a décidé que les informations présentées par l'entité contrôlante — sur les services fournis par les GBE — devaient être conformes aux exigences du RPG, si l'entité contrôlante voulait faire une déclaration de conformité avec le présent RPG.

BC10. L'IPSASB a examiné la question de savoir si le présent RPG devrait s'appliquer aux entités dans les pays ayant déjà établi un ensemble de dispositions assez complètes en matière de présentation des informations sur la performance des services des entités du secteur public - des dispositions qui peuvent définir des exigences qui dépassent le cadre de l'approche par les principes, du présent RPG. L'IPSASB considère que, dans de telles situations, l'entité devra s'assurer que les exigences règlementaires sont respectées. Le fait que le présent RPG ne définisse pas de conditions détaillées, complètes et spécifiques ne constitue pas un encouragement à présenter moins d'informations que les informations présentées dans le cadre des exigences nationales, ou autres, ni n'entre en conflit avec une présentation plus détaillée des informations. Les paragraphes 6 et 7 du RPG traitent de la relation entre le présent RPG et les dispositions prévues par certaines législations en matière d'informations sur la performance des services. Ils précisent que l'application du RPG n'exclut pas la présentation d'informations supplémentaires et que des dispositions règlementaires nationales plus étendues s'appliqueraient en sus des recommandations du présent

Guide. L'IPSASB a conclu que le présent RPG traite cette question de façon adéquate et qu'il devrait pouvoir s'appliquer aux entités même lorsque la législation en vigueur prévoit un ensemble de dispositions assez complet en matière de présentation des informations sur la performance des services.

Définitions des termes

BC11. Pour parvenir à sa position sur la nécessité d'une terminologie normalisée en matière de performance des services, l'IPSASB a constaté que, bien que les entités utilisent une terminologie de façon systématique, elles sont nombreuses à ne pas avoir défini tout ou partie des termes qu'elles utilisent. De plus, les mêmes termes ont parfois des significations différentes selon les législations. Sur cette base, l'IPSASB a conclu qu'une terminologie normalisée en matière de performance des services était nécessaire pour assurer l'intelligibilité et la comparabilité des informations sur la performance des services présentées par les entités dans les GPFR.

BC12. Pour établir les termes définis dans le présent RPG, l'IPSASB s'est basé, dans la mesure du possible, sur des termes en usage dans des pays qui ont une vaste expérience et une approche fondée sur une réflexion rigoureuse et explicite en matière de présentation des informations sur la performance des services.

BC13. Lors de l'examen des réponses au document de consultation et à l'ED 54, puis lors de l'élaboration du présent RPG, l'IPSASB a révisé la définition d'un indicateur d'efficacité. La définition énoncée dans le document de consultation était : « Les indicateurs d'efficacité mesurent le rapport entre les prestations et les résultats. » Ce qui signifie que le rapport entre les prestations et les résultats est relativement simple à mesurer. Un examen plus approfondi a conduit l'IPSASB à considérer que le rapport entre les prestations et les résultats était susceptible, dans de nombreuses situations, d'être plus complexe que la relation simple qui sous-tendait la définition d'origine. En outre, l'IPSASB a estimé que l'efficacité est mieux comprise comme étant, pour une entité donnée, la mesure dans laquelle une entité réussit à atteindre ses objectifs de performance. Sur cette base, l'IPSASB a décidé que les indicateurs d'efficacité montrent la mesure dans laquelle une entité a atteint ses objectifs de performance des services.

BC14. Au cours de l'élaboration du document de consultation et de l'ED 54, et de l'examen ultérieur des réponses à l'ED 54, l'IPSASB a considéré l'opportunité de faire figurer le terme « indicateurs économiques » dans la liste des termes définis dans le présent RPG. Les membres de l'IPSASB ont décidé d'exclure ce terme, car il est à la fois trompeur et peu utile compte tenu des autres termes définis dans le présent RPG. Les « indicateurs économiques » ne fournissent pas d'informations supplémentaires à celles véhiculées par les termes « moyens » et « efficience », pour lesquels le présent RPG établit des définitions claires. L'IPSASB a noté que l'approche du présent RPG concernant la sélection des informations sur la performance des services permet d'évaluer « l'économie », quelle que soit la signification donnée à ce terme au niveau d'un pays. Ainsi, le présent RPG aborde les aspects liés à la présentation des informations sur les coûts, sur d'autres types de moyens et sur l'efficacité.

BC15. « Économie » est un terme couramment utilisé dans le cadre de la présentation des informations sur la performance des services. Cependant, ce terme peut prendre différents sens selon les législations. Dans certains pays « économie » signifie une baisse des coûts de la prestation de services sans référence aux répercussions sur la quantité ou la qualité des services fournis. D'autres pays considèrent que cette approche ne définit pas l'économie et que l'usage du terme « économie » pour rendre compte de situations dans lesquelles les coûts sont moindres, mais qui engendrent des effets négatifs sur la quantité et la qualité, peut induire en erreur les utilisateurs des GPFR. Une deuxième conception de l'économie consiste à considérer qu'elle n'est réalisée que lorsque la qualité et la quantité des prestations de services sont maintenues ou améliorées, alors que les coûts ou d'autres moyens sont réduits. Cette deuxième conception de l'économie correspond à la définition de « efficacité » dans le présent RPG. Il existe, aussi, un troisième groupe de pays qui ne font pas usage du terme « économie » au motif que ce terme peut prêter à confusion et que son sens peut coïncider, plus ou moins, avec celui d'efficacité. En conséquence, le présent RPG ne définit pas le terme « indicateurs économiques » et ne fait pas usage du terme « économie ».

Entité présentant les informations sur la performance des services

BC16. Les informations sur la performance des services doivent être utiles aux utilisateurs des GPFR car ceux-ci tiennent l'entité responsable de la prestation des services et de l'utilisation des ressources, et prennent des décisions affectant cette entité. Sur cette base, une majorité des membres de l'IPSASB a estimé que les informations sur la performance des services doivent être préparées pour la même entité qui présente l'information financière. Afin d'assurer la cohérence, en matière de couverture de l'information, entre les RPG 1 et 2 (voir le paragraphe 14 du RPG 1 et le paragraphe 4 du RPG 2) et le RPG 3, le RPG 3 privilégie l'emploi du terme « périmètre de l'information » plutôt que celui d'entité présentant l'information. Pour parvenir à cette conclusion, l'IPSASB a également constaté que la reddition de comptes et la prise de décision, telles que définies dans les RPG, ne sont pas conçues pour s'appliquer aux chaînes d'approvisionnement, aux réseaux ou à d'autres regroupements d'entités individuelles qui sont susceptibles de s'influencer mutuellement, mais qui n'ont pas la capacité d'exercer un contrôle.

BC17. Plusieurs répondants à l'ED ont suggéré que le présent RPG devrait également fournir des indications en matière d'informations sur les programmes ou les politiques relatifs à un groupe d'entités qui ne sont pas sous contrôle commun, c'est-à-dire en matière d'informations « au-delà du périmètre ». L'IPSASB a reconnu qu'en matière de présentation des informations sur la performance des services, il convient de trouver un compromis entre une présentation qui retient le même périmètre de l'information que celui des états financiers de l'entité et une présentation qui tient compte de périmètres flexibles, laissant la possibilité de présenter des informations au-delà du périmètre. L'identité de l'entité qui présente les informations sur la performance des services et celle présentant l'information des états financiers a l'avantage de permettre la mise en œuvre de modalités de contrôle et le renforcement de la responsabilité organisationnelle (organization-focused accountability), tout en facilitant la collecte

des informations sur la performance des services et l'intégration de ces informations aux états financiers de l'entité. Cependant, dans certains cas, aucune entité n'est seule responsable d'un programme ou d'une politique. Exiger la présentation d'informations au-delà de son périmètre, correspondant au programme mis en œuvre ou à la politique adoptée, permettrait d'obtenir des informations qui expliqueraient mieux la performance des services en lien avec le programme ou la politique en question. L'IPSASB a envisagé d'élargir le champ d'application du RPG afin d'inclure des indications sur la présentation des informations au-delà du périmètre concernant des « programmes » ou un « ensemble d'activités qui contribuent au(x) même(s) résultat(s) ». L'IPSASB a décidé que le présent RPG mettra l'accent sur la présentation des informations sur la performance des services par la même entité qui présente les états financiers. Cela ne devrait pas empêcher l'adaptation des principes et des recommandations du présent RPG par les différents pays afin de les rendre applicables à la présentation des informations au-delà du périmètre.

BC18. L'IPSASB a tenu compte des préoccupations exprimées par les répondants au document de consultation et à l'ED concernant les entités contrôlantes qui seront tenues de présenter les informations sur tous les services fournis par les entités contrôlées. Cela pourrait entraîner une présentation d'informations trop détaillées et trop longues pour répondre aux caractéristiques qualitatives de l'information et étayer les évaluations des utilisateurs quant à la reddition des comptes et à la prise de décision. L'IPSASB a décidé de fournir des explications supplémentaires dans le présent RPG pour répondre à cette préoccupation. Sur cette base, le présent RPG indique que les entités contrôlantes présentent les informations concernant leurs propres objectifs de performance des services plutôt que de tenter de tenir compte de tous les services fournis par les entités contrôlées.

Information annuelle et période de reporting

BC19. L'IPSASB s'est demandé si la présentation des informations sur la performance des services doit avoir lieu chaque année, lorsque les objectifs de performance des services, qu'ils soient définis comme des objectifs de résultats, de prestations ou de moyens, peuvent nécessiter des périodes de plus d'un an pour être atteints. La majorité des membres de l'IPSASB a estimé que les informations sur les performances des services devraient être présentées chaque année, car cela permet de s'assurer que les utilisateurs disposent des informations dont ils ont besoin en matière de reddition de comptes et de prise de décision. Pour tenir compte de l'existence d'objectifs de performance des services pluriannuels, l'IPSASB a décidé que le présent RPG pourrait encourager les entités à présenter des informations sur leur état d'avancement quant à la réalisation de leurs objectifs de performance des services pluriannuels. L'IPSASB a constaté que les réponses à l'ED montraient, de façon générale, une adhésion forte à la présentation de rapports annuels. L'IPSASB a confirmé que les informations sur la performance des services doivent être présentées annuellement et que la période de reporting retenue doit être la même que celle des états financiers, sauf si les besoins des utilisateurs nécessitent de retenir une période différente.

Présentation des informations à intervalles inférieurs à une année

BC20. Certains répondants à l'ED craignaient que cette décision n'empêche les entités de présenter les informations à intervalle inférieur à une année. L'IPSASB a tenu compte de l'avis des répondants qui ont plaidé en faveur de la possibilité de présenter les informations à moins d'un an d'intervalle, en précisant que cela est susceptible d'améliorer la transparence et la reddition des comptes. Selon l'un des répondants, une présentation plus fréquente des informations peut également encourager « le dialogue de gestion entre toutes les personnes qui participent à la mission d'évaluation de la politique publique et améliorer le processus de gestion en renforçant la responsabilité du gestionnaire public ». L'IPSASB a décidé d'utiliser l'expression « doivent être présentées au moins une fois par an », qui laisse la possibilité de présenter les informations à moins d'un an d'intervalle et qui est la même que celle utilisée dans la norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers,* lorsqu'elle traite la question de la fréquence de l'information.

Présentation des informations sur des objectifs de performance pluriannuels

BC21. L'IPSASB a tenu compte de la crainte exprimée par certains répondants à l'ED qu'une présentation annuelle des informations puisse avoir des conséquences négatives sur la présentation des résultats par les entités, et notamment qu'elle la réduise. L'IPSASB a constaté que, pour certains résultats, les évaluations annuelles sont très coûteuses et que les changements mesurables montrant des avancées vers la réalisation des résultats ne se produisent pas en moins de deux 2 années ou davantage. Un répondant a indiqué que, dans de tels cas, les rapports annuels peuvent être trompeurs. Ce problème n'est pas limité aux objectifs de performance des services liés aux résultats, mais peut également concerner ceux liés aux prestations ou aux moyens. Pour répondre à cette préoccupation, le présent RPG contient des indications explicites sur l'usage de mesures de substitution et laisse aux entités la possibilité de présenter les informations sur les prestations ou les moyens comme des indications de l'état d'avancement vers la réalisation des résultats ou d'autres types d'objectifs de performance pluriannuels.

Informations sur la performance des services publiées en même temps que les états financiers

BC22. L'IPSASB a examiné la question de savoir si le présent RPG doit stipuler que les informations sur la performance des services doivent être publiées en même temps que les états financiers. L'IPSASB a noté qu'une publication de ces informations en temps opportun est une publication qui intervient en même temps que celle des états financiers, mais qu'elle pourrait représenter un obstacle pour certaines entités. Tout en reconnaissant qu'il est souhaitable que les informations sur la performance des services soient présentées en même temps que les états financiers, l'IPSASB a décidé que le présent RPG ne devrait pas en faire une obligation.

Entité contrôlante et entités contrôlées ayant une période de reporting différente

BC23. L'IPSASB a examiné les situations dans lesquelles une entité contrôlante présente des informations sur les services fournis par des entités contrôlées dont la période de reporting est différente de celle de l'entité contrôlante. Idéalement, toutes les

informations sur les performances des services présentées devraient couvrir la même période de reporting. Cependant, il existe des situations dans lesquelles les avantages d'adopter la même période de reporting que l'entité contrôlante seront moindres que les coûts qu'une telle opération entraîne. Ainsi, certaines entités du secteur public fournissent des rapports sur la performance des services aux donateurs qui exigent une période de reporting différente de celle des états financiers des entités. Les bénéfices peuvent ne pas justifier les coûts supplémentaires engendrés par la préparation des rapports sur la performance des services pour chaque période de reporting (donateurs et états financiers). Sur cette base, l'IPSASB a décidé que le présent RPG devra tenir compte de la possibilité que certaines des informations sur la performance des services présentées puissent concerner une période de reporting différente et traiter cette question à travers les informations supplémentaires.

Deux approches de la présentation des informations sur la performance des services publics

BC24. En élaborant le présent RPG, l'IPSASB a reconnu qu'il existe différentes approches de la présentation des informations sur la performance des services, des approches axées sur les prestations et d'autres axées davantage sur les résultats. Une approche axée sur les prestations présente les informations sur les services fournis. Ce type d'informations est destiné aux fournisseurs des ressources et vise en premier lieu à présenter des informations sur les services fournis pour les moyens reçus et à indiquer si les ressources ont été utilisées de façon efficiente, bien qu'il soit possible d'élargir le champ de l'information pour comprendre les résultats. Une approche axée sur les résultats décrit la performance et présente, de façon générale, des informations sur les résultats obtenus, bien qu'il soit possible de faire le lien entre la performance et les coûts des services. Les informations présentées fournissent une explication de l'état d'avancement de l'entité quant à la réalisation des objectifs fixés, lorsque ces objectifs sont des objectifs de résultats.

BC25. L'IPSASB a examiné la question de savoir si le présent RPG doit contenir des recommandations spécifiques à chaque approche. Il en a décidé autrement considérant que le présent RPG, centré sur la réalisation des objectifs, peut s'appliquer aux deux approches. Laisser aux entités la liberté de présenter les informations de façon adaptée à leurs objectifs signifie que, pour appliquer le présent RPG, les entités, ou les pays, ne sont pas dans l'obligation de faire correspondre leurs propres approches à une approche par les résultats ou à une approche par les prestations. Cela signifie que les recommandations du RPG seront utiles à différentes entités adoptant différentes approches. Les objectifs de performance des entités peuvent même porter sur les moyens lorsque la présentation des informations sur la performance des services est encore à un stade précoce. Cependant, les entités doivent viser, à terme, la présentation d'informations sur la performance des services qui couvrent largement les résultats et les prestations à la fois, ainsi que des informations permettant aux utilisateurs d'évaluer l'efficience et l'efficacité de ces deux aspects. Cela est en accord avec la position de l'IPSASB, dont il est question plus bas, selon laquelle les indicateurs de performance présentés par une entité doivent faire système, de façon à ce qu'ils communiquent une vue d'ensemble cohérente de la performance de ses services.

Principes de présentation des informations sur la performance des services publics

BC26. Le présent RPG établit des principes qui s'appliquent à la présentation des informations sur la performance des services, notamment des principes qui guident les décisions en matière de sélection des informations, localisation et organisation. Le RPG identifie, à la lumière de ces principes, les paramètres qui doivent être pris en compte pour prendre des décisions relatives à la présentation des informations et aux informations à des fins générales à retenir, plutôt qu'il ne prescrit une liste exhaustive d'obligations en matière d'informations à présenter. Cette approche par les principes est conforme aux décisions de l'IPSASB concernant l'approche générale du RPG, mise en point pendant la phase de consultation et examinée plus avant lors de la rédaction de l'ED et de l'examen des réponses à l'ED. Bien que le présent RPG définisse le type d'informations que toutes les entités doivent fournir, il ne prescrit pas un ensemble exhaustif d'informations à présenter. L'IPSASB a maintenu son approche par les principes telle que présentée dans le document de consultation, puis l'a exposée dans l'ED au motif qu'une telle approche :

(a) assure aux entités la flexibilité dont elles ont besoin pour présenter les informations sur la performance des services pertinentes et conformes à leurs objectifs et répond aux besoins des utilisateurs de l'information ;

(b) réduit le risque d'une « surcharge d'informations » qui limiterait leur capacité à répondre aux besoins des utilisateurs et qui ne permettrait pas de répondre aux caractéristiques qualitatives de l'information ni de fournir des avantages supérieurs aux coûts ; et

(c) exige des entités qu'elles appliquent les principes qui se traduiront par la présentation des informations sur la performance des services dont les utilisateurs ont besoin en matière de reddition de comptes et de prise de décision.

BC27. L'IPSASB a considéré que le principe de base de la présentation des informations sur la performance des services doit être fondé sur les besoins des utilisateurs auxquels de telles informations devraient répondre. Ce, conformément à ce qui avait était établi lors de la consultation et en référence à l'expérience de différents pays. Ces principes sont en accord avec le *Cadre conceptuel* et supposent que celui-ci soit appliqué à la présentation des informations sur la performance des services.

Présentation des informations sur la performance des services publics

Les dimensions et les composantes des informations sur la performance des services selon le document de consultation

BC28. Selon le document de consultation, il existe 4 dimensions que les informations sur la performance des services présentées doivent couvrir. Ces 4 dimensions — pourquoi, quoi, comment et quand — concernent :

(a) les objectifs de performance des services de l'entité ;

(b) les indicateurs de performance ;

(c) la comparaison entre la performance prévue et la performance réelle ; et

(d) des données chronologiques permettant aux utilisateurs d'évaluer soit l'évolution de la prestation de services, soit l'état d'avancement vers la réalisation d'un objectif pluriannuel.

BC29. S'agissant de la sélection des informations, le présent RPG aborde ces 4 dimensions lorsqu'il indique qu'une entité doit présenter :

(a) les informations sur les objectifs de performance des services, et notamment le besoin ou la nécessité d'atteindre ces objectifs (la dimension « pourquoi ») ;

(b) les indicateurs de performance qui démontrent les réalisations en matière de performance des services (la dimension « quoi ») ; et

(c) les comparaisons entre la performance prévisionnelle et réalisée et notamment des informations sur les facteurs qui ont influencé le résultat (la dimension « comment ») ; et

(d) les informations sur la performance des services entre la période de reporting en cours et la période antérieure (la dimension « quand »), sur une base annuelle.

BC30. Le document de consultation définit également des composantes des informations sur la performance des services en lien avec ces 4 dimensions. Le présent RPG aborde les composantes des informations telles que définies dans le document de consultation :

(a) un commentaire explicatif sur l'atteinte des objectifs ;

(b) des informations concernant les « critères de choix » des informations sur la performance des services présentées (appelés « base » dans le présent RPG) ; et

(c) des informations sur les objectifs de performance de l'entité et sur ses réalisations.

Des principes plutôt que des obligations spécifiques

BC31. L'IPSASB a reconnu que la présentation des informations sur la performance des services varie en fonction :

(a) des services fournis par l'entité ;

(b) de la nature de l'entité ; et

(c) de la règlementation (ou tout autre contexte) qui régit l'activité de l'entité.

BC32. Dans la mesure où les services fournis, les objectifs de performance des services et les indicateurs de performance applicables reposent sur ces différents éléments, l'IPSASB a décidé que le présent RPG n'a pas à définir les indicateurs de performance spécifiques à présenter. Il doit plutôt définir les grandes catégories d'informations qui doivent être présentées et fournir des indications permettant de répondre aux caractéristiques qualitatives de l'information lors de la sélection des informations sur la performance des services.

BC33. Le RPG définit différents types d'indicateurs de performance susceptibles d'être présentés, mais il n'exige pas la présentation de certains indicateurs en particulier. Bien que les indicateurs d'efficience et d'efficacité rendent directement compte de

ces deux aspects de la performance, l'objectif du RPG qui consiste à fournir aux utilisateurs des indications permettant d'évaluer l'efficience et l'efficacité, ne signifie pas, pour autant, que ces deux types d'indicateurs doivent obligatoirement être présentés. Ainsi, l'efficience peut être mesurée sur la base d'informations sur les prestations et leur coût. L'efficacité peut être évaluée sur la base des informations sur les objectifs de performance des services et sur le résultat obtenu en lien avec ces objectifs.

Des informations qui présentent une vue d'ensemble cohérente et globale de la performance des services de l'entité

BC34. L'IPSASB a considéré que l'approche par les principes est appropriée, car elle permet aux entités, qui présentent depuis peu des informations relatives à la performance des services, de satisfaire aux recommandations du présent RPG et de présenter des informations sur la performance des service compatibles avec leurs pratiques actuelles en matière de présentation de l'information. Cependant, l'IPSASB considère que des informations de qualité sur la performance des services doivent être présentées de façon à permettre aux utilisateurs d'évaluer la performance des services de l'entité, en ce qui concerne notamment la réalisation des objectifs et l'utilisation des ressources de façon efficiente et efficace pour fournir les prestations et atteindre les résultats escomptés. Idéalement, les indicateurs de performance présentés doivent faire système de façon à communiquer une vue d'ensemble cohérente et intégrée de la performance des services d'une entité.

