



**Conférence des Nations Unies
sur le commerce
et le développement**

Distr. générale
16 août 2018
Français
Original : anglais

Conseil du commerce et du développement
Commission de l'investissement, des entreprises et du développement
Groupe de travail intergouvernemental d'experts
des normes internationales de comptabilité et de publication
Trente-cinquième session
Genève, 24-26 octobre 2018
Point 4 de l'ordre du jour provisoire

**Questions relatives à la mise en application des normes
internationales de comptabilité et de publication
dans les secteurs public et privé**

Note du secrétariat de la CNUCED

Résumé

La présente note est consacrée à la mise en application des normes internationales d'information financière et des normes comptables internationales pour le secteur public. Elle met en évidence les répercussions pratiques des normes internationales d'information financière publiées ces dernières années sur des éléments tels que les instruments financiers et les produits d'activités et sur des secteurs comme ceux de la location et de l'assurance. Elle indique en outre où en est l'application des normes comptables internationales pour le secteur public et donne un aperçu de ses aspects réglementaires, institutionnels et techniques.



Introduction

1. Voilà au moins quarante ans que les États Membres de l'Organisation des Nations Unies (ONU) savent que le dynamisme du secteur privé a son importance lorsqu'il s'agit de renforcer les capacités productives et d'accroître le volume des échanges commerciaux et, au bout du compte, de faciliter la réalisation des objectifs de développement économique et social. Sans les apports d'investisseurs nationaux et internationaux, les entreprises ne peuvent pas se doter des capacités productives qui leur permettront de rester compétitives sur un marché mondial de plus en plus intégré. Celles qui présentent des états financiers fiables et comparables ont une meilleure chance d'attirer les investissements. Depuis plus de quarante années, l'ONU s'emploie à promouvoir la publication d'une information financière et non financière fiable et comparable par les entreprises du monde entier. C'est dans cette optique que, en octobre 1982, le Conseil économique et social a institué le Groupe intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication (ISAR).

2. Ces deux dernières décennies se sont caractérisées par une multiplication des normes internationales dans les domaines de la comptabilité et de l'information financière (à la fois dans le secteur privé et dans le secteur public), de l'audit et de l'assurance, et de la formation et de la qualification professionnelle des comptables. Par l'intermédiaire de l'ISAR, la CNUCED a aidé ses États membres à mieux comprendre ces normes et à les appliquer plus pleinement et plus efficacement.

3. L'ISAR a consacré plusieurs sessions annuelles aux questions de la mise en application des normes internationales d'information financière. Afin de mieux cerner ces questions et de faciliter les débats, le secrétariat de la CNUCED a établi un document de travail assorti d'études de cas¹. Ces dernières années, l'ISAR s'est intéressé en outre aux aspects pratiques des mécanismes d'application effective et de contrôle du respect des normes d'information pour les entreprises, ce qui a donné lieu à la publication d'un document d'orientation².

4. Lors des sessions annuelles de l'ISAR, les représentants ont demandé plusieurs fois d'engager le débat sur la mise en application des normes comptables internationales pour le secteur public. Le secrétariat a donc organisé une série d'ateliers techniques sur le sujet.

5. La présente note vise à faciliter les échanges sur les questions relatives à la mise en application des normes internationales de comptabilité et de publication dans les secteurs public et privé, à la trente-cinquième session de l'ISAR. La première partie porte sur les aspects pratiques de la mise en application des normes internationales d'information financière. Elle présente le Conseil des normes comptables internationales et fait le point sur l'application au niveau mondial. Elle passe ensuite en revue les questions relatives à la mise en application de normes récemment publiées, qui entreront en vigueur pendant l'exercice en cours ou les exercices ultérieurs. La deuxième partie donne un bref aperçu général des normes comptables internationales pour le secteur public et examine les aspects réglementaires, institutionnels et techniques de leur mise en application. La troisième partie enfin présente les conclusions et invite les représentants à considérer certaines questions.

¹ CNUCED, 2008, *Practical Implementation of International Financial Reporting Standards : Lessons Learned* (publication des Nations Unies, numéro de vente : E.08.II.D.25, New York et Genève).

² CNUCED, 2017, *Monitoring of Compliance and Enforcement for High-Quality Corporate Reporting : Guidance on Good Practices* (publication des Nations Unies, New York et Genève).

I. Mise en application des normes internationales d'information financière

A. Aperçu général

6. Les professionnels de la comptabilité ont joué un rôle de premier plan dans la mondialisation des normes comptables. Le Congrès mondial des comptables, qui s'est tenu en 1904, a été l'une des premières manifestations de l'internationalisation de la profession comptable. Il a marqué le début d'une série de réunions quadriennales, dont la prochaine est prévue en novembre 2018. En 1973, le Comité international des normes comptables a été créé par 16 organisations comptables professionnelles. Jusqu'en février 2001, il a publié un certain nombre de normes comptables internationales, sur lesquelles son comité permanent a publié des notes interprétatives. En 2001, il a été remplacé par le Conseil des normes comptables internationales, qui a fait siennes les normes et les notes interprétatives publiées et les a regroupées sous l'appellation de « normes internationales d'information financière ».

7. Il existe actuellement 25 normes comptables internationales, 17 normes internationales d'information financière et 18 notes interprétatives. Sur les 166 pays examinés par le Conseil des normes comptables internationales, 144 exigent que les normes internationales d'information financière soient appliquées par la totalité ou la majorité des entreprises présentes sur leurs marchés des capitaux qui sont tenues de publier des états financiers³. Des 49 000 entreprises cotées sur les 88 plus grandes places boursières mondiales, 27 000 se conforment aux normes internationales d'information financière. Le produit intérieur brut cumulé des pays où ces normes sont appliquées s'élève à 46 000 milliards de dollars⁴.

B. Questions actuelles et futures relatives à la mise en application

8. Les normes internationales d'information financière qui sont actuellement mises en œuvre sont porteuses de grands changements dans presque toutes les entreprises. Elles prévoient la plus vaste réforme qui ait jamais eu lieu dans la comptabilité des contrats d'assurance ainsi que des améliorations importantes dans la comptabilité des instruments financiers et des contrats de location et dans la comptabilisation et l'évaluation des produits. Le programme d'application qui a été engagé est d'une telle ampleur que, en 2016, l'Organisation internationale des commissions de valeurs a publié une directive sur la mise en œuvre des nouvelles normes comptables (*Statement on the Implementation of New Accounting Standards*)⁵. Celle-ci appelle l'attention sur l'intérêt d'évaluer rapidement les conséquences de toute nouvelle norme pour les états financiers d'une entreprise et sur l'obligation de communiquer des informations concernant les effets attendus, qui est énoncée dans la norme IAS 8 relative aux méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et aux erreurs. L'Organisation internationale des commissions de valeurs propose que les entreprises cotées présentent des informations d'ordre qualitatif le plus tôt possible, puis des informations d'ordre quantitatif une fois qu'elles ont progressé dans l'analyse de l'application des normes.

