



Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement

Distr. générale
20 août 2019
Français
Original : anglais

Conseil du commerce et du développement
Commission l'investissement, des entreprises et du développement
Groupe de travail intergouvernemental d'experts
des normes internationales de comptabilité et de publication
Trente-sixième session
Genève, 30 octobre-1^{er} novembre 2019
Point 4 de l'ordre du jour provisoire

Examen de l'évolution des normes internationales de comptabilité et de publication dans les secteurs public et privé

Note du secrétariat de la CNUCED

Résumé

Depuis plus de trente ans les États Membres de l'Organisation des Nations Unies contribuent, par l'intermédiaire du Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication, à promouvoir la publication d'informations financières de qualité par les entreprises du monde entier. Les entreprises dont les rapports financiers contiennent des informations fiables et comparables à l'échelle internationale parviennent mieux que les autres à attirer les investissements nationaux et internationaux. À cet égard, les Normes internationales d'information financière et les Normes comptables internationales pour le secteur public jouent un rôle essentiel de facilitation. On trouvera dans la présente note un examen de l'évolution de ces normes depuis la trente-cinquième session du Groupe de travail intergouvernemental d'experts, tenue en 2018. On y abordera également les incidences que les problématiques de développement durable et les avancées en matière de présentation de l'information sur les objectifs correspondants ont sur l'information financière, ainsi que les principales questions relatives à la consolidation des rapports financiers du secteur public et à l'établissement des comptes consolidés de l'ensemble des entités du secteur public.



Table des matières

	<i>Page</i>
I. Introduction	3
II. Examen de l'évolution des normes internationales d'information financière	3
III. Examen de l'évolution des normes comptables internationales pour le secteur public	10
IV. Consolidation des états financiers dans le secteur public	13
V. Questions à examiner	19

I. Introduction

1. Les acteurs du commerce et de l'investissement ont besoin de données comparables à l'échelle internationale sur les résultats des entreprises. C'est dans cette optique que le Conseil économique et social a créé en octobre 1982 le Groupe intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication, qui est depuis lors devenu une instance de débat ouverte et inclusive qui contribue depuis plus de trente ans à l'harmonisation et à la comparabilité de l'information fournie par les entreprises en vue d'instaurer un climat propice à l'investissement et aux affaires et à une croissance durable et inclusive. En outre, le Groupe intergouvernemental d'experts facilite désormais l'évaluation de la contribution du secteur privé à la réalisation du Programme de développement durable à l'horizon 2030.

2. Le Groupe de travail intergouvernemental d'experts a en particulier aidé les pays à renforcer leurs capacités réglementaires, institutionnelles et humaines afin de permettre à leurs entreprises de publier des rapports de haute qualité qui répondent aux besoins des investisseurs et des autres décideurs. Cet objectif a été atteint grâce, entre autres, au guide pratique pour le développement de la comptabilité, que la CNUCED a élaboré et lancé en 2012. Ce guide contient des références aux normes, codes et meilleures pratiques internationaux en matière d'information financière publiée par les entreprises, notamment aux Normes internationales d'information financière (IFRS) et aux Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS).

3. Le Groupe de travail intergouvernemental d'experts a examiné à de nombreuses reprises les questions relatives à l'application pratique des normes IFRS et des normes IPSAS. À sa trente-cinquième session, tenue du 24 au 26 octobre 2018, il a demandé que, pour sa trente-sixième session, le secrétariat de la CNUCED passe en revue l'évolution des normes internationales de comptabilité et de publication dans les secteurs public et privé.

4. Le secrétariat a donc élaboré le présent document de fond afin de faciliter les débats sur cette question. Le chapitre II rend compte de l'évolution récente des normes IFRS, aborde les questions liées au développement de l'information sur le développement durable et les objectifs y relatifs, et présente leurs incidences sur le programme de travail en matière d'information financière. On trouvera respectivement aux chapitres III et IV un examen des normes IPSAS et des considérations relatives à la consolidation des états financiers du secteur public et à l'établissement des comptes consolidés de l'ensemble des entités du secteur public. Le chapitre V expose dans les grandes lignes des questions dont les représentants souhaiteront peut-être débattre.

5. La présente note s'appuie sur les travaux réalisés en vue de la trente-cinquième session du Groupe de travail intergouvernemental d'experts¹. Elle doit être lue conjointement avec ces travaux à des fins d'information générale et de contexte.

II. Examen de l'évolution des normes internationales d'information financière

6. Le présent chapitre donne un aperçu de l'évolution récente des normes IFRS et des liens qui existent entre l'information financière et l'information sur le développement durable.

A. Cadre conceptuel de l'information financière

7. Le Conseil des normes comptables internationales (IASB) a franchi une étape importante en 2018 avec la publication de la version révisée du Cadre conceptuel de

¹ TD/B/C.II/ISAR/86 et CNUCED, 2019, *International Accounting and Reporting Issues : 2018 Review* (publication des Nations Unies, numéro de vente : E.19.II.D.3, Genève).

l'information financière², qui doit répondre à un triple objectif : a) aider l'IASB à élaborer des normes IFRS fondées sur des concepts cohérents et qui favorisent la production d'une information financière utile aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers ; b) aider les préparateurs d'états financiers à élaborer des méthodes comptables cohérentes pour les transactions ou autres événements auxquels aucune norme IFRS ne s'applique ou pour lesquels une norme permet de choisir entre plusieurs méthodes comptables ; c) aider toutes les parties à comprendre et à interpréter les normes IFRS. L'IASB a publié la version révisée du Cadre conceptuel en mars 2018, avec prise d'effet immédiate pour l'IASB et le Comité d'interprétation des IFRS. Pour les autres acteurs et les préparateurs qui élaborent une méthode comptable fondée sur le Cadre conceptuel, la version révisée de celui-ci s'appliquera aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020³.

1. Point sur la mise en application concrète des normes internationales d'information financière récemment publiées

Norme internationale d'information financière 9 – Instruments financiers

8. L'IASB a publié en juillet 2014 la norme IFRS 9 (Instruments financiers), qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018. Elle donne la possibilité de choisir entre deux méthodes au moment de la comptabilisation des instruments de capitaux propres autres que ceux détenus à des fins de transaction et les contreparties éventuelles comptabilisées lors d'un regroupement d'entreprises. Ce choix est irrévocable et se fait instrument par instrument. Les incidences de l'IFRS 9 ont été examinées dans diverses études. La Commission européenne a par exemple prié le Groupe consultatif pour l'information financière en Europe d'étudier les effets que pourraient avoir les dispositions de l'IFRS 9 sur les investissements à long terme dans les instruments de capitaux propres⁴.

Norme internationale d'information financière 15 – Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients

9. La norme IFRS 15 (Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients) établit la méthode et le calendrier selon lesquels une entreprise présentant l'information financière en vertu des normes IFRS doit comptabiliser les produits et fournir l'information qui s'y rapporte. Elle fournit un modèle unique en cinq étapes, fondé sur des principes, pour la comptabilisation de tous les produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients. L'IASB a publié en mai 2014 l'IFRS 15, qui s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018. En avril 2016, il a publié des modifications apportant des clarifications, qui sont entrées en vigueur en même temps que la norme elle-même. Le Conseil d'information financière du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a publié une étude thématique pour aider les entreprises à améliorer la qualité de leur information financière au regard de l'IFRS 15 (et de l'IFRS 9 – Instruments financiers). Au nombre des conclusions de cette étude figurent notamment les incidences de l'IFRS 15 sur les méthodes comptables. Les auteurs ont souligné, entre autres, les lacunes de la norme quant au moment où les produits devaient être comptabilisés et l'imprécision de la terminologie employée, notamment en ce qui concernait le moment où le contrôle était transféré du vendeur à l'acheteur⁵.

² Le Cadre conceptuel est avant tout un outil qui aide l'IASB à élaborer des normes IFRS fondées sur des concepts cohérents. C'est également un document utile aux entreprises, aux investisseurs et aux autres acteurs de l'information financière. IASB, 2018, Conceptual Framework for Financial Reporting, project summary ; document consultable à l'adresse <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>.

³ Ibid.

