



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

Distr. générale
23 août 2022
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-neuvième session

Genève, 1^{er}-3 novembre 2022

Point 4 de l'ordre du jour provisoire

**Examen de l'application concrète des normes internationales
de comptabilité et d'information dans les secteurs privé
et public**

Note du secrétariat de la CNUCED

Résumé

On trouvera dans la présente note un examen de l'état actuel de l'application des normes internationales d'information financière (IFRS) et des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) et des questions concrètes qui en découlent, afin de faciliter l'examen de ces questions par le Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication à sa trente-neuvième session. On y trouvera également des informations sur l'état de l'application des normes IFRS dans le monde et sur les activités et les projets de normalisation en cours, ainsi que sur les versions finales des normes qui entreront en vigueur prochainement. Les difficultés pratiques liées à l'application des normes IFRS 9 (instruments financiers), IFRS 17 (contrats d'assurance) et IFRS pour les petites et moyennes entités sont également abordées, ainsi que la situation générale de l'application des normes IPSAS et les activités de normalisation actuellement menées par le Conseil des normes IPSAS. Il y est aussi question de certains aspects concrets de l'application des normes, s'agissant notamment de la transition d'un système de comptabilité de caisse à un système de comptabilité d'exercice, des avantages du personnel ou des contrats de location. Enfin, les questions relatives à l'application de la réglementation et au renforcement des capacités institutionnelles et humaines sont présentées dans le contexte aussi bien des normes IFRS que des normes IPSAS.



I. Introduction

1. Par l'intermédiaire du Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication, les Nations Unies contribuent à l'élaboration des normes de comptabilité et de publication, dans l'objectif de promouvoir la présentation par les entreprises et les organisations du monde entier d'informations financières et d'informations sur la durabilité qui soient fiables et comparables. La publication d'informations de qualité sur les résultats et la situation financière des entreprises facilite les flux d'investissement, et la bonne tenue de la comptabilité et la publication d'informations de qualité par les entités du secteur public favorisent une bonne gouvernance et une gestion financière saine. Depuis sa création en 1982, le Groupe de travail intergouvernemental d'experts est un forum ouvert et neutre au sein duquel les états membres peuvent discuter et exprimer leurs points de vue sur différents sujets liés à la comptabilité et à l'information financière.

2. Au cours des deux dernières décennies, de plus en plus d'entités du monde entier ont établi leurs états financiers en appliquant les normes IFRS (pour le secteur privé) ou les normes IPSAS (pour le secteur public). Le Groupe de travail intergouvernemental d'experts a aidé les pays à renforcer leur réglementation et leurs capacités institutionnelles et humaines afin de permettre à leurs entreprises et organismes publics de publier des rapports financiers de haute qualité qui répondent aux besoins des décideurs, des investisseurs et des autres parties prenantes.

3. Le guide pratique pour le développement de la comptabilité élaboré par le Groupe de travail intergouvernemental d'experts permet d'analyser l'impact et les résultats des réformes comptables visant à harmoniser les normes et les codes au niveau mondial. Cet outil permet de déterminer l'état d'avancement de l'adoption de normes internationales telles que les normes IFRS ou IPSAS, ainsi que les difficultés à surmonter et les points à améliorer, en particulier dans les pays en développement. Les organismes publics peuvent ainsi recenser les domaines où un appui est nécessaire, les lacunes et les faiblesses, définir les politiques et les priorités à suivre, et allouer les ressources nécessaires.

4. Le Groupe de travail intergouvernemental d'experts, à sa trente-huitième session, avait souligné la nécessité que des mesures supplémentaires soient prises au niveau national pour appuyer l'application des normes d'information sur la durabilité élaborées au niveau mondial. À cet égard, on trouvera dans les sections II et III un examen des faits nouveaux en matière de normalisation concernant respectivement les normes IFRS et IPSAS, ainsi que des aspects pratiques concernant l'application de ces normes.

5. Les examens précédents de l'application concrète des normes internationales de comptabilité et d'information dans les secteurs privé et public, que le Groupe de travail intergouvernemental d'experts a étudiés à ses sessions précédentes, fournissent des informations générales utiles en les replaçant dans un contexte plus large¹.