Norme IFRS 9 : Instruments financiers

9. La norme IFRS 9 remplace la norme IAS 39, qui imposait une évaluation à la juste valeur pour de nombreux instruments financiers. Elle témoigne de la volonté du Conseil des normes comptables internationales de réagir à la crise financière et de répondre à la nécessité de remplacer la norme IAS 39 par une norme plus opérationnellement viable. Cependant, sa publication échelonnée a compliqué les choses. La partie consacrée au

³ Voir www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis.

Note : Tous les sites Web mentionnés dans les notes de bas de page ont été consultés en août 2018.

⁴ P. Pacter, 2017, *Pocket Guide to International Financial Reporting Standards : The Global Financial Reporting Language* (Fondation des normes internationales d'information financière, Londres).

⁵ Voir www.iasplus.com/en/news/2016/12/iosco.

classement et à l'évaluation a été publiée en 2009, tandis que la norme définitive a été publiée en 2015, mais sans traiter des questions de macro-couverture, pour lesquelles la norme IAS 39 continue de s'appliquer. La décision d'une publication par phases est notamment partie de l'idée qu'il serait préférable de mettre les différents aspects à la disposition des acteurs concernés, à mesure qu'ils étaient couverts.

10. Au début de la crise financière, un certain nombre de banques ont affirmé que l'évaluation des instruments financiers à la juste valeur avait un effet multiplicateur catastrophique dans un marché orienté à la baisse. Une analyse ultérieure a toutefois montré que la comptabilité à la juste valeur avait eu peu d'incidences sur la crise ; en revanche, le fait que la norme IAS 39 ne permette pas de comptabiliser les pertes sur prêts de manière anticipée posait un sérieux problème⁶ puisque les banques ne signalaient pas à l'avance que la qualité de leurs portefeuilles de prêts se dégradait. En conséquence, lorsque les pertes survenaient, des montants importants passaient en charges sur leurs comptes de résultat.

Provisions pour pertes sur prêts attendues

11. C'est sans doute là le changement le plus radical. La norme IFRS 9 prévoit une méthode d'évaluation des prêts selon trois niveaux. Le niveau 1 concerne les pertes sur prêts qui devraient être enregistrées dans un délai de douze mois. Le niveau 2 correspond à un risque de crédit sensiblement accru pour toute la série de prêts. À cet égard, la présence de prêts en souffrance depuis plus de trente jours constitue un indice. On comptabilise alors les pertes attendues pour la durée des contrats, actualisées en fonction de la valeur temporelle de l'argent. Au niveau 3, le prêt est considéré comme compromis. Il existe des règles plus détaillées concernant certains types d'instruments tels que les actifs dépréciés dès leur acquisition.

12. Cette méthode d'évaluation suppose de considérer les pertes attendues, ce qui est probablement la plus grande difficulté posée par la mise en application. Les questions soulevées pendant l'élaboration de cette norme ont notamment été : « quelles informations les banques utilisent-elles ? » et « jusqu'où poussent-elles leurs prévisions ? ». La norme impose aux banques d'utiliser des informations raisonnables et justifiables. Ces informations peuvent concerner l'emprunteur (par exemple, une baisse de ses résultats financiers) ou des facteurs macro-économiques. Les banques peuvent exploiter des données internes, telles que des tendances statistiques, ou des données externes. Des données historiques peuvent être utilisées si elles ont été corrigées de manière à tenir compte de toute évolution de la situation.

13. Le changement demandé est difficile pour les banques, leurs commissaires aux comptes et les organismes de réglementation et de contrôle. Il reste que les banques doivent étayer leur prise de décisions, indiquer sur quelles données elles se fondent et publier des informations.

Classement et évaluation

14. La norme IFRS 9 simplifie la méthode de classement et d'évaluation. Elle prévoit trois catégories d'actifs, chacune avec un critère d'évaluation différent. Ces catégories sont établies en fonction du modèle économique observable de l'entreprise, comme suit :

a) Les actifs financiers sont détenus jusqu'à l'échéance et seulement le principal et les intérêts sont perçus. Les actifs sont évalués au coût amorti. Il existe des règles pour traiter des instruments complexes et déterminer si leurs produits peuvent être considérés comme faisant partie du principal et des intérêts ;

b) Les actifs financiers sont détenus jusqu'à l'échéance, mais peuvent aussi être vendus. Cette disposition permet aux banques de rééquilibrer leurs portefeuilles au jour le jour et, par voie de conséquence, les obligent à définir la part de leurs actifs qui est susceptible de servir à cet usage et qui doit être différenciée de leurs fonds propres. Les actifs sont inscrits sur le bilan à la juste valeur, les variations de celle-ci étant

⁶ Voir, par exemple, M. E. Barth et W. R. Landsman, 2010, How did financial reporting contribute to the financial crisis ? *European Accounting Review*, 19(3):399-423.

comptabilisées dans les autres éléments du résultat global⁷. Une option de juste valeur peut être retenue en cas d'asymétrie comptable ;

c) Les actifs financiers ne sont pas détenus selon l'un des deux modèles économiques susmentionnés. Ils sont évalués à la juste valeur par le biais du résultat net. Une exception est toutefois permise lorsque les actifs ne sont pas détenus à des fins de transaction. En pareil cas, ils continuent d'être évalués à la juste valeur, mais ils sont comptabilisés dans les autres éléments du résultat global, et non dans le résultat. Quant aux dividendes perçus, ils sont enregistrés dans le résultat.

15. En ce qui concerne les passifs financiers, le Conseil des normes comptables internationales a fait savoir que ses membres n'avaient demandé d'apporter aucun changement aux dispositions de la norme IAS 39, qui sont en grande partie reprises dans la norme IFRS 9. La seule grande différence tient à la fin de l'obligation de dissocier les dérivés intégrés.

Couverture

16. La norme IFRS 9 a simplifié les règles comptables relatives aux opérations de couverture, comme celles qui font intervenir des contrats à terme sur le pétrole brut en vue de se protéger contre les variations du prix du kérosène ou qui assurent une couverture partielle, par exemple, de 60 % du risque de change applicable à un instrument financier⁸. Cette norme impose en outre de renseigner sur le coût de couverture afin que les utilisateurs soient mieux informés des gains et des pertes liés aux opérations de couverture. Les entités sont tenues de faire connaître leurs stratégies de gestion du risque et les effets que celles-ci peuvent avoir sur les états financiers primaires. La norme IFRS 9 ne traite pas des opérations de macro-couverture. Le Conseil des normes comptables internationales avait engagé un projet sur la macro-couverture, mais ses propositions ont été en grande partie rejetées ; de plus, la version définitive de la norme IFRS 9 est maintenant établie⁹. Le Conseil continue toutefois de travailler sur la question et devrait tenir des consultations sur une autre proposition en temps voulu.