Choix des indicateurs de performance

BC35. L'IPSASB a examiné la question de savoir si le présent RPG doit exiger des entités de présenter des informations relatives aux 5 types d'indicateurs de performance — les moyens, les prestations, les résultats, l'efficience et l'efficacité — concernant les services qu'elles fournissent. Cela permettrait une présentation assez complète de la performance des services d'une entité, mais pourrait ne pas refléter l'objectif réel de l'entité en matière de performance des services. Concrètement, cela signifie que les objectifs de performance d'une entité sont susceptibles de changer dans le temps. Ainsi, les objectifs de performance des services peuvent initialement concerner les moyens, puis les prestations et l'efficience et, par la suite, les résultats. Si une entité est en mesure d'ajuster les informations sur ses indicateurs de performance pour les adapter à des objectifs de performance des services, les informations présentées seraient plus utiles aux utilisateurs et répondraient davantage aux caractéristiques qualitatives et aux objectifs de l'information financière. Sur cette base, l'IPSASB a décidé que le présent RPG ne doit pas exiger la présentation d'informations relatives aux 5 types d'indicateurs, mais devrait plutôt fournir des indications sur la façon dont une entité doit choisir les types d'indicateurs de performance.

BC36. L'IPSASB a également examiné la question de savoir si le présent RPG doit exiger des entités de présenter les indicateurs de résultats. Les informations sur les résultats sont importantes pour les utilisateurs, car elles mettent l'accent sur la finalité de la prestation de services, qui n'est autre que l'effet que ces services auront sur la société. Néanmoins, les informations sur les résultats peuvent être très difficiles à fournir, particulièrement pour les entités qui n'ont pas encore une grande expérience en

matière de présentation des informations sur la performance des services, ou dans les situations dans lesquelles l'entité qui présente l'information est l'une des nombreuses autres entités contribuant au(x) même(s) résultat(s). Sur cette base, l'IPSASB a décidé que le présent RPG doit encourager les entités à présenter les informations sur les résultats sans toutefois en faire une exigence.

Coût total des services

BC37. L'IPSASB a examiné la question des indications sur les coûts qui doivent figurer dans les informations sur le coût total des services. Déterminer les coûts des services suppose des considérations relatives à la comptabilité de gestion. Ce que recouvre le coût total des services peut varier selon les législations et les entités. Les entités peuvent présenter le coût total des services qui équivaut aux charges totales qu'elles indiquent dans leurs états financiers. Elles peuvent également exclure certains coûts, tels que les coûts indirects, ou certaines charges, telles que les coûts d'emprunt, ce qui entraîne une différence entre le coût total des services et le total des charges indiqué dans les états financiers. Sur cette base, l'IPSASB a décidé de ne pas définir le sens qu'elle donne à « coût total des services ».

Localisation des informations sur la performance des services

BC38. L'IPSASB a examiné la question de savoir si les informations sur la performance des services doivent être présentées dans le même document que les états financiers ou dans un GPFR distinct. Il a constaté que, dans de nombreux pays, les informations sur la performance des services sont considérées comme des informations de nature différente, à présenter donc, de préférence, séparément des informations des états financiers. Dans d'autres, qui intègrent les informations sur la performance des services aux informations des états financiers, elles sont considérées comme des informations complémentaires. Les deux approches présentent des avantages. Afin de tenir compte des différences au niveau des législations, l'IPSASB a décidé que le présent RPG doit laisser la possibilité aux entités de présenter les informations sur la performance des services dans le même document que les états financiers ou dans un document distinct.

Organisation des informations sur la performance des services

BC39. L'IPSASB a examiné la question de savoir si le présent RPG doit :

(a) définir une façon unique de présenter les informations sur la performance des services, selon la méthode principale envisagée, c'est-à-dire sous la forme de tableaux dans un document appelé « états de la performance des services » ; ou

(b) définir les principes qui doivent être appliqués pour guider le législateur ou les préparateurs lorsqu'ils devront choisir entre différentes approches en matière d'organisation de l'information.

BC40. L'IPSASB a constaté que dans certaines législations les informations sur la performance des services doivent être présentées dans des « états de la performance des services », selon certaines conditions. Dans d'autres, les préparateurs appliquent des principes pour déterminer la meilleure façon d'organiser les informations en

fonction des services spécifiques en question, des résultats espérés ou des réalisations prévues, sur lesquels portent les informations présentées. L'organisation des informations sous forme tabulaire d'un bilan peut renforcer l'intelligibilité et la comparabilité lorsque les indicateurs de performance chiffrés ou descriptifs (tels que « satisfaisant » ou « insuffisant ») sont présentés et utilisés pour plusieurs services. Cependant, les réalisations en matière de services peuvent être mal interprétées ou mal décrites si seule la présentation sous la forme d'un bilan en tableaux est autorisée.

BC41. L'IPSASB a décidé que le présent RPG doit comprendre des principes applicables à cette décision. En mettant en avant des principes plutôt qu'en stipulant une structure normalisée de la présentation des informations, le présent RPG permet d'adapter la façon d'organiser l'information en fonction :

(a) de la nature des services sur lesquels portent les informations sur la performance présentées ;

(b) des besoins des utilisateurs de façon à mettre en évidence la réalisation des objectifs et les caractéristiques qualitatives de l'information financière ; et

(c) de la règlementation en vigueur et notamment de l'environnement règlementaire qui régit l'activité de l'entité.

BC42. Bien que cela puisse aboutir à une moindre normalisation et à une moindre comparabilité entre les entités, les informations sur la performance des services diffèrent des informations sur les états financiers en raison de la diversité des services concernés. À moins que les indicateurs de performance ne soient eux-mêmes comparables, un format de présentation unique n'offrira pas les avantages de la comparabilité entre entités. Elle réduira à néant les bénéfices attendus d'une organisation des informations adaptée aux objectifs de performance de l'entité et aux services fournis, permettant de répondre aux besoins des utilisateurs.

Révision du RPG3 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC43. 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 « entité commerciale 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.

Indications supplémentaires à intégrer au RPG 3 dans le cadre du projet relatif à la présentation des informations sur les programmes de développement durable

BC44. En mars 2022, l'IPSASB a décidé de répondre à une préoccupation urgente des parties prenantes en lançant le projet de révision limitée *Présentation des informations sur les programmes de développement durable*. Ce projet répondait à la nécessité de fournir aux entités du secteur public des indications mettant en évidence l'applicabilité des Guides de pratiques recommandées (RPG) à la présentation des informations sur les programmes de développement durable dans les rapports financiers à usage général.

BC45. Afin de communiquer clairement sur l'applicabilité du RPG 3, l'IPSASB a décidé d'ajouter à ce guide des indications ne faisant pas autorité illustrant la manière dont les indications faisant autorité devraient être appliquées lors de la présentation des informations sur les programmes de développement durable. L'objectif de l'IPSASB était de démontrer que les principes et indications contenus dans le RPG 3 permettent à une entité de présenter l'incidence financière de ses programmes de développement durable, afin d'assurer la transparence et la reddition de comptes sur l'incidence de chaque programme en lien avec ses objectifs.

BC46. L'IPSASB a décidé d'ajouter les paragraphes IG1. à IG4. pour préciser :

(a) que le RPG 3 s'applique à la présentation des informations sur les programmes de développement durable ;

(b) comment le RPG 3 peut être appliqué à certains programmes de développement durable.

BC47. L'IPSASB a décidé d'ajouter les paragraphes IE4. à IE8. pour illustrer la manière dont les indications du RPG 3 s'appliquent à certains programmes de développement durable, notamment :

(a) un programme financé par une obligation verte ;

(b) un programme financé par une taxe carbone ;

(c) un investissement dans des infrastructures visant à atténuer les effets du changement climatique ;

(d) une dépense fiscale en faveur d'investissements durables.

BC48. L'IPSASB a convenu qu'une entité devrait appliquer les normes IPSAS pour rendre compte de l'incidence de ses opérations de développement durable dans ses états financiers à usage général. Le RPG 3 donne des indications sur les informations à fournir dans les rapports financiers à usage général, notamment concernant l'incidence financière de chaque programme en lien avec ses objectifs.

BC49. L'IPSASB a noté qu'en général, les exemples d'application présentés illustrent la mise en œuvre de différents concepts. Ici cependant, les paragraphes IE4. à IE8. illustrent des concepts similaires du RPG 3 appliqués à quatre programmes de développement durable différents, afin de montrer comment le guide peut être appliqué à différents types de programme.

BC50. Les indications de mise en œuvre et les exemples d'application proposés dans l'exposé-sondage (ED) 83 *Présentation des informations sur les programmes de développement durable* ont reçu un appui sans réserve des parties prenantes. Parmi ces dernières, quelques-unes ont suggéré d'apporter des modifications d'ordre rédactionnel aux exemples d'application. Certaines parties prenantes ont proposé des changements qui n'entraient pas dans le champ d'application limité de l'ED 83, comme l'élaboration d'une définition des termes « soutenabilité » et « informations sur les programmes de développement durable ». Le projet a introduit des amendements visant à mettre en évidence l'applicabilité des concepts et principes actuels du RPG 3 par les entités publiques lorsque ces dernières présentent des informations sur leurs programmes de développement durable. L'IPSASB a décidé que les recommandations liées plus largement à la présentation d'informations sur la soutenabilité dans le secteur public n'entraient pas dans le champ d'application du projet.

Guide d'application

Le présent guide accompagne le RPG 3, Présentation des informations sur la performance des services publics*, mais n'en fait pas partie intégrante.*

Le RPG 3 s'applique-t-il à la présentation des informations sur les programmes de développement durable ?

IG1. Oui. Le RPG 3 énonce des principes à appliquer pour présenter des informations sur la performance des services fournis par une entité publique en tenant compte de ses objectifs de performance, et pour mesurer cette dernière à l'aide d'indicateurs pertinents (moyens, prestations, résultats, efficience, efficacité).

IG2. Les principes du RPG 3 sont applicables aux entités qui définissent des objectifs de performance des services en lien avec leurs programmes de développement durable et qui peuvent mesurer la performance à l'aide des indicateurs généraux pertinents qu'elles ont mis en place ou d'autres indicateurs propres aux programmes.

Comment le RPG 3 s'applique-t-il à certains programmes de développement durable ?

IG3. Dans le cadre du suivi des objectifs de performance des services d'une entité donnée, les décideurs peuvent souhaiter évaluer la gouvernance, la stratégie, les risques et la performance associés à des programmes de développement durable. Le RPG 3 favorise la transparence dans ces domaines essentiels pour garantir la reddition des comptes et fournir des informations utiles aux décideurs.

IG4. Les exemples d'application (paragraphes IE4. à IE8.) inclus dans le RPG 3 illustrent la mise en œuvre de ces principes dans le cadre de quatre programmes de développement durable différents. Il s'agit de montrer comment une entité détermine les objectifs de performance des services liés à chaque programme et comment ces objectifs peuvent être mesurés à l'aide d'indicateurs de moyens, de prestations, de résultats, d'efficience ou d'efficacité, ou par une combinaison de deux ou plusieurs de ces indicateurs.

Exemples d'application

Les présents exemples d'application accompagnent le RPG 3, mais n'en font pas partie intégrante.

IE1. Les exemples exposés dans la présente Annexe illustrent des situations hypothétiques. Bien que certains des éléments puissent se présenter dans des contextes réels, il faut évaluer tous les faits et circonstances d'une situation particulière lors de l'application du RPG 3. Lorsqu'un coût est identifié, son montant est exprimé en « unités monétaires » (UM).

IE2. La première partie de la présente Annexe illustre les termes définis dans le RPG. Il ne s'agit pas d'une liste exhaustive d'exemples illustrant tous les termes définis. De façon générale, les exemples présentés illustrent les différents termes dans le contexte d'une entité qui fournit des services de santé. Les exemples concernent un service particulier : la vaccination des enfants contre la rougeole. L'entité utilise un ensemble de moyens pour fournir ses prestations (vaccinations contre la rougeole). Ces prestations devraient ensuite entraîner (directement ou indirectement) résultats souhaités.

IE3. La deuxième partie de la présente Annexe fournit une illustration des informations qui peuvent être présentées dans les commentaires et l'analyse explicatifs concernant la performance des services d'une entité.

Première partie : Illustration des termes définis

- Objectifs de performances des services 5SPO) :

  Les objectifs de performance des services peuvent être exprimés à l'aide d'indicateurs de moyens, de prestations, de résultats ou d'efficience, ou bien par la combinaison d'un ou de plusieurs de ces quatre indicateurs de performance. Les exemples suivants illustrent la façon dont des objectifs de performance des services peuvent être exprimés à l'aide de ces différents indicateurs. Le premier exemple concerne un objectif de performance des services centré sur les moyens, le second concerne les prestations, le troisième les résultats, et le dernier exemple d'objectif vise l'efficacité.

  - Allouer 1 200 jours équivalents temps plein de personnel médical aux services de vaccination.
  - Assurer la vaccination de 20 000 enfants.
  - Réduire le pourcentage d'enfants contractant la rougeole chaque année de 65 % à 2 %, d'ici cinq ans, c'est-à-dire d'ici la fin 20XX.
  - Réduire le coût total d'une vaccination de 5 UM à 4 UM.

- **Moyens :** Le nombre de jours de travail équivalent temps plein qui ont été nécessaires pour réaliser les vaccinations contre la rougeole.

- **Prestations :** Le nombre d'enfants vaccinés contre la rougeole.

- **Résultat :** Une réduction du nombre d'enfants contractant la rougeole. (La réduction pourrait être exprimée en termes absolus [5 000 cas de rougeole en moins] ou en pourcentage de réduction [35 % de réduction du pourcentage d'enfants contractant la rougeole]).

  Selon le RPG, les résultats peuvent se traduire par des effets sur la société dans son ensemble ou sur certains groupes ou certaines institutions au sein de la société. Ils peuvent se traduire par des conséquences relativement directes sur les bénéficiaires des services de l'entité. Ils peuvent également se traduire par des effets sur d'autres que les bénéficiaires des services, mais qui en bénéficieront indirectement. Le RPG 3 indique également que des facteurs indépendants de la volonté de l'entité peuvent intervenir pour entraver ou, au contraire, faciliter la réalisation des résultats d'une entité. Le premier exemple ci-après illustre un résultat qui affecte un groupe particulier au sein de la société. Les deuxième et troisième exemples illustrent un effet direct sur les bénéficiaires des services et un effet indirect sur d'autres que leurs bénéficiaires. Le quatrième exemple illustre une situation dans laquelle des facteurs indépendants de la volonté de l'entité interviennent, facilitant ainsi la réalisation d'un résultat.

  - Une réduction de 35 % de l'incidence de la rougeole chez les enfants dans le décile du niveau socioéconomique le plus bas.
  - Une réduction du nombre des cas de rougeole chez les bénéficiaires des vaccinations contre la rougeole, assurées par l'entité, est l'exemple d'un effet direct sur les bénéficiaires des services de l'entité.
  - Les enfants qui fréquentent les mêmes écoles que des enfants vaccinés, mais qui n'ont pas été eux-mêmes vaccinés, bénéficieront indirectement des effets des vaccinations assurées par l'entité dans la mesure où le risque, pour eux, de contracter la rougeole s'est réduit.
  - Une épidémie de rougeole dans une région voisine entraîne une large couverture médiatique des risques sanitaires liés à la rougeole et une augmentation du taux de vaccination dans cette région voisine, dans laquelle une autre entité fournit les services de santé. Ces facteurs permettent à l'entité d'atteindre le résultat consistant à réduire l'incidence de la rougeole dans sa propre région. Les facteurs observables intervenus dans la région voisine (épidémie de rougeole, couverture médiatique et augmentation du taux de vaccination) échappent au contrôle de l'entité.

Efficience :

Selon le RPG 3, l'efficience est la relation entre (a) les moyens et les prestations, ou entre (b) les moyens et les résultats. Les deux exemples présentés dans le premier point ci-après illustrent l'efficience en tant que rapport entre les moyens et les prestations. L'exemple présenté dans le deuxième point illustre l'efficience lorsqu'elle se rapporte aux moyens et aux résultats.

- Le « coût par enfant vacciné » est un exemple d'indicateurs d'efficience mettant en relation les prestations (vaccinations) et les moyens (coût). L'efficience peut également être exprimée en nombre d'employés ou en temps de travail (qui constituent d'autres types de moyens) alloués : 1 000 vaccinations par an par membre du personnel médical qualifié, par exemple.
- « Le coût par réduction du nombre d'enfants contractant la rougeole » est un exemple d'indicateurs d'efficience mettant en relation un résultat (la réduction du nombre d'enfants contractant la rougeole) et un moyen (le coût).

Efficacité :

Selon le RPG 3 l'efficacité est le rapport entre le résultat réel atteint et les objectifs de performance des services. En conséquence, l'évaluation de l'efficacité dépend du type d'objectifs de performance des services présentés par l'entité. Les trois exemples suivants illustrent l'efficacité concernant différents objectifs de performance des services. Ils illustrent, respectivement, l'efficacité lorsque l'objectif de performance des services est un objectif de moyens, de prestations et de résultats.

- L'objectif de performance du service était de consacrer 20 000 heures du temps du personnel médical à la vaccination contre la rougeole au cours de l'exercice clos le 31 mars 20XX. Le temps de travail du personnel médical réellement consacré à la vaccination était de 18 000 heures. En conséquence, l'efficacité de l'entité dans ce domaine était de 90 %.
- L'objectif de performance des services était d'assurer 100 000 vaccinations contre la rougeole au cours de l'exercice clos le 31 mars 20XX. Le nombre de vaccinations réellement effectuées était de 99 000. En conséquence, l'efficacité de l'entité dans ce domaine était de 99 %.
- L'objectif de performance des services était de réduire le nombre d'enfants contractant la rougeole de 3 000 par rapport à l'année précédente. Le nombre réel d'enfants contractant la rougeole diminue de 3 000. En conséquence, l'efficacité de l'entité dans ce domaine atteint les 100 %.

Indicateur de performance — Description qualitative :

Selon le RPG 3, les indicateurs de performance sont des mesures quantitatives, qualitatives ou des descriptions qualitatives de la façon dont une entité utilise ses ressources, fournit des services et atteint ses objectifs de performance des services. L'exemple ci-dessous illustre un indicateur de performance exprimé à l'aide d'une description qualitative :

Un service de l'État (le ministère) chargé de ses relations avec les autres pays, dont les relations commerciales, utilise la description qualitative suivante comme un indicateur de performance :

Les relations avec l'Amérique latine au cours de cette année devraient comprendre plusieurs missions commerciales du ministère auprès des États et une participation à deux forums régionaux. Le ministère fournira l'accueil et les autres services liés aux visites officielles des ministres de plusieurs pays de la région et entreprendra une série

de réunions bilatérales sur la politique étrangère. Les réunions porteront, entre autres, sur la promotion des accords de libre-échange. Le réseau diplomatique sera étendu à plusieurs pays d'Amérique latine à travers la mise en place de nouveaux consulats et de consuls honoraires.

Deuxième partie : Commentaire et analyse explicatifs — Types d'informations

La liste suivante fournit des exemples des différents types d'informations qui peuvent être traitées par le commentaire et l'analyse explicatifs afin d'aider les utilisateurs à évaluer la performance des services d'une entité :

(a) des réalisations, des manques ou des problèmes particuliers relatifs à la performance des services ;

(b) l'identification et la discussion des facteurs ayant pu influencer la réalisation (ou non) des objectifs de performance des services ;

(c) des indicateurs d'efficacité ;

(d) un commentaire sur les différences entre les réalisations prévues et les réalisations réelles ;

(e) des comparaisons des indicateurs :

(i) dans le temps,

(ii) à certains points de repère, ou

(iii) par rapport au résultat réel et au résultat prévisionnel,

(f) les raisons du ou des changements, au cas où les objectifs de performance des services ou les indicateurs de performance présentés auraient changé par rapport à ceux présentés l'année précédente ;

(g) une description de l'état d'avancement vers la réalisation de ces objectifs, lorsqu'une entité a des objectifs de performance des services pluriannuels ;

(h) des informations sur la mesure dans laquelle les résultats peuvent être attribués aux activités de l'entité, lorsque des résultats sont présentés ;

(i) les enseignements importants tirés, au cours de la période de reporting, de la performance des services de l'entité, y compris, le cas échéant, les plans sur les moyens de résoudre les problèmes liés à la performance des services et les domaines qui nécessitent une évaluation plus approfondie ;

(j) identification et discussion des risques associés aux prestations de services et, si des évaluations des risques en matière de prestation de services ont été effectuées, des informations sur la manière dont les décisions de compromis face aux risques ont été prises et mises en œuvre ;

(k) identification et discussion des conséquences — prévues et fortuites, directes et indirectes — des services fournis.

Si une entité fournit un commentaire des différences entre les réalisations réelles et prévisionnelles, ce commentaire pourrait porter, par exemple, sur :

(a) l'importance des écarts ;

(b) les facteurs qui y ont contribué. (Les facteurs externes, l'efficience ou le manque d'efficience des processus internes, la disponibilité des ressources ou les décisions de l'État en matière de prestation des services en sont des exemples.)

La réalisation les résultats est souvent influencée par des facteurs échappant au contrôle de l'entité. Si une entité fournit un commentaire et une analyse de ses résultats, les informations présentées devraient être suffisantes pour s'assurer que les utilisateurs ne surestiment pas le rôle de l'entité dans l'amélioration ou la détérioration des résultats. Lorsque les informations sur les résultats sont présentées, des indications sur les éléments suivants peuvent s'avérer utiles aux utilisateurs :

(a) la mesure dans laquelle les résultats peuvent être attribués aux activités de l'entité ; et

(b) les autres facteurs qui auraient pu influencer les résultats.

Les prestations de services publics interviennent souvent après une évaluation des risques basée sur des critères explicites pour mesurer la tolérance aux différents types de risques, dont celui de faux positifs et de faux négatifs liés aux interventions de l'entité. Des informations sur la façon dont une entité évalue les risques dans le cadre de la prestation de services peuvent aider les utilisateurs à mieux comprendre la performance de ses services.

Exemples liés à la présentation des informations sur les programmes de développement durable

IE4. Les paragraphes IE1. à IE3. fournissent un aperçu général sur la manière d'appliquer les principes du RPG 3 à la présentation des informations sur la performance des services publics. Les paragraphes IE5. à IE8. donnent des exemples précis de présentation des informations sur la performance des services publics en lien avec des programmes de développement durable. Ces exemples ne prétendent pas à l'exhaustivité mais visent simplement à proposer aux entités un contexte simplifié illustrant la manière dont leurs objectifs de performance des services liés aux programmes de développement durable peuvent être présentés. Lorsqu'une entité met en œuvre le RPG 3, elle doit examiner l'ensemble des faits et circonstances pertinents liés à ses programmes.

Exemple 1 – Programme financé par une obligation verte

IE5. Les entités peuvent recourir à des obligations vertes pour lever des fonds et investir dans des programmes de développement durable, par exemple des programmes de protection de l'environnement ou d'atténuation du changement climatique. Les émetteurs de ces obligations vertes peuvent définir des indicateurs ou des objectifs spécifiques permettant de fournir aux investisseurs des informations sur la performance du programme en lien avec ces objectifs. Un exemple de programme financé par une obligation verte est présenté ci-dessous. Il montre comment

appliquer le RPG 3 à la présentation des informations sur ce programme.