⁴ Pour les documents de référence et les rapports pertinents du Groupe consultatif pour l'information financière en Europe, voir <https://www.efrag.org/Activities/1606201553344223/EFrag-Research-Project-Equity-Instruments---Impairment-and-Recycling> (page consultée le 16 août 2019).

⁵ Voir Conseil d'information financière, 2018, IFRS 15 thematic review: Review of interim disclosures in the first year of application, page consultable à l'adresse

Norme internationale d'information financière 16 – Contrats de location

10. La norme IFRS 16 (Contrats de location) s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019. Son application se traduira par la comptabilisation au bilan d'un plus grand nombre d'obligations liées aux contrats de location. Ainsi, dans de nombreux cas, le preneur devra comptabiliser, à la date de début du contrat, un actif au titre du droit d'utilisation et une obligation locative d'un montant égal. L'obligation locative représente la valeur actualisée des loyers futurs calculée à l'aide d'un taux d'intérêt approprié. Ce calcul ressemble à celui des contrats de location-financement, comme l'exigeait auparavant la norme comptable internationale IAS 17 (Contrats de location), que l'IFRS 16 a remplacée. La Fondation IFRS a publié des documents directifs où l'on trouve des exemples illustrant l'application de l'IFRS 16⁶. En 2019, le CFA Institute a publié un document⁷ où sont examinées les informations fournies récemment par certaines entreprises (qui appliquent les normes IFRS ou, pour les sociétés américaines étudiées, les règles comptables généralement admises en vigueur aux États-Unis d'Amérique) sur les contrats de location afin de mettre en lumière les éléments sur lesquels les investisseurs devraient concentrer leur attention. Les informations à fournir seront essentielles à la compréhension des hypothèses clés qui sous-tendent le calcul d'une obligation liée à un contrat de location, par exemple le taux d'actualisation utilisé.

Norme internationale d'information financière 13 – Évaluation de la juste valeur

11. À la fin de 2018, l'IASB a publié le rapport d'un examen de suivi de l'application de la norme IFRS 13 (Évaluation de la juste valeur)⁸ intitulé *Post-implementation Review of IFRS 13 – Fair Value Measurement*, dans lequel il a conclu que cette application se déroulait comme prévu. Il ressort en particulier du rapport que : a) l'information prescrite par l'IFRS 13 était utile aux utilisateurs des états financiers et b) certains aspects de la norme présentaient des difficultés d'application, surtout dans les domaines qui nécessitaient l'exercice du jugement.

2. Normes internationales d'information financière dont la date de prise d'effet est à venir et autres projets

Norme internationale d'information financière 17 – Contrats d'assurance

12. La norme IFRS 17 (Contrats d'assurance) sera applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021, cette date pouvant être anticipée pour autant que les IFRS 9 et 15 soient également appliquées.

13. Les contrats d'assurance combinent les caractéristiques d'un instrument financier et d'un contrat de service. De plus, nombre d'entre eux génèrent des flux de trésorerie qui peuvent varier fortement sur une longue période. Ainsi, la norme IFRS 17 :

a) Combine l'évaluation actuelle des flux de trésorerie futurs et la constatation du bénéfice sur la période au cours de laquelle les services sont fournis en vertu du contrat ;

<https://www.frc.org.uk/getattachment/1d8558b8-73bf-4a13-bec7-9c350bfcc1ba/IFRS-15-thematic-report-2-November-2018-v2.pdf>.

⁶ Voir <http://efrag-website.azurewebsites.net/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FMeeting%20Documents%2F1605130941352768%2FIFRS%2016%20Presentation.pdf&AspxAutoDetectCookieSupport=1> (page consultée le 10 juillet 2019).

⁷ Le rapport du CFA Institute est notamment utile parce qu'il met en évidence la principale différence entre les règles comptables généralement admises en vigueur aux États-Unis et la norme IFRS 16 en ce qui concerne la façon dont les preneurs comptabilisent les contrats de location. Pour ce qui est des règles comptables américaines, la mise à jour n° 2016-02 relative aux contrats de location (Topic 842) adoptée par le Financial Accounting Standards Board permet de traiter différemment les contrats de location-financement et les contrats de location simple. L'IFRS 16 (Contrats de location) exige que les preneurs comptabilisent tous les contrats comme des contrats de location-financement. Voir CFA Institute, 2019, *Leases: What Investors Need to Know about the New Standard*, p. 5.

⁸ Consultable à l'adresse <https://www.ifrs.org/-/media/project/pir-ifrs-13/published-documents/pir-ifrs-13-feedback-statement-dec-2018.pdf>.

b) Présente les résultats des activités d'assurance (y compris la présentation des produits des activités d'assurance) séparément des produits financiers ou charges financières d'assurance ;

c) Exige d'une entité qu'elle choisisse soit de comptabiliser en résultat tous les produits financiers ou charges financières d'assurance, soit d'en comptabiliser une partie dans les autres éléments du résultat global.

14. L'IASB propose actuellement d'apporter des modifications ciblées à la norme IFRS 17 pour répondre aux préoccupations des parties prenantes et aux difficultés qu'elles ont soulevées. Le Conseil a publié en juin 2019 un exposé-sondage intitulé *Exposure Draft: Amendments to IFRS 17* pour obtenir des commentaires sur les modifications envisagées⁹. De ce fait, la date de prise d'effet de la norme pourrait être reportée.

Norme internationale d'information financière 3 – Regroupements d'entreprises

15. Les grands principes de la norme IFRS 3 (Regroupements d'entreprises) sont qu'un acquéreur doit évaluer le coût de l'acquisition à la juste valeur de la contrepartie transférée, répartir ce coût entre les actifs identifiables acquis et les passifs repris en fonction de leur juste valeur, attribuer le reste du coût au *goodwill*, et comptabiliser immédiatement en résultat tout excédent des actifs acquis et des passifs repris sur la contrepartie transférée (dans le cas d'une « acquisition à des conditions avantageuses »). L'acquéreur doit fournir des informations permettant aux utilisateurs d'évaluer la nature et les conséquences financières de l'acquisition.

16. À cet égard, l'IASB a publié des modifications de la norme IFRS 3 relatives à la définition d'une entreprise, qui visent à résoudre les difficultés rencontrées par les sociétés pour déterminer si elles ont acquis une entreprise ou un groupe d'actifs. Ces modifications s'appliquent aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition se situe à l'ouverture ou après l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2020¹⁰.

Réforme des taux d'intérêt de référence

17. En réponse à des demandes du Groupe des Vingt, les régulateurs se préparent à remplacer le taux interbancaire offert (TIO), qui est largement utilisé¹¹, ce qui a incité l'IASB à lancer un projet de recherche en 2018 pour étudier les effets que la réforme du taux interbancaire pourrait avoir en matière d'information financière.

18. En mai 2019, l'IASB a publié un exposé-sondage sur la réforme des taux d'intérêt de référence (*Exposure Draft: Interest Rate Benchmark Reform*), qui incorpore les modifications qu'il est proposé d'apporter aux normes IFRS 9 et IAS 39¹².

Coût d'exécution d'un contrat

19. L'IASB a publié en 2018 un exposé-sondage sur les coûts d'exécution des contrats déficitaires intitulé *Exposure Draft: Onerous Contracts – Cost of Fulfilling a Contract* pour obtenir des commentaires sur les modifications qu'il se propose d'apporter à la norme IAS 37 (Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels)¹³. Les propositions de

⁹ Consultable à l'adresse <https://www.ifrs.org/-/media/project/amendments-to-ifs-17/ed-amendments-to-ifs-17.pdf?la=en>.

¹⁰ Pour les documents pertinents, voir <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifs-3-business-combinations/> (page consultée le 10 juillet 2019).

¹¹ Comme l'explique le cabinet Deloitte, « les taux interbancaires offerts (TIO) tels que les taux LIBOR, EURIBOR et TIBOR sont des taux d'intérêt de référence qui représentent le coût requis pour obtenir du financement non garanti, pour une combinaison précise de devises et d'échéances et dans un marché particulier de prêts interbancaires » (voir https://www.iasplus.com/fr-ca/nouvelles/part-i-ifs/april-2019/ibor-reform?set_language=fr-ca ; page consultée le 10 juillet 2019). En juin 2018, l'IASB a décidé d'ajouter à son programme de recherche en cours un projet visant à évaluer les effets que pourrait avoir un éventuel abandon des taux interbancaires sur l'information financière.