Mise en application

17. La National Australia Bank a adopté très tôt la norme IFRS 9, qui correspond à la norme comptable australienne 9. Elle a publié un communiqué à l'intention des investisseurs pour expliquer les répercussions de cette norme et a fait savoir qu'elle avait dû augmenter de 725 millions de dollars australiens ses provisions pour dépréciation, malgré un ajustement sur les bénéfices non distribués. Des données ont montré que la méthode de provisionnement pour pertes sur prêts attendues permettrait de comptabiliser les provisions pour dépréciation à un stade plus précoce que selon la norme IAS 39. La National Australia Bank a indiqué que l'adoption des nouvelles catégories d'actifs l'amènerait à évaluer une plus grande part de ses prêts au coût amorti et s'est félicitée de la possibilité qui lui était donnée d'évaluer à la juste valeur les actifs détenus jusqu'à l'échéance ou destinés à la vente par le biais du compte de résultat.

⁷ Les autres éléments du résultat global comprennent « les éléments de produits et de charges (y compris des ajustements de reclassement) qui ne sont pas comptabilisés dans le résultat comme l'imposent ou l'autorisent d'autres normes internationales d'information financière » (norme IAS 1, par. 7).

⁸ Voir, par exemple, Fondation des normes internationales d'information financière, « IASB completes reform of financial instruments accounting », communiqué de presse, 24 juillet 2014. Selon cette source, la norme IFRS 9 présente un modèle de comptabilité de couverture fondamentalement nouveau, qui améliore la communication d'informations sur les activités de gestion du risque. Elle engage une grande réforme de la comptabilité de couverture, en alignant le traitement comptable sur les activités de gestion du risque et en permettant ainsi aux entités de mieux rendre compte de ces activités dans leurs états financiers.

⁹ Pour un résumé du document de travail pertinent et des observations formulées par les membres, voir Conseil des normes comptables internationales, 2015, Accounting for dynamic risk management : A portfolio revaluation approach to macrohedging, Agenda paper 4.

Dérogations pour les sociétés d'assurance

18. Les sociétés d'assurance doivent s'attendre à des changements majeurs dans leurs bilans, avec l'entrée en vigueur de la norme IFRS 9 en 2018 et de la norme IFRS 17 sur les contrats d'assurance en 2021. Elles ont appelé l'attention sur le risque que l'évaluation à la juste valeur s'applique dès 2018 aux éléments d'actif du bilan, mais seulement à compter de 2021 aux éléments de passif, et que cette incohérence crée une certaine instabilité comptable¹⁰.

19. En septembre 2016, le Conseil des normes comptables internationales a modifié la norme existante sur les contrats d'assurance (IFRS 4) afin de laisser aux entités concernées le choix entre deux options pendant la période de transition de trois ans : soit comptabiliser les variations dues à la situation provisoire d'incohérence comptable dans les autres éléments du résultat global (approche par superposition), soit reporter l'application de la norme IFRS 9 à 2021 (approche du report).

Norme IFRS 15 : Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients

20. La norme IFRS 15 est entrée en vigueur en janvier 2018. Les normes qui l'ont précédée, à savoir la norme IAS 11 sur les contrats de construction et la norme IAS 18 sur les produits des activités ordinaires, ont fait l'objet de peu de recommandations détaillées. Les pays qui ont adopté les normes internationales d'information financière auront peut-être constaté que la norme IFRS 15 est plus prescriptive que ces prédécesseurs, ce qui est susceptible de soulever des questions quant à son application.

21. La norme IFRS 15 se fonde sur le repérage des obligations de prestation¹¹. Son application suppose que les auteurs des états financiers recensent les contrats conclus avec les clients, analysent les obligations de prestation et affectent à chacune la part du prix contractuel global qui lui correspond. Les produits sont comptabilisés une fois que l'obligation de prestation a été satisfaite et ne sont pas subordonnés à l'exécution de la totalité du contrat.

22. Bon nombre de transactions, probablement la plupart d'entre elles, s'accompagnent d'une seule obligation de prestation, si bien que l'analyse est facilitée. La norme IFRS 15 devient plus difficile à appliquer lorsque ces obligations sont plus nombreuses, ce qu'il est parfois malaisé de déterminer. Par exemple, si la vente d'un combiné téléphonique est accessoire à un abonnement à un réseau téléphonique, le prix du combiné n'est généralement pas facturé à part. Pourtant, le contrat contient au moins deux obligations de prestation au sens de la norme IFRS 15, qui sont de fournir le combiné téléphonique et de permettre l'accès au réseau pendant un temps déterminé. Selon la norme IFRS 15, le prix contractuel global doit être réparti entre les obligations de prestation en fonction du prix de détail de chacune d'elles.

Norme IFRS 16 : Contrats de location

23. La norme IFRS 16 doit entrer en vigueur en janvier 2019. Elle modifiera sensiblement la manière dont les preneurs comptabilisent les actuels contrats de location simple, mais laissera la comptabilité des bailleurs en grande partie inchangée. Les bilans des preneurs devraient faire apparaître à la fois une hausse de l'actif et une hausse du passif, mais des exceptions sont à prévoir dans la pratique. La norme IFRS 16 a été élaborée par le Conseil des normes comptables internationales et le Conseil de normalisation de la

¹⁰ Voir, par exemple, la lettre du Forum des directeurs financiers et d'Insurance Europe, datée du 20 janvier 2016, au Président du Conseil des normes comptables internationales, disponible à l'adresse www.cfoforum.eu/letters/CFOF_IE_Comment_Letter_on_IFRS_9_Deferral.pdf.

¹¹ Selon la norme IFRS 15, une obligation de prestation est « une promesse contenue dans un contrat conclu avec un client qui prévoit la fourniture à celui-ci : a) d'un bien ou d'un service (ou d'un groupe de biens ou services) distinct ; ou b) d'une série de biens ou services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client au même rythme ».

comptabilité financière des États-Unis ; leurs deux versions du texte normatif concordent dans une large mesure¹².

24. Lorsque la norme IAS 17, prédécesseur de la norme IFRS 16, a été publiée en décembre 1997, ses dispositions en matière de comptabilité et de publication devaient être à l'origine de grands changements dans les bilans. En fait, leur principale conséquence a été de modifier sensiblement la manière dont les contrats de location étaient établis et d'écourter leur durée pour qu'ils soient considérés comme des contrats de location simple et restent hors bilan. Ces contrats de location pouvaient être renouvelés, ce qui permettait d'utiliser les actifs concernés pendant toute leur durée de vie, tout en évitant leur capitalisation.