Caractéristiques et objectifs de l'obligation verte :

- Le 1er janvier 20X0, l'entité A a émis une obligation verte pour financer un programme de reforestation consistant à planter 100 millions d'arbres d'ici la fin de l'année pour un coût unitaire de 4 UM.
- Le résultat attendu du programme de reforestation est l'absorption de 997 900 tonnes de CO_2 par an ((100 millions d'arbres x 9,979 kg de CO_2 absorbé par arbre) divisé par 1 000 kg par tonne) pendant les vingt premières années.
- À la fin de l'année 20X0, les agents forestiers ont planté 85 millions d'arbres et calculé que le CO_2 absorbé en un an par le programme de reforestation s'élevait à 578 328 tonnes ((85 millions d'arbres x 6,803858 kg de CO_2 absorbé par arbre) divisé par 1 000 kg par tonne).
- Le coût effectif unitaire de plantation s'est élevé à 4,1 UM (348,5 millions UM / 85 millions d'arbres).

Indicateurs de performance :

- Moyens : le coût unitaire de plantation d'un arbre.
- Prestations : le nombre d'arbres plantés.
- Résultats : la quantité totale de CO_2 absorbée.
- Efficience :
  - Le coût unitaire de plantation a été de 4,1 UM, c'est-à-dire supérieur au coût attendu de 4 UM. Le nombre total d'arbres plantés a été inférieur de 15 millions au nombre prévu (100 millions moins 85 millions). Le coût par tonne de CO_2 absorbée a été de 603 UM (348,5 millions UM / 578 328 tonnes de CO_2), contre un coût prévu de 401 UM par tonne de CO_2 (400 millions UM / 997 900 tonnes de CO_2). Le fait que le coût de la tonne de CO_2 absorbée par UM dépensée ait été plus élevé que prévu montre une plus faible absorption du CO_2, ce qui pourrait s'expliquer par un certain nombre de facteurs, notamment le processus graduel de plantation, le nombre inférieur d'arbres plantés dans le cadre du programme et un taux de survie moins élevé des arbres plantés.
- Efficacité :
  - Moyens : 102,5 % (rapport entre le coût effectif de plantation d'un arbre et le coût prévu = 4,1 UM / 4 UM), étant donné que le coût effectif de plantation de l'ensemble des arbres (348,5 millions UM) a été inférieur au coût prévu (400 millions UM) et que le nombre réel d'arbres plantés (85 millions) a été plus faible que le nombre prévu (100 millions).
  - Prestations : 85 % (rapport entre le nombre réel d'arbres plantés et le nombre prévu = 85 millions / 100 millions), étant donné que le nombre d'arbres plantés a été inférieur au nombre prévu.

- Résultats : 58 % (rapport entre la quantité de CO_2 absorbée à la fin de la 1ère année et l'absorption de CO_2 attendue au cours de la 1ère année = 578 328 tonnes / 997 900 tonnes), étant donné que la quantité de CO_2 absorbée a été inférieure à la quantité prévue.

Exemple 2 – Programme financé par une taxe carbone

IE6. Les entités peuvent recourir à une taxe carbone pour générer des recettes et investir dans des programmes de développement durable, notamment des programmes d'atténuation du changement climatique. Les programmes fondés sur une taxe carbone s'accompagnent souvent d'indicateurs ou d'objectifs spécifiques. Ces éléments peuvent être utilisés par l'entité pour présenter des informations sur la performance en lien avec les objectifs du programme. Un exemple de programme financé par une taxe carbone est présenté ci-dessous. Il montre comment appliquer le RPG 3 à la présentation des informations sur ce programme.

Caractéristiques et objectifs de la taxe carbone :

- Le 1er janvier 20X1, le pays B met en place une taxe carbone pour générer des recettes destinées à financer l'installation de 10 000 bornes de recharge de véhicule électrique (VE) sur ses axes autoroutiers au cours des quinze années à venir.
- Ce programme vise à stimuler le développement du marché des véhicules à émission nulle de sorte que ces véhicules propres constituent 100 % des 460 000 nouveaux véhicules utilitaires légers vendus par an, d'ici quinze ans.
- Pour la 1ère année, l'objectif du programme, qui démarre en 20X2, est d'installer 600 bornes de recharge de VE (coût unitaire prévu : 28 500 UM) et d'atteindre une part de véhicules propres de 26 % sur l'ensemble des nouveaux véhicules utilitaires légers vendus dans le pays B (119 600 véhicules).
- À la fin de l'année 20X2, le pays B a investi 13,11 millions UM pour installer 460 bornes de recharge de VE ; la part des véhicules propres sur l'ensemble des nouveaux véhicules utilitaires légers vendus a été de 18 % (85 000 / 460 000).

Indicateurs de performance :

- Moyens : le coût d'installation par borne de recharge de VE.
- Prestations : le nombre de bornes de recharge de VE installées.
- Résultats : la part des véhicules propres sur le marché des véhicules utilitaires légers.
- Efficience :
  - Le coût d'installation par borne de recharge de VE a été de 28 500 UM (13,11 millions UM / 460 bornes de recharge), soit le coût par borne attendu en 20X2. Cependant, le programme n'a abouti qu'à l'installation de 460 bornes de recharge, soit 140 bornes de moins que prévu (le plan initial visait l'installation de 600 bornes de recharge). Le coût supporté par le pays B pour stimuler l'achat de nouveaux véhicules utilitaires légers

propres en 20X2 a été de 154 UM par véhicule propre (13,11 millions UM / 85 000 nouveaux véhicules utilitaires légers propres). Le coût prévisionnel du programme était de 143 UM par nouveau véhicule propre vendu, mais cette prévision s'appuyait sur l'obtention d'une part de marché de 26 %, alors que la part effectivement atteinte en 20X2 a été de 18 %.

- Efficacité :
  - Moyens : 100 % (rapport entre le coût effectif d'installation d'une borne de recharge de VE et le coût prévu = 28 500 UM / 28 500 UM), étant donné que le coût prévu a été respecté.
  - Prestations : 77 % (rapport entre le nombre effectif de bornes de recharge de VE installées et le nombre d'installations prévu = 460 / 600), étant donné que le nombre de bornes de recharge installées est inférieur au nombre prévu.
  - Résultats : 71 % (rapport entre le nombre effectif de nouveaux véhicules utilitaires légers propres vendus et le nombre prévu (85 000 / 119 600)), étant donné que la part de marché obtenue (18 %) a été inférieure à la part attendue (26 %).

Exemple 3 – Investissement dans des infrastructures visant à atténuer les effets du changement climatique

IE7. Les entités peuvent investir dans des infrastructures pour favoriser la restauration des milieux naturels et atténuer les effets du changement climatique. Ces investissements s'accompagnent souvent d'indicateurs ou d'objectifs spécifiques à atteindre, notamment en matière de prestation des services. Ces éléments peuvent être utilisés par l'entité pour présenter des informations sur la performance en lien avec les objectifs du programme. Un exemple d'investissement dans une infrastructure verte (jardin de pluie), financé par les recettes tirées de sanctions environnementales et visant à atténuer les effets du changement climatique, est présenté ci-dessous. Il montre comment appliquer le RPG 3 à la présentation des informations sur ce programme.

Caractéristiques et objectifs de l'investissement dans une infrastructure :

- La collectivité C utilise des fonds tirés de sanctions environnementales pour financer des programmes favorisant la restauration de l'environnement, tels que des programmes d'« infrastructure verte », par exemple l'installation de jardins de pluie pour réduire le risque d'inondation et aider les populations à s'adapter au changement climatique.
- En 20X1, la collectivité C a alloué 250 000 UM à l'installation de jardins de pluie dans des bâtiments résidentiels et de petites entreprises, pour un coût unitaire moyen de 5 556 UM (250 000 UM / 45 jardins de pluie).
- D'après un rapport, un expert en gestion de l'eau estime que l'installation de 45 jardins de pluie contribuera à réduire de 60 % les épisodes d'inondation (30 épisodes en moins).

- À niveaux de pluie constants entre 20X0 et 20X1, 50 épisodes d'inondation se sont produits en 20X0 ; après le financement de 25 jardins de pluie en 20X1 pour un montant de 150 000 UM, 17 épisodes d'inondation en moins ont été comptabilisés (34 % de réduction).

Indicateurs de performance :

- Moyens : les fonds tirés de sanctions environnementales et alloués à l'installation de jardins de pluie.
- Prestations : le nombre de jardins de pluie financés par la collectivité C.
- Résultats : la réduction du nombre d'épisodes d'inondation dans les bâtiments résidentiels et les petites entreprises.
- Efficience :
    - Le coût unitaire par jardin de pluie a été de 6 000 UM (150 000 UM / 25 jardins de pluie), soit 444 UM de plus qu'attendu. Seuls 17 épisodes d'inondation ont été évités par rapport aux 30 estimés, ce qui peut s'expliquer par le nombre plus faible de jardins de pluie financés par le programme (45 jardins de pluie devaient être financés, alors que seuls 25 ont été réalisés en 20X1). Le coût de la réduction des inondations a été supérieur de 490 UM par épisode évité, étant donné que le coût prévu était de 8 333 UM (250 000 UM / 30 épisodes évités) et que le coût effectif a été de 8 823 UM (150 000 UM / 17 épisodes évités).
- Efficacité :
    - Moyens : 60 % (rapport entre les fonds effectivement utilisés pour financer des jardins de pluie et les fonds prévus = 150 000 UM / 250 000 UM), étant donné que l'intégralité des fonds alloués n'ont pas été utilisés.
    - Prestations : 56 % (rapport entre le nombre effectif de jardins de pluie financés et le nombre prévu = 25 / 45), étant donné que le nombre de jardins de pluie financés a été inférieur au nombre prévu.
    - Résultats : 57 % (rapport entre le nombre effectif d'épisodes d'inondation évités et la réduction attendue = 17 / 30), étant donné que le nombre d'épisodes d'inondation évités a été inférieur au nombre prévu.

Exemple 4 – Dépenses fiscales en faveur d'investissements durables

IE8. Les dépenses fiscales[1] peuvent être utilisées pour stimuler l'investissement privé en faveur de l'amélioration de l'efficacité énergétique et de la réduction de la consommation d'énergie. Ce type de programme encourage les investissements et définit souvent des indicateurs ou des objectifs spécifiques que ces investissements sont censés permettre d'atteindre. Ces éléments peuvent être utilisés par l'entité pour présenter des informations sur la performance en lien avec les objectifs du programme. Un exemple de programme de dépense fiscale visant à améliorer

[1] Ce terme est défini dans le Glossaire des définitions.

l'efficacité énergétique grâce à des économies d'énergie est présenté ci-dessous ; il indique comment appliquer le RPG 3 à la présentation des informations sur ce programme.

Caractéristiques et objectifs de la dépense fiscale :

- En 20X6, le pays A a mis en place un crédit d'impôt visant à accélérer la rénovation énergétique des bâtiments à hauteur de 525 millions UM (environ 80 000 rénovations), afin de faire baisser la consommation d'énergie, en particulier de gaz naturel, de 15 % en 20X7.
- En 20X7, un montant total de 300 millions UM de crédits d'impôt a été accordé dans le pays A au titre des travaux d'amélioration de l'efficacité énergétique réalisés dans les logements.
- Le crédit d'impôt pour la transition énergétique a permis près de 60 000 rénovations énergétiques supplémentaires remplissant les conditions requises et une réduction de 7 % (2 661 981 hm^3)[2] de la consommation de gaz naturel dans les bâtiments résidentiels en 20X7 (la consommation totale de gaz naturel en 20X7 a été de 38 028 296 hm^3).

Indicateurs de performance :

- Moyens : le montant total des crédits d'impôt accordés.
- Prestations : le nombre de rénovations énergétiques remplissant les conditions requises réalisées.
- Résultats : la réduction de la consommation d'énergie.
- Efficience :
  - Le montant moyen du crédit d'impôt accordé par rénovation énergétique a été de 5 000 UM, soit une dépense fiscale moins importante que les 6 563 UM prévus par rénovation (525 millions UM / 80 000 rénovations). Le coût effectif par unité d'énergie économisée a été de 112,7 UM par hm^3 (300 millions UM / 2 661 981 hm^3), soit un coût supérieur aux 92 UM par hm^3 prévus (525 millions UM / 5 704 244 hm^3). Cela pourrait s'expliquer par le nombre inférieur de rénovations effectuées (60 000) par rapport au nombre prévu (80 000), et par un volume plus faible d'économies d'énergie réalisées par rénovation – 44,36 hm^3 par rénovation (2 661 981 hm^3 / 60 000 rénovations) au lieu de 71,30 hm^3 par rénovation (5 704 244 hm^3 / 80 000 rénovations).
- Efficacité :
  - Moyens : 57 % (rapport entre le montant des crédits d'impôt effectivement alloué aux rénovations énergétiques remplissant les conditions requises et le montant des crédits d'impôt annoncé =

[2] hm^3 = un hectomètre cube, soit un million de mètres cubes.

300 millions UM / 525 millions UM), étant donné que les dépenses fiscales ont été inférieures au montant prévu.

- Prestations : 75 % (rapport entre le nombre effectif de rénovations énergétiques remplissant les conditions requises et le nombre prévu = 60 000 / 80 000), étant donné que le nombre de rénovations énergétiques réalisées a été plus faible que prévu.
- Résultats : 47 % (rapport entre la réduction effective de la consommation de gaz naturel et la réduction prévue = 7 % / 15 %), étant donné que la réduction de la consommation de gaz naturel obtenue a été moins importante que prévu.

GLOSSAIRE DES DEFINITIONS

Le présent glossaire contient tous les termes définis dans les 49 Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS), publiées au 31 janvier 2024. Une liste de ces IPSAS est présentée après le glossaire. Le présent glossaire n'inclut pas les termes définis dans l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse, *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*. Pour ces termes, les utilisateurs doivent se référer à cette IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse.

Définitions

Les références aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'engagement sont données par Norme et numéro de paragraphe. Par exemple, « 1.7 » renvoie les utilisateurs à la Norme comptable internationale du secteur public, IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, paragraphe 7. Les références énoncées ci-dessous entre parenthèses indiquent des variations mineures du libellé.

Terme	Définition	Localisation
achat normalisé ou vente normalisée Applicable à partir du 1er janvier 2023.	achat ou vente d'un actif financier en vertu d'un contrat dont les modalités imposent la livraison de l'actif dans le délai défini généralement par la réglementation ou par une convention sur le marché concerné.	41.9
acheteur Applicable à partir du 1er janvier 2026.	désigne le fournisseur qui apporte des ressources à l'entité en échange de biens ou de services, lesquels sont un extrant des activités de celle-ci, en vertu d'un accord contraignant, et ce pour sa propre consommation. (Le paragraphe AG27 donne des indications supplémentaires.)	47.4
accord contraignant Applicable à partir du 1er janvier 2026.	accord qui confère aux parties à l'accord des droits et des obligations, opposables par l'exercice de moyens juridiques ou équivalents.	47.4
acquéreur	l'entité qui obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités lors d'une acquisition	40.5
acquisition	regroupement d'entités du secteur public dans lequel une partie au regroupement obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités et à propos de laquelle il existe des indications que ce regroupement n'a pas la forme d'un rapprochement.	40.5
actif biologique	animal ou une plante vivant(e).	27.9
actif au titre du droit d'utilisation Applicable à partir du 1er janvier 2025.	actif qui représente le droit du preneur d'utiliser l'actif sous-jacent pour la durée du contrôle de location.	43.5
actif d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public	actif exploité pour assurer des services publics dans le cadre d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public qui : (a) Est fourni par l'opérateur tiers, et que : (i) l'opérateur tiers construit, aménage ou acquiert d'un tiers ; ou (ii) qui est un actif existant appartenant à l'opérateur tiers ; ou (b) Est fourni par l'entité publique et qui : (i) est un actif existant de l'entité publique ; ou (ii) est une amélioration d'un actif existant appartenant à l'entité publique.	32.8
actif éventuel	actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.	19.18

actif financier tout actif qui est : 28.9

(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.

actif financier déprécié	Un actif financier est déprécié lorsque se sont produits un ou plusieurs événements qui ont un effet néfaste sur les flux de trésorerie futurs estimés de cet actif financier. Les indications de dépréciation d'un actif financier englobent les données observables au sujet des événements suivants : (a) des difficultés financières importantes de l'émetteur ou de l'emprunteur ; (b) un manquement à un contrat, tel qu'une défaillance ou un paiement en souffrance ; (c) l'octroi, par le ou les prêteurs à l'emprunteur, pour des raisons économiques ou contractuelles liées aux difficultés financières de l'emprunteur, d'une ou de plusieurs faveurs que le ou les prêteurs n'auraient pas envisagées dans d'autres circonstances ; (d) la probabilité croissante de faillite ou de restructuration financière de l'emprunteur ; (e) la disparition d'un marché actif pour l'actif financier en raison de difficultés financières ; ou (f) l'achat ou la création d'un actif financier avec une forte décote, qui reflète les pertes de crédit subies. Il n'est pas nécessairement possible d'isoler un événement en particulier, la dépréciation de l'actif financier pouvant résulter de l'effet combiné de plusieurs événements.	49.10
actif financier déprécié dès son acquisition ou sa création Applicable à partir du 1er janvier 2023.	actif financier acquis ou créé qui est déprécié lors de la comptabilisation initiale.	41.9
actif lié à un droit de transfert Applicable à partir du 1er janvier 2026.	actif comptabilisé lorsqu'un ou plusieurs droits de transfert existent dans le cadre d'un accord contraignant.	48.6
actif net/situation nette	intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.	1.7
actif sous-jacent Applicable à partir du 1er janvier 2025.	actif qui fait l'objet d'un contrat de location et dont le droit d'utilisation est accordé au preneur par le bailleur.	43.5

actif qualifié	actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.	5.5
actifs	ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.	1.7
actif courant Applicable à partir du 1er janvier 2025.	L'entité doit classer un actif en tant qu'actif courant lorsque : (a) elle s'attend à réaliser l'actif ou qu'elle entend le vendre ou le consommer dans son cycle d'exploitation normal ; (b) elle détient l'actif principalement aux fins d'être négocié ; (c) elle s'attend à réaliser cet actif dans les douze mois qui suivent la période de présentation de l'information financière ; ou l'actif se compose de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie (tels que définis dans IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie), sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois après la période de présentation de l'information financière.	44.9
actif non courant Applicable à partir du 1er janvier 2025.	actif qui ne satisfait pas à la définition d'un actif courant.	44.9
actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme	actifs (autres que des instruments financiers non transférables, émis par l'entité présentant les états financiers) qui : (a) sont détenus par une entité (un fonds), légalement distincte de l'entité présentant les états financiers et servant uniquement à payer ou à financer les avantages du personnel ; et (b) ne peuvent servir qu'à payer ou financer les avantages du personnel ; sont hors de portée des créanciers de l'entité présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être restitués à l'entité sauf dans l'un des deux cas suivants : (i) les actifs restants du fonds suffisent à remplir toutes les obligations au titre des avantages du personnel du régime ou de l'entité présentant les états financiers, ou (ii) les actifs sont restitués à l'entité présentant les états financiers pour lui rembourser des avantages du personnel déjà payés.	39.8

actifs du régime	Les actifs du régime comprennent : (a) les actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme ; et (b) les contrats d'assurance éligibles.	39.8
actifs financiers et passifs financiers monétaires (désignés aussi instruments financiers monétaires.)	actifs financiers et passifs financiers à recevoir ou à payer en argent pour des montants fixes ou déterminables.	15.9
actifs générateurs de trésorerie	actifs détenus en vue de générer une rentabilité commerciale.	21.14
actifs non générateurs de trésorerie	actifs autres que des actifs générateurs de trésorerie.	21.14
actifs sectoriels	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 les produits affectés à un secteur incluent des intérêts ou des dividendes, les actifs du secteur incluent les comptes clients, prêts, participations ou autres sources de revenus relatifs à ces produits. Les actifs sectoriels ne comprennent pas les actifs d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisés conformément aux normes comptables relatives à la comptabilisation de l'incidence fiscale. Les actifs sectoriels comprennent les participations comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence uniquement si le solde net de ces participations est compris dans les produits sectoriels. Les actifs sectoriels comprennent la quote-part du coentrepreneur dans les produits d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle selon IPSAS 8, *Participations dans des coentreprises*. Les actifs sectoriels sont déterminés après déduction des corrections de valeur lorsque cette présentation est adoptée dans l'état de la situation financière de l'entité.	18.27
actif sur accord contraignant Applicable aux périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026.	désigne le droit d'une entité à obtenir une contrepartie au titre de la satisfaction de ses obligations de conformité conformément aux clauses de l'accord contraignant, lorsque ce droit dépend d'autre chose que de l'écoulement du temps (par exemple, de la prestation future de l'entité).	47.4
actifs nets affectés aux prestations Applicable aux périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2026.	sont : (a) Pour les régimes à prestations définies – les actifs d'un régime diminués des passifs autres que la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises et, dans un régime hybride, de l'obligation à cotisations définies envers les participants ; et (b) Pour les régimes à cotisations définies – les actifs d'un régime diminués des passifs autres que les obligations à cotisations définies envers les participants.	49.9

activité	ensemble intégré d'opérations ainsi que des actifs et/ou passifs y afférents, qui est susceptible d'être exploité et géré dans le but d'atteindre les objectifs d'une entité, par la fourniture de biens et/ou la prestation de services.	39.8
activité à l'étranger	entité qui est une entité contrôlée, une entité associée, 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 une devise autre que celui ou celle de l'entité présentant les états financiers.	4.10
activité abandonnée Applicable aux périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025.	une composante d'une entité dont l'entité s'est séparée ou bien qui est classée comme détenue en vue de la vente et qui : (a) représente une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte ; (b) fait partie d'un plan unique et coordonné pour se séparer d'une ligne d'activité ou d'une région géographique principale et distincte ; ou (c) est une filiale acquise exclusivement en vue de la revente.	44.9
activité acquise	activité dont l'acquéreur obtient le contrôle lors d'une acquisition	40.5
activité agricole	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.	27.9
activités d'investissement	acquisition et sortie d'actifs à long terme et autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.	2.8
activités de financement	activités qui ont pour résultat des changements dans l'importance et la composition des apports en capital et des emprunts de l'entité.	2.8
activités opérationnelles	activités de l'entité qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.	2.8
activités pertinentes	celles de l'entité potentiellement contrôlée qui ont une incidence significative sur la nature ou le montant des avantages que tire une entité du lien avec cette autre entité.	35.14
activité regroupée	activité qui se regroupe avec une ou plusieurs autres activités afin de former l'entité issue du regroupement lors d'un rapprochement.	40.5
adhérents Applicable à compter du 1er janvier 2026.	membres d'un régime de retraite et ceux qui ont droit à des prestations au titre de ce régime.	49.9