¹² Consultable à l'adresse <https://www.ifrs.org/-/media/project/ibor-reform/ed-ibor-reform-may-19.pdf>.

¹³ Consultable à l'adresse <https://www.ifrs.org/-/media/project/onerous-contracts-cost-of-fulfilling-a-contract-amendments-to-ias-37/ed-onerous-contracts-december-2018.pdf>.

modification détaillent les coûts qu'une entité doit prendre en compte pour déterminer le coût d'exécution afin d'évaluer si un contrat est déficitaire. Toutefois, elles ne contiennent pas de nouvelles exigences en matière de divulgation d'informations sur les contrats déficitaires.

Instruments financiers présentant des caractéristiques de capitaux propres

20. En juin 2018, l'IASB a publié un document de travail où étaient examinées les améliorations à apporter au classement des instruments financiers en tant que passifs ou capitaux propres¹⁴. Ce document traitait plus particulièrement de la façon dont les sociétés émettrices d'instruments financiers devraient les présenter dans leurs états financiers.

21. L'IASB fait valoir que les difficultés de classement des instruments financiers peuvent donner lieu à des pratiques comptables hétérogènes, ce qui rend difficile pour les investisseurs d'évaluer et de comparer la situation financière et les résultats des entreprises. En outre, les investisseurs réclament une information de meilleure qualité, notamment en ce qui concerne les instruments de capitaux propres.

Initiative concernant les informations à fournir : principes de communication d'informations

22. En mars 2019, la Fondation IFRS a publié un document résumant les travaux de l'IASB sur le projet de recherche intitulé *Disclosure Initiative : Principles of Disclosure* (initiative concernant les informations à fournir : principes de communication d'informations)¹⁵, dans le cadre duquel l'IASB a réalisé quatre projets :

a) Modifications apportées à la norme IAS 1 : en décembre 2014, l'IASB a publié des modifications apportées à l'IAS 1 (Présentation des états financiers) afin de supprimer les obstacles à l'exercice du jugement. Ces modifications sont entrées en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016¹⁶.

b) Modifications apportées à la norme IAS 7 : en janvier 2016, l'IASB a publié des modifications apportées à la norme IAS 7 (Tableaux des flux de trésorerie) afin d'améliorer la présentation des variations des passifs issus des activités de financement. Ces modifications sont entrées en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017.

c) Énoncé de pratique sur l'importance relative : l'IASB a publié en septembre 2017 l'énoncé de pratique intitulé *IFRS Practice Statement 2, Making Materiality Judgements*. Cet énoncé de pratique sur l'importance relative contient des directives à caractère non obligatoire visant à aider les entités à porter des jugements sur l'importance relative lorsqu'elles préparent des états financiers à usage général conformes aux normes IFRS.

d) Définition du terme « significatif » (modifications apportées aux normes IAS 1 (Présentation des états financiers) et IAS 8 (Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs) : l'IASB a publié en octobre 2018 ces modifications, selon lesquelles « une information présente un caractère significatif (c'est-à-dire qu'elle revêt relativement de l'importance) si on peut raisonnablement s'attendre à ce que son omission, son inexactitude ou son obscurcissement influence les décisions que prennent les principaux utilisateurs des états financiers à usage général sur la base de ces états financiers, qui contiennent de l'information financière au sujet d'une entité comptable

¹⁴ Voir <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/financial-instruments-with-characteristics-of-equity/comment-letters-projects/dp-fice/> (page consultée le 10 juillet 2019).

¹⁵ IASB, 2018, *Disclosure Initiative: Principles of Disclosure*. Disponible à l'adresse <https://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/disclosure-initiative-principles-of-disclosure/project-summary/di-principles-of-disclosure-project-summary.pdf?la=en> (page consultée le 10 juillet 2019).

¹⁶ Voir <https://www.ifrs.org/projects/2014/disclosure-initiative-amendments-to-ias-1/> (page consultée le 10 juillet 2019).

donnée »¹⁷. Ces modifications entreront en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020. L'IASB a décidé d'apporter ces modifications après avoir constaté que certains préparateurs éprouvaient des difficultés à évaluer l'importance relative d'une information pour déterminer si elle devait figurer dans les états financiers.

23. En octobre 2017, la Fondation IFRS a publié un rapport intitulé *Better Communication in Financial Reporting: Making Disclosures More Meaningful*¹⁸ (améliorer la communication financière en renforçant le caractère significatif de l'information). Ce rapport présente des études de cas qui illustrent la façon dont certaines entreprises ont déjà amélioré la qualité des informations communiquées dans leurs états financiers.

3. Autres projets

Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités

24. La norme IFRS pour les petites et moyennes entités est adaptée aux spécificités des petites structures. Elle met l'accent sur les besoins d'information des prêteurs, des créanciers et des autres utilisateurs des états financiers des petites et moyennes entités, qui s'intéressent principalement aux flux de trésorerie et aux indicateurs de liquidité et de solvabilité¹⁹. Elle s'adresse aux entités qui ne sont pas cotées en bourse.

25. La norme IFRS pour les petites et moyennes entités a été publiée en juillet 2009. L'IASB en a achevé un premier examen d'ensemble en 2015. Depuis, un certain nombre de normes IFRS ont été publiées, dont l'IFRS 9 (Instruments financiers), l'IFRS 13 (Évaluation de la juste valeur), l'IFRS 15 (Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients) et l'IFRS 16 (Contrats de location). L'IASB est en train d'élaborer une demande d'information visant à obtenir des avis quant à l'intérêt de mettre à jour la norme IFRS pour les petites et moyennes entités en y incorporant les dispositions des nouvelles normes précitées et, dans l'affirmative, à la façon de le faire.

26. L'IASB prévoit de publier, en 2019 et 2020, deux autres documents de consultation importants qui porteront respectivement sur le *goodwill* et sa dépréciation et sur les activités à tarifs réglementés²⁰.

Information financière et présentation d'informations sur le développement durable

27. Au cours des trois dernières années, le Groupe de travail intergouvernemental d'experts s'est employé à promouvoir une meilleure harmonisation des rapports sur le développement durable, notamment en vue d'appuyer le mécanisme de suivi et d'examen de la réalisation des objectifs de développement durable. Dans la cible 12.6 de l'objectif 12 (Consommation et production responsables), il est prévu d'encourager les entreprises, en particulier les grandes entreprises et les sociétés transnationales, à adopter des pratiques durables et à intégrer des informations sur le développement durable dans leurs rapports périodiques. L'indicateur 12.6.1 requiert des données sur le nombre d'entreprises qui publient des informations sur le développement durable. Pour faciliter la mise en œuvre de ces activités, la CNUCED a récemment publié un document intitulé *Guidance on Core Indicators for Entity Reporting towards Implementation of the Sustainable Development Goals*²¹ (document d'orientation sur les indicateurs de base pour la publication par les entités d'informations sur leur contribution à la réalisation des objectifs de développement durable).

28. La publication d'informations dans le cadre du Programme de développement durable à l'horizon 2030 et sur les objectifs de développement durable joue un rôle de plus

¹⁷ Voir <https://www.ifrs.org/news-and-events/2018/10/iasb-clarifies-its-definition-of-material/> (page consultée le 20 août 2019).

¹⁸ Consultable à l'adresse <https://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/better-communication-making-disclosures-more-meaningful.pdf>.

¹⁹ La norme compte environ 160 pages ; elle est disponible à l'adresse http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/en/IFRS%20for%20SMEs_Standard_2015.pdf (page consultée le 10 juillet 2019).

²⁰ Voir <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/> et <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/rate-regulated-activities/> (pages consultées le 10 juillet 2019).