25. En vertu de la norme IFRS 16, un preneur est tenu de comptabiliser à la fois l'actif loué et une obligation locative/un passif locatif, lorsqu'il contrôle l'utilisation d'un actif d'une valeur non négligeable pendant une période de plus de douze mois. L'actif loué peut être un actif incorporel assorti d'un droit d'utilisation et figurer dans une catégorie spécifique du bilan ou être classé parmi les actifs corporels immobilisés en fonction de la nature de l'actif sous-jacent, comme l'exigeait la norme IAS 17. Dans le compte de résultat, l'actif est amorti, le plus souvent selon une méthode linéaire sur la durée du bail, et les frais de location recouvrent des coûts de financement et une obligation de dégressivité. Cela signifie que, même si le montant du loyer peut être le même pendant toute la durée du bail, la charge inscrite au compte de résultat est plus importante au début du bail, lorsque le passif et, par voie de conséquence, les coûts de financement sont les plus élevés. Il s'agit d'une différence notable par rapport aux principes comptables généralement acceptés aux États-Unis, en vertu desquels les organismes de normalisation ont décidé d'autoriser une charge constante.

Difficultés d'application

26. L'application de la norme IFRS 16 sera plus ou moins problématique selon que l'entité concernée recoure plus ou moins à des opérations de location-financement. Cependant, toutes les entreprises cotées devront probablement supporter des coûts initiaux pour inventorier les contrats de location qu'elles ont souscrits. Les dispositions en faveur d'un contrôle centralisé des opérations de location varient d'un groupe à l'autre. Il arrive que des filiales soient habilitées à conclure des contrats de location pour des actifs de faible valeur sans l'autorisation spéciale de la société-mère ou du siège social, auquel cas les documents relatifs à ces contrats de location simple ne seront peut-être pas centralisés.

27. La norme IFRS 16 met davantage l'accent sur la question de la différenciation des contrats de service et des contrats de location. De cette question déterminante peuvent découler des problèmes pour son application effective. L'exemption des actifs de faible valeur peut aussi être une source de difficultés. Dans son étude d'impact de la norme IFRS 16, le Conseil des normes comptables internationales explique que, lorsqu'il a procédé à des sondages concernant les actifs de faible valeur, il a défini ceux-ci comme des biens d'un prix inférieur à 5 000 dollars des États-Unis à l'état neuf, à l'exemple d'ordinateurs personnels. À cet égard, une marge d'incertitude pourrait donc subsister dans le cadre de la mise en œuvre ainsi que dans celui de la vérification et du contrôle de l'application par les organismes de réglementation.

Pratiques d'application

28. À une réunion du Groupe des économies émergentes qui s'est tenue à Kuala Lumpur en mai 2018, l'équipe de la Fondation des normes internationales d'information financière chargée de l'appui à la mise en œuvre a fait deux exposés, respectivement consacrés aux difficultés posées par l'application de la norme IFRS 16 et aux conséquences de cette

¹² La version du Conseil des normes comptables internationales diffère de celle du Conseil de normalisation de la comptabilité financière sur certains points, notamment pour ce qui est du traitement des contrats de location de biens immobiliers et des mesures d'atténuation applicables aux contrats de location d'actifs de faible valeur (World Accounting Report, février 2016). Pour une analyse comparative avec les principes comptables généralement acceptés aux États-Unis, voir Fondation des normes internationales d'information financière, 2016, Effects Analysis : Standard 16.

norme pour les entreprises¹³. À cet égard, elle a indiqué que l'application de l'IFRS 16 et la comptabilisation des contrats de location simple qui en découlerait changeraient les états financiers comme suit :

- a) Structure du bilan : l'actif et le passif augmenteront, si bien que le ratio d'endettement progressera ;
- b) Compte de résultat : les charges d'exploitation diminueront, mais les charges de financement augmenteront, si bien que le taux de couverture des intérêts sera réduit ;
- c) Tableau de trésorerie : certains flux d'exploitation deviendront des flux de financement.

Norme IFRS 17 : Contrats d'assurance

29. La norme IFRS 17 pourrait bien être la norme la plus ambitieuse que le Conseil des normes comptables internationales ait jamais publiée. Elle instaure une méthode unique de comptabilisation des contrats d'assurance, applicable dans le monde entier et permettant des analyses comparatives, alors que bon nombre d'opinions divergentes se font entendre sur la manière dont les sociétés d'assurance devraient établir leurs états financiers et que bon nombre de méthodes non comparables sont appliquées au niveau des pays. La norme IFRS 17 a été publiée en mai 2017, mais n'entrera en vigueur qu'en janvier 2021. Ce délai est à la mesure de la difficulté technique que son application risque de poser à la plupart des entreprises.

30. La norme IFRS 17 définit un contrat d'assurance comme un contrat par lequel une société d'assurance prend en charge un risque pendant une période donnée, en contrepartie du versement d'une prime. Son objectif est de garantir que le produit du contrat d'assurance soit comptabilisé en profits ou en pertes pendant la période contractuelle. Or, beaucoup de demandes d'indemnisation sont faites après cette période. Il en résulte que même des contrats d'un an s'accompagnent d'une succession de créances pouvant s'étendre sur plusieurs années. Il est donc exigé des sociétés d'assurance d'estimer, à chaque date de clôture, les créances qui n'ont pas encore été présentées et de les déduire du produit du contrat. La norme IFRS 17 introduit la notion de « flux de trésorerie d'exécution », lesquels sont portés à l'actif ou au passif d'assurance. Elle impose que cet élément estimatif recouvre également la marge bénéficiaire future du contrat et un ajustement du risque. S'il ressort de l'estimation que le contrat n'est pas rentable, celui-ci devra être considéré sans délai comme déficitaire¹⁴. À cet égard, il convient de signaler que les sociétés d'assurance sont tenues d'actualiser systématiquement les estimations et les hypothèses à chaque date de clôture. Autrement dit, les taux d'actualisation refléteront la situation actuelle du marché et les attentes liées au dénouement ultérieur du contrat seront également réévaluées. Certains contrats, notamment les contrats à long terme, prévoient une composante d'investissement dans la prime. La norme IFRS 17 impose que cette composante soit dissociée et comptabilisée séparément.

31. La mise en application de la norme IFRS 17 sera difficile pour la plupart des entreprises, ce qui explique que le Conseil des normes comptables internationales ait prévu une période préparatoire de trois ans. La Fondation des normes internationales d'information financière fournit un appui à la mise en œuvre par l'intermédiaire d'un groupe de ressources et dans le cadre d'autres activités d'information. Ses experts ont fait des exposés sur la mise en application des normes lors de réunions des organismes nationaux de normalisation de l'information financière (World Standard-setters), du Groupe des économies émergentes et du Conseil consultatif sur les normes internationales d'information financière.

¹³ Voir www.ifrs.org/groups/emerging-economies-group/#meetings.

¹⁴ Un contrat déficitaire désigne tout contrat qui est considéré comme étant à l'origine de pertes et qui court après la fin de l'année de référence. Le Conseil des normes comptables internationales demande d'estimer les produits prévisionnels de ces contrats et, si ceux-ci ne doivent générer aucun profit, invite à tenir compte des pertes totales attendues dans le résultat courant (norme IFRS 15 et norme IAS 37).