amendes	avantages économiques ou potentiel de service reçu ou à recevoir par les entités du secteur public, de la manière déterminée par un tribunal ou autre organisme d'application des lois, par suite d'une infraction aux lois ou aux règlements.	23.7
amendes Applicable à compter du 1er janvier 2026.	avantages économiques ou un potentiel de service reçu ou à recevoir par l'entité, sous une forme déterminée par un tribunal ou autre organe d'application des lois, par suite d'une infraction aux lois et/ou aux règlements.	47.4
amortissement (amortization)	répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation incorporelle sur sa durée d'utilité.	31.16
amortissement (depreciation)	répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.	17.13, 45.5
application prospective	l'application prospective d'un changement de méthodes comptables et de la comptabilisation de l'effet d'un changement d'estimation comptable consiste, respectivement, à : (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 dans les périodes courantes et futures affectées par le changement.	3.7
application rétrospective	application d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, à d'autres événements et conditions comme si cette méthode avait toujours été appliquée.	3.7
apports des contributeurs	avantages économiques futurs ou potentiel de service apportés à l'entité par des parties extérieures à celle-ci, autres que ceux qui résultent en des passifs de l'entité. Ces apports créent un intérêt financier dans l'actif net/situation nette de l'entité, qui : (a) transfère un droit sur la distribution d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service par l'entité au cours de sa vie (ces distributions étant fixées à la discrétion des contributeurs ou de leurs représentants) ainsi que sur la distribution de tout excédent éventuel des actifs sur les passifs en cas de liquidation de l'entité ; et/ou (b) peut être vendu, échangé, transféré ou remboursé.	1.7
approche par les coûts Applicable à partir du 1er janvier 2025	technique d'évaluation qui reflète le montant (souvent appelé coût de remplacement) qui serait requis actuellement pour remplacer la capacité de service d'un actif.	46.6
approche par le marché Applicable à partir du 1er janvier 2025	technique d'évaluation qui se fonde sur les prix et d'autres informations pertinentes générées par des transactions de marché sur des actifs, des passifs ou un groupe d'actifs et de passifs (par exemple une entreprise) identiques ou comparables (c'est-à-dire similaires).	46.6
approche par le résultat Applicable à partir du 1er janvier 2025	une technique d'évaluation consistant à convertir des montants futurs (comme des flux de trésorerie ou des produits et des charges) en un montant unique (actualisé).	46.6

avantages	avantages que tire une entité de ses liens avec d'autres entités. Ces avantages peuvent être à caractère financier ou non financier. Les conséquences effectives des liens entretenus avec d'autres entités peuvent présenter des aspects positifs ou négatifs.	35.14
avantages incitatifs à la location Applicable à partir du 1er janvier 2025.	paiements accordés par le bailleur au preneur dans le cadre d'un contrat de location ou encore remboursement ou prise en charge par le bailleur de coûts encourus par le preneur.	43.5
autorisation budgétaire	autorisation accordée par un organe législatif pour allouer des fonds aux fins spécifiées par le pouvoir législatif ou une instance similaire.	24.7
autre risque de prix	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.	30.8
autres avantages à long terme	tous les avantages du personnel autres que les avantages à court terme, les avantages postérieurs à l'emploi et les indemnités de fin de contrat de travail.	39.8
autres cotisations et prélèvements obligatoires Applicable à partir du 1er janvier 2026.	montants de trésorerie ou d'autres actifs, payés ou payables à l'entité, conformément aux lois et/ou aux règlements établis afin de procurer des recettes qui serviront à fournir des programmes d'État spécifiés.	47.4
avantages à court terme	avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail) qui sont à régler dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel les membres du personnel ont rendu les services correspondants.	39.8
avantages du personnel	toutes formes de contrepartie donnée par une entité au titre des services rendus par son personnel ou lors de la cessation de son emploi.	39.8
avantages postérieurs à l'emploi	avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail) qui sont payables postérieurement à la cessation de l'emploi.	39.8
bailleur Applicable à partir du 1er janvier 2025.	entité qui accorde le droit d'utiliser un actif sous-jacent pendant une période moyennant le paiement d'une contrepartie.	43.5
base comparable	montants réels présentés selon la même convention comptable, le même mode de classification, pour les mêmes entités et pour la même période que le budget approuvé.	24.7
bénéficiaire du transfert Applicable à partir du 1er janvier 2026.	entité qui reçoit un bien, un service ou un autre actif d'une autre entité sans lui fournir directement aucun bien, service ou autre actif.	48.6
bien immobilier occupé par son propriétaire	bien immobilier détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour être utilisé dans la production ou la fourniture, de biens ou de services, ou à des fins administratives.	16.7

budget annuel	budget approuvé pour une année. Il n'inclut ni les estimations futures publiées ni les projections relatives aux périodes allant au-delà de la période budgétaire.	24.7
budget approuvé	autorisation de dépenses découlant des lois, des projets de lois de crédit, des ordonnances de l'État et d'autres décisions liées aux produits ou aux recettes anticipés pour la période budgétaire.	24.7
budget définitif	budget initial ajusté de toutes les réserves, montants de reports, transferts, affectations, autorisations budgétaires supplémentaires et autres variations autorisées par un organe législatif ou instance similaire, applicables à la période budgétaire.	24.7
budget initial	budget initial approuvé pour la période budgétaire.	24.7
budgets pluriannuels	budget approuvé pour plus d'un an. Il n'inclut ni les estimations futures publiées, ni les projections relatives aux périodes allant au-delà de la période budgétaire.	24.7
catégorie d'immobilisations corporelles	regroupement d'actifs de nature ou d'usage similaires au sein de l'activité d'une entité, qui figure dans les états financiers en tant que rubrique individuelle.	17.13, 45.5
changement d'estimation comptable	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.	3.7
charges	diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période de reporting sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.	1.7
charges fiscales	dispositions préférentielles de la loi fiscale qui fournissent à certains contribuables des concessions non disponibles à d'autres.	23.7
charges payées par le biais du système d'imposition	montants qui sont à la disposition des bénéficiaires indépendamment du fait qu'ils ont ou non payé des impôts	23.7, 47.4

charges sectorielles	Les charges résultant des activités opérationnelles d'un secteur qui sont directement attribuables à ce secteur et la partie pertinente de charges pouvant être 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'entités associées, coentreprises ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ; (d) les passifs d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisés conformément aux normes comptables relatives à la comptabilisation de l'incidence fiscale ; (e) les frais administratifs, frais de siège et autres charges intervenant au niveau de l'entité et concernant l'ensemble de l'entité. Il arrive toutefois que certains coûts soient encourus au niveau de l'entité pour le compte d'un secteur. Ces coûts sont considérés comme des charges sectorielles s'ils sont liés aux activités opérationnelles du secteur et peuvent être directement attribués à ce secteur ou lui être raisonnablement affectés. Les charges sectorielles incluent la quote-part du coentrepreneur dans les charges d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle conformément à IPSAS 8 Participations dans des coentreprises. Pour l'information sectorielle, les opérations de nature financière, tels les produits financiers et charges financières peuvent être présentées en montants nets si ces éléments font également l'objet d'une présentation en valeurs nettes dans les comptes sociaux ou les comptes consolidés.	18.27
charge de transfert Applicable à partir du 1er janvier 2026.	charge découlant d'une transaction, autre que (à l'exception des) les taxes, dans laquelle une entité fournit un bien, un service ou un autre actif à une autre entité (qui peut être une personne physique) sans recevoir directement aucun bien, service ou autre actif en retour	48.6
client Applicable à partir du 1er janvier 2026.	partie ayant conclu un contrat avec une entité en vue d'obtenir des biens ou des services, lesquels sont un extrant des activités de l'entité, en échange d'une contrepartie.	47.4
coentrepreneur	partie à une coentreprise qui exerce un contrôle conjoint sur celle-ci.	36.8
coentreprise Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2016	accord contractuel en vertu duquel deux parties ou plus se sont engagées à exercer une activité économique sous contrôle conjoint.	8.6

coentreprise Applicable à partir du 1er janvier 2017.	partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'entreprise ont des droits sur l'actif net de celle-ci.	36.8
commencement du contrat de location	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.	13.8
composante d'une entité Applicable à partir du 1er janvier 2025	comprend des activités et des flux de trésorerie qui peuvent être clairement distingués, sur le plan opérationnel et pour la communication d'informations financières, du reste de l'entité.	44.9
comptabilité d'engagement[32]	convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). Par conséquent, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rapportent. Les éléments comptabilisés selon la comptabilité d'exercice sont les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits et les charges.	1.7
conditions imposées aux actifs transférés	stipulations qui spécifient que les avantages économiques futurs ou le potentiel de services incorporés dans l'actif doivent être consommés par le destinataire comme spécifié ou que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service doivent être retournés au cédant.	23.7
constructeur	entité qui exécute des travaux de construction aux termes d'un contrat de construction.	11.4
contrat Applicable à partir du 1er janvier 2025.	accord entre deux parties ou plus, qui crée des droits et obligations exécutoires.	43.5
contrat à forfait	Contrat de construction dans lequel l'entrepreneur accepte un prix fixe pour le contrat, ou un taux fixe par unité de production, soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix.	11.4
contrat concourant à la réalisation d'un service public	accord juridiquement contraignant entre une entité publique et un opérateur tiers par lequel : (a) l'opérateur tiers exploite l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public pour assurer un service public au nom de l'entité publique pour une période de temps spécifiée ; et (b) l'opérateur tiers est rémunéré pour ses services pendant la durée du contrat concourant à la réalisation d'un service public.	32.8

[32] NdT également appelée « comptabilité en droits constatés ».

contrat d'assurance éligible	contrat conclu avec un assureur qui n'est pas une partie liée (au sens défini dans IPSAS 20 Information relative aux parties liées) de l'entité présentant les états financiers, et dont les produits : (a) ne peuvent servir qu'à payer ou financer les avantages du personnel en vertu d'un régime à prestations définies ; et (b) sont hors de portée des créanciers de l'entité présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être restitués à cette entité sauf dans l'un des deux cas suivants : (i) ces produits représentent un surplus d'actifs non nécessaires pour que le contrat couvre l'ensemble des obligations relatives aux avantages du personnel, ou (ii) ces produits sont restitués à l'entité présentant les états financiers pour lui rembourser des avantages du personnel déjà payés.	39.8
contrat de construction	contrat ou 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.	11.4
contrat de garantie financière Applicable à partir du 1er janvier 2023.	contrat qui impose à l'émetteur d'effectuer des paiements spécifiés pour rembourser son titulaire d'une perte qu'il encourt en raison de la défaillance d'un débiteur spécifié à effectuer un paiement à l'échéance en vertu des dispositions initiales ou modifiées de l'instrument d'emprunt.	41.9
contrat de location Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.	13.8
contrat de location Applicable à partir du 1er janvier 2025.	contrat, ou partie d'un contrat, qui confère le droit d'utiliser un bien (l'actif sous-jacent) pour une période déterminée moyennant le versement d'une contrepartie.	43.5
contrat de location à court terme Applicable à partir du 1er janvier 2025.	contrat de location dont la durée (durée du contrat de location) à la date de prise d'effet du contrat est de 12 mois ou moins. Un contrat de location avec option d'achat ne constitue pas un contrat de location à court terme.	43.5
contrat de location non résiliable Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	contrat de location pouvant être résilié uniquement : (a) si une éventualité peu probable survient ; (b) avec l'autorisation du bailleur ; (c) si le preneur conclut avec le même bailleur un nouveau contrat de location portant sur le même actif ou sur un actif équivalent ; ou (d) lors du paiement par le preneur d'une somme complémentaire telle qu'il existe, dès le commencement du contrat, la certitude raisonnable que le contrat de location sera poursuivi.	13.8
contrat de location simple Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.	13.8

contrat de location simple Applicable à partir du 1er janvier 2025.	contrat de location qui ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l' actif sous-jacent.	43.5
contrat de location-financement Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine.	13.8
contrat de location-financement Applicable à partir du 1er janvier 2025.	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 sous-jacent.	43.5
contrat déficitaire	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.	19.18
contrat de sous-location Applicable à partir du 1er janvier 2025.	transaction dans laquelle un actif sous-jacent est reloué par son preneur (le « bailleur intermédiaire ») à un tiers, le contrat de location (le «contrat de location principal») conclu entre le bailleur et le preneur principaux demeurant en vigueur.	43.5
contrat en régie ou au coût majoré	contrat de construction dans lequel le constructeur est remboursé des coûts autorisés ou autrement définis, le cas échéant dans un contrat à base commerciale, majorés d'un pourcentage de ces coûts ou d'une éventuelle rémunération fixe.	11.4
contrat juridiquement contraignant (pour un contrat concourant à la réalisation d'un service public)	contrats et autres accords qui confèrent aux parties des droits et des obligations similaires à ceux d'un contrat en bonne et due forme.	32.8
contrats non (entièrement) exécutés	contrats dans lesquels aucune des parties n'a exécuté l'une quelconque de ses obligations ou dans lesquels les deux parties ont partiellement exécuté leurs obligations dans la même proportion.	19.18
contrepartie autonome Applicable à partir du 1er janvier 2026.	montant qu'une entité prévoit de verser au bénéficiaire du transfert pour satisfaire à chacune de ses obligations dans le cadre d'un accord contraignant.	48.6

contrepartie éventuelle	obligation qui incombe à l'acquéreur de transférer des actifs ou des participations en fonds propres supplémentaires aux précédents détenteurs d'une activité acquise dans le cadre de l'échange visant le contrôle de l'activité acquise si certains événements futurs spécifiés interviennent ou si certaines conditions se réalisent. Cela étant, une contrepartie éventuelle peut également donner à l'acquéreur le droit à la restitution de la contrepartie qu'il a préalablement transférée si certaines conditions spécifiées sont remplies.	40.5
contrepartie d'opération Applicable à partir du 1er janvier 2026.	pour les besoins de la présente Norme, désigne le montant de ressources que l'entité prévoit d'être en droit d'attendre.	47.4
contrepartie totale de la transaction Applicable à partir du 1er janvier 2026.	montant total des ressources qu'une entité prévoit de transférer.	48.6
contributeur des ressources Applicable à partir du 1er janvier 2026.	désigne la partie qui fournit des ressources à l'entité.	47.4
contrôle	pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.	2.8
contrôle conjoint	le partage du contrôle convenu dans le cadre d'un accord contraignant, qui n'existe que dans les cas où les décisions concernant les activités pertinentes sont prises à l'unanimité des parties partageant le contrôle.	36.8
contrôle d'un actif	existe lorsque l'entité peut utiliser ou obtenir de toute autre manière des avantages de la trésorerie dans la réalisation de ses objectifs, et peut exclure ou réguler l'accès de tiers à ces avantages.	23.7
convention budgétaire	convention de comptabilité d'exercice, de comptabilité de caisse ou autre convention adoptée dans le budget, qui a été approuvée par l'organe législatif.	24.7
coparticipant	une partie à une entreprise commune qui exerce le contrôle conjoint sur celle-ci.	37.7
correction de valeur pour pertes Applicable à partir du 1er janvier 2023.	correction de valeur pour pertes de crédit attendues au titre des actifs financiers évalués selon le paragraphe 40, des créances locatives et des actifs sur contrat, cumul des dépréciations des actifs financiers évalués selon le paragraphe 4.1.2A et provision pour pertes de crédit attendues relativement aux engagements de prêt et aux contrats de garantie financière.	41.9
cours de change	cours auquel sont échangées deux monnaies entre elles.	4.10
cours du jour	taux de change pour livraison immédiate.	4.10
coût	montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.	16.7

coût amorti d'un actif ou d'un passif financier Applicable à partir du 1er janvier 2023.	valeur attribuée à un actif financier ou à un passif financier lors de sa comptabilisation initiale, diminuée des remboursements en principal, majorée ou diminuée du cumul de l'amortissement, calculé par la méthode du taux d'intérêt effectif, de toute différence entre cette valeur initiale et la valeur à l'échéance et, dans le cas d'un actif financier, ajustée au titre de la correction de valeur pour pertes, le cas échéant.	41.9
coût d'exécution d'une obligation Applicable à partir du 1er janvier 2025.	coûts minimaux que l'entité doit supporter pour exécuter les obligations représentées par le passif.	46.6
coût historique Applicable à partir du 1er janvier 2025.	contrepartie versée pour acquérir, construire ou développer un actif, augmentée des coûts de transaction, ou la contrepartie reçue pour assumer un passif, diminuée des coûts de transaction, à la date à laquelle l'actif est acquis, construit ou développé ou le passif contracté.	46.6
coût présumé Applicable à partir du 1er janvier 2025.	montant utilisé comme substitut du coût de la transaction à la date d'évaluation.	46.6
coûts de la vente Applicable à partir du 1er janvier 2025.	coûts marginaux directement attribuables à la cession d'un actif (ou d'un groupe destiné à être cédé), à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.	449
coût de remplacement actuel	coût que l'entité encourrait pour acquérir l'actif à la date de reporting.	12.9
coût des services rendus	comprend : (a) le coût des services rendus au cours de la période, soit l'accroissement de la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies résultant des services rendus au cours de la période ; (b) le coût des services passés, soit la variation de la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies pour les services rendus par les membres du personnel au cours de périodes antérieures, qui résulte de la modification d'un régime (instauration ou cessation d'un régime à prestations définies ou encore apport de changements au régime) ou de la réduction d'un régime (diminution importante, décidée par l'entité, du nombre de membres du personnel couverts par le régime) ; et (c) le profit ou la perte sur liquidation, le cas échéant.	39.8
coûts de sortie	coûts marginaux directement attribuables à la cession d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.	21.14
coûts de transaction Applicable à partir du 1er janvier 2023.	coûts marginaux directement imputables à l'acquisition, à l'émission ou à la sortie d'un actif ou d'un passif financier (voir IPSAS 29 Annexe A, paragraphe AG26). Un coût marginal est un coût qui n'aurait pas été encouru si l'entité n'avait pas acquis, émis ou cédé l'instrument financier.	41.9
coûts de transaction Applicable à partir du 1er janvier 2023.	coûts marginaux directement imputables à l'acquisition, à la construction, au développement ou à la sortie d'un actif ou à l'engagement d'un passif qui n'auraient pas été supportés si l'entité n'avait pas acquis, construit, développé ou sorti l'actif ou contracté le passif.	46.6

coûts de ventes	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.	27.9
coûts d'emprunt	intérêts et autres coûts supportés par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds.	5.5
coûts directs initiaux Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	coûts marginaux directement attribuables à la négociation et à la rédaction d'un contrat de location, à l'exception toutefois des coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs.	13.8
coûts directs initiaux Applicable à partir du 1er janvier 2025.	coûts marginaux engagés pour l'obtention d'un contrat de location qui n'auraient pas été encourus si le contrat de location n'avait pas été obtenu.	43.5
coût présumé	coût présumé est le montant utilisé comme substitut du coût ou du coût amorti à une date donnée.	33.9
couverture financière Applicable à partir du 1er janvier 2026.	transfert d'actifs à une entité (le régime de retraite) distincte de l'employeur/promoteur pour faire face aux obligations futures de paiement des prestations de retraite.	49.9
date d'acquisition	date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'activité acquise	40.5
date d'adoption des IPSAS	date à laquelle l'entité adopte les IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice pour la première fois, qui est le début de la période pour laquelle le primo-adoptant applique les IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice et pour laquelle l'entité présente ses premiers états financiers de transition aux IPSAS ou ses premiers états financiers IPSAS.	33.9
date de conclusion du contrat de location Applicable à partir du 1er janvier 2025.	date de signature d'un contrat de location ou, si elle est antérieure, date d'engagement réciproque des parties sur les principaux termes et conditions de ce contrat de location.	43.5
date d'entrée en vigueur de la modification du contrat de location Applicable à partir du 1er janvier 2025.	date à laquelle deux parties conviennent d'une modification d'un contrat de location.	43.5
date de prise d'effet du contrat de location Applicable à partir du 1erjanvier 2025.	la date à laquelle un bailleur met un actif sous-jacent à la disposition d'un preneur.	43.5
date de rapprochement	date à laquelle l'entité issue du regroupement obtient le contrôle des activités regroupées	40.5
date de reporting/clôture	date du dernier jour de la période de reporting/clôture à laquelle se rapportent les états financiers.	2.8
date du reclassement Applicable à partir du 1er janvier 2023.	premier jour de la première période de présentation de l'information financière qui suit un changement de modèle de gestion entraînant un reclassement d'actifs financiers de la part de l'entité.	41.9

début de la période de location Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	date à partir de laquelle le preneur est autorisé à exercer son droit d'utilisation de l'actif loué. Il s'agit de la date de comptabilisation initiale du contrat de location (c'est-à-dire la comptabilisation des actifs, passifs, produits ou charges qui proviennent du contrat de location, selon le cas).	13.8
décideur	un décideur est une entité ayant des droits décisionnels qui agit pour son propre compte (ou à titre de mandant) ou pour le compte d'autrui (comme mandataire).	35.14
décomptabilisation Applicable à partir du 1er janvier 2023.	suppression, dans l'état de la situation financière d'une entité, d'un actif ou d'un passif financier comptabilisé antérieurement.	41.9
déficit ou excédent	est égal à la différence entre : (a) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies ; et (b) la juste valeur des actifs du régime (s'il en existe).	39.8
dépréciation	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.	21.14
dépréciation d'un actif non générateur de trésorerie	montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.	17.13
dérivé Applicable à partir du 1er janvier 2023.	instrument financier ou un autre contrat entrant dans le champ d'application d'IPSAS 29 (voir paragraphes 2 à 6) et qui présente les trois caractéristiques suivantes : (a) sa valeur varie en fonction d'une variation d'un taux d'intérêt spécifié, du prix d'un instrument financier, du prix d'une marchandise, d'un cours de change, d'un indice de prix ou de taux, d'une notation de crédit ou d'un indice de crédit ou d'une autre variable, à condition que dans le cas d'une variable non financière, la variable ne soit pas spécifique à l'une des parties au contrat (parfois appelé le « sous-jacent ») ; (b) il ne requiert aucun investissement initial net ou un investissement initial net inférieur à celui qui serait nécessaire pour d'autres types de contrats dont on pourrait attendre des réactions similaires aux évolutions des conditions du marché ; et (c) il est réglé à une date future.	41.9
détenteurs	aux fins de la présente Norme, détenteur est utilisé au sens large pour désigner toute partie détenant des droits de propriété quantifiables dans une activité. Le terme comprend ainsi, sans s'y limiter, les détenteurs de participations en capitaux propres d'entités détenues par des investisseurs ainsi que les détenteurs, sociétaires ou participants d'entités mutuelles.	40.5