²¹ CNUCED, 2019. Publication des Nations Unies, numéro de vente : E.99.II.D.1, Genève.

en plus grand dans l'évolution de l'information financière. Par exemple, en avril 2019, à la Conférence sur l'information financière relative au climat qui s'est tenue à Cambridge (Royaume-Uni), le Président de l'IASB, dans un discours intitulé « What sustainability reporting can and cannot achieve » (ce que l'information sur le développement durable peut et ne peut pas faire), a souligné l'importance de l'information sur le développement durable et mis en évidence ses liens avec l'information financière²².

29. Le président de l'IASB a dit que le Conseil s'efforçait d'améliorer l'information financière au sens large, par exemple avec son projet sur le rapport de gestion. L'énoncé de pratique sur le rapport de gestion est en cours de mise à jour. Il sera davantage axé sur les actifs incorporels et exigera des entreprises qu'elles communiquent des informations sur le développement durable, y compris sur les changements climatiques, si ces questions ont une incidence significative sur leurs activités²³.

30. En juillet 2017, l'Équipe spéciale sur les informations financières ayant trait au climat du Conseil de stabilité financière a publié un rapport sur la divulgation du risque financier lié au climat, où il est dit que les risques liés au climat sont non diversifiables et concernent presque tous les secteurs d'activité. Ce rapport définit également dans les grandes lignes la manière dont les entités peuvent réaliser des évaluations de l'importance relative aux fins de la publication d'informations sur le développement durable dans leurs rapports financiers²⁴.

31. Parallèlement, l'International Integrated Reporting Council²⁵ a créé la plateforme Corporate Reporting Dialogue²⁶ afin de promouvoir une plus grande cohérence et une meilleure comparabilité entre les cadres, les normes et les exigences connexes qui régissent la publication d'informations par les entreprises. Un document publié en mars 2019 sur cette plateforme porte sur les objectifs de développement durable et l'évolution future des informations à fournir par les entreprises²⁷. On y explique la façon dont les rapports d'entreprise peuvent mettre en évidence les objectifs de développement durable qui sont pertinents au regard du modèle d'activité, ce qui permet aux sociétés et aux investisseurs de se concentrer sur les objectifs les plus susceptibles d'avoir une incidence sur les résultats financiers. L'importance de favoriser l'intégration de l'information financière et non financière y est également soulignée. En juillet 2019, le Corporate Reporting Dialogue a publié un autre document qui met en avant l'importance de la transparence et de la responsabilité dans les cadres de communication d'informations que définissent les participants au dialogue. Dans ce rapport, il est indiqué que la transparence et le principe de responsabilité constituent un socle commun et ont des effets importants à grande échelle, notamment l'amélioration de la prise de décisions par les acteurs des marchés financiers²⁸.

²² Disponible à l'adresse <https://www.ifrs.org/news-and-events/2019/04/speech-iasb-chair-on-sustainability-reporting/> (page consultée le 10 juillet 2019).

²³ À titre d'exemple, la directive 2014/95/UE de l'Union européenne définit les règles régissant la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises. Elle modifie la directive 2013/34/UE. Depuis 2018, les entreprises sont tenues d'inclure des déclarations non financières dans leur rapport annuel (voir <https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting> ; page consultée le 10 juillet 2019).

²⁴ Consultable à l'adresse <https://www.fsb-tcfd.org/wp-content/uploads/2017/06/FINAL-2017-TCFD-Report-11052018.pdf>.

²⁵ Voir <https://integratedreporting.org/corporate-reporting-dialogue/> (page consultée le 10 juillet 2019).

²⁶ Voir <https://corporatereportingdialogue.com/publication/sdgs-and-the-future-of-corporate-reporting/> (page consultée le 10 juillet 2019). Participent à cette plateforme le Carbon Disclosure Project, le Conseil des normes de publication d'informations sur le climat, l'Initiative mondiale sur les rapports de performance, le Conseil des normes comptables internationales, l'International Integrated Reporting Council, l'Organisation internationale de normalisation et le Sustainability Accounting Standards Board.

²⁷ International Integrated Reporting Council, 2019, The Sustainable Development Goals and the future of corporate reporting, consultable à l'adresse <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2019/02/The-Sustainable-Development-Goals-and-the-future-of-corporate-reporting-1.pdf>.

²⁸ Corporate Reporting Dialogue, 2019, Understanding the value of transparency and accountability, consultable à l'adresse <https://corporatereportingdialogue.com/wp-content/uploads/2019/07/Understanding-the-value-of-transparency-and-accountability-paper-1.pdf>.

Le secrétariat de la CNUCED a établi, pour la trente-sixième session du Groupe de travail intergouvernemental d'experts, un document de fond présentant un examen détaillé des informations publiées par les entreprises sur leur contribution à la réalisation des objectifs de développement durable (TD/B/C.II/ISAR/89).

III. Examen de l'évolution des normes comptables internationales pour le secteur public

32. Les chercheurs spécialisés dans la comptabilité du secteur public décrivent l'adoption de normes internationales (telles que les normes IPSAS) comme un processus d'intégration de leurs prescriptions dans la réglementation locale²⁹. Cette adoption peut entraîner la coexistence de différents ensembles de normes : par exemple, la réglementation locale peut intégrer les prescriptions des normes IPSAS. Au terme d'un processus de convergence, les prescriptions comptables devraient tendre vers les mêmes principes. Cela peut se faire par l'application progressive des normes internationales au niveau local. Il peut y avoir convergence entre les normes IPSAS, d'une part, et les prescriptions locales en matière de comptabilité et d'information financière pour le secteur public, d'autre part. La convergence peut également avoir lieu au niveau national, entre les différents échelons qui publient de l'information financière (par exemple, entre l'administration centrale et les municipalités).

1. Informations actualisées sur les normes comptables internationales pour le secteur public récemment publiées

33. La stratégie et le plan de travail du Conseil des normes IPSAS pour 2019-2023 définissent les travaux et les priorités du Conseil pour cette période quinquennale³⁰.

34. Le Conseil des normes IPSAS a publié en juin 2019 une mise à jour du tableau de bord de l'harmonisation des normes IPSAS-IFRS³¹, qui met en évidence le degré d'alignement entre chaque norme IPSAS et la norme IFRS correspondante. Le Conseil des normes IPSAS a actualisé le tableau de bord en janvier 2019 en y incluant la norme IPSAS 42 (Avantages sociaux)³².

IPSAS 41 – Instruments financiers

35. La norme IPSAS 41 (Instruments financiers) vise à améliorer la pertinence de l'information relative aux actifs et passifs financiers. Elle remplacera la norme IPSAS 29 (Instruments financiers : comptabilisation et évaluation) et apportera les améliorations suivantes :

- a) Un classement simplifié des actifs financiers et de nouvelles prescriptions en matière de mesure de ces actifs ;
- b) Un modèle prévisionnel de dépréciation ;
- c) Un modèle souple de comptabilité de couverture.

²⁹ Voir, par exemple, Pacter P., 2005, « What exactly is convergence? », *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, vol. 2, n° 1/2, p. 67-83, consultable à l'adresse <https://www.iasplus.com/en/binary/resource/2005ijaape.pdf>, et Brusca I. et Martínez J. C., 2015, « Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting », *International Review of Administrative Sciences*, vol. 82, n° 4, p. 724-744.

³⁰ Pour plus d'informations, voir http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Strategy-Work-Plan-Consultation-Summary2_0.pdf.

³¹ Consultable à l'adresse http://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/Agenda%20Item%201.5%20IPSAS%20IFRS%20Alignment%20Dashboard_June%202019.pdf.

³² Consultable à l'adresse http://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/Agenda%20Item%201.7%20IPSAS%20IFRS%20Alignment%20Dashboard_March%202019%20-%20revised.pdf.

36. La norme IPSAS 41 entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2022, mais elle peut être adoptée par anticipation. Selon un rapport sur la comptabilité d'exercice en Irlande³³ publié en 2019 par l'Organisation de coopération et de développement économiques, il pourrait être utile d'envisager d'adopter par anticipation l'IPSAS 41 plutôt que d'appliquer les normes IPSAS sur les instruments financiers en vigueur.

IPSAS 42 – Avantages sociaux

37. Le Conseil des normes IPSAS a publié la norme IPSAS 42 (Avantages sociaux)³⁴, qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2022. Parallèlement à la publication de cette norme, il a également diffusé un exposé-sondage intitulé *Exposure Draft 67 : Collective and Individual Services and Emergency Relief (Amendments to IPSAS 19)* (services individuels et collectifs et aides d'urgence), qui porte sur un large éventail de dépenses publiques substantielles. La norme IPSAS 42 est l'une des nombreuses initiatives connexes qui traitent des passifs et des charges résultant d'opérations sans contrepartie directe ainsi que du complément à ces transactions, à savoir les produits provenant d'opérations avec ou sans contrepartie directe³⁵.

38. La norme IPSAS 42 définit le traitement comptable des transferts en espèces versés par les États à certaines personnes ou à certains ménages qui répondent aux critères d'admissibilité, aux fins d'atténuer les risques sociaux et de répondre aux besoins de la société.

2. Processus actuel d'élaboration des normes comptables internationales pour le secteur public

Exposé-sondage sur les services individuels et collectifs et les aides d'urgence

39. L'exposé-sondage 67, qui vise à modifier la norme IPSAS 19, porte sur les transactions relatives aux services individuels et collectifs et les aides d'urgence³⁶. Il s'inscrit dans le cadre du projet du Conseil des normes IPSAS relatif aux charges résultant d'opérations sans contrepartie directe, et contient des prescriptions applicables à ces services et à ces aides. Ce projet a pour objet l'élaboration de nouvelles normes ou la modification des normes existantes afin de définir les prescriptions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des opérations sans contrepartie directe, sauf pour ce qui est des avantages sociaux. Il est à noter que la première étape de l'élaboration de prescriptions comptables dans ce domaine a été la publication, en août 2017, d'un document de consultation sur la comptabilisation des produits et des charges résultant d'opérations sans contrepartie directe.

Document de consultation sur l'évaluation

40. En avril 2019, le Conseil des normes IPSAS a publié un document de consultation portant sur la manière dont les bases d'évaluation sont déterminées dans le secteur public³⁷.

³³ Organisation de coopération et de développement économiques, 2019, *Financial reporting in Ireland : Draft report*, disponible à l'adresse [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote\(2019\)2/DRAFT&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote(2019)2/DRAFT&docLanguage=En) (page consultée le 10 juillet 2019).

³⁴ Consultable à l'adresse <http://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-42-social-benefits>.

³⁵ Le Conseil des normes IPSAS a publié un document de consultation sur la comptabilisation des produits et des charges résultant d'opérations sans contrepartie directe, dans lequel deux approches possibles sont examinées en ce qui concerne la comptabilisation des produits provenant d'opérations assorties d'obligations ou de conditions de performance. Le document de consultation propose une harmonisation avec la norme IFRS 15.

³⁶ IPSAS Board, 2018, *Collective and individual services and emergency relief*, disponible à l'adresse <http://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-67-collective-and-individual-services-and-emergency-relief> (page consultée le 10 juillet 2019).

³⁷ Disponible à l'adresse <http://www.ifac.org/news-events/2019-04/ipsasb-seeks-comments-measurement-proposals> (page consultée le 10 juillet 2019).

41. Le Conseil des normes IPSAS a indiqué qu'après avoir achevé l'élaboration du Cadre conceptuel, il avait constaté la nécessité d'harmoniser davantage les prescriptions et les orientations des normes IPSAS en matière d'évaluation avec les principes du Cadre. C'est sur cette base que le projet du Conseil des normes IPSAS consacré à l'évaluation a débuté en 2017.

42. Le document de consultation de 2019 recense les bases d'évaluation les plus fréquemment utilisées pour évaluer les actifs et les passifs des entités du secteur public. Il y est proposé d'élaborer une norme unique qui fournirait des définitions et des orientations relatives aux principales bases d'évaluation, tandis que l'on continuerait de trouver dans d'autres normes IPSAS des directives quant au choix de la base à utiliser dans des cas particuliers.

Normes comptables européennes pour le secteur public

43. Au paragraphe 3 de son article 16, la directive 2011/85/UE du Conseil de l'Union européenne sur les exigences applicables au cadre budgétaire des États membres, publiée le 8 novembre 2011, prévoyait que, pour le 31 décembre 2012 au plus tard, la Commission européenne procède à une évaluation de l'adéquation, pour les États membres, des normes comptables internationales pour le secteur public. L'une des principales recommandations du rapport de la Commission européenne sur la question concernait la mise en œuvre, à tous les niveaux administratifs de l'ensemble des pays de l'Union européenne, d'un ensemble unique de normes harmonisées basées sur la méthode de la comptabilité d'exercice et conformes au système européen des comptes nationaux et régionaux³⁸.

44. Pour y donner suite, Eurostat a lancé en février 2012 une consultation publique sur l'applicabilité des normes IPSAS aux États membres de l'Union européenne. Cette consultation sur la pertinence des normes IPSAS et de normes comptables européennes pour le secteur public basées sur la méthode de la comptabilité d'exercice a été considérée comme un élément important de l'instauration d'un climat de confiance dans l'ensemble du secteur public³⁹. Il en est ressorti que les États membres estimaient que l'Union européenne ne devrait pas adopter les normes IPSAS, mais plutôt élaborer des normes comptables européennes pour le secteur public (EPSAS)⁴⁰. Néanmoins, les auteurs du rapport ont conclu que les normes IPSAS constituaient une référence incontestable pour les futurs comptes harmonisés de l'Union européenne.

45. Bien qu'aucune décision n'ait encore été prise au niveau de l'Union européenne concernant des normes comptables harmonisées, un cadre comptable pourrait être mis en œuvre à l'échelle de l'Union selon le calendrier indicatif suivant : a) phase 1 : accroître la transparence budgétaire dans les États membres à court et à moyen terme en encourageant l'adoption de la comptabilité d'exercice – par exemple, les normes IPSAS – entre 2016 et 2020, tout en élaborant en parallèle le cadre des normes EPSAS (en ce qui concerne la gouvernance et les principes et normes comptables) ; b) phase 2 : améliorer à moyen et à long terme la comparabilité au sein des États membres et entre eux, en appliquant les normes EPSAS d'ici à 2025.

46. Il existe un cours en ligne gratuit sur la comptabilité du secteur public européen, grâce auquel les étudiants et les professionnels peuvent s'informer sur les différentes approches et usages de la comptabilité du secteur public en vigueur dans certains pays de

³⁸ Le système européen des comptes nationaux et régionaux en vigueur (SEC 2010) est la norme en vertu de laquelle les statistiques relatives aux finances publiques de l'Union européenne sont produites (voir <https://ec.europa.eu/eurostat/web/esa-2010>, page consultée le 10 juillet 2019).

³⁹ Aggestam-Pontoppidan C. et Brusca I., 2016, « The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member States: Strategies and perspectives », *Public Money and Management*, vol. 36, n° 3, p. 181-188.

⁴⁰ Commission européenne, 2013, Évaluation de l'adéquation, pour les États membres, des normes comptables internationales pour le secteur public – consultation publique, p. 8, disponible à l'adresse <https://ec.europa.eu/eurostat/about/opportunities/consultations/ipsas> (page consultée le 10 juillet 2019).

l'Union européenne. En outre, les modules éducatifs comprennent des exposés sur les normes IPSAS⁴¹.

IV. Consolidation des états financiers dans le secteur public⁴²

47. Il existe de nombreux cas dans lesquels plusieurs entités du secteur public collaborent dans un objectif commun, sous l'égide d'une seule organisation (une entité économique). La consolidation est le processus de présentation des états financiers de toutes les entités qui composent une entité présentant l'information financière de façon consolidée. Tel que décrit dans le rapport de 2017 de l'Association of Chartered Certified Accountants intitulé *Whole of government accounts: Who is using them?*⁴³ (qui sont les utilisateurs des comptes de l'ensemble du secteur public⁴⁴ ?), l'un des principaux objectifs qui sous-tendent l'introduction de comptes consolidés pour l'ensemble de l'administration publique est de favoriser l'application du principe de responsabilité grâce à une transparence accrue des liens entre les organismes publics et au regroupement au sein d'une seule entité des obligations financières qui incombent à divers organismes.

48. Comme décrit dans un rapport publié par Eurostat en 2018, les données consolidées au niveau national peuvent fournir des renseignements utiles sur l'exécution des politiques publiques, tandis que l'information financière relative à un ministère témoigne de la contribution de ce ministère à l'action générale du gouvernement⁴⁵. L'information préparée au niveau consolidé peut donc répondre aux besoins d'autres utilisateurs que ceux des états financiers individuels. Les responsabilités politiques et de gestion diffèrent au niveau consolidé et au niveau individuel, et il est utile pour établir les responsabilités et faciliter la prise de décisions, de disposer à chaque niveau d'états financiers qui reflètent l'incidence des décisions prises. Les principales questions qui semblent se poser lors de l'établissement des états financiers consolidés relèvent des trois domaines décrits ci-après⁴⁶. Les deux premiers, de nature conceptuelle, sont essentiels pour répondre aux besoins concernant l'attribution des responsabilités et la prise de décisions :

- a) La détermination du niveau auquel les états financiers consolidés doivent être établis ;
- b) L'établissement du périmètre de consolidation ;

⁴¹ Voir <http://offene.uni-rostock.de/online-course-european-public-sector-accounting/> (page consultée le 10 juillet 2019).

⁴² Ce chapitre est basé sur des informations compilées à partir d'un certain nombre de rapports clés : Eurostat, 2018, EPSAS issue paper on consolidation of financial statements, consultable à l'adresse <https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf> ; Eurostat, 2017, EPSAS issue paper on the national approaches to harmonization of chart of accounts, consultable à l'adresse <https://circabc.europa.eu/sd/a/54519783-fa35-41f6-b60f-dd0d9510faa9/Issue%20paper%20on%20chart%20of%20accounts.pdf> ; et Chow D. S. L., Pollanen R., Baskerville R., Aggestam-Pontoppidan C. et Day R., 2019, « Usefulness of consolidated government accounts: A comparative study », *Public Money and Management*, vol. 39, n° 3, p. 175-185 ; et deux rapports de l'Association of Chartered Certified Accountants publiés respectivement en 2015 et 2014, Consolidated government accounts : How are they used?, consultable à l'adresse https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/ea-consolidated-government-accounts-v4.pdf, et Whole-of-government accounts: Who is using them?, consultable à l'adresse <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-woga-whole-of-government.pdf>.

⁴³ Voir <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-woga-whole-of-government.pdf>.

⁴⁴ L'expression « comptes de l'ensemble du secteur public » recouvre des réalités différentes selon les pays. Au Royaume-Uni, il fait référence à la consolidation de tous les niveaux d'administration (c'est-à-dire national, régional et local). Dans les républiques fédérales, comme l'Australie, les États sont toujours souverains, donc on n'y parle jamais de la consolidation des comptes du secteur public en termes de différents niveaux hiérarchiques.

⁴⁵ Consultable à l'adresse <https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf>.

⁴⁶ À comparer, par exemple, avec le rapport établi en 2018 par Eurostat.

c) Le coût et la complexité de la préparation des états financiers consolidés, qui est une question d'ordre organisationnel.

49. La consolidation n'a de sens que si des états financiers individuels de haute qualité sont disponibles pour les entités du secteur public. Elle constituera donc souvent la dernière phase d'une réforme comptable.

50. Aux fins d'une consolidation conforme aux normes IPSAS, le concept d'entité présentant l'information financière est défini dans le Cadre conceptuel établi par le Conseil des normes IPSAS. Les normes ci-après détaillent les prescriptions relatives aux opérations de consolidation :

- a) La norme IPSAS 35 (États financiers consolidés) ;
- b) La norme IPSAS 36 (Participations dans des entreprises associées et des coentreprises) ;
- c) La norme IPSAS 37 (Partenariats) ;
- d) La norme IPSAS 38 (Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités).

51. Selon des normes telles que les IPSAS (ou les IFRS), la détermination des comptes à inclure dans les états financiers consolidés repose sur la notion de contrôle.

Établissement du périmètre de consolidation

52. La détermination des entités à inclure dans le périmètre de consolidation repose sur la notion de contrôle. Les états financiers consolidés doivent comprendre les comptes de l'entité contrôlante et ceux de toutes les entités contrôlées.

53. Les définitions suivantes sont utilisées dans le présent rapport :

- a) 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 ces avantages du fait du pouvoir qu'elle détient sur celle-ci ;
- b) Entité contrôlante : entité qui contrôle une ou plusieurs entités ;
- c) Entité contrôlée : entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle qu'une société en nom collectif, contrôlée par une autre entité ;
- d) Entité économique : groupe d'entités composé d'une entité contrôlante et d'une ou plusieurs entités contrôlées. D'autres termes sont parfois utilisés pour désigner une entité économique : entité administrative, entité financière, entité consolidée ou groupe.

Plan comptable et consolidation

54. L'utilisation d'un plan comptable harmonisé permet de rationaliser le processus de consolidation et d'en accroître l'efficacité⁴⁷. L'harmonisation du plan comptable est donc souvent recommandée pour toutes les entités publiques d'un pays qui ont l'intention d'élaborer des rapports financiers consolidés. Cette opération facilite à la fois la consolidation à un niveau en particulier (au niveau central, d'un État fédéré ou au niveau local) et au niveau national. Le Brésil, l'Estonie et le Portugal, par exemple, ont adopté des plans comptables harmonisés.

55. L'organisation du processus de consolidation nécessite l'utilisation d'un plan comptable et la mise en œuvre de procédures standard, par exemple pour l'élimination des opérations et des soldes entre les différentes entités administratives. On trouvera ci-après des exemples de réforme de la comptabilité d'exercice, pour lesquelles l'élaboration d'un plan comptable harmonisé a fait partie intégrante du processus d'établissement d'états

⁴⁷ Eurostat, 2017, EPSAS issue paper on the national approaches to harmonization of chart of accounts, consultable à l'adresse <https://circabc.europa.eu/sd/a/54519783-fa35-41f6-b60f-dd0d9510faa9/Issue%20paper%20on%20chart%20of%20accounts.pdf>.

financiers consolidés. Ces exemples sont tirés d'études récentes et de rapports publiés par Eurostat en 2017 et 2018⁴⁸.

Belgique

56. En Belgique, les entités de l'administration centrale, sous l'autorité des services publics fédéraux, peuvent choisir d'appliquer le plan comptable minimum normalisé des entreprises privées ou le plan comptable normalisé des associations et des fondations. Cela tient au fait qu'au moment de la mise en service du progiciel de gestion intégré dans les services publics fédéraux et les services publics de planification, certaines entités de l'administration centrale autres que les services publics fédéraux, les services publics de planification et les caisses de sécurité sociale disposaient déjà de leurs propres systèmes de comptabilité générale et d'établissement de rapports statistiques. En conséquence, ces systèmes ont été interfacés avec le progiciel de gestion intégré pour permettre à ces entités de transmettre leurs données à des fins de consolidation et de production statistique.

57. Si une entité de l'administration centrale choisit de conserver son plan comptable pour les entreprises privées ou les associations et fondations, elle doit communiquer ses données au moyen d'un tableau de mappage qui établit la correspondance avec le plan comptable normalisé applicable aux entités du secteur public.

58. La Belgique a adopté un plan comptable normalisé afin d'améliorer la comparabilité et d'accroître les possibilités de mise en commun des meilleures pratiques entre les entités consolidées, ce qui favorise une meilleure cohérence des pratiques comptables et facilite la consolidation.

Brésil

59. Jusqu'en 2014, chaque entité fédérée du Brésil (gouvernement central, États fédérés et municipalités) avait son propre plan comptable, ce qui signifie que le comptable de chaque entité publique était libre de modifier ce plan et d'en exclure ou d'y inclure des comptes. Dans le cadre de la convergence de la comptabilité publique brésilienne vers les normes IPSAS, une nouvelle structure de plan comptable – appelée « plan comptable applicable au secteur public » – a été établie. L'usage de certains des comptes du nouveau plan comptable, qui servent à la consolidation, est soumis à des restrictions⁴⁹.

Portugal

60. En 2013, le Ministère des finances du Portugal a chargé la Commission nationale des normes comptables de faire appliquer dans le secteur public portugais des normes fondées sur les IPSAS. Depuis lors, le Portugal a également adopté un plan comptable harmonisé dans le cadre de sa réforme comptable fondée sur la comptabilité d'exercice.

61. Conjointement avec le cadre conceptuel et le plan de comptes multidimensionnel, les normes comptables et budgétaires et les normes d'information financière du pays constituent le fondement de l'information financière publiée par les entités du secteur public, qui doit comprendre quatre principaux états financiers (l'état de la situation financière, l'état des résultats financiers (par nature), l'état des flux de trésorerie et l'état des variations de l'actif net), ainsi que des notes. Selon les nouvelles normes comptables pour le secteur public, chaque entité publique est censée publier des états financiers, mais un régime simplifié est prévu pour les petites entités présentant peu de risques. Les normes comptables pour le secteur public s'appliquent aux sous-systèmes de comptabilité budgétaire, de comptabilité financière et de comptabilité de gestion. L'objectif est de mettre pleinement en œuvre la comptabilité d'exercice dans le secteur des administrations

⁴⁸ Ibid. ; Eurostat, 2018, EPSAS issue paper on consolidation of financial statements, consultable à l'adresse <https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf>.

⁴⁹ Voir Jorge S., Vaz de Lima D., Pontoppidan C. et Dabbicco G., 2019, The role of the charts of accounts in public sector accounting, disponible à l'adresse https://openarchive.cbs.dk/xmlui/bitstream/handle/10398/9723/Jorge_VazdeLima_AggestamPontoppidan_Dabbicco.pdf?sequence=1 (page consultée le 10 juillet 2019).

publiques, en établissant des liens avec la méthode de la comptabilité de caisse modifiée actuellement utilisée dans le sous-système de la comptabilité budgétaire.

62. Le plan comptable harmonisé s'applique à tous les niveaux de gouvernement (central, régional et local) et toutes les entités incluses dans les comptes consolidés du secteur public doivent l'utiliser. Les entités locales peuvent adapter leur propre plan comptable, mais il doit exister un tableau de mappage avec le plan comptable central harmonisé à des fins de consolidation.

Modalités de consolidation

63. La présente section porte sur les processus de préparation à l'établissement d'états financiers consolidés dans le secteur public. Des études ont montré que le périmètre de consolidation diffère d'un pays à l'autre en fonction de divers facteurs, comme le montrent les exemples des pays suivants.

Australie

64. En Australie, les états financiers consolidés, y compris ceux des sociétés publiques contrôlées par l'État, sont publiés dans les cinq mois qui suivent la fin de l'exercice.

Estonie

65. Toutes les entités du secteur public utilisent un plan comptable normalisé qui comprend 240 comptes d'actifs, 340 comptes de produits et 450 comptes de charges. Le centre estonien de services partagés est chargé de gérer le logiciel de consolidation, qui permet d'obtenir des rapports financiers dans un délai très court. Toutes les entités du secteur public doivent saisir leurs données financières dans le système de consolidation dans les 30 jours suivant la fin du mois. Les comptes condensés de l'ensemble des entités publiques (accompagnés de brèves notes) sont préparés trimestriellement et les états financiers annuels sont publiés au plus tard le 30 avril. Ils sont ensuite audités par la Cour des comptes et présentés au Parlement au plus tard le 30 août.

66. En Estonie, les états financiers consolidés sont établis à différents niveaux⁵⁰ :

- a) Au niveau de l'administration centrale, qui recouvre l'État et les entités contrôlées par l'État ;
- b) Au niveau des administrations locales, c'est-à-dire toutes les unités administratives locales et les entités qu'elles contrôlent ;
- c) Au niveau du secteur des administrations publiques, qui comprend toutes les entités qui en relèvent, à l'exclusion des entreprises publiques contrôlées par les administrations centrale ou locales ;
- d) Au niveau de l'ensemble des entités du secteur public (c'est-à-dire le secteur des administrations publiques ainsi que les entreprises publiques contrôlées par les administrations centrale ou locales).

67. L'établissement des comptes consolidés de l'ensemble des entités du secteur public est requis par la législation estonienne. Le pays s'est fixé pour objectif d'établir ces comptes consolidés afin de fournir : a) une vue d'ensemble de la situation financière, des résultats financiers et des flux de trésorerie du pays, et b) les informations nécessaires pour s'acquitter de ses obligations internationales en matière d'information financière.

68. À chaque niveau administratif (central et local), le périmètre de consolidation comprend toutes les entités sur lesquelles l'entité contrôlante exerce un contrôle, conformément aux normes comptables internationales telles que les IPSAS.

⁵⁰ Les états financiers consolidés sont disponibles en estonien à l'adresse <https://www.rahandusministeerium.ee/et/riigi-raamatupidamine> (page consultée le 10 juillet 2019).

Italie

69. Une étude portant sur le processus de consolidation dans les collectivités locales italiennes a été publiée en 2019⁵¹. Les auteurs ont étudié les administrations locales qui ont participé à une phase d'essai en élaborant des états financiers consolidés sur une base volontaire.

70. Les résultats de l'étude montrent que c'est à la fois pour des raisons techniques et politiques que les politiciens locaux (soutenus par les gestionnaires) ont décidé de participer à la phase d'essai ; en outre, ils mettent en évidence la pertinence d'autres variables telles que la taille et le niveau d'endettement de l'administration locale.

71. L'une des conclusions importantes de l'étude concerne le rôle potentiellement important de la phase d'essai qui, dans ce cas précis, a permis aux collectivités locales d'acquérir une meilleure connaissance des normes comptables et de la structure des états financiers consolidés, tout en améliorant, entre autres, les compétences de leurs fonctionnaires.

72. Les résultats de l'étude soulignent la pertinence des raisons à la fois techniques et politiques qui ont conduit les administrations locales à élaborer des états financiers consolidés sur une base volontaire. Afin de faciliter le processus de consolidation, les auteurs de l'étude recommandent que l'administration centrale encourage les administrations locales à renforcer leur légitimité en améliorant la perception qu'ont les citoyens de leur action. En outre, l'administration centrale devrait fournir une assistance technique sous la forme de cours de formation ad hoc ou de la publication de manuels.

Royaume-Uni

73. Le Royaume-Uni établit des comptes consolidés de l'ensemble des entités du secteur public, c'est-à-dire des administrations centrale et locales ainsi que des entreprises publiques (y compris la banque centrale). Au niveau de l'administration centrale, les ministères préparent des états financiers consolidés qui couvrent leurs services, les organismes autonomes et les filiales. Les administrations décentralisées, à savoir celles de l'Irlande du Nord, de l'Écosse et du pays de Galles, établissent également des comptes consolidés à leur niveau. Les collectivités locales établissent des comptes consolidés au niveau de leur groupe (c'est-à-dire en y incluant les entités qu'elles contrôlent).

74. Le Service national de la santé, les sociétés de fiducie, les sociétés d'État et les écoles publiques établissent également des états financiers consolidés. Les états financiers consolidés de l'ensemble des entités du secteur public sont établis conformément aux normes IFRS (adaptées pour le secteur public). Ils sont présentés à la Chambre des communes (chambre basse du parlement) conformément à la loi de 2000 sur les ressources et les comptes publics. Le Royaume-Uni produit donc des états financiers consolidés pour l'ensemble des entités du secteur public⁵², qui sont publiés entre 12 et 14 mois après la clôture de l'exercice.

Difficultés liées aux comptes consolidés du secteur public

75. Il serait souhaitable de mener des études approfondies sur le rôle que peuvent jouer les comptes consolidés du secteur public dans l'élaboration des politiques. La Nouvelle-Zélande, qui produit de tels états financiers consolidés, considère qu'il est positif. Au Canada, le débat sur les avantages fait principalement ressortir une meilleure sensibilisation aux dépenses de fonctionnement de l'administration, tandis qu'en Australie et en Suède, cette information n'est pas utilisée à des fins d'élaboration des politiques⁵³.

⁵¹ Santis S., Grossi G. et Bisogno M., 2019, « Drivers for the voluntary adoption of consolidated financial statements in local governments », *Public Money and Management*.

⁵² Le Gouvernement du Royaume-Uni a publié ses huitièmes comptes consolidés pour l'ensemble des entités du secteur public, qui sont disponibles à l'adresse <https://www.gov.uk/government/publications/whole-of-government-accounts-2016-to-2017> (page consultée le 10 juillet 2019).

⁵³ Chow D. et al., 2019 ; Association of Chartered Certified Accountants, 2015.

76. Le document du groupe de travail EPSAS sur la consolidation des états financiers (Eurostat, 2018) met en évidence trois grands types de questions liées à la préparation de ces états :

- a) La détermination du niveau auquel les états financiers consolidés doivent être établis ;
- b) L'établissement du périmètre de consolidation ;
- c) Le coût et la complexité des opérations d'établissement des états financiers consolidés.

77. L'entité présentant l'information financière peut en effet se situer à différents niveaux (administration centrale ou administration locale, mais il peut aussi s'agir d'un ministère). À chaque niveau, le périmètre de consolidation englobe les entités qui font (ou sont considérées comme faisant) partie de ce niveau. En outre, il convient d'analyser l'opportunité d'établir des comptes consolidés de l'ensemble des entités du secteur public d'un même pays. Le niveau auquel les états financiers consolidés doivent être établis est souvent déterminé par la législation ou la réglementation en vigueur dans le pays, l'État fédéré ou la collectivité locale.

78. Le choix de l'approche à adopter pour définir le périmètre de consolidation constitue la difficulté technique et conceptuelle la plus souvent citée⁵⁴. Il s'agit essentiellement de déterminer si les comptes consolidés doivent être établis uniquement au regard de la notion de contrôle ou sur la base à la fois de la notion de contrôle et de la nature des activités des entités. Les normes comptables internationales telles que les IPSAS et les IFRS prescrivent l'inclusion dans le périmètre de consolidation de toutes les entités placées sous le contrôle d'une autre entité (y compris les sociétés publiques qui exercent des activités commerciales ou marchandes).

79. Dans son document sur la consolidation des états financiers⁵⁵, le groupe de travail EPSAS souligne également que, dans un contexte européen, si le périmètre de publication d'informations définies dans le système européen des comptes devait être respecté, il faudrait alors déterminer le traitement comptable des investissements dans les sociétés publiques (qui ne seraient pas éliminés lors des opérations de consolidation). Il serait notamment possible de comptabiliser les placements selon la méthode de la mise en équivalence et de les évaluer au coût historique ou à la juste valeur.

80. Des difficultés techniques et/ou pratiques peuvent survenir dans l'application des règles de consolidation définies par les cadres comptables internationaux. Elles peuvent concerner :

- La définition du périmètre de consolidation, y compris l'exercice du jugement pour déterminer s'il existe une situation de contrôle, et si – et dans quelle mesure – il est possible d'utiliser des seuils d'importance relative pour déterminer si des entités peuvent être exclues de ce périmètre.
- Le processus de consolidation, notamment la collecte d'informations auprès de toutes les entités du périmètre, l'élimination des soldes intragroupe et l'harmonisation des méthodes comptables (y compris pour les sociétés publiques qui exercent des activités commerciales).

81. En outre, dans le document d'Eurostat, le groupe de travail EPSAS indique que les soldes et les transactions réciproques au sein de l'entité économique doivent être intégralement éliminés, y compris les produits et les charges. Les gains et pertes internes sur les opérations entre les entités qui ont été comptabilisés à l'actif ou au passif (par exemple, dans les stocks ou les immobilisations) doivent également être intégralement éliminés. Il ne faut pas sous-estimer les difficultés pratiques que pose la collecte d'informations auprès de diverses entités dotées de systèmes financiers différents.

⁵⁴ Voir, par exemple, Association of Chartered Certified Accountants, 2018, IPSAS implementation : Current status and challenges, consultable à l'adresse https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf.

⁵⁵ Eurostat, 2018.

Avantages de l'établissement de comptes pour l'ensemble des entités du secteur public

82. Selon, par exemple, le Gouvernement du Royaume-Uni, les principaux avantages liés à l'établissement et à la publication d'états financiers consolidés sont les suivants :

a) Les comptes consolidés du secteur public servent de base pour le rapport dans lequel le Gouvernement répond à un examen indépendant des risques budgétaires réalisé tous les deux ans, et ils sont examinés par un comité parlementaire ;

b) Les comptes consolidés de l'administration centrale peuvent être examinés par des commissions parlementaires spéciales et ils permettent d'obtenir des données sur les tendances de fond ;

c) Les comptes consolidés des administrations locales peuvent être examinés par les contribuables locaux.

83. Les gouvernements des pays qui ont participé à l'étude menée en 2018 par Eurostat (Estonie, Royaume-Uni et Slovaquie) ont recensé les effets bénéfiques de l'établissement de comptes consolidés de l'ensemble des entités du secteur public⁵⁶.

84. Les principaux avantages sont les suivants :

a) Le renforcement de la transparence et la présentation de rapports complets sur les actifs et les passifs du secteur public, ce qui favorise l'examen de sa situation financière ;

b) Une meilleure utilisation des actifs et une meilleure gestion des passifs (une situation qui a été mise en évidence a de bien meilleures chances d'être gérée) et, par conséquent, un renforcement de la discipline financière dans l'ensemble du secteur public ;

c) Une meilleure gestion des risques (grâce, par exemple, à la déclaration des passifs éventuels) ;

d) La construction d'un socle qui i) permettra de définir des indicateurs clés de performance pour une meilleure gestion des finances publiques et ii) favorisera la mise en œuvre à grande échelle de réformes de gestion (rapport coût-efficacité, gestion axée sur les résultats) ;

e) La production d'informations utiles pour les rapports de viabilité budgétaire et les rapports statistiques ;

f) Une crédibilité accrue auprès des bailleurs de fonds et des autres parties prenantes.

V. Questions à examiner

85. La présente note expose les faits nouveaux relatifs aux normes IFRS et IPSAS, ainsi que des considérations relatives à la consolidation des états financiers du secteur public et à l'établissement des comptes pour l'ensemble des administrations. Ces évolutions ont des incidences importantes pour les États membres, en particulier pour ceux qui n'ont pas encore appliqué les normes IFRS et IPSAS. Pour surmonter les difficultés liées à la réforme des systèmes nationaux de comptabilité et d'information financière et afin de répondre aux besoins des investisseurs, des autres bailleurs de fonds et des décideurs, les participants à la trente-sixième session du Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication pourraient examiner les questions énumérées ci-dessous.

86. En ce qui concerne les normes IFRS, les questions suivantes pourraient être examinées :

a) Quels sont les principaux enseignements tirés de l'application des normes IFRS récemment publiées ?

⁵⁶ Ibid.

b) Existe-t-il des difficultés particulières que les pays et les entreprises rencontrent dans l'application des nouvelles normes IFRS ?

c) Quels sont les principaux mécanismes mondiaux visant à assurer une application comparable et cohérente des normes IFRS entrées en vigueur ces dernières années ?

d) Quels sont les principaux avantages qui découlent de l'application des normes IFRS publiées récemment ?

e) De nombreux pays n'ont pas encore appliqué les normes IFRS. Quelle est la tendance probable à cet égard pour les années à venir ?

87. En ce qui concerne les normes IPSAS, la consolidation des états financiers du secteur public et l'établissement de comptes pour l'ensemble des administrations, les représentants souhaiteront peut-être examiner les questions suivantes :

a) Quelles sont les bonnes pratiques au niveau mondial en matière d'application des normes IPSAS ?

b) Que peut-on faire pour faciliter l'établissement rapide des rapports financiers du secteur public ?

c) De quelle façon les États membres peuvent-ils renforcer les capacités de leurs fonctionnaires pour appliquer les normes IPSAS avec succès ?

d) Quels sont les principaux défis et avantages liés à l'établissement de comptes pour l'ensemble des entités du secteur public ?