Initiatives en cours

32. Les nouvelles normes mentionnées dans la présente note auront des effets sensibles sur l'information financière, si ce n'est déjà le cas. Pour l'heure, le Conseil des normes comptables internationales ne prévoit pas de s'engager dans d'autres projets de normalisation de pareille envergure, mais il poursuit un certain nombre de projets visant à améliorer l'information financière, qui donneront lieu à des directives de mise en œuvre. Ces projets tendent principalement à améliorer les communications. S'y ajoutent plusieurs projets qui traitent des lacunes et de points relativement obscurs des normes internationales d'information financière et d'autres encore, qui cherchent à apporter des améliorations mineures aux normes existantes.

Normes applicables aux petites et moyennes entreprises

33. Les normes internationales d'information financière pour les petites et moyennes entreprises ont été publiées pour la première fois en 2009 par le Conseil des normes comptables internationales ; elles ont fait l'objet d'une version légèrement révisée, qui est entrée en vigueur en 2015. Ces normes constituent un référentiel comptable détaillé et autonome, qui ne renvoie pas à l'ensemble des normes IFRS et qui en diffère à bien des égards. Le Conseil des normes comptables internationales se donne pour tâche de les modifier au moins tous les trois ans, dans l'unique but de tenir compte des nouvelles normes internationales d'information financière déjà mises en œuvre. Selon la Fondation des normes internationales d'information financière et ses fiches descriptives de 166 pays, les normes internationales d'information financière pour les petites et moyennes entreprises sont imposées ou autorisées dans 86 pays.

34. Aucune mise à jour n'est prévue dans l'immédiat. En 2016, le Conseil des normes comptables internationales a décidé par vote que la prochaine procédure de mise à jour serait engagée au début 2019. Les nouvelles normes internationales d'information financière dont il est question dans le présent chapitre seront normalement soumises à l'examen du Groupe chargé de l'application des normes internationales d'information financière pour les petites et moyennes entreprises avant la mise à jour en 2020. Cependant, comme les institutions financières et les sociétés d'assurance ne sont pas autorisées à les utiliser, les normes d'information financière pour les petites et moyennes entreprises ne devraient pas subir l'influence de la norme IFRS 17. Les normes existantes consistent notamment en des directives limitées sur les instruments financiers utilisés par les entreprises commerciales, qui sont susceptibles d'évoluer légèrement avec l'établissement de la norme IFRS 9. Les normes IFRS 15 et 16 s'appliquent généralement sous une forme ou une autre aux petites et moyennes entreprises ; comme celles-ci recourent parfois largement à des contrats de location-financement, l'application de la norme IFRS 16 pourrait bien avoir sur elles des effets plus notables que sur de nombreuses entreprises plus grandes. L'identification d'un actif loué d'une valeur significative pourra différer dans le contexte de ces petites et moyennes entreprises et dans celui d'entreprises cotées.

II. Application pratique des normes comptables internationales pour le secteur public

A. Aperçu général

35. Les normes comptables internationales pour le secteur public (normes IPSAS) peuvent être un outil de modernisation de la comptabilité publique, et de nombreux pays se sont efforcés de les adopter. Les premières normes ont été publiées en mai 2000. La présente section est consacrée à certains des principaux problèmes pratiques que peut poser leur application. Ces problèmes peuvent concerner aussi bien la nature du cadre réglementaire que les mécanismes institutionnels, certains aspects techniques et la publication d'informations financières que, de façon plus générale, la formation de spécialistes de la comptabilité publique. Les normes ont été élaborées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public. Elles concernent les administrations

locales, régionales et nationales ainsi que les entités publiques et constituent un outil d'harmonisation de la présentation de l'information financière au niveau international¹⁵.

36. L'adoption des normes comptables internationales pour le secteur public par des pays du monde entier a suscité un intérêt croissant chez les États membres¹⁶. Par ailleurs, des décideurs, des responsables d'organismes de réglementation et des universitaires s'intéressent de plus en plus aux faits nouveaux concernant la convergence des pratiques en matière de comptabilité publique et de publication d'informations financières au niveau mondial. Dans les débats sur la convergence des pratiques que au niveau tant local, que régional et mondial, la responsabilité et la transparence apparaissent souvent comme des facteurs clés. Au cours des vingt dernières années, le Conseil est progressivement devenu un acteur essentiel de la normalisation au niveau international et ses normes une référence en matière de comptabilité publique. Le Conseil est un organisme indépendant dont le fonctionnement est facilité par la Fédération internationale des experts comptables. Depuis 1997, il a publié toute une série de normes concernant les méthodes de comptabilité de caisse et de comptabilité d'exercice¹⁷. En outre, il a élaboré des indications pour la publication d'informations au sujet de la soutenabilité financière à long terme d'une entité, de l'examen et de l'analyse des états financiers et de la performance en matière de publication d'informations.

37. Depuis 2015, la stratégie du Conseil a pour objectif essentiel le renforcement de la gestion des finances publiques et des compétences en la matière au niveau mondial par l'adoption de plus en plus large des normes comptables internationales pour le secteur public concernant la comptabilité d'exercice¹⁸, et pour cela a :

- a) Élaboré des normes de haute qualité pour la publication d'informations financières par le secteur public ;
- b) Produit des publications à l'intention du secteur public ;
- c) Mené des campagnes de sensibilisation aux normes IPSAS et aux avantages que présente leur utilisation.

38. Le Conseil se conforme à certaines procédures de diligence raisonnable et de travail pour la promulgation des normes. La méthode appliquée, clairement définie et publique, permet aux parties prenantes, préparateurs et utilisateurs directement concernés, de faire part de leurs observations en vue de leur prise en compte par le Conseil.

B. Présentation succincte des normes actuelles et à paraître

39. En 2017, le Conseil a publié l'Exposé-sondage 62 concernant les instruments financiers, qui propose une nouvelle classification plus simple et de nouvelles prescriptions en matière de mesures, un modèle de dépréciation future et un modèle souple, basé sur des principes pour la comptabilité de couverture. L'Exposé-sondage 62 a pour objectif d'aligner la comptabilité des instruments financiers sur la Norme 9 Instruments financiers et suggère à cet effet certaines modifications concernant spécifiquement le secteur public¹⁹. Cette approche repose sur les meilleures pratiques du secteur public comme du secteur privé tout en s'appliquant spécifiquement au secteur public.

¹⁵ I. Brusca et J.-C. Martinez, 2016, Adopting International Public Sector Accounting Standards : A Challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting, *International Review of Administrative Science*, 82(4):724-744.

¹⁶ Ibid. Voir aussi par exemple Association of Chartered Certified Accountants, 2017, International Public Sector Accounting Standards implementation : Current status and challenges, disponible à l'adresse suivante : www.accaglobal.com/uk/en/professional-insights/global-profession/ipsas-implementation-current-status-and-challenges.html.

¹⁷ Voir www.ipsasb.org/publications-resources and www.ifac.org/publications-resources/revise-cash-basis-ipsas.