détenu à des fins de transaction Applicable à partir du 1er janvier 2023.	se dit d'un actif financier ou d'un passif financier qui répond à l'une ou l'autre des conditions suivantes : (a) il est acquis ou assumé principalement en vue d'une revente prochaine ou d'un rachat prochain ; (b) lors de sa comptabilisation initiale, il fait partie d'un portefeuille d'instruments financiers déterminés qui sont gérés ensemble et qui présentent des indications d'un profil récent de prise de profits à court terme ; ou (c) il est un dérivé (à l'exception d'un dérivé qui est un contrat de garantie financière ou un instrument de couverture désigné et efficace).	41.9
développement	l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.	31.16
distribution aux contributeurs	avantages économiques futurs ou potentiel de service, distribués par l'entité à tous ses contributeurs ou à quelques-uns d'entre eux, soit au titre d'un retour sur investissement, soit au titre d'un remboursement de l'investissement.	1.7
dividendes ou distributions similaires Applicable au 1er janvier 2023.	distribution aux porteurs d'instruments de fonds propres en proportion de leur participation dans une catégorie donnée de titres composant le capital.	41.9
droits de protection	droits qui ont pour but de protéger les intérêts de la partie qui les détient, sans toutefois lui donner le pouvoir sur l'entité à laquelle les droits se rattachent.	35.14
droits de révocation	droits de retirer au décideur son pouvoir décisionnel.	35.14
droit de transfert Applicable à partir du 1er janvier 2026.	droit exécutoire d'une entité permettant d'exiger du bénéficiaire du transfert qu'il respecte ses obligations conformément aux modalités prévues dans un accord contraignant ou qu'il en subisse les conséquences également prévues dans cet accord.	48.6
données d'entrée Applicable à partir du 1er janvier 2025.	hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour fixer le prix d'un actif ou d'un passif, y compris les hypothèses sur les risques, dont les suivants : (a) le risque inhérent à une technique d'évaluation particulière utilisée pour déterminer la juste valeur (par exemple un modèle d'évaluation); (b) le risque inhérent aux données d'entrée de la technique d'évaluation. Les données d'entrée peuvent être observables ou non observables.	46.6
données d'entrée corroborées par le marché Applicable à partir du 1er janvier 2025.	données d'entrée obtenues principalement à partir de données de marché observables ou corroborées au moyen de telles données, par corrélation ou autrement.	46.6

données d'entrée de niveau 1 Applicable à partir du 1er janvier 2025.	correspondent au cours du marché (non ajustés) sur des marchés actifs, pour des actifs ou des passifs identiques, auxquels l'entité peut avoir accès à la date d'évaluation	46.6
données d'entrée de niveau 2 Applicable à partir du 1er janvier 2025.	données d'entrée concernant l'actif ou le passif, autres que les cours du marché inclus dans les données d'entrée de niveau 1, qui sont observables directement ou indirectement.	46.6
données d'entrée de niveau 3 Applicable à partir du 1er janvier 2025.	données d'entrée non observables concernant l'actif ou le passif.	46.6
données d'entrée observables Applicable à partir du 1er janvier 2025.	données d'entrée qui sont élaborées à l'aide des données de marché, par exemple les informations publiées sur des événements ou des transactions réels, et qui reflètent les hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour fixer le prix de l'actif ou du passif.	46.6
données d'entrée non observables Applicable à partir du 1er janvier 2025.	données d'entrée pour lesquelles il n'existe pas de données de marché observables et qui sont élaborées à l'aide de la meilleure information disponible quant aux hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour fixer le prix de l'actif ou du passif.	46.6
durée d'utilisation Applicable à partir du 1er janvier 2025.	période totale (y compris les périodes non consécutives) pendant laquelle un actif est utilisé au titre de l'exécution d'un contrat conclu avec un client.	43.5
durée d'utilité (d'un actif non générateur de trésorerie)	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.	21.14
durée d'utilité (d'un contrat de location) Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	La période estimée restante depuis le début de la période de location, pendant laquelle l'entité s'attend à consommer les avantages économiques représentatifs de l'actif, période qui n'est pas limitée par la durée du contrat de location.	13.8
durée d'utilité (des immobilisations corporelles)	Soit : (a) la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif ; soit (b) le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.	17.13
durée de vie économique Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	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.	13.8

durée de vie économique Applicable à partir du 1er janvier 2025.	Soit : (a) La période pendant laquelle on s'attend à ce qu'un actif soit économiquement utilisable par un ou plusieurs utilisateurs ; soit (b) le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs.	43.5
durée du contrat de location Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	La période non résiliable pour laquelle le preneur s'est engagé à louer l'actif ainsi que toutes périodes ultérieures pour lesquelles le preneur a l'option d'obtenir la poursuite de son contrat de location moyennant ou non le paiement d'une somme complémentaire dans la mesure où, dès le commencement du contrat de location, on peut avoir la certitude raisonnable que le preneur exercera son option.	13.8
durée du contrat de location Applicable à partir du 1er janvier 2025.	période non résiliable pendant laquelle le preneur a le droit d'utiliser l'actif sous-jacent, à laquelle s'ajoutent les périodes suivantes : (a) toute option de renouvellement du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer ; et (b) toute option de résiliation du contrat de location que le preneur a la certitude raison-nable de ne pas exercer.	43.5
écarts actuariels	variations de la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies qui résultent: (a) des ajustements liés à l'expérience (les effets des différences entre les hypothèses actuarielles antérieures et ce qui s'est effectivement produit) ; et (b) des effets des changements d'hypothèses actuarielles.	39.8
écart de change	écart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des états financiers, à des cours de change différents.	4.10,
efficacité d'une couverture	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 IPSAS 29 paragraphes AG145 à AG156 de l'annexe A).	29.10
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 [IPSAS 29] les paragraphes 87 à 94 et AG131 à AG141 de l'annexe A développent la définition des éléments couverts).	29.10
éléments monétaires	unités monétaires détenues et éléments d'actif et de passif à recevoir ou à payer d'un montant en unités monétaires fixe ou déterminable.	4.10
éléments non monétaires	éléments qui ne sont pas des éléments monétaires.	10.7

emprunts	passifs financiers autres que des dettes fournisseurs à court terme soumises à des conditions normales de crédit.	30.8
engagement ferme Applicable à partir du 1er janvier 2023.	accord irrévocable d'échange d'une quantité spécifiée de ressources pour un prix spécifié, à une ou plusieurs dates futures spécifiées.	41.9
engagement d'achat ferme Applicable à partir du 1er janvier 2025.	accord avec une partie non liée, irrévocable pour les deux parties et habituellement juridiquement exécutoire, qui (a) spécifie toutes les conditions importantes, y compris le prix et l'échéancier des transactions, et (b) inclut un élément dissuasif pour inexécution qui est suffisamment important pour rendre l'exécution hautement probable.	44.9
engagements de retraite Applicable à partir du 1er janvier 2026.	sont : (a) Pour les régimes à prestations définies – la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises ; et (b) Pour les régimes à cotisations définies – les obligations à cotisations définies.	49.9
en souffrance Applicable à partir du 1er janvier 2023.	Lorsqu'une contrepartie n'a pas effectué un paiement à la date d'échéance contractuelle de celui-ci.	41.9
entité contrôlante	Entité qui contrôle une ou plusieurs entités	35.14
entité contrôlée	Entité qui est contrôlée par une autre entité	35.14
entité économique	Groupe d'entités composé d'une entité contrôlante et d'une ou plusieurs entités contrôlées.	1.7
entité d'investissement	Entité qui : • obtient des fonds d'un ou de plusieurs investisseurs, à charge pour elle de leur fournir des services de gestion d'investissements ; • a pour objet d'investir des fonds dans le seul but de réaliser des rendements sous forme de plus-values en capital et/ou de revenus d'investissement ; et • évalue et apprécie la performance de la quasi-totalité de ses investissements sur la base de la juste valeur.	35.14
entité issue du regroupement	entité qui résulte de la réunion de deux activités (ou plus) lors d'un rapprochement	40.5
entité mutuelle	entité, autre qu'une entité détenue par un investisseur, qui verse des dividendes, fournit des coûts réduits ou d'autres avantages économiques, directement à ses détenteurs, sociétaires ou participants. Ainsi, une société d'assurance mutuelle, une coopérative d'épargne et une entité coopérative sont toutes des entités mutuelles	40.5
entité publique (partie à un contrat concourant à la réalisation d'un service public)	désigne l'entité qui octroie à l'opérateur tiers le droit d'exploiter l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public.	32.8

entité structurée	une entité structurée est : dans le cas des entités où les accords administratifs ou les dispositions législatives constituent généralement le facteur déterminant pour établir qui contrôle l'entité, une entité conçue de telle manière que les accords administratifs ou les dispositions législatives ne constituent pas le facteur déterminant pour établir qui contrôle l'entité ; c'est notamment le cas lorsque les accords contraignants constituent un facteur significatif pour établir qui contrôle l'entité et que les activités pertinentes sont dirigées au moyen d'accords contraignants ; ou Dans le cas des entités où les droits de vote ou droits similaires constituent généralement le facteur déterminant pour établir qui contrôle l'entité, une entité conçue de telle manière que les droits de vote ou droits similaires ne constituent pas le facteur déterminant pour établir qui contrôle l'entité ; c'est notamment le cas lorsque les droits de vote concernent uniquement des tâches administratives et que les activités pertinentes sont dirigées au moyen d'accords contraignants.	38.7
entreprise commune	Une entreprise commune est un partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'entreprise ont des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à celle-ci.	37.7
équivalents de trésorerie	Placements à court terme, très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.	2.8
erreurs d'une période antérieure	Omissions ou inexactitudes des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables : (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, des négligences, des mauvaises interprétations des faits, et des fraudes.	3.7
états financiers consolidés	États financiers d'une entité économique dans lesquels les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits, les charges et les flux de trésorerie de l'entité contrôlante et des entités contrôlées sont présentés comme ceux d'une entité économique unique.	34.6
états financiers individuels	états financiers individuels que présente une entité, et dans lesquels celle-ci peut choisir, sous réserve des dispositions de la présente Norme, de comptabiliser ses participations dans ses entités contrôlées, coentreprises et entreprises associées soit au coût, soit selon IPSAS 29, Instruments financiers : comptabilisation et évaluation, soit selon la méthode de la mise en équivalence décrite dans IPSAS 36, Participations dans des entreprises associées et coentreprises.	34.6

événement imposable	l'événement qui, selon la décision de l'État, des élus ou d'une autre instance sera soumis à l'impôt.	23.7
événements postérieurs à la date de reporting	événements favorables et défavorables qui se produisent entre la date de reporting et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. On peut distinguer deux types d'événements : (a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de reporting (événements postérieurs à la date de reporting donnant lieu à des ajustements) ; et (b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de reporting (événements postérieurs à la date de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements).	14.5
fait générateur d'obligation	événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation.	19.18
flux de trésorerie	entrées et sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie.	2.8
flux de trésorerie attendus Applicable à partir du 1er janvier 2025.	espérance mathématique (moyenne de la distribution) des flux de trésorerie futurs possibles.	46.6
fournisseur de transfert Applicable à partir du 1er janvier 2026.	entité qui fournit un bien, un service ou un autre actif à une autre entité sans recevoir directement aucun bien, service ou autre actif en retour.	48.6
frais de transport Applicable à partir du 1er janvier 2025.	frais qui seraient engagés pour transporter un actif de l'endroit où il se trouve jusqu'au marché principal (ou jusqu'au marché le plus avantageux).	46.6
gain ou perte de valeur Applicable à partir du 1er janvier 2023.	gain ou perte qui est comptabilisé en résultat conformément au paragraphe 80 et qui découle de l'application des dispositions en matière de dépréciation des paragraphes 73-93 [IPSAS 41].	41.9
garantie de valeur résiduelle Applicable à partir du 1er janvier 2025.	garantie donnée au bailleur par un tiers qui ne lui est pas lié selon laquelle la valeur (ou une partie de la valeur) de l'actif sous-jacent à l'issue du contrat de location ne sera pas inférieure à un montant convenu.	43.5
goodwill	actif représentant les futurs avantages économiques résultant d'autres actifs acquis lors d'une acquisition qui ne sont pas identifiés individuellement ni comptabilisés séparément	40.5
groupe d'actifs biologiques	Regroupement d'animaux ou de plantes vivants similaires.	27.9

groupe destiné à être cédé Applicable à compter du 1er janvier 2025.	groupe d'actifs destinés à être cédés, par la vente ou d'une autre manière, ensemble en tant que groupe dans une transaction unique, et les passifs directement liés à ces actifs qui seront transférés lors de la transaction. Le groupe inclut le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises si le groupe est une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été attribué selon les dispositions des paragraphes 90A-90H d'IPSAS 26 *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* ou s'il s'agit d'une activité au sein d'une telle unité génératrice de trésorerie.	44.9
hautement probable Applicable à compter du 1er janvier 2025.	signifie beaucoup plus probable qu'improbable.	44.9
identifiable	Un actif est identifiable s'il : est séparable, c'est-à-dire susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit conjointement avec un contrat contraignant, un actif identifiable ou un passif identifiable y afférents, peu importe si l'entité entend ou non procéder à ces opérations ; ou résulte de contrats juridiquement contraignants (comprenant des droits contractuels ou d'autres droits légaux), que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.	40.5
immeubles de placement	Bien immobilier (terrain ou bâtiment - ou partie d'un bâtiment - ou les deux) détenu pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que pour : (a) l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ; ou (b) le vendre dans le cadre des activités ordinaires.	16.7
immobilisation incorporelle	Actif non monétaire identifiable sans substance physique.	31.16
immobilisations corporelles	Éléments 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.	17.13
impôts	avantages économiques ou potentiel de service obligatoirement payés ou payables aux entités du secteur public, conformément aux lois ou règlements établis afin de fournir des recettes à l'État. Les impôts n'incluent pas les amendes ou autres pénalités imposées pour infractions à la loi.	23.7, 47.4

impraticable (2)	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 parvenir. Pour une période antérieure donnée, appliquer un changement de méthode comptable à titre rétrospectif ou effectuer un retraitement rétrospectif afin de corriger une erreur est irréalisable si : (a) les effets de l'application rétrospective ou du retraitement rétrospectif ne peuvent être déterminés ; (b) l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose d'énoncer des hypothèses sur ce qu'aurait été l'intention de la direction au cours de cette période ; ou (c) l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de faire des estimations significatives des montants et qu'il est impossible de distinguer objectivement les informations relatives aux estimations qui : (i) révèlent des circonstances existant à la ou aux dates auxquelles ces montants doivent être comptabilisés, évalués ou présentés ; et (ii) auraient été disponibles lors de l'autorisation de publication des états financiers de cette période antérieure des autres informations.	3.7
indemnités de fin de contrat de travail	avantages du personnel accordés en contrepartie de la cessation d'emploi d'un membre du personnel à la suite de : (a) la décision de l'entité de résilier le contrat de travail du membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite ; ou (b) la décision du membre du personnel d'accepter une offre d'indemnités en contrepartie de la cessation de son emploi.	39.8
influence notable (relative aux transactions entre parties liées)	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 (a) la participation au processus d'élaboration de la politique, par (b) des opérations importantes entre entités faisant partie de la même entité économique, par (c) l'échange de dirigeants ou par (d) 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 7, *Participations dans des entreprises associées*.	20.4

influence notable (relative aux participations dans d'autres entités)	pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une participation, sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques.	36.8
instrument de capitaux propres / fonds propres	contrat mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs. Note de traducteur : dans certains cas, instruments de fonds propres a été utilisé notamment dans l'IPSAS 41, *Instruments financiers* avec une signification similaire.	28.9
instrument de couverture	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 (IPSAS 29 paragraphes 81 à 86 et les paragraphes AG127 à AG130 de l'annexe A précisent la définition d'un instrument de couverture).	29.10
instrument financier	tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier d'une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité.	28.9
instrument remboursable au gré du porteur	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.	28.9
intérêts dans une autre entité	intérêts dans une autre entité s'entend d'un lien établi par un accord contraignant ou non qui expose l'entité à un risque de variation des avantages associés à la performance de l'autre entité. Les intérêts dans une autre entité peuvent être attestés, entre autres, par la détention d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt, ainsi que par d'autres formes de liens, telles qu'un apport de financement, un crédit de trésorerie, un rehaussement de crédit ou l'octroi de garanties. Ils englobent également les moyens par lesquels une entité exerce un contrôle ou un contrôle conjoint, ou encore une influence notable, sur une autre entité. Une entité ne détient pas nécessairement des intérêts dans une autre entité du seul fait qu'elle entretient avec elle une relation financeur-bénéficiaire ou client-fournisseur de type courant.	38.7
intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies	variation pour la période du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies attribuable au passage du temps.	39.8

intervenants du marché Applicable à compter du 1er janvier 2025.	acquéreurs et vendeurs sur le marché principal (ou le marché le plus avantageux) pour l'actif ou le passif, qui réunissent toutes les caractéristiques ci-dessous : (a) ils sont indépendants les uns des autres, c'est-à-dire qu'ils ne sont pas des parties liées au sens d'IAS 24 ; le prix convenu lors d'une transaction entre parties liées peut toutefois servir de donnée d'entrée pour une évaluation de la juste valeur, si l'entité dispose d'éléments probants indiquant que la transaction a été conclue à des conditions de marché ; (b) ils sont bien informés, en ce qu'ils possèdent une compréhension raisonnable de l'actif ou du passif et de la transaction, fondée sur toutes les informations disponibles, y compris celles pouvant être obtenues au moyen des procédures habituelles et coutumières de contrôle diligent ; (c) ils sont capables de conclure une transaction sur l'actif ou le passif ; (d) ils sont disposés à conclure une transaction sur l'actif ou le passif, c'est-à-dire qu'ils ont un motif de le faire, sans toutefois y être forcés ou obligés de quelque autre façon.	46.6
investissement brut dans le contrat de location Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	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.	13.8
investissement brut dans le contrat de location Applicable à partir du 1er janvier 2025.	le total: (a) des loyers à recevoir par le bailleur dans le cadre d'un contrat de location-financement; et (b) toute valeur résiduelle non garantie attribuée au bailleur.	43.5
investissement net dans le contrat de location Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	investissement brut dans le contrat de location actualisé au taux d'intérêt implicite dudit contrat.	13.8
investissement net dans le contrat de location Applicable à partir du 1er janvier 2025.	investissement brut dans ledit contrat actualisé au taux d'intérêt implicite du contrat de location.	43.5
investissement net dans une activité à l'étranger	montant de la participation de l'entité présentant les états financiers dans l'actif net/situation nette de cette activité.	4.10
irréalisable (1)	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.	1.7
juste valeur	montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.	9.11

juste valeur Applicable à partir du 1er janvier 2025	lorsque les dispositions de la présente norme trouvent à s'appliquer dans la comptabilité du bailleur, il s'agit du montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.	43.5
juste valeur Applicable à partir du 1er janvier 2025	prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation.	46.6
juste valeur diminuée du coût de vente	montant pouvant être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.	21.14
liquidation	opération (autre qu'un versement de prestations aux membres du personnel ou en leur nom prévu dans les dispositions du régime et pris en compte dans les hypothèses actuarielles) qui élimine toute obligation juridique ou implicite ultérieure pour tout ou partie des prestations prévues par un régime à prestations définies	39.8
loyer éventuel Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	partie des paiements au titre de la location dont le montant n'est pas fixe mais qui est établie sur la base du montant futur d'un facteur qui varie autrement que par l'écoulement du temps (par exemple, pourcentage du chiffre d'affaires futur, degré d'utilisation future, indices de prix futurs et taux d'intérêt du marché futurs).	13.8
marché actif	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.	21.14
marché actif Applicable aux périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025.	marché sur lequel ont lieu des transactions sur l'actif ou le passif selon une fréquence et un volume suffisants pour fournir de façon continue de l'information sur le prix.	46.6
marché le plus avantageux Applicable aux périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025.	marché qui maximise le montant qui serait reçu pour la vente de l'actif ou qui minimise le montant qui serait payé pour le transfert du passif, après prise en compte des coûts de transaction et des frais de transport.	46.6
marché principal Applicable aux périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2025.	marché sur lequel on observe le volume et le niveau d'activité les plus élevés pour l'actif ou le passif.	46.6
membres de la famille proche d'une personne	parents proches de la personne ou membres de la famille proche d'une personne dont on peut s'attendre à ce qu'ils influencent cette personne, ou soient influencés par elle, dans leurs relations avec l'entité.	20.4

méthode de la mise en équivalence (liée à la participation dans une entité)	méthode comptable qui consiste à comptabiliser initialement la participation au coût et à l'ajuster par la suite pour prendre en compte les changements de la quote-part de l'investisseur dans l'actif net/situation nette de l'entreprise associée ou coentreprise qui surviennent postérieurement à l'acquisition. Le résultat net de l'investisseur comprend sa quote-part du résultat net de l'entité émettrice et l'actif net/situation nette de l'investisseur comprend sa quote-part des changements de l'actif net/situation nette de l'entité émettrice qui ne sont pas comptabilisés dans le résultat net de celle-ci.	36.8
méthodes comptables	principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de la préparation et de la présentation de ses états financiers.	3.7
méthodes comptables sectorielles	méthodes comptables appliquées par un groupe ou une entité pour établir et présenter ses états financiers ainsi que les méthodes comptables ayant trait spécifiquement à la présentation de l'information sectorielle.	18.27
méthode du taux d'intérêt effectif Applicable à partir du 1er janvier 2023.	méthode servant au calcul du coût amorti d'un actif financier ou d'un passif financier ainsi qu'à l'imputation des produits d'intérêts ou des charges d'intérêts afin qu'ils soient comptabilisés en résultat dans la période pertinente.	41.9
modification de contrat de location Applicable à partir du 1er janvier 2025.	changement de périmètre ou du montant de la contrepartie versée d'un contrat de location par rapport aux termes et conditions initiaux (par exemple, ajout ou retrait du droit d'utiliser un ou plusieurs actifs sous-jacents ou encore de renouvellement ou raccourcisse-ment de la durée du contrat de location).	43.5
monnaie étrangère	monnaie différente de la monnaie fonctionnelle de l'entité.	4.10
monnaie fonctionnelle	monnaie de l'environnement économique principal dans lequel l'entité exerce son activité.	4.10
monnaie de présentation	monnaie utilisée pour la présentation des états financiers.	4.10
montant amortissable	coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle.	17.13, 45.5
notes	contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, le tableau de variations d'actif net /situation nette et le tableau des flux de trésorerie. Les notes fournissent des descriptions narratives ou des ventilations d'éléments présentés dans ces états, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans ces états.	1.7
obligation de conformité Applicable à partir du 1er janvier 2026	promesse d'une entité dans le cadre d'un accord contraignant soit d'utiliser des ressources en interne pour obtenir des biens ou des services distincts, soit de transférer des biens ou des services distincts à un acheteur ou un tiers bénéficiaire.	47.4