II. Application concrète des normes internationales d'information financière

A. Contexte et aperçu de l'état de l'application des normes

6. L'adoption des normes IFRS, publiées par le Conseil des normes comptables internationales (IASB) aux fins de la publication d'informations financières par les sociétés cotées en Bourse, joue un rôle clef dans l'harmonisation des pratiques en matière d'information et de gouvernance. À l'heure actuelle, 144 pays exigent que les sociétés nationales cotées en Bourse appliquent ces normes (voir tableau). Dans de nombreux pays,

¹ TD/B/C.II/ISAR/86 ; TD/B/C.II/ISAR/90.

Note : Le présent examen ne couvre pas les faits nouveaux et les questions relatives à l'application concrète des normes en matière de durabilité, qui sont traités dans le document TD/B/C.II/ISAR/101.

comme ceux de l'Union européenne, la loi impose l'application de ces normes², qui ont joué un rôle clef dans l'harmonisation au niveau mondial des méthodes comptables et des pratiques d'information financière³.

État d'avancement de l'application des normes internationales d'information financière

Région	IFRS obligatoires	IFRS autorisées	IFRS ni exigées ni autorisées par la réglementation	Nombre total de pays étudiés
Europe	43	1	0	44
Afrique	36	1	1	38
Amériques	27	8	2	37
Asie et Océanie	25	3	6	34
Moyen-Orient	13	0	0	13
Total	144	13	9	166

Source : Fondation IFRS.

B. Aperçu des normes et projets à venir

7. Au cours des deux dernières années, l'IASB a progressé dans ses travaux sur certains sujets en diffusant des documents de réflexion et des exposés-sondages, comme indiqué dans la présente section. Ces sujets sont toujours en cours de discussion ; une fois que les normes afférentes auront été finalisées et qu'elles seront entrées en vigueur, il est probable que des questions se posent quant à leur application concrète.

1. Projet relatif aux états financiers de référence

8. Dans le cadre d'une initiative visant à améliorer la communication financière⁴, l'IASB entend faciliter la production d'états financiers facilement exploitables. Cette initiative comprend des projets sur les sujets suivants : les états financiers de référence, la communication d'informations et le rapport de gestion. Ces projets visent à améliorer l'information donnée aux utilisateurs des états financiers. Le premier a pour objectif d'aider les utilisateurs à mieux comprendre et comparer les informations figurant dans les états financiers à usage général ; les changements proposés dans le cadre du projet visent à aider les entreprises à communiquer les informations dont les utilisateurs des états financiers ont besoin et à améliorer la comparabilité, l'intelligibilité et la pertinence des informations fournies. Il s'agit notamment du remplacement de la Norme comptable internationale 1 (IAS 1 – Présentation des états financiers) par une nouvelle norme et de discussions supplémentaires sur les propositions figurant dans l'exposé-sondage sur la présentation générale et l'information à communiquer, notamment sur l'obligation pour une entité de fournir une analyse par nature de ses charges d'exploitation dans les notes afférentes aux états financiers lorsqu'elle présente ces charges par fonction dans l'état du résultat net, ainsi que d'autres sujets tels que les suivants : la communication des incidences fiscales et des incidences sur les participations ne donnant pas le contrôle des différences entre la mesure de la performance réalisée par la direction et le total le plus directement comparable spécifié dans les normes IFRS ; la définition et la présentation des éléments exceptionnels dans une note unique, la structure de cette note et la classification des produits et charges provenant d'entreprises associées et de coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise

² Voir, par exemple, https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/financial-reporting_en.

Note : Tous les sites Web mentionnés dans les notes de bas de page ont été consultés en août 2022.

³ A. Jansson, 2020, « Global financial reporting convergence: A study of the adoption of IFRS by the Swedish accountancy profession », *Competition and Change*, vol. 24, n° 5, p. 429 à 449.

⁴ Voir <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/#about>.

en équivalence pour les entités dont les activités principales sont spécifiées. Un des sous-projets porte sur les mesures de la performance de la direction et la ventilation⁵.