¹⁸ www.ifac.org/publications-resources/ipsasbs-strategy-2015-forward-leading-through-change.

¹⁹ www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments/. The Board approved Standard 41 on financial instruments in June 2018.

40. Également en 2017, le Conseil a publié l'Exposé-sondage 63 sur les avantages sociaux, comme les pensions de retraités et les allocations chômage ou aux personnes handicapées, pour une plus grande cohérence et transparence et pour améliorer la publication, par les entités du secteur public, d'informations au sujet des divers mécanismes sociaux qui, dans la plupart des pays, constituent une large part de la dépense publique. L'Exposé-sondage 63 définit les avantages sociaux et propose des critères pour leur prise en compte et leur mesure.

41. À la fin de 2017, le Conseil a publié des normes révisées pour la comptabilité de caisse, qui entreront en vigueur au 1^{er} janvier 2019, mais dont l'adoption plus rapide est encouragée. Les modifications apportées sont destinées à éliminer certains des principaux obstacles rencontrés dans l'application de la norme. En outre, le Conseil a publié la Norme 40 sur les regroupements, première norme qui traite spécifiquement du problème de la comptabilité applicable au regroupement d'entités et d'opérations. La norme classe les regroupements soit comme des fusions, soit comme des acquisitions.

42. En janvier 2018, le Conseil a publié l'Exposé-sondage 64 sur les contrats de location dans un but de convergence avec la Norme 16. Pour élaborer l'Exposé-sondage 64, il s'est appuyé sur l'étude qu'il avait consacrée aux modalités d'examen et de révision de ses documents. Dans cet Exposé-sondage, il propose d'adopter le modèle de la Norme 16 fondé sur le droit d'utilisation pour les preneurs. Pour ce qui est des bailleurs, il a décidé de ne pas adopter les dispositions de la Norme 16 fondées sur les risques et les avantages inhérents à la propriété, mais d'adopter également le modèle fondé sur le droit d'utilisation. Le Conseil propose aussi de nouvelles indications propres au secteur public au sujet des contrats de location assortis de conditions avantageuses à l'intention des bailleurs et des preneurs.

43. En avril 2018, le Conseil a publié l'Exposé-sondage 65 qui propose des améliorations de nature générale à apporter aux normes IPSAS en réponse aux observations des parties prenantes ainsi que des modifications concernant la convergence avec les normes IFRS. En outre, le Conseil a publié un document de consultation au sujet de la stratégie et du plan de travail proposés pour 2019-2023 qui insistent sur l'importance des normes pour la réforme de la gestion des finances publiques et propose comme objectif est stratégie le renforcement de la gestion à l'échelle mondiale grâce à l'adoption de plus en plus large des normes IPSAS.

44. Enfin, le Conseil a publié deux documents de consultation, l'un en 2017 portant sur les points en suspens et l'autre en 2018 sur la comptabilisation des produits et les opérations sans contrepartie directe. Le personnel du Conseil a publié un document sous forme de questions-réponses qui fait la synthèse des dispositions existantes sur la notion de « significatif »²⁰.

C. Mise en œuvre

45. Le *Rapport mondial 2017 sur l'état de l'application des normes internationales pour le secteur public* publié par la Fédération internationale des experts comptables²¹ souligne que la publication d'informations de qualité sur les finances publiques dépend principalement de la détermination des autorités à adopter des normes reconnues au niveau international. Le rapport ajoute que des normes telles que les normes IPSAS contribuent à dresser un tableau complet des résultats financiers et de la position financière des entités déclarantes. De plus, dans son rapport, la Fédération internationale des experts-comptables insiste sur le fait que le processus est lié aux priorités nationales, aux ressources disponibles et à l'intérêt qu'il présente. Il revient à ses organisations membres de déterminer le type de mesures à prendre, et à quel niveau, pour encourager et appuyer l'adoption des normes.

²⁰ Pour un podcast sur la question, voir www.ifac.org/news-events/2017-06/ipsasb-staff-podcast-materiality.

²¹ www.ifac.org/publications-resources/international-standards-2017-global-status-report.

Pour sa part, elle leur fournit une assistance en les aidant à élaborer des feuilles de route à cet effet.

46. La deuxième édition de l'enquête réalisée par PriceWaterhouseCoopers intitulée « Towards a New Era in Government Accounting and Reporting » révèle que c'est en Afrique et en Amérique latine et, dans une moindre mesure, en Asie, que devraient intervenir les évolutions les plus importantes en matière de comptabilité et de publication d'informations publiques, de nombreux gouvernements de ces régions s'étant engagés dans cette voie dans le cadre d'une réforme plus large de la gestion des finances publiques, souvent avec le soutien financier de donateurs institutionnels internationaux²².

Afrique

47. Au cours des années, de nombreux pays d'Afrique ont adopté les normes IPSAS, et plusieurs autres ont l'intention de les adopter dans le cadre de programmes de réforme de gestion financière. Certains de ces programmes et des mesures d'incitation en faveur de l'adoption des normes ont été financés par des donateurs. D'après l'enquête de PriceWaterhouseCoopers 17 pays d'Afrique ont intention d'adopter les normes IPSAS.

Asie et Pacifique

48. Après la crise des années 1990 qui a principalement frappé l'Indonésie, la République de Corée et la Thaïlande, entre autres, mais qui a également touché notamment la Malaisie et les Philippines, les pays d'Asie du Sud-Est ont entrepris de réformer la gestion financière dans le secteur privé comme dans le secteur public. Les financements accordés par des donateurs tels que le Fonds monétaire international et la Banque mondiale étaient conditionnés par l'adoption de mesures de réforme de gestion financière, notamment l'adoption de normes de comptabilité d'exercice basées sur les normes comptables internationales pour le secteur public. Le Bangladesh, l'Inde, le Népal et le Pakistan ont pour leur part adopté une norme alignée sur les normes IPSAS de comptabilité de caisse²³.

Europe orientale

49. Les pays d'Europe orientale sont engagés dans un processus d'adoption des normes comptables internationales pour le secteur public. Toutefois, les informations dont on dispose à ce sujet sont moins nombreuses que pour d'autres régions.

Amérique latine et Caraïbes

50. De nombreux pays d'Amérique du Sud se sont engagés sur la voie de l'adoption des normes comptables internationales pour le secteur public, notamment dans le cadre de programmes plus larges de réforme de gestion financière encouragés et financés par des donateurs²⁴. C'est au Chili et au Pérou que les progrès ont été les plus importants, d'autres pays prévoyant d'adopter les normes d'ici à 2021. Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public indique que les gouvernements, les organes et les organisations des pays ci-après ont adopté ou prévoient d'adopter les normes IPSAS : Brésil, Colombie, Costa Rica, Panama et Pérou²⁵.

Europe occidentale

51. Un questionnaire sur les pratiques en matière de publication d'informations financières, élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques en collaboration avec la Fédération internationale des experts comptables et l'initiative Accountability Now, a été adressé en 2017 aux ministères des finances et organismes

²² www.pwc.com/rw/en/publications/pw-ipsas-survey.html.

²³ Association of Chartered Certified Accountants, 2017.

²⁴ Ibid.

²⁵ www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-June-2016-2.pdf.

équivalents des 34 pays membres de l'OCDE²⁶. Les réponses à ce questionnaire montrent que la plupart des pays concernés ont révisé et modernisé leurs pratiques au cours des dernières décennies.

D. Problèmes liés à la mise en œuvre

52. La présente section examine les problèmes législatifs et réglementaires liés à l'adoption de la méthode de la comptabilité d'exercice des normes comptables internationales pour le secteur public, notamment les questions d'ordre institutionnel qui peuvent apparaître. Elle examine également certaines questions techniques et se termine par une étude du rôle joué par la publication de statistiques et d'informations budgétaires, du renforcement des compétences et des questions de coûts de mise en œuvre.

Aspects juridiques et réglementaires

53. La comptabilité publique est étroitement liée au contexte politique, économique, juridique et social dans lequel elle s'inscrit. En conséquence, le système politique et le cadre juridique déterminent dans une large mesure l'adoption et l'application des normes comptables pour le secteur public de manière générale. L'adoption des normes comptables internationales peut nécessiter une modification du cadre juridique ainsi que de nouvelles pratiques en matière réglementaire et de gouvernance. Cette modification, de même que l'adoption des nouvelles pratiques, peuvent constituer un processus long et complexe et variable selon les pays. Par exemple, les niveaux auxquels s'appliquent les mesures de gouvernance peuvent différer d'un pays à l'autre. En général, la gouvernance s'applique aux niveaux local, des États et de l'administration centrale. Si un pays décide d'adopter les normes IPSAS, il lui faudra donc aussi peut-être décider du champ, c'est-à-dire du niveau – local, États et/ou administration centrale – de mise en œuvre. De plus, il devra peut-être réfléchir à la complexité des problèmes qui se posent en matière réglementaire.

Mécanismes institutionnels

54. Dans le secteur public, le cadre juridique et réglementaire est fréquemment étroitement lié aux mécanismes institutionnels en place. Les pays et les gouvernements accordent une attention de plus en plus grande aux problèmes créés par l'adoption des normes comptables internationales pour le secteur public. Il pourrait donc être utile de commencer par évaluer la complexité des mécanismes comptables institutionnels. Cette complexité peut être due à l'existence d'un grand nombre de dispositions législatives et réglementaires ainsi que de normes. Plus le nombre de textes de loi est grand, plus il est probable que les mécanismes seront complexes²⁷. Le nombre de niveaux administratifs joue également un rôle. Par exemple une étude portant sur l'ensemble des pays membres de l'Union européenne a montré que c'était dans les pays où existait un sous-secteur des États que les mécanismes étaient des plus complexes²⁸. Certains pays choisissent de réformer les mécanismes institutionnels dans le cadre d'une réforme financière plus générale que la simple adoption des normes IPSAS. Il convient en outre de tenir également compte des mécanismes institutionnels de vérification des comptes.

²⁶ www.ifac.org/publications-resources/accrual-practices-and-reform-experiences-oecd-countries. Les pays membres de l'OCDE sont l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Chili, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, les États-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, Israël, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République de Corée, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, la Slovaquie, la Slovénie, la Suède, la Suisse, la Tchèque et la Turquie.

²⁷ Ernst and Young, 2012, *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 [European Union] Member States* (Londres).

²⁸ Ibid.

Niveaux de mise en œuvre

55. Des études ont révélé une très grande hétérogénéité des mécanismes de comptabilité publique. L'existence de différents niveaux administratifs a des conséquences sur l'adoption des normes comptables internationales pour le secteur public. C'est dans les pays où il existe une administration au niveau des États que la complexité est la plus grande. La décision quant au champ d'application des normes doit donc tenir compte des différents niveaux administratifs.

Problèmes techniques

56. Il est probable que les pays qui s'engagent sur la voie de l'adoption des normes IPSAS rencontreront des problèmes d'ordre technique dans différents domaines. L'un des problèmes qui pourraient se poser en premier pourrait être le choix de l'approche à adopter. Le Fonds monétaire international a mis au point un modèle pour le passage progressif de la comptabilité de caisse à la comptabilité d'exercice²⁹. Reconnaître qu'il existe plusieurs modalités et méthodes de mise en œuvre progressive des normes pourraient permettre de mieux comprendre les problèmes techniques qui se posent. Au vu des études et des rapports existants, les principaux problèmes peuvent être regroupés en problème lié aux états de résultats financiers et problèmes liés aux états de position financière, auxquels viennent s'ajouter des problèmes plus généraux liés à l'établissement des états financiers, en particulier la concordance entre données budgétaires et comptabilité d'exercice ainsi que l'établissement des rapports financiers consolidés. Outre ces problèmes techniques spécifiques, il existe des problèmes d'ordre général concernant la qualité des données pour la comptabilité d'exercice et l'actualité des rapports.

57. L'établissement d'un état de résultats financiers conforme aux normes pourrait poser des problèmes spécifiques liés à la prise en compte des produits, qui est considérée comme l'une des principales difficultés par l'Association of Chartered Certified Accountants³⁰. Établir un état de position financière conforme aux normes pose des problèmes de contenu. Les résultats de l'enquête élaborée conjointement par l'Organisation de coopération et de développement économiques, la Fédération internationale des experts comptables et Accountability Now montrent qu'en raison de ces problèmes, les différents pays ont progressé plus ou moins rapidement.

Liens avec la publication de statistiques

58. Les statistiques de finances publiques servent de base au suivi de la situation budgétaire. L'édition de 2014 du *Manuel de statistiques de finances publiques* fait partie de la série de documents méthodologiques publiés par le Fonds monétaire international³¹. Par ailleurs, le Conseil des normes comptables internationales du secteur public a lancé en 2012 un projet qui a pour objectif de réduire les différences entre les normes IPSAS et les directives pour la publication des statistiques de finances publiques³². Pour le Conseil, l'utilisation d'un seul et même système intégré pour l'établissement d'états financiers conformes aux normes IPSAS et des rapports sur les statistiques de finances publiques pourrait présenter de nombreux avantages. Cela permettrait notamment de réduire le temps et les coûts de préparation des rapports statistiques ainsi que les efforts nécessaires à cet effet tout en améliorant les données sources et donc se traduirait par une meilleure qualité et une plus grande actualité des rapports. Elle se traduirait également probablement par des rapports à la fois plus facile à comprendre et plus crédibles.

Budget et comptabilité d'exercice

59. Les gouvernements peuvent décider de commencer par adopter une comptabilité d'exercice en tant que première étape avant de passer à la tâche plus complexée que représente l'élaboration d'un budget construit sur une base d'exercice. Dans la plupart des

²⁹ Fonds monétaire international, 2016, *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector* (Washington).