obligations à cotisations définies Applicable à partir du 1er janvier 2026	montants dus aux participants en vertu des dispositions du régime à cotisations définies.	49.9
obligation implicite	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.	19.18
obligation juridique	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.	19.18
obligation de prestation Applicable à partir du 1er janvier 2026.	obligation faite dans un accord contraignant de transférer des ressources d'une manière déterminée.	48.6
opérateur tiers (dans le cadre d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public)	entité qui exploite l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public sous le contrôle de l'entité publique afin d'assurer un service public.	32.8
opérations avec contrepartie directe	opérations dans lesquelles une entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet en contrepartie, directement à une autre entité (essentiellement sous la forme de trésorerie, de biens, de services ou d'utilisation d'immobilisations), une valeur approximativement égale.	9.11
opérations sans contrepartie directe	transactions qui ne sont pas des opérations avec contrepartie directe. Dans une transaction sans contrepartie directe, une entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale, ou remet une valeur à une autre entité sans recevoir directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale.	9.11

paiements de loyers Applicable à partir du 1er janvier 2025.	paiements que le preneur fait au bailleur au titre du droit d'utiliser l'actif sous-jacent pendant la durée du contrat de location et qui comprennent les éléments suivants : (a) les paiements fixes (y compris les paiements considérés comme fixes en vertu de la substance des dispositions prévues au contrat), déduction faite des avantages incitatifs à la location ; (b) les paiements de loyers variables fonction d'un indice ou d'un taux ; (c) le prix d'exercice de toute option d'achat que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer ; et (d) les paiements de pénalités en cas de résiliation du contrat de location, si la durée du contrat de location prend en compte l'exercice par le preneur de l'option de résiliation du contrat de location.	43.5
paiements de loyers optionnels Applicable à partir du 1er janvier 2025.	paiements que le preneur devra faire au bailleur pour disposer du droit d'utiliser l'actif sous-jacent durant une période visée par une option de renouvellement ou de résiliation d'un contrat de location lorsque cette période ne fait pas partie de la durée du contrat de location.	43.5
paiements de loyers variables Applicable à partir du 1er janvier 2025.	partie des paiements versés par le preneur au bailleur afin de disposer du droit d'utiliser l'actif sous-jacent pour la durée du contrat de location, et qui varie en raison de faits ou circonstances après la date de prise d'effet du contrat, autres que l'écoulement du temps.	43.5
paiements fixes Applicable à partir du 1er janvier 2025.	paiements que le preneur fait au bailleur en échange du droit d'utilisation de l'actif sous-jacent pendant la durée du contrat de location, à l'exclusion des paiements de loyers variables.	43.5
paiements minimaux au titre de la location Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	paiements que le preneur est, ou peut-être, tenu d'effectuer pendant la durée du contrat de location, à l'exclusion du loyer conditionnel, du coût des services et des taxes à payer par le bailleur ou à rembourser au bailleur, s'il y a lieu, ainsi que : (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 indépendant 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.	13.8

partenariat	partenariat est une entreprise sur laquelle deux parties ou plus exercent un contrôle conjoint.	36.8
partie à un partenariat	partie à un partenariat est une entité qui participe à un partenariat, qu'elle exerce ou non un contrôle conjoint sur l'entreprise.	37.7
partie liée	des parties sont considérées comme étant liées si une partie peut contrôler l'autre partie ou exercer sur cette autre partie une influence notable lors de la prise de décisions financières et opérationnelles ou si la partie liée et une autre entité sont soumises à un contrôle commun. Sont des parties liées : (a) les entités qui directement, ou indirectement par le biais d'un ou de plusieurs intermédiaires, contrôlent, ou sont contrôlées par l'entité présentant des états financiers ; (b) des entités associées (voir la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 7 Comptabilisation des participations dans des entités associées) ; et (c) les personnes physiques détenant, directement ou indirectement, une participation dans l'entité présentant des états financiers, qui leur permet d'exercer une influence notable sur l'entité, et les membres proches de la famille de ces personnes ; (d) les principaux dirigeants et les membres proches de leur famille ; et (e) les entités dans lesquelles une participation substantielle est détenue, directement ou indirectement, par toute personne citée dans (c) ou (d), ou sur lesquelles une telle personne peut exercer une influence notable.	20.4
participation ne donnant pas le contrôle	participation ne donnant pas le contrôle représente la part de l'actif net/situation nette d'une entité contrôlée qui n'est pas attribuable, directement ou indirectement à une entité contrôlante.	35.14
participation en fonds propres	désigne les intérêts représentant tant les droits de propriété dans les entités détenues par des investisseurs que les droits des détenteurs, sociétaires ou participants d'entités mutuelles	40.5
passif éventuel	(a) obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ; ou (b) 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 soit nécessaire pour éteindre l'obligation ; ou car (ii) le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.	19.18

passif financier

tout passif qui est: 28.9

(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 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.

passif financier à la juste valeur par le biais du résultat
Applicable à partir du 1er janvier 2023.

passif financier qui satisfait à l'une des conditions suivantes : 41.9

(a) il répond à la définition de détenu à des fins de transaction.

(b) lors de sa comptabilisation initiale, il est désigné par l'entité comme étant à la juste valeur par le biais du résultat selon le paragraphe 46 ou 51 [IPSAS 41].

(c) il est désigné soit lors de sa comptabilisation initiale, soit ultérieurement, comme étant à la juste valeur par le biais du résultat selon le paragraphe 152 [IPSAS 41].

passifs	obligations actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.	1.7
passif lié à une obligation de prestation Applicable à partir du 1er janvier 2026.	passif comptabilisé au titre de l'existence d'une ou plusieurs obligations de prestations issues d'un accord contraignant.	48.6
passif (l'actif) net au titre des prestations définies	est le déficit ou l'excédent, ajusté pour tenir compte de l'effet, le cas échéant, de la limitation au plafond de l'actif du montant de l'actif net au titre des prestations définies.	39.8
passifs sectoriels	passifs opérationnels résultant des activités opérationnelles d'un secteur, qui sont directement attribuables à ce secteur ou qui peuvent raisonnablement lui être affectés. Les passifs sectoriels comprennent les passifs liés portant intérêt si la charge sectorielle d'un secteur inclut les charges d'intérêt. Les passifs sectoriels comprennent la quote-part du coentrepreneur dans les passifs d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle selon IPSAS 8.Les passifs sectoriels ne comprennent pas les passifs d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisés conformément aux normes comptables relatives à la comptabilisation de l'incidence fiscale.	18.27
passif sur accord contraignant Applicable à partir du 1er janvier 2026.	obligation d'une entité de remplir son obligation de conformité conformément aux clauses de l'accord contraignant, pour laquelle elle a reçu une contrepartie (ou dont le montant est exigible) de la part du contributeur des ressources.	47.4
pertes de crédit Applicable à partir du 1er janvier 2023.	différence entre le total des flux de trésorerie qui sont dus à l'entité selon les termes d'un contrat et le total des flux de trésorerie que l'entité s'attend à recevoir (c'est-à-dire la totalité des sommes qui ne seront pas recouvrées), actualisée au taux d'intérêt effectif initial (ou au taux d'intérêt effectif ajusté en fonction de la qualité de crédit dans le cas des actifs financiers dépréciés dès leur acquisition ou leur création). L'entité doit estimer les flux de trésorerie en prenant en considération toutes les modalités contractuelles de l'instrument financier (par exemple, options de paiement anticipé, de renouvellement, de rachat, etc.) pour sa durée de vie attendue. Les flux de trésorerie pris en considération doivent comprendre les rentrées provenant de la vente d'actifs reçus en garantie ou d'autres rehaussements de crédit qui font partie intégrante des modalités contractuelles de l'instrument financier. La durée de vie attendue d'un instrument financier est présumée pouvoir être déterminée de façon fiable. Toutefois, dans les rares cas où il n'est pas possible d'estimer de façon fiable la durée de vie attendue d'un instrument financier, l'entité doit utiliser la durée contractuelle restante de l'instrument financier.	41.9
perte de crédit attendue Applicable à partir du 1er janvier 2023.	moyenne pondérée des pertes de crédit, dont les poids sont les risques de défaillance respectifs.	41.9

pertes de crédit attendues pour la durée de vie	pertes de crédit attendues de la totalité des cas de défaillance dont un instrument financier peut faire l'objet au cours de sa durée de vie attendue.	41.9
pertes de crédit attendues pour les 12 mois à venir Applicable à partir du 1er janvier 2023.	portion des pertes de crédit attendues pour la durée de vie qui représente les pertes de crédit attendues des cas de défaillance dont un instrument financier peut faire l'objet dans les 12 mois suivant la date de clôture.	41.9
perte de valeur d'un actif générateur de trésorerie	montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable	17.13
plafond de l'actif	valeur actuelle des avantages économiques disponibles sous forme de remboursements par le régime ou sous forme de diminutions des cotisations futures au régime	39.8
plante productive	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	17.13, 27.9
pouvoir	droits effectifs qui confèrent la capacité actuelle de diriger les activités pertinentes d'une autre entité.	35.14
premiers états financiers IPSAS	les premiers états financiers IPSAS sont les premiers états financiers annuels conformes aux IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice pour lesquels l'entité peut faire une déclaration explicite et sans réserve de conformité à ces IPSAS parce qu'elle a adopté l'une ou plusieurs exemptions transitoires prévues dans la présente Norme qui n'affectent pas la juste présentation des états financiers et la possibilité de faire une déclaration de conformité aux IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice.	33.9
preneur Applicable à partir du 1er janvier 2025.	entité qui obtient le droit d'utiliser un actif sous-jacent pendant une période moyennant le paiement d'une contrepartie.	43.5
prestations acquises Applicable à partir du 1er janvier 2026.	prestations dont les droits, selon les termes d'un régime de retraite, ne sont pas conditionnés par un emploi continu.	49.9
prestations sociales Applicable à partir du 1er janvier 2023.	transferts monétaires visant : (a) certains individus et/ou ménages remplissant les critères d'éligibilité ; (b) à atténuer l'effet des risques sociaux ; et (c) à répondre aux besoins de la société dans son ensemble.	42.5

prêts et créances	actifs financiers non dérivés à paiements fixes ou déterminables qui ne sont pas cotés sur un marché actif, à l'exception de : (a) ceux que l'entité a l'intention de vendre immédiatement ou dans un avenir proche, qui doivent être classés comme étant détenus à des fins de transaction et ceux que l'entité, lors de leur comptabilisation initiale, désigne comme étant à leur juste valeur par le biais du résultat ; (b) ceux que l'entité, lors de leur comptabilisation initiale, désigne comme étant disponibles à la vente ; ou (c) ceux pour lesquels le porteur peut ne pas recouvrer la quasi-totalité de son investissement initial, pour d'autres raisons que la détérioration du crédit, qui doivent être classés comme disponibles à la vente.	29.10
primo-adoptant	un primo-adoptant est une entité qui adopte les IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice pour la première fois et présente ses premiers états financiers de transition aux IPSAS ou ses premiers états financiers IPSAS	33.9
prix de transaction Applicable à partir du 1er janvier 2025.	contrepartie versée pour acquérir, construire ou développer un actif ou reçue pour assumer un passif.	46.6
prime de risque Applicable à partir du 1er janvier 2025.	compensation que cherchent à obtenir les intervenants du marché qui ont une aversion au risque pour supporter l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie liés à un actif ou un passif. Aussi appelée « ajustement au titre des risques ».	46.6
principaux dirigeants	(a) tous les administrateurs ou les membres de l'organe de direction de l'entité ; et (b) d'autres personnes ayant l'autorité et la responsabilité de l'organisation, de la direction et du contrôle des activités de l'entité présentant les états financiers. Lorsqu'ils remplissent cette condition, les principaux dirigeants comprennent : (i) s'il y a un membre de l'organe de direction ou de l'entité de l'échelon central ayant l'autorité et la responsabilité de l'organisation, de la direction et du contrôle des activités de l'entité présentant les états financiers, ce membre ; (ii) les principaux conseillers de ce membre ; et (iii) s'il n'est pas déjà inclus dans (a), le comité de direction de l'entité présentant les états financiers, y compris le directeur général ou le responsable permanent de l'entité présentant les états financiers.	20.4

probable Applicable à partir du 1er janvier 2025.	signifie plus probable qu'improbable.	44.9
produit agricole	produit récolté des actifs biologiques de l'entité.	27.9
produits	entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période de reporting lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.	1.7
produits financiers non acquis	différence entre : (a) l'investissement brut dans le contrat de location, et (b) l'investissement net dans le contrat de location.	13.8 ; 43.5
produits sectoriels	produits comptabilisés dans l'état de la performance financière d'une entité directement attribuables à un secteur et la partie pertinente des produits de l'entité pouvant être raisonnablement affectée à ce secteur, qu'ils proviennent d'autorisations budgétaires ou assimilés, de subventions, de transferts, d'amendes, d'honoraires ou de ventes à des clients externes ou d'opérations avec d'autres secteurs de la même entité. Les produits sectoriels n'incluent pas : (a) les éléments extraordinaires ; (b) les intérêts ou dividendes reçus, notamment les intérêts reçus sur des avances ou des prêts à d'autres secteurs à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière ; ou (c) les profits sur cessions de participations ou liés à l'extinction d'une dette, à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière. Les produits sectoriels comprennent : la quote-part de l'entité dans le solde net des entités associées, coentreprises ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, uniquement si ces éléments sont inclus dans les produits consolidés ou le produit total de l'entité ; et la quote-part du coentrepreneur dans les produits d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle conformément à IPSAS 8.	18.27

profit ou perte sur modification Applicable à partir du 1er janvier 2023.	montant résultant de l'ajustement apporté à la valeur comptable brute d'un actif financier pour refléter les flux de trésorerie contractuels renégociés ou modifiés. L'entité recalcule la valeur comptable brute de l'actif financier de manière à ce qu'elle soit égale à la valeur actualisée des sorties ou des entrées de trésorerie futures estimées sur la durée de vie attendue de l'actif financier renégocié ou modifié, établie au moyen du taux d'intérêt effectif initial de l'actif financier (ou du taux d'intérêt effectif ajusté en fonction de la qualité de crédit initial dans le cas des actifs financiers dépréciés dès leur acquisition ou leur création) ou, s'il y a lieu, du taux d'intérêt effectif recalculé conformément au paragraphe 139. Lorsqu'elle estime les flux de trésorerie attendus d'un actif financier, l'entité doit prendre en considération toutes les modalités contractuelles de l'actif financier (par exemple, options de paiement anticipé, de rachat, etc.), mais elle ne doit pas tenir compte des pertes de crédit attendues, à moins que l'actif financier ne soit un actif financier déprécié dès son acquisition ou sa création, auquel cas l'entité doit également tenir compte des pertes de crédit attendues initialement, qui ont été prises en considération dans le calcul du taux d'intérêt effectif ajusté en fonction de la qualité de crédit initial.	41.9
provision	passif dont l'échéance ou le montant est incertain.	19.18
rapprochement	donne naissance à une entité issue du regroupement qui est : - un regroupement d'entités du secteur public dans lequel aucune des parties se regroupant n'obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités ; ou - un regroupement d'entités du secteur public dans lequel une des parties se regroupant obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités et où il existe des indications selon lesquelles le regroupement possède la substance économique d'un rapprochement.	40.5
ratio de couverture Applicable à partir du 1er janvier 2023.	relation, exprimée sous forme de pondération relative, entre la quantité de l'instrument de couverture et la quantité de l'élément couvert.	41.9
recherche	investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.	31.16
récolte	détachement de produits d'un actif biologique ou l'arrêt des processus vitaux d'un actif biologique	27.9
réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies	les écarts actuariels le rendement des actifs du régime, à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies) ; et la variation, le cas échéant, de l'effet du plafond de l'actif, à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies.	39.8
régimes d'avantages postérieurs à l'emploi	accords formalisés ou non formalisés en vertu desquels une entité fournit des avantages postérieurs à l'emploi à un ou plusieurs membres de son personnel.	39.8

régimes à cotisations définies	régimes d'avantages postérieurs à l'emploi en vertu desquels une entité verse des cotisations définies à une entité distincte (un fonds) et n'aura aucune obligation juridique ou implicite, de payer des cotisations supplémentaires si le fonds n'a pas suffisamment d'actifs pour servir tous les avantages correspondant aux services rendus par le personnel pendant la période en cours et les périodes antérieures.	39.8
régimes généraux et obligatoires	régimes établis par la législation qui fonctionnent comme des régimes multi-employeurs pour toutes les entités dans les catégories économiques définies dans la législation.	39.8
régimes multi-employeurs	régimes à cotisations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) ou des régimes à prestations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) qui : (a) mettent en commun les actifs apportés par différentes entités qui ne sont pas sous contrôle commun ; et (b) utilisent ces actifs pour fournir des avantages au personnel de plusieurs entités en fixant les niveaux de cotisations et d'avantages sans tenir compte de l'identité de l'entité qui emploie les membres du personnel en question.	39.8
régimes à prestations définies	désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi autres que les régimes à cotisations définies.	39.8
régimes à prestations définies Applicable à partir du 1er janvier 2026.	pour les besoins de la présente Norme, régimes de retraite autres que des régimes à cotisations définies.	49.9
régimes à prestations définies Applicable à partir du 1er janvier 2026.	pour les besoins de la présente Norme, régimes de retraite selon lesquels le montant des prestations à payer est déterminé par référence à une formule habituellement fondée sur la rémunération et/ou les années de service des membres du personnel.	49.9
régimes de retraite Applicable à partir du 1er janvier 2026.	accords selon lesquels un employeur ou un promoteur fournit des prestations aux adhérents au moment ou après la date de leur fin d'activité en tant que personnel (sous forme d'une rente annuelle et/ou d'un capital), lorsque ces prestations, ou les cotisations de l'employeur en vue de ces prestations, peuvent être déterminées ou estimées à l'avance selon les clauses d'un document ou des usages de l'employeur ou du promoteur.	49.9
regroupement d'entités du secteur public sous contrôle commun	réunion d'activités distinctes au sein d'une entité du secteur public unique.	40.5
regroupement d'entités du secteur public	regroupement d'entités du secteur public dans lequel toutes les entités ou activités concernées sont contrôlées en dernier ressort par la même entité, aussi bien avant qu'après le regroupement.	40.5
rémunération des principaux dirigeants	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.	20.4

rendement des actifs du régime	désigne les intérêts, dividendes et autres produits tirés desdits actifs ainsi que les profits ou pertes réalisés ou latents sur ces actifs, déduction faite : (a) des coûts de gestion des actifs du régime ; et (b) des impôts à payer par le régime, à l'exception des impôts pris en compte dans les hypothèses actuarielles utilisées pour évaluer la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies.	39.8
restrictions affectant les actifs transférés	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 que le potentiel de service doivent être retournés au cédant s'ils ne sont pas mis en œuvre comme spécifié.	3.7
restructuration	programme planifié et contrôlé par la direction, qui modifie de façon significative : (a) le champ des activités d'une entité ; ou (b) la manière dont ces activités sont exécutées.	19.18
retraitement rétrospectif	correction de la comptabilisation, de l'évaluation et de la fourniture d'informations sur le montant d'éléments des états financiers comme si une erreur d'une période antérieure n'était jamais survenue.	3.7
revenus tirés d'une entité structurée	les revenus tirés d'une entité structurée comprennent, entre autres, les commissions récurrentes ou non récurrentes, les intérêts, les dividendes, les profits ou pertes résultant de la réévaluation ou de la décomptabilisation d'intérêts dans des entités structurées, ainsi que les profits ou pertes résultant du transfert d'actifs et de passifs à l'entité structurée.	38.7
risque de change	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.	30.8
risque de crédit	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.	30.8
risque de liquidité	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.	30.8
risque de marché	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.	30.8
risque de non-exécution Applicable à partir du 1er janvier 2025.	risque qu'une entité n'exécute pas une obligation. Le risque de non-exécution comprend notamment le risque de crédit propre à l'entité.	46.6
risque de taux d'intérêt	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.	30.8

risques sociaux Applicable à partir du 1er janvier 2023.	événements ou des circonstances qui : (a) ont trait aux caractéristiques des individus et/ou des ménages — par exemple, âge, santé, pauvreté et situation vis-à-vis de l'emploi ; et (b) peuvent nuire au bien-être des individus et/ou des ménages, soit en sollicitant davantage leurs ressources, soit en réduisant leur revenu.	42.5
secteur	activité distincte ou groupe d'activités d'une entité pour laquelle il est approprié de publier des informations financières séparées dans le but d'évaluer sa performance passée en termes de réalisation d'objectifs et en vue de prise de décisions d'allocation future de ressources.	18.9
secteur de l'État	comprend toutes les entités organisationnelles de l'État telles que définies dans les bases statistiques de la présentation financière.	22.15
services aux particuliers	biens et 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.	19.18
services collectifs	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.	19.18
significatif	les omissions ou inexactitudes d'éléments sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, influencer les décisions économiques prises par des utilisateurs ou leurs évaluations sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la nature et de la taille de l'omission ou de l'inexactitude, appréciée par rapport aux circonstances particulières. La nature ou la taille de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.	1.7
stipulations relatives aux actifs transférés	dispositions dans des lois ou une réglementation ou accord contraignant imposées à l'utilisation d'un actif transféré par des entités externes à l'entité présentant ses états financiers.	23.7
stocks	Actifs : (a) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ; (b) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées ou distribuées dans le processus de prestation de services ; (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.	12.9