2. Mesure de la performance de la direction

9. L'IASB s'efforce d'améliorer les pratiques de mesure de la performance de la direction, qui sont définies par les entreprises plutôt que par les normes IFRS. La simplification des informations communiquées sur ces mesures a pour objectif de permettre aux investisseurs de les trouver et de les comprendre plus facilement, et de pouvoir les rapprocher des informations figurant dans les états financiers aux normes IFRS.

3. Regroupement et ventilation

10. L'IASB s'efforce d'améliorer les prescriptions relatives au regroupement et à la ventilation des transactions et des autres événements dans les notes et en tant que postes dans les états financiers de référence⁶. Il est essentiel que les investisseurs aient accès à une présentation séparée et ventilée des différents postes de produits et de charges pour pouvoir évaluer la performance d'une entreprise. Les différentes normes IFRS donnent de nombreuses prescriptions concernant la ventilation des postes de l'état du résultat net. Toutefois, il est nécessaire d'établir des prescriptions générales pour couvrir d'autres situations. Dans sa proposition, l'IASB indique que la ventilation doit mettre en évidence la mesure dans laquelle les postes de l'état du résultat net présentent des caractéristiques communes ; si de nombreuses caractéristiques diffèrent, cela signifie qu'une ventilation plus poussée est nécessaire.

4. Gestion dynamique du risque

11. En 2022, l'IASB a discuté des améliorations à apporter au modèle de gestion dynamique du risque afin de décider de la nature des éléments à comptabiliser et de la méthode de leur comptabilisation. Le Conseil a également débattu de l'opportunité de faire passer ce projet du programme de recherche programme de normalisation⁷. Le modèle décrit dans le projet vise à permettre à une entité de mieux rendre compte de sa stratégie de gestion du risque dans les états financiers et de fournir des informations utiles aux utilisateurs de ces états. L'IASB envisage de modifier le modèle pour y intégrer les prescriptions suivantes : l'évaluation à leur juste valeur des dérivés inscrits à des comptes spéciaux dans l'état de la situation financière ; l'écriture de régularisation liée à la gestion dynamique du risque à comptabiliser dans cet état, sur la base du plus petit des montants suivants (montant absolu) : le gain ou la perte cumulé(e) enregistré(e) sur les dérivés inscrits à des comptes spéciaux depuis la création du modèle ; ou la variation cumulée de la juste valeur de l'intention d'atténuation du risque attribuable au risque de refixation des prix (en raison des variations des taux d'intérêt) depuis la création du modèle, calculée en utilisant des dérivés de référence⁸. L'écart entre la variation de la juste valeur des dérivés inscrits à des comptes spéciaux et l'écriture de régularisation liée à la gestion dynamique du risque est alors comptabilisé dans l'état du résultat net⁹.

5. Goodwill et perte de valeur

12. L'IASB, après avoir publié un document de travail sur cette question, a décidé de lancer en priorité des travaux supplémentaires à partir de septembre 2021 pour prendre des décisions provisoires sur l'ensemble des informations à fournir sur les regroupements d'entreprises, et pour analyser des aspects précis du retour d'information sur la

⁵ Voir <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2018/july/asaf/ap2-pfs-moving-to-standard-setting.pdf>.

⁶ Voir <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/september/iasb/ap21d-pfs-principles-of-aggregation-and-their-application-in-the-primary-financial-statements-and-the-notes.pdf>.

⁷ Voir <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/dynamic-risk-management/>.

⁸ Voir <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/dynamic-risk-management/discussion-paper/published-documents/dp-accounting-for-dynamic-risk-management.pdf>.

⁹ Voir <https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2022/may/drm>.

comptabilisation ultérieure du goodwill¹⁰. Ce projet de l'IASB vise à fournir aux investisseurs de meilleures informations concernant l'intérêt de l'acquisition dont résulte le goodwill et l'évolution de sa valeur dans le temps. Le goodwill est un sujet compliqué d'un point de vue comptable. Les discussions les plus récentes au sein de l'IASB ont porté sur l'intérêt de mener des recherches supplémentaires concernant la possibilité d'estimer la durée de vie du goodwill et le rythme auquel sa valeur diminue, ainsi que les conséquences potentielles d'une transition vers un modèle fondé sur l'amortissement¹¹.