³⁰ Association of Chartered Certified Accountants, 2017.

³¹ www.imf.org/external/np/sta/gfsm/.

³² www.ifac.org/publications-resources/ipsass-and-government-finance-statistics-reporting-guidelines.

pays, la comptabilité publique est tenue sur une base de caisse, et passer à une comptabilité d'exercice pourrait se traduire par des divergences temporaires entre données *ex ante* et *ex post*. Par exemple, les dépenses seraient présentées en comptabilité d'exercice alors que le budget continuerait d'être construit sur une base caisse. Toutefois, comme on peut le lire dans l'édition 2014 du *Manuel de statistiques de finances publiques*, l'expérience acquise progressivement concernant la comptabilité d'exercice et l'existence de séries historiques sur cette base faciliteront probablement une transition sans heurts. Des problèmes pourront cependant apparaître si l'introduction d'un budget construit sur une base d'exercice n'intervient pas au même moment que l'adoption d'une comptabilité d'exercice. Dans un tel cas, il sera nécessaire de continuer d'être en mesure de publier temporairement des rapports sur une base caisse, c'est-à-dire tant que la construction du budget ne sera pas intégralement fondée sur une base d'exercice.

Compétences

60. Il se peut que les administrations et les organismes du secteur public ne possèdent pas les capacités, les compétences et le personnel nécessaires à l'application des normes IPSAS. De nombreux pays ont connu ce problème. L'application des normes suppose la mise en place d'un programme de formation et le recrutement, et la rétention d'un personnel qualifié chargé spécifiquement des normes devient une question pressante. Le problème ne se limite pas aux compétences de base et à la compréhension des normes. Par exemple, la traduction des normes et des documents d'accompagnement peut également poser problème. L'Association of Chartered Certified Accountants a noté des insuffisances dans la rédaction des rapports, notamment les textes qui accompagnent les états financiers et qui sont censés expliquer la signification des données pour les utilisateurs³³. L'adoption des normes non seulement peut se traduire par un fort besoin d'accroissement des compétences mais également nécessiter un changement de culture et d'état d'esprit afin d'exploiter pleinement les possibilités d'accroissement de valeur décrites par les professionnels de la comptabilité. Outre le manque de compétence technique, il existe certains problèmes d'ordre linguistique. À Abou Dhabi, par exemple, les états financiers doivent être rédigés en langue arabe³⁴. Le développement plus ou moins marqué de la profession de comptable dans le pays aura des répercussions sur la capacité du secteur public à recruter et à conserver du personnel qualifié. Par ailleurs, la nécessaire formation du personnel peut avoir un effet non souhaitable, à savoir la démission des personnes concernées une fois qu'elles auront été formées. Ces différents problèmes peuvent toutefois constituer une motivation pour former le personnel en place, ce qui amène à se poser la question du bon équilibre à trouver entre compétences internes et recours à des ressources extérieures, comme des consultants.

Coûts de mise en œuvre

61. Il ne faudrait pas sous-estimer le coût de l'application des normes, qu'il s'agisse des coûts liés à l'établissement des états financiers ou à la vérification des comptes³⁵. Il s'agit des coûts de formation et des coûts liés au recours à des consultants spécialisés et des coûts de modernisation du matériel informatique, ainsi que de mise au point d'outils pédagogiques et de traduction. Des moyens financiers suffisants doivent par ailleurs être consacrés aux échanges avec certaines parties prenantes et à d'autres activités de communication et de sensibilisation. La plupart des pays dont la situation a été examinée par l'Association of Chartered Certified Accountants avaient adopté les normes IPSAS dans le cadre de programmes plus larges d'amélioration de la gestion des finances publiques, ce qui avait demandé des investissements supplémentaires.

62. Au cours des dernières décennies, de nombreux pays ont entrepris de profondes réformes dans le domaine de la comptabilité publique, ce qui a eu des répercussions sur la publication de rapports par les entités publiques. Les nouveaux systèmes comptables répondent à des préoccupations qui concernent non seulement la légitimité, la légalité et le

³³ Association of Chartered Certified Accountants, 2017.

³⁴ Ibid.

³⁵ Ibid.

respect de la réglementation au vu d'informations budgétaires recueillies sur la base d'une comptabilité de caisse, mais également la disponibilité d'informations au sujet de l'efficacité de l'utilisation et de l'offre des ressources publiques. Les réformes de la comptabilité publique ont pour objet de produire des rapports financier de meilleure qualité à l'intention des décideurs comme à des fins comptables de manière générale.

63. L'adoption des normes comptables internationales pour le secteur public peut créer des problèmes pratiques, que ces problèmes concernent le cadre réglementaire, les mécanismes institutionnels, des aspects techniques ou les rapports financiers ou encore, de façon plus générale, les compétences des spécialistes de la comptabilité publique. Au cours des prochaines années, de nouvelles études devront peut-être être réalisées au sujet de questions concernant spécifiquement tel ou tel pays.

III. Conclusion et activités futures

64. On a examiné dans la présente note certains aspects pratiques de l'application des Normes internationales d'information financière, et plus particulièrement des normes publiées ces dernières années et, de manière générale, la situation en ce qui concerne l'application des Normes comptables internationales pour le secteur public.

65. Pour ce qui est des Normes internationales d'information financière, les participants à la trente-cinquième session du Groupe d'experts des normes internationales pour la comptabilité et les rapports souhaitent peut-être examiner les points suivants :

- a) Quelle est la situation actuelle en ce qui concerne l'application des normes dans le monde ?
- b) Les normes sont-elles appliquées de façon comparable et systématique ?
- c) L'action des autorités chargées de la surveillance, du contrôle et du respect de l'application est-elle systématique et comparable au niveau mondial ?
- d) Quelles ont été, entre autres, les principales retombées positives de l'application des normes au niveau mondial ?
- e) Certaines juridictions importantes n'ont pas encore adopté les normes publiées par le International Accounting Standards Board. Quelle est la probabilité qu'elles les adoptent au cours des prochaines années ?
- f) Quels sont certains des principaux problèmes que rencontrent les pays et les entreprises dans l'application des normes ?
- g) Que faut-il faire au niveau mondial pour encourager l'adoption des normes par d'autres juridictions, en particulier les pays en développement et en transition ?

66. S'agissant des Normes comptables internationales pour le secteur public, les participants souhaitent peut-être examiner les questions suivantes :

- a) Quelle est la situation actuelle en ce qui concerne l'application des normes ?
- b) Quelles sont certains des principaux problèmes rencontrés concernant l'application des normes ?
- c) Existe-t-il des normes d'assurance clairement définie et reconnues au niveau mondial pour ce qui est des rapports financiers établis par les entités du secteur public ?
- d) Que devrait-on faire pour faciliter le partage de données d'expérience entre États membres en ce qui concerne l'application des normes ?