taux d'intérêt effectif Applicable à partir du 1er janvier 2023.	taux qui actualise les sorties ou entrées de trésorerie futures estimées sur la durée de vie attendue d'un actif financier ou d'un passif financier de manière à obtenir exactement la valeur comptable brute de l'actif financier ou le coût amorti du passif financier. Pour calculer le taux d'intérêt effectif, l'entité doit estimer les flux de trésorerie attendus en prenant en considération toutes les modalités contractuelles de l'instrument financier (par exemple, options de paiement anticipé, de renouvellement, de rachat, etc.), mais elle ne doit pas tenir compte des pertes de crédit attendues. Ce calcul inclut l'intégralité des commissions et des frais proportionnels payés ou reçus par les parties au contrat, qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif (voir paragraphes B156 à B158), des coûts de transaction et de toutes les autres surcotes ou décotes. Les flux de trésorerie et la durée de vie attendue d'un groupe d'instruments financiers similaires sont présumés pouvoir être déterminés de façon fiable. Toutefois, dans les rares cas où il n'est pas possible d'estimer de façon fiable les flux de trésorerie ou la durée de vie attendue d'un instrument financier (ou d'un groupe d'instruments financiers), l'entité doit utiliser les flux de trésorerie contractuels relatifs à l'intégralité de la durée contractuelle de l'instrument financier (ou du groupe d'instruments financiers).	41.9
taux d'intérêt effectif ajusté en fonction de la qualité de crédit Applicable à partir du 1er Janvier 2023.	taux qui actualise les sorties ou entrées de trésorerie futures estimées sur la durée de vie attendue de l'actif financier de manière à obtenir exactement le coût amorti d'un actif financier qui est un actif financier déprécié dès son acquisition ou sa création. Pour calculer le taux d'intérêt effectif ajusté en fonction de la qualité de crédit, l'entité doit estimer les flux de trésorerie attendus en prenant en considération toutes les modalités contractuelles de l'actif financier (par exemple, options de paiement anticipé, de renouvellement, de rachat, etc.) et les pertes de crédit attendues. Ce calcul inclut l'intégralité des commissions et des frais proportionnels payés ou reçus par les parties au contrat, qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif (voir [IPSAS 41] paragraphes B156 à B158), des coûts de transaction et de toutes les autres surcotes ou décotes. Les flux de trésorerie et la durée de vie attendue d'un groupe d'instruments financiers similaires sont présumés pouvoir être déterminés de façon fiable. Toutefois, dans les rares cas où il n'est pas possible d'estimer de façon fiable les flux de trésorerie ou la durée de vie restante d'un instrument financier (ou d'un groupe d'instruments financiers), l'entité doit utiliser les flux de trésorerie contractuels relatifs à l'intégralité de la durée contractuelle de l'instrument financier (ou du groupe d'instruments financiers).	41.9
taux d'intérêt implicite du contrat de location Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, une valeur actuelle cumulée (a) des paiements minimaux au titre de la location ; et (b) de la valeur résiduelle non garantie égale à la somme (i) de la juste valeur de l'actif loué et (ii) des coûts directs initiaux.	13.8

taux d'intérêt implicite du contrat de location Applicable à partir du 1er janvier 2025.	taux d'intérêt qui permet d'égaliser la valeur actualisée a) des paiements de loyers et b) de la valeur résiduelle non garantie égale à la somme i) de la juste valeur de l'actif sous-jacent et ii) des coûts directs initiaux du bailleur.	43.5
taux de clôture	cours du jour à la date de reporting.	4.10
taux marginal d'endettement du preneur Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour un contrat de location similaire ou, si celui-ci ne peut être déterminé, le taux d'intérêt qu'obtiendrait le preneur, au commencement du contrat de location, pour emprunter sur une durée et avec une garantie similaires les fonds nécessaires à l'acquisition de l'actif.	13.8
taux marginal d'emprunt du preneur Applicable à partir du 1er janvier 2025.	taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour emprunter, pour une durée et avec une garantie similaire, les fonds nécessaires pour se procurer un actif de valeur similaire à l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation dans un environnement économique similaire.	43.5
tiers bénéficiaire Applicable à partir du 1er janvier 2026.	entité, un ménage ou une personne physique qui bénéficiera d'une opération conclue entre d'autres parties par la réception de ressources.	47.4
transaction avec une partie liée	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.	20.4
transfert	opération, exception faite des impôts, au cours de laquelle une entité reçoit des ressources de la part d'un contributeur (lequel peut être une autre entité ou une personne physique), sans fournir directement le moindre bien, service ou autre actif en contrepartie.	47.4
transferts	entrées d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service en provenance d'opérations sans contrepartie directe, à l'exception des impôts.	23.7
transfert en capital Applicable à partir du 1er janvier 2026.	du point de vue du destinataire des ressources, une entrée de trésorerie ou d'un autre actif qui découle d'un accord contraignant et s'accompagne de la spécification que l'entité doit acquérir ou construire un actif non financier dont l'entité exercera le contrôle.	47.4
transfert en capital Applicable à partir du 1er janvier 2026.	sortie de trésorerie ou d'un autre actif résultant d'un accord contraignant, stipulant que le bénéficiaire doit acquérir ou construire un actif non financier qui sera sous son contrôle.	48.6
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.	

transaction normale Applicable à partir du 1er janvier 2025.	transaction qui suppose l'exposition de l'actif ou du passif sur le marché pendant une certaine période avant la date d'évaluation, de manière à permettre les activités de marketing habituelles et coutumières pour les transactions sur de tels actifs ou passifs ; il ne s'agit pas d'une transaction forcée (par exemple, une liquidation involontaire ou une vente en catastrophe).	46.6
transaction prévue	transaction future prévue mais ne faisant pas l'objet d'un engagement.	41.9
trésorerie	comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.	2.8 2
tutelle	supervision des activités d'une entité, assortie de l'autorité et de la responsabilité de contrôler ou d'exercer une influence notable sur les décisions financières et opérationnelles de l'entité.	0.4
unité de comptabilisation Applicable à partir du 1er janvier 2025.	niveau auquel un actif ou un passif est regroupé ou ventilé selon une IFRS aux fins de la comptabilisation.	46.6
unité génératrice de trésorerie	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.	26.13, 44.9
utilisation optimale Applicable à partir du 1er janvier 2025.	utilisation d'un actif non financier, par les intervenants du marché, qui maximiserait sa valeur ou celle du groupe d'actifs et de passifs (par exemple une entreprise) dont il fait partie.	46.6
valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises Applicable à partir du 1er janvier 2026.	valeur actualisée des paiements attendus que le régime de retraite aura à verser aux adhérents, au titre des services déjà rendus en tant que personnel.	49.9
valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies	valeur actuelle, avant déduction des actifs du régime, des paiements futurs dont on prévoit qu'ils seront nécessaires pour éteindre l'obligation résultant des services rendus au cours de la période en cours et des périodes antérieures.	39.8
valeur comptable (d'une immobilisation incorporelle)	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.	31.16
valeur comptable (de l'immeuble de placement)	Montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière.	16.7
valeur comptable (des immobilisations corporelles)	montant pour lequel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur y afférents.	17.13
valeur comptable brute d'un actif financier Applicable à partir du 1er janvier 2023.	coût amorti d'un actif financier, compte non tenu de toute correction de valeur pour pertes.	41.9

valeur comptable d'un actif	montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière après déduction de l'amortissement cumulé et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.	10.7
valeur comptable d'un passif	montant pour lequel un passif est comptabilisé dans l'état de la situation financière.	10.7
valeur d'entrée Applicable à partir du 1er janvier 2025.	prix payé pour acquérir un actif ou reçu pour assumer un passif lors d'une opération d'échange.	46.6
valeur d'utilité d'un actif générateur de trésorerie	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.	26.13
valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie	valeur actuelle du potentiel de service restant de l'actif.	21.14
valeur de service recouvrable	valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif non générateur de trésorerie diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.	21.14
valeur nette de réalisation	prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente, l'échange ou la distribution.	12.9
valeur opérationnelle actuelle Applicable à partir du 1er janvier 2025.	somme qu'une entité paierait pour le potentiel de service résiduel d'un actif à la date d'évaluation.	46.6
valeur recouvrable (d'une immobilisation corporelle)	valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif générateur de trésorerie diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.	17.13
valeur recouvrable (d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie)	valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif ou d'un actif générateur de trésorerie diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.	26.13
valeur recouvrable Applicable à partir du 1er janvier 2025.	valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de sortie et sa valeur d'utilité.	44.9
valeur résiduelle (d'une immobilisation corporelle ou incorporelle)	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.	17.13, 45.5
valeur résiduelle garantie Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	(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.	13.8
valeur résiduelle non garantie Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	part de la valeur résiduelle de l'actif loué dont la réalisation par le bailleur n'est pas assurée ou qui est garantie uniquement par une partie liée au bailleur.	13.8

valeur de sortie Applicable jusqu'au 31 décembre 2024.	prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif.	46.6
valeur spécifique à l'entité	valeur actuelle des flux de trésorerie qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité ou qu'elle prévoit d'encourir lors du règlement d'une obligation.	17.13
valeur spécifique (d'un bien ou d'un service) Applicable à partir du 1er janvier 2026.	prix d'un bien ou d'un service qui doit être utilisé en interne, ou fourni séparément, à un acquéreur ou un tiers bénéficiaire.	47.4
véhicule distinct	structure financière séparément identifiable, qui peut être notamment une entité juridique distincte ou une entité distincte reconnue par un texte de loi, qu'elle soit dotée ou non de la personnalité juridique.	37.7

Normes IPSAS publiées au 31 Janvier 2024

Tableau A : Liste des normes IPSAS en application au 1er Janvier 2024

Le Manuel des normes comptables 2024 inclut toutes des normes IPSAS. Ces normes présentent les textes y compris leurs amendements les plus récents. Lorsqu'une norme inclut des paragraphes qui ne sont pas encore applicables, ces paragraphes sont listés ci-après. Une application anticipée des paragraphes amendés est encouragée.

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
IPSAS 1 - Présentation des états financiers (revisé)	Décembre 2006	1er Janvier 2008	7	Amendé	IPSAS 45	2022
			50	Amendé	IPSAS 47	2022
			88	Amendé	IPSAS 44 IPSAS 47	2022
			92	Amendé	IPSAS 45	2022
			94	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 47	2022
			101	Amendé	IPSAS 45	2022
			102	Amendé	IPSAS 44	2022
			107	Amendé	IPSAS 44	2022
			125C	Amendé	IPSAS 45	2022
			133	Amendé	IPSAS 46	2022
			134	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
			135	Amendé	IPSAS 47	2022
			141	Amendé	IPSAS 46	2022
			143	Amendé	IPSAS 46	2022
			148	Amendé	IPSAS 45	2022
			153N	Nouveau	IPSAS 44	
			153O	Nouveau	IPSAS 45	
			153P	Nouveau	IPSAS 46	
			153Q	Nouveau	IPSAS 47	
IPSAS 2 - Tableau des flux de trésorerie	Mai 2000	1er Juillet 2001	21	Amendé	IPSAS 47	2022
			22	Amendé	IPSAS 44 IPSAS 45 IPSAS 47	2022
			26	Amendé	IPSAS 43	2021
			55	Amendé	IPSAS 43	2021

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			63H	Nouveau	IPSAS 43	2021
			63I	Nouveau	IPSAS 44	
			63J	Nouveau	IPSAS 45	
			63K	Nouveau	IPSAS 47	
			IE	Amendé	IPSAS 47	
IPSAS 3 - Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs (révisé)	Décembre 2006	1er Janvier 2008	22	Amendé	IPSAS 45	2022
			57	Amendé	IPSAS 46	
			59E	Nouveau	IPSAS 45	
			59F	Nouveau	IPSAS 46	
			IG14	Amendé	IPSAS 45	2022
			IG15	Amendé	IPSAS 45	2022
			IG16	Amendé	IPSAS 45	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			IG17	Amendé	IPSAS 45	2022
IPSAS 4 - Effets des variations des cours des monnaies étrangères (révisé)	Avril 2008	1er Janvier 2010	11	Amendé	IPSAS 47	2022
			17	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 48	2021 2022
			27	Amendé	IPSAS 46	2022
			28	Amendé	IPSAS 45	2022
			36	Amendé	IPSAS 45	2022
			71F	Nouveau	IPSAS 43	
			71G	Nouveau	IPSAS 45	
			71H	Nouveau	IPSAS 46	
			71I	Nouveau	IPSAS 47	
			71J	Nouveau	IPSAS 48	
			A5	Amendé	IPSAS 46	2022
			IE4	Amendé	IPSAS 47	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			IE7	Amendé	IPSAS 47	2022
IPSAS 5 - Coûts d'emprunt	Mai 2000	1er Juillet 2001	6	Amendé	IPSAS 43	2021
			26	Amendé	IPSAS 47	2022
			42F	Nouveau	IPSAS 47	2022
			42G	Nouveau	IPSAS 47	
IPSAS 9 - Produits des opérations avec contrepartie directe	Juillet 2001	1er Juillet 2002	10	Amendé	IPSAS 45	2022
			11	Amendé	IPSAS 45	2022
			41E	Nouveau	IPSAS 45	
			41F	Nouveau	IPSAS 46	
IPSAS 10 - Information financière dans les économies hyper inflationnistes	Juillet 2001	1er Juillet 2002	31	Amendé	IPSAS 46	2022
			38G	Nouveau	IPSAS 46	
IPSAS 11 - Contrats de construction	Juillet 2001	1er Juillet 2002				

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
IPSAS 12 - Stocks (révisé)	Décembre 2006	1er Janvier 2008	2	Amendé	IPSAS 47	2022
			9	Amendé	IPSAS 47	2022
			10	Amendé	IPSAS 46	2022
			11	Amendé	IPSAS 47 IPSAS 48	2022 2022
			12	Amendé	IPSAS 45	2022
			14A	Amendé	IPSAS 45	2022
			17	Amendé	IPSAS 48	2022
			20	Amendé	IPSAS 43	2021
			28	Supprimé	IPSAS 47	2022
			39	Amendé	IPSAS 47	2022
			43	Amendé	IPSAS 48	2022
			44	Amendé	IPSAS 48	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			47	Amendé	IPSAS 46	2022
			48	Amendé	IPSAS 47	2022
			50A	Nouveau	IPSAS 46	
			50B	Nouveau	IPSAS 46	
			50C	Nouveau	IPSAS 46	
			50D	Nouveau	IPSAS 46	
			50E	Nouveau	IPSAS 46	
			50F	Nouveau	IPSAS 46	
			51F	Nouveau	IPSAS 43	
			51G	Nouveau	IPSAS 45	
			51H	Nouveau	IPSAS 46	
			51L	Nouveau	IPSAS 47	

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			51J	Nouveau	IPSAS 48	
IPSAS 13 - Contrats de location (révisé)	Décembre 2006	1er Janvier 2008				
IPSAS 14 - Evènements postérieurs à la date de clôture (révisé)	Décembre 2006	1er Janvier 2008	16	Amendé	IPSAS 44	2022
			31	Amendé	IPSAS 44	2022
			32G	Nouveau	IPSAS 44	
IPSAS 16 - Immeubles de placement (révisé)	Décembre 2006	1er Janvier 2008	5	Supprimé	IPSAS 43	2021
			6	Amendé	IPSAS 45	2022
			7	Amendé	IPSAS 43	2021
			8	Supprimé	IPSAS 43	2021
			10	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45	2021 2022
			12	Amendé	IPSAS 43	2021
			13	Amendé	IPSAS 43	2021

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
					IPSAS 45 IPSAS 47	2022 2022
			19	Amendé	IPSAS 45	2022
			20	Amendé	IPSAS 43	2021
			25A	Nouveau	IPSAS 43	
			26	Amendé	IPSAS 43	2021
			27	Amendé	IPSAS 43	2021
			33	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46	2022
			34	Supprimé	IPSAS 43	2021
			35	Supprimé	IPSAS 43	2021
			38	Amendé	IPSAS 46	2022
			38A	Nouveau	IPSAS 43	2021
			39	Amendé	IPSAS 43	2021

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
					IPSAS 45 IPSAS 46	2022 2022
			40	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46	2022 2022
			41A	Amendé Nouveau	IPSAS 45 IPSAS 46	2022 2022
			41B	Nouveau	IPSAS 43	2021
			41C	Nouveau Amendé	IPSAS 43 IPSAS 46	2021 2022
			42	Amendé	IPSAS 46	2022
			43	Supprimé	IPSAS 43	2021
			45	Supprimé	IPSAS 46	2022
			46	Supprimé	IPSAS 46	2022
			47	Supprimé	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			48	Supprimé	IPSAS 46	2022
			49	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 46	2021 2022
			49A	Nouveau Amendé	IPSAS 43 IPSAS 46	2021 2022
			50	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 46	2021 2022
			51	Supprimé	IPSAS 46	2022
			52	Supprimé	IPSAS 46	2022
			53	Supprimé	IPSAS 46	2022
			54	Supprimé	IPSAS 46	2022
			55	Supprimé	IPSAS 46	2022
			56	Supprimé	IPSAS 46	2022
			57	Amendé	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
			58	Supprimé	IPSAS 46	2022
			59	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 46	2021 2022
			60	Supprimé	IPSAS 46	2022
			62	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45 IPSAS 46	2021 2022 2022
			62A	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45 IPSAS 46	2021 2022 2022
			62B	Amendé	IPSAS 46	2022
			63	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45 IPSAS 46	2021 2022 2022
			65	Amendé	IPSAS 43	2021

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
					IPSAS 44 IPSAS 45 IPSAS 46	2022 2022 2022
			70	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46	2022
			71	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45	2021 2022
			72	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45	2021 2022
			73	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45	2021 2022
			78	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 47	2021 2022
			79	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
			80	Amendé	IPSAS 43	2021
			81	Amendé	IPSAS 47	2022
			85	Amendé	IPSAS 43	2021
			86	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45 IPSAS 46	2021 2022 2022
			86(d)	Supprimé	IPSAS 46	2022
			87	Amendé	IPSAS 44 IPSAS 46	2022
			88	Amendé	IPSAS 43	2021
			89	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45 IPSAS 46	2021 2022 2022
			89A	Nouveau	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
			89B	Nouveau	IPSAS 46	2022
			89C	Nouveau	IPSAS 46	2022
			89D	Nouveau	IPSAS 46	2022
			89E	Nouveau	IPSAS 46	2022
			89F	Nouveau	IPSAS 46	2022
			90	Amendé	IPSAS 44 IPSAS 45 IPSAS 46	2022
			97	Amendé	IPSAS 46	2022
			100A	Nouveau	IPSAS 43	2021
			101H	Nouveau	IPSAS 43	2021
			101I	Nouveau	IPSAS 44	2022
			101J	Nouveau	IPSAS 45	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			101K	Nouveau	IPSAS 46	2022
			101L	Nouveau	IPSAS 47	2022
IPSAS 17 - Immobilisations corporelles (révisé)	Décembre 2006	1er Janvier 2008	6	Amendé	IPSAS 44	2022
			7	Supprimé	IPSAS 43	2021
			8	Amendé	IPSAS 43	2021
			19	Amendé	IPSAS 43	2021
			41	Supprimé	IPSAS 43	2021
			60	Amendé	IPSAS 43	2021
			71	Amendé	IPSAS 44	2022
			83	Amendé	IPSAS 43	2021
			83A	Amendé	IPSAS 44 IPSAS 47	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			84	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 47	2021 2022
			87	Amendé	IPSAS 47	2022
			88	Amendé	IPSAS 44	2022
			94	Amendé	IPSAS 44	2022
			107R	Nouveau	IPSAS 43	2021
			107T	Nouveau	IPSAS 47	2022
IPSAS 18 - Information sectorielle	Juin 2002	1er Juillet 2003	27	Amendé	IPSAS 47	2022
			33	Amendé	IPSAS 43	2021
			35	Amendé	IPSAS 43	2021
			37	Amendé	IPSAS 45	2022
			39	Amendé	IPSAS 47	2022
			76F	Nouveau	IPSAS 43	2021

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
			76G	Nouveau	IPSAS 45	2022
			76H	Nouveau	IPSAS 47	2022
IPSAS 19 - Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	Octobre 2002	1er Janvier 2004	6	Amendé	IPSAS 44	2022
			13	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 47	2021 2022
			15	Amendé	IPSAS 47	2022
			27	Amendé	IPSAS 45	2022
			107	Amendé	IPSAS 47	2022
			111L	Nouveau	IPSAS 43	2021
			111M	Nouveau	IPSAS 44	2022
			111N	Nouveau	IPSAS 45	2022
			111O	Nouveau	IPSAS 47	2022
			IG13	Supprimé	IPSAS 43	2021