6. Activités à tarifs réglementés

13. L'IASB continue de discuter des propositions faites dans l'exposé-sondage sur les actifs réglementaires et les passifs réglementaires. Le projet sur les activités à tarifs réglementés concerne, par exemple, les entreprises de services publics, qui sont soumises à des réglementations indiquant les montants facturables aux clients et le calendrier de facturation¹². Les entreprises utilisent différents modèles comptables pour rendre compte des effets de cette réglementation. Toutefois, les informations fournies actuellement ne sont pas complètes. L'IASB souhaite élaborer un modèle comptable susceptible d'améliorer l'information fournie aux investisseurs concernant les droits et obligations d'une entreprise.

7. Rapport de gestion

14. L'IASB a publié en 2010 un énoncé de pratique sur le rapport de gestion, qui fournissait un cadre général et non contraignant pour la présentation d'informations narratives accompagnant les états financiers établis conformément aux normes IFRS. En mai 2021, le Conseil a publié un exposé-sondage sur le rapport de gestion, dans lequel figuraient des propositions en faveur d'une nouvelle méthode d'élaboration de ces commentaires destinée à remplacer l'énoncé de pratique¹³.

8. Regroupements d'entreprises sous contrôle commun

15. La norme IFRS 3 définit les exigences en matière d'information sur les fusions-acquisitions, mais ne précise pas la façon de présenter les transactions qui impliquent des transferts d'activité entre des sociétés d'un même groupe, alors même que ces transactions sont courantes dans de nombreux pays du monde. En raison de cette lacune des normes IFRS, les entreprises déclarent les regroupements de différentes manières. L'IASB a exposé ses vues préliminaires sur la manière de combler cette lacune dans un document de travail sur les regroupements d'entreprises sous contrôle commun¹⁴. Il a examiné les commentaires reçus, qui l'aideront à décider s'il convient d'élaborer des propositions détaillées sur la base des opinions exprimées dans le document, et, le cas échéant, sur la méthode à suivre.

9. Normes pour les petites et moyennes entités

16. Actuellement, 87 pays exigent ou autorisent l'application des normes IFRS pour les petites et moyennes entités¹⁵. L'IASB a entamé des discussions concernant un deuxième examen d'ensemble des normes IFRS pour les petites et moyennes entités, en concentrant ses travaux sur des sections en particulier, afin de les aligner sur les nouvelles prescriptions des normes IFRS. Il entend travailler à la publication d'un exposé-sondage dans lequel seront proposées des modifications aux normes IFRS pour les petites et moyennes entités, s'agissant des nouvelles exigences qui relèvent du champ d'application de l'examen. Il élaborera des propositions de modification, en prenant pour fil rouge l'alignement sur l'ensemble des normes IFRS et en appliquant les principes de pertinence – au regard des caractéristiques des

¹⁰ Voir <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/dp-goodwill-and-impairment/>.

¹¹ Voir <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/>.

¹² Voir <https://www.ifrs.org/news-and-events/calendar/2022/march/accounting-standards-advisory-forum/>.

¹³ Voir <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/management-commentary/>.

¹⁴ Voir <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/business-combinations-under-common-control/discussion-paper-and-comment-letters-business-combinations-under-common-control/>.

¹⁵ Voir <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifrs-for-smes/ifrs-for-smes/2021/september-2021-ifrs-for-smes-update/>.

petites et moyennes entreprises –, de simplicité et de fidélité, et notamment en mettant en œuvre une évaluation des coûts et des avantages, afin de déterminer l'intérêt et les modalités éventuelles d'une telle harmonisation¹⁶.

C. Questions concrètes liées à l'application des normes

17. Les considérations pratiques liées au renforcement de la réglementation et des capacités institutionnelles et humaines aux fins de l'application des normes IFRS sont abordées dans la présente section. On y trouvera des informations sur les résultats de la mise en œuvre du guide pratique pour le développement de la comptabilité en Afrique du Sud, en Colombie, au Guatemala et au Kenya. Il sera également question des difficultés techniques liées à l'application de certaines normes IFRS.

1. Aspects juridiques et réglementaires

18. L'application des normes IFRS nécessite une préparation considérable au niveau national afin de garantir la primauté de ces normes par rapport aux autres lois et normes nationales existantes¹⁷. Les quatre pays qui ont récemment appliqué le guide pratique pour le développement de la comptabilité ont promulgué des lois qui requièrent que les entités nationales élaborent des états financiers conformes aux normes IFRS. En l'absence d'un appui juridique, il est plus difficile d'appliquer ces normes. Les rôles et responsabilités des autorités chargées de réglementer la publication des états financiers à usage général doivent être clairement définis afin d'éviter les chevauchements avec d'autres organismes de réglementation, par exemple les autorités de contrôle prudentiel qui surveillent l'activité des banques et des assurances. L'application des normes IFRS s'accompagne souvent de l'adoption de normes internationales d'audit. C'est le cas dans tous les pays qui ont récemment mis en œuvre le guide pratique pour le développement de la comptabilité, ce qui signifie que les régulateurs doivent spécifier dans la loi, la réglementation ou les politiques les normes applicables à la préparation des états financiers et aux audits. Il convient également de préciser les régimes de publication d'informations financières et d'audit applicables aux microentreprises et aux petites et moyennes entreprises.

2. Dispositions institutionnelles

19. Pour que les normes IFRS puissent être appliquées de façon efficace, les pays doivent disposer d'institutions juridiquement reconnues et dotées d'un personnel et d'un financement adéquats. Par exemple, en Afrique du Sud, ce sont le Conseil des normes d'information financière et la Bourse de Johannesburg qui veillent à l'application des normes IFRS. La coordination entre les différentes institutions chargées de cette mission est essentielle. Par exemple, en Colombie, la Commission intersectorielle de comptabilité réunit différentes entités publiques pour veiller à la cohérence des activités. Dans l'un des pays ayant récemment appliqué le guide pratique pour le développement de la comptabilité, le manque de financement d'une entité coordinatrice a été cité comme un facteur limitant. Une étude récente portant sur 54 pays d'Afrique a montré que la faiblesse des capacités institutionnelles était considérée comme le principal obstacle à l'application des normes IFRS ; par exemple, 42 pays disposaient d'un organisme comptable reconnu, mais certains de ces organismes n'avaient pas l'assise juridique requise pour réglementer la profession comptable.

3. Renforcement des capacités humaines

20. Les organismes d'expertise comptable doivent s'assurer que les comptables sont formés en continu à l'application des normes IFRS. Les résultats des récentes applications du guide pratique pour le développement de la comptabilité montrent qu'il s'agit d'une question délicate, car le manque de compétences de certains comptables entrave la bonne application des normes IFRS. Dans certains cas, les exigences en matière de certification et d'agrément des auditeurs font défaut. Les comptables doivent bénéficier d'un enseignement

¹⁶ Voir <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/2019-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-standard/summary-of-iasb-tentative-decisions.pdf>.

¹⁷ Voir <https://www.ebizproject.com/the-issues-of-implementing-ifrs-in-developing-countries/>.

et d'une formation continue pour pouvoir produire de l'information financière conforme aux normes IFRS, et les autorités chargées de veiller à l'application de la loi doivent être compétentes dans ce domaine pour pouvoir exercer efficacement leurs fonctions. Il apparaît que dans certains pays, aucune formation professionnelle continue n'est requise, et qu'il n'existe pas de programmes d'éducation et de formation approfondies aux normes IFRS. Les pays en développement peuvent améliorer la qualité de l'information financière et de l'audit en mettant en œuvre des actions d'éducation et de formation, et en procédant à des examens de la qualité et à des enquêtes, et en imposant une discipline aux comptables professionnels.

4. Questions techniques liées à l'application des normes

21. La norme IFRS 17 (Contrats d'assurance) entrera en vigueur en janvier 2023, et il apparaît d'ores et déjà que des problèmes techniques liés à son application se poseront