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			IG16	Amendé	IPSAS 45	2022
IPSAS 20 - Information relative aux parties liées	Octobre 2002	1er Janvier 2004				
IPSAS 21 - Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie	Décembre 2004	1er Janvier 2006	2	Amendé	IPSAS 44 IPSAS 46 IPSAS 47	2022
			8	Amendé	IPSAS 44 IPSAS 47	2022
			10	Amendé	IPSAS 46	2022
			10A	Nouveau	IPSAS 46	2022
			12	Amendé	IPSAS 45	2022
			27	Amendé	IPSAS 44	2022
			29	Amendé	IPSAS 46	2022
			54	Amendé	IPSAS 45	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			54A	Amendé	IPSAS 45	2022
			69	Amendé	IPSAS 45	2022
			69A	Amendé	IPSAS 45	2022
			75	Amendé	IPSAS 45	2022
			82K	Nouveau	IPSAS 44	2022
			82L	Nouveau	IPSAS 45	2022
			82M	Nouveau	IPSAS 46	2022
			82N	Nouveau	IPSAS 47	2022
IPSAS 22 - Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques	Décembre 2006	1er Janvier 2008	32	Amendé	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			47G	Nouveau	IPSAS 46	2022
IPSAS 23 - Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)	Décembre 2006	30 Juin 2008	13	Amendé	IPSAS 45	2022
			42	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46	2022
			43	Amendé	IPSAS 45	2022
			43A	Nouveau	IPSAS 45	2022
			83	Amendé	IPSAS 45	2022
			97	Amendé	IPSAS 45	2022
			124H	Nouveau	IPSAS 45	2022
			124I	Nouveau	IPSAS 46	2022
			IG23	Amendé	IPSAS 45	2022
			IG58	Amendé	IPSAS 45	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
IPSAS 24 - Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers	Décembre 2006	1er Janvier 2009				
IPSAS 26 - Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie	Février 2008	1er Avril 2009	2	Amendé	IPSAS 44 IPSAS 47	2022
			8	Amendé	IPSAS 44 IPSAS 46 IPSAS 47	2022
			10	Amendé	IPSAS 46	2022
			10A	Nouveau	IPSAS 46	2022
			13	Amendé	IPSAS 46	2022
			25	Amendé	IPSAS 44 IPSAS 46	2022
			29	Amendé	IPSAS 47	2022
			31	Amendé	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			32	Amendé	IPSAS 46	2022
			33	Amendé	IPSAS 46	2022
			34	Amendé	IPSAS 46	2022
			35	Amendé	IPSAS 46	2022
			36	Amendé	IPSAS 46	2022
			38	Amendé	IPSAS 46	2022
			39	Supprimé	IPSAS 46	2022
			40	Supprimé	IPSAS 46	2022
			41	Amendé	IPSAS 46	2022
			42	Amendé	IPSAS 46	2022
			66	Amendé	IPSAS 46	2022
			66A	Nouveau	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			73	Amendé	IPSAS 45	2022
			73A	Amendé	IPSAS 45	2022
			78	Amendé	IPSAS 46	2022
			85	Amendé	IPSAS 46	2022
			87	Amendé	IPSAS 46	2022
			89	Amendé	IPSAS 46	2022
			92	Amendé	IPSAS 46	2022
			94	Amendé	IPSAS 46	2022
			100	Amendé	IPSAS 46	2022
			104	Amendé	IPSAS 46	2022
			108	Amendé	IPSAS 45	2022
			108A	Amendé	IPSAS 45	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			118	Amendé	IPSAS 45	2022
			120	Amendé	IPSAS 46	2022
			123	Amendé	IPSAS 46	2022
			126M	Nouveau	IPSAS 44	2022
			126N	Nouveau	IPSAS 45	2022
			126O	Nouveau	IPSAS 46	2022
			126P	Nouveau	IPSAS 47	2022
			IG13	Amendé	IPSAS 46	2022
			IG24	Amendé	IPSAS 46	2022
			IG25	Amendé	IPSAS 46	2022
			IG27	Amendé	IPSAS 46	2022
			IG29	Amendé	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
IPSAS 27—Agriculture	Décembre 2009	1er Avril 2011	3	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45	2021 2022
			4	Amendé	IPSAS 45	2022
			6	Amendé	IPSAS 45	2022
			14	Supprimé	IPSAS 46	2022
			19	Amendé	IPSAS 46	2022
			20	Amendé	IPSAS 46	2022
			21	Supprimé	IPSAS 46	2022
			22	Supprimé	IPSAS 46	2022
			23	Supprimé	IPSAS 46	2022
			24	Supprimé	IPSAS 46	2022
			25	Supprimé	IPSAS 46	2022
			26	Amendé	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			27	Supprimé	IPSAS 46	2022
			29	Amendé	IPSAS 46	2022
			34	Amendé	IPSAS 44 IPSAS 46	2022
			37	Amendé	IPSAS 45	2022
			45	Supprimé	IPSAS 46	2022
			46	Supprimé	IPSAS 46	2022
			46A	Nouveau	IPSAS 46	2022
			46B	Nouveau	IPSAS 46	2022
			46C	Nouveau	IPSAS 46	2022
			46D	Nouveau	IPSAS 46	2022
			46E	Nouveau	IPSAS 46	2022
			46F	Nouveau	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			48	Amendé	IPSAS 44	2022
			56G	Nouveau	IPSAS 43	2021
			56H	Nouveau	IPSAS 44	2022
			56I	Nouveau	IPSAS 45	2022
			56J	Nouveau	IPSAS 46	2022
IPSAS 28—Instruments financiers, Présentation	Janvier 2010	1er Janvier 2013	60H	Nouveau	IPSAS 43	
			60I	Nouveau	IPSAS 46	2022
			60J	Nouveau	IPSAS 47	2022
			AG16	Amendé	IPSAS 43	2021
			AG17	Amendé	IPSAS 43	2021
			AG21	Amendé	IPSAS 47	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			AG46	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG56	Supprimé	IPSAS 46	2022
IPSAS 29— Instruments financier: Comptabilisation et évaluation	Janvier 2010	1er Janvier 2013	125A	Amendé	IPSAS 43	2022
IPSAS 30- Instruments financiers: informations à fournir	Janvier 2010	1er Janvier 2013	5A	Amendé	IPSAS 47	2022
			8	Amendé	IPSAS 46	2022
			30A	Nouveau	IPSAS 46	2022
			30B	Nouveau	IPSAS 46	2022
			30C	Nouveau	IPSAS 46	2022
			30D	Nouveau	IPSAS 46	2022
			30E	Nouveau	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			30F	Nouveau	IPSAS 46	2022
			30G	Nouveau	IPSAS 46	2022
			30H	Nouveau	IPSAS 46	2022
			30I	Nouveau	IPSAS 46	2022
			31	Supprimé	IPSAS 46	2022
			32	Supprimé	IPSAS 46	2022
			33	Supprimé	IPSAS 46	2022
			34	Amendé	IPSAS 46	2022
			35	Amendé	IPSAS 46	2022
			42A	Amendé	IPSAS 47	2022
			42H	Amendé	IPSAS 47	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
			42M	Amendé	IPSAS 47	2022
			42N	Amendé	IPSAS 47	2022
			52L	Nouveau	IPSAS 43	2022
			52M	Nouveau	IPSAS 46	2022
			52N	Nouveau	IPSAS 47	2022
			IG15	Amendé	IPSAS 46	2022
			IG16	Amendé	IPSAS 46	2022
IPSAS 31 - Immobilisations incorporelles	Janvier 2010	Avril 1, 2011	3	Amendé	IPSAS 45	2022
			6	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 44 IPSAS 47	2021 2022 2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			7	Amendé	IPSAS 45	2022
			9	Amendé	IPSAS 43	2021
			11	Supprimé	IPSAS 45	2022
			15	Amendé	IPSAS 45	2022
			26	Amendé	IPSAS 47	2022
			45	Amendé	IPSAS 46	2022
			48	Amendé	IPSAS 46	2022
			67	Amendé	IPSAS 45	2022
			71	Amendé	IPSAS 46	2022
			74	Amendé	IPSAS 46	2022
			75	Amendé	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			76	Amendé	IPSAS 46	2022
			81	Amendé	IPSAS 46	2022
			83	Amendé	IPSAS 46	2022
			96	Amendé	IPSAS 44	2022
			99	Amendé	IPSAS 46	2022
			112	Amendé	IPSAS 43	2022
			113	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 47	2021 2022
			115	Amendé	IPSAS 47	2022
			116	Amendé	IPSAS 44	2022
			117	Amendé	IPSAS 44	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			121	Amendé	IPSAS 46	2022
			123	Amendé	IPSAS 46	2022
			123A	Nouveau	IPSAS 46	2022
			123B	Nouveau	IPSAS 46	2022
			123C	Nouveau	IPSAS 46	2022
			123D	Nouveau	IPSAS 46	2022
			123E	Nouveau	IPSAS 46	2022
			123F	Nouveau	IPSAS 46	2022
			124	Amendé	IPSAS 46	2022
			132K	Nouveau	IPSAS 43	
			132L	Nouveau	IPSAS 44	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			132M	Nouveau	IPSAS 45	2022
			132N	Nouveau	IPSAS 46	2022
			132O	Nouveau	IPSAS 47	2022
			AG5	Amendé	IPSAS 45	2022
			AG6	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 47	2021 2022
			AG12	Nouveau	IPSAS 45	2022
			AG13	Nouveau	IPSAS 45	2022
			AG14	Nouveau	IPSAS 45	2022
			I22	Nouveau	IPSAS 45	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
IPSAS 32 - Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique	Octobre 2011	1er Janvier 2014	12	Amendé	IPSAS 45	2022
			13	Amendé	IPSAS 45	2022
			30	Amendé	IPSAS 47	2022
			33	Amendé	IPSAS 45	2022
			36E	Nouveau	IPSAS 43	2021
			36F	Nouveau	IPSAS 45	2022
			36G	Nouveau	IPSAS 47	2022
			AG11	Amendé	IPSAS 45	2022
			AG16	Amendé	IPSAS 45	2022
			AG17	Amendé	IPSAS 45	2022
			AG20	Amendé	IPSAS 45	2022
			AG23	Amendé	IPSAS 45	2022
			AG24	Amendé	IPSAS 45	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			AG25	Amendé	IPSAS 45	2022
			AG30	Amendé	IPSAS 45	2022
			AG33	Amendé	IPSAS 45	2022
			AG35	Amendé	IPSAS 45	2022
			AG48	Amendé	IPSAS 45	2022
			AG49	Amendé	IPSAS 45	2022
			AG50	Amendé	IPSAS 45	2022
			AG56	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG64	Amendé	IPSAS 47	2022
			IG2	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45 IPSAS 47	2021 2022 2022
			IG4	Amendé	IPSAS 43	2021

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
					IPSAS 45 IPSAS 47	2022 2022
			IE6	Amendé	IPSAS 45	2022
			IE8	Amendé	IPSAS 45	2022
			IE15	Amendé	IPSAS 45	2022
			IE17	Amendé	IPSAS 45	2022
			IE22	Amendé	IPSAS 45	2022
			IE30	Amendé	IPSAS 45	2022
			IE39	Amendé	IPSAS 45	2022
IPSAS 33 – Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice	Janvier 2015	1er Janvier 2017	9	Amendé	IPSAS 46	2022
			32	Amendé	IPSAS 47	2022
			36	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45	2021 2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
			41	Amendé	IPSAS 47	2022
			41A	Nouveau	IPSAS 46	2022
			41B	Nouveau	IPSAS 48	2022
			42	Amendé	IPSAS 47	2022
			43	Amendé	IPSAS 47	2022
			43A	Nouveau	IPSAS 48	2022
			43B	Nouveau	IPSAS 48	2022
			46	Amendé	IPSAS 43	2021
			47	Amendé	IPSAS 43	2021
			49	Amendé	IPSAS 45	2022
			64	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45 IPSAS 46	2021 2022 2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
			64A	Nouveau	IPSAS 46	2022
			65	Amendé	IPSAS 46	2022
			66	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46	2022
			67	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46	2022
			68	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46	2022
			69	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46	2022
			70	Amendé	IPSAS 46	2022
			71	Amendé	IPSAS 46	2022
			72	Amendé	IPSAS 46	2022
			95	Amendé	IPSAS 43	2021

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			96	Supprimé	IPSAS 43	2021
			96A	Nouveau	IPSAS 43	2021
			96B	Nouveau Amendé	IPSAS 43 IPSAS 46	2021 2022
			96C	Nouveau	IPSAS 43	2021
			96D	Nouveau	IPSAS 43	2021
			129	Amendé	IPSAS 45	2022
			131A	Nouveau	IPSAS 44	2022
			148	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 46	2021 2022
			152A	Nouveau	IPSAS 46	2022
			152B	Nouveau	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			152C	Nouveau	IPSAS 46	2022
			152D	Nouveau	IPSAS 46	2022
			152E	Nouveau	IPSAS 46	2022
			152F	Nouveau	IPSAS 46	2022
			154J	Nouveau	IPSAS 43	2021
			154K	Nouveau	IPSAS 44	2022
			154L	Nouveau	IPSAS 45	2022
			154M	Nouveau	IPSAS 46	2022
			154N	Nouveau	IPSAS 47	2022
			154O	Nouveau	IPSAS 48	2022
			IG14	Amendé	IPSAS 45	2022
			IG20	Amendé	IPSAS 43	2021

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			IG21	Amendé	IPSAS 43	2021
			IG22	Amendé	IPSAS 45	2022
			IG23	Amendé	IPSAS 45	2022
			IG42	Amendé	IPSAS 46	2022
			IG45	Amendé	IPSAS 47	2022
			IG51	Amendé	IPSAS 43	2021
			IG52	Amendé	IPSAS 43	2021
			IG53	Amendé	IPSAS 45	2022
			IG54	Amendé	IPSAS 45	2022
			IG55	Amendé	IPSAS 45	2022
			IG56	Amendé	IPSAS 45	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
			IG57	Amendé	IPSAS 45	2022
			IG58	Amendé	IPSAS 45	2022
			IG68A	Nouveau	IPSAS 48	2022
			IG91	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45 IPSAS 47 IPSAS 48	2021 2022 2022 2022
			Appendix	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 47	2022
IPSAS 34 - États financiers individuels	Janvier 2015	1er Janvier 2017	12	Amendé	IPSAS 44	2022
			23A	Nouveau	IPSAS 46	2022
			23B	Nouveau	IPSAS 46	2022
			23C	Nouveau	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
			23D	Nouveau	IPSAS 46	2022
			23E	Nouveau	IPSAS 46	2022
			23F	Nouveau	IPSAS 46	2022
			23G	Nouveau	IPSAS 46	2022
			23H	Nouveau	IPSAS 46	2022
			32D	Nouveau	IPSAS 46	2022
			32E	Nouveau	IPSAS 46	2022
IPSAS 35 - États financiers consolidés	Janvier 2015	1er Janvier 2017	79F	Nouveau	IPSAS 47	2022
			AG13	Amendé	IPSAS 47	2022
IPSAS 36 - Participations dans des entreprises associées et des coentreprises	Janvier 2015	1er Janvier 2017	21	Amendé	IPSAS 44	2022
			25A	Nouveau	IPSAS 44	2022
			25B	Nouveau	IPSAS 44	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
			33	Amendé	IPSAS 45	2022
			51J	Nouveau	IPSAS 44	2022
			51K	Nouveau	IPSAS 45	2022
IPSAS 37 - Partenariats	Janvier 2015	1er Janvier 2017				
IPSAS 38 - Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités	Janvier 2015	1er Janvier 2017	3A	Nouveau	IPSAS 44	2022
			57A	Nouveau	IPSAS 46	2022
			57B	Nouveau	IPSAS 46	2022
			57C	Nouveau	IPSAS 46	2022
			57D	Nouveau	IPSAS 46	2022
			57E	Nouveau	IPSAS 46	2022
			57F	Nouveau	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			61D	Nouveau	IPSAS 44	2022
			61E	Nouveau	IPSAS 46	2022
			AG12	Amendé	IPSAS 44	2022
			AG16	Amendé	IPSAS 44	2022
			AG16A	Nouveau	IPSAS 44	2022
IPSAS 39 - Avantages du personnel	Juillet 2016	1er Janvier 2018	3	Amendé	IPSAS 49	2022
			8	Amendé	IPSAS 46	2022
			11	Amendé	IPSAS 45	2022
			53	Amendé	IPSAS 45	2022
			123	Amendé	IPSAS 45	2022
			144	Amendé	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
			176C	Nouveau	IPSAS 45	2022
			176D	Nouveau	IPSAS 46	2022
			176E	Nouveau	IPSAS 49	2022
IPSAS 40 - Regroupements d'entités du secteur public	Janvier 2017	1er Janvier 2019	34	Amendé	IPSAS 47	2022
			68	Amendé	IPSAS 43	2021
			71	Amendé	IPSAS 43	2021
			72	Amendé	IPSAS 46	2022
			79	Amendé	IPSAS 47	2022
			82B	Nouveau	IPSAS 43	2021
			84A	Nouveau Amendé	IPSAS 43 IPSAS 45	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			115	Amendé	IPSAS 47	2022
			120	Amendé	IPSAS 43	2021
			124	Amendé	IPSAS 44	2022
			126E	Nouveau	IPSAS 43	2021
			126F	Nouveau	IPSAS 45	2022
			126G	Nouveau	IPSAS 46	2022
			126H	Nouveau	IPSAS 47	2022
			AG58	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG72	Supprimé	IPSAS 43	2021
			AG73	Supprimé	IPSAS 43	2021
			AG74	Supprimé	IPSAS 43	2021

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	**Nature de la modification**	**Origine de l'amendement**	**Manuel du § original**
			AG76	Amendé	IPSAS 43	2021
			AG86	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG89	Amendé	IPSAS 43	2021
			IE163	Amendé	IPSAS 47	2022
			IE164	Amendé	IPSAS 47 IPSAS 48	2022
			IE165	Amendé	IPSAS 48	2022
			IE167	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46	2022
			IE168	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46	2022
			IE169	Amendé	IPSAS 45	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			E170	Amendé	IPSAS 45	2022
			E171	Amendé	IPSAS 45	2022
			E176	Amendé	IPSAS 45	2022
			E180	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46	2022
			E180	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46	2022
			E192	Amendé	IPSAS 45 IPSAS 46 IPSAS 47	2022
			IE224	Amendé	IPSAS 43	2022
			IE250	Amendé	IPSAS 47	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			IE263	Amendé	IPSAS 47	2022
			IE264	Amendé	IPSAS 47 IPSAS 48	2022
			IE265	Amendé	IPSAS 48	2022
			IE266	Supprimé	IPSAS 48	2022
			IE278	Amendé	IPSAS 46	2022
IPSAS 41—Instruments financiers	Août 2018	1er Janvier 2023	2	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 47	2021 2022
			3	Amendé	IPSAS 47	2022
			9	Amendé	IPSAS 46	2022
			37	Amendé	IPSAS 47	2022
			45	Amendé	IPSAS 47	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			60	Amendé	IPSAS 47	2022
			66	Amendé	IPSAS 46	2022
			67	Supprimé	IPSAS 46	2022
			68	Supprimé	IPSAS 46	2022
			87	Amendé	IPSAS 43 IPSAS 47	2021 2022
			156E	Nouveau	IPSAS 43	2022
			156F	Nouveau	IPSAS 46	2022
			156G	Amendé	IPSAS 47	2022
			156H	Nouveau	IPSAS 4ç	2022
			AG2	Amendé	IPSAS 47 IPSAS 49	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			AG5	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG6	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG31	Amendé	IPSAS 46	2022
			AG33	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG34	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG38	Amendé	IPSAS 46	2022
			AG43	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG44	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG114	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG115	Amendé	IPSAS 46	2022
			AG117	Amendé	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			AG124	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG125	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG129	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG132	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG133	Amendé	IPSAS 47	2022
			AG143S	Nouveau	IPSAS 46	2022
			AG143T	Nouveau	IPSAS 46	2022
			AG143U	Nouveau	IPSAS 46	2022
			AG143V	Nouveau	IPSAS 46	2022
			AG143W	Nouveau	IPSAS 46	2022
			AG143X	Nouveau	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			AG143Y	Nouveau	IPSAS 46	2022
			AG143Z	Nouveau	IPSAS 46	2022
			AG143AA	Nouveau	IPSAS 46	2022
			AG143AB	Nouveau	IPSAS 46	2022
			AG144	Supprimé	IPSAS 46	2022
			AG 145	Supprimé	IPSAS 46	2022
			AG146	Supprimé	IPSAS 46	2022
			AG147	Supprimé	IPSAS 46	2022
			AG148	Supprimé	IPSAS 46	2022
			AG149	Supprimé	IPSAS 46	2022
			AG150	Supprimé	IPSAS 46	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			AG151	Supprimé	IPSAS 46	2022
			AG152	Supprimé	IPSAS 46	2022
			AG153	Supprimé	IPSAS 46	2022
			AG154	Supprimé	IPSAS 46	2022
			AG155	Supprimé	IPSAS 46	2022
			AG198	Amendé	IPSAS 43	2022
			AG210	Amendé	IPSAS 43	2022
			IE154	Amendé	IPSAS 47	2022
			IE155	Amendé	IPSAS 47	2022
			G.1	Amendé	IPSAS 47	2022

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
IPSAS 42 – Avantages sociaux	Janvier 2019	1er Janvier 2023	12	Amendé	IPSAS 46	2022
			35B	Nouveau	IPSAS 46	
			AG17	Amendé	IPSAS 46	2022
			IG2	Amendé	IPSAS 48	2022

Tableau B : Liste des IPSAS pas encore effective au 1er janvier 2024

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Autres IPSAS affectés
IPSAS 43 – Contrat de location	Janvier 2022	1er Janvier 2025	IPSAS 2 IPSAS 4 IPSAS 5 IPSAS 12 IPSAS 16 IPSAS 17 IPSAS 18 IPSAS 19 IPSAS 27 IPSAS 28 IPSAS 30 IPSAS 31 IPSAS 32 IPSAS 33 IPSAS 40 IPSAS 41

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Autres IPSAS affectés
IPSAS 44— Actifs non courants	Mai 2022	1er Janvier 2025	IPSAS 1 IPSAS 2 IPSAS 14 IPSAS 16 IPSAS 17 IPSAS 19 IPSAS 21 IPSAS 26 IPSAS 27 IPSAS 31 IPSAS 33 IPSAS 34 IPSAS 35 IPSAS 36 IPSAS 38 IPSAS 40 IPSAS 43
IPSAS 45—Immobilisations corporelles	Mai 2023	1er Janvier 2025	IPSAS 1 IPSAS 2 IPSAS 3 IPSAS 4 IPSAS 9

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Autres IPSAS affectés
			IPSAS 12 IPSAS 16 IPSAS 18 IPSAS 19 IPSAS 21 IPSAS 23 IPSAS 26 IPSAS 27 IPSAS 31 IPSAS 32 IPSAS 33 IPSAS 36 IPSAS 39 IPSAS 40 IPSAS 41 IPSAS 43 IPSAS 44
IPSAS 46 - Evaluation	Mai 2023	1er Janvier 2026	IPSAS 1 IPSAS 3 IPSAS 4 IPSAS 9 IPSAS 10

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Autres IPSAS affectés
			IPSAS 12 IPSAS 16 IPSAS 18 IPSAS 19 IPSAS 21 IPSAS 22 IPSAS 23 IPSAS 26 IPSAS 27 IPSAS 28 IPSAS 30 IPSAS 31 IPSAS 32 IPSAS 33 IPSAS 34 IPSAS 36 IPSAS 38 IPSAS 39 IPSAS 40 IPSAS 41 IPSAS 42 IPSAS 43

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Autres IPSAS affectés
IPSAS 47 - Poduits	Mai 2023	1er Janvier 2026	IPSAS 1 IPSAS 2 IPSAS 5 IPSAS 9 IPSAS 12 IPSAS 16 IPSAS 17 IPSAS 18 IPSAS 19 IPSAS 21 IPSAS 24 IPSAS 26 IPSAS 27 IPSAS 28 IPSAS 29 IPSAS 30 IPSAS 31 IPSAS 32 IPSAS 33 IPSAS 35 IPSAS 40 IPSAS 41 IPSAS 43

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Autres IPSAS affectés
			IPSAS 44 IPSAS 45
IPSAS 48 – Charges de transfert	Mai 2023	1er Janvier 2026	IPSAS 4 IPSAS 12 IPSAS 33 IPSAS 40 IPSAS 42
IPSAS 49 – Régimes de retraite	Novembre 2023	1er Janvier 2026	IPSAS 39 IPSAS 41

Table C : Liste des IPSAS qui ne sont plus en vigueur au 1er Janvier 2024

Ce Tableau liste les normes IPSAS qui ne sont plus applicables car elles ont été supprimées et/ou remplacées.

IPSAS	Date de publication	Date d'entrée en vigueur initiale – périodes ouvertes à compter du	Motif et date de fin d'application
IPSAS 6 – États financiers consolidés et individuels (révisée)	Décembre 2006	1er janvier 2008	IPSAS 6 est remplacée par IPSAS 34–35 pour les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2017.
IPSAS 7 – Participations dans des entreprises associées (révisée)	Décembre 2006	1er janvier 2008	IPSAS 7 est remplacée par IPSAS 36 pour les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2017.
IPSAS 8 – Participations dans des coentreprises (révisée)	Décembre 2006	1er janvier 2008	IPSAS 8 est remplacée par IPSAS 37 pour les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2017.
IPSAS 15 – Instruments financiers : Informations à fournir et présentation	Décembre 2001	1er janvier 2003	IPSAS 15 est remplacée par IPSAS 28–30 pour les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2013.
IPSAS 25 – Avantages du personnel	Février 2008	1er janvier 2011	IPSAS 25 est remplacée par IPSAS 39 pour les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2018.

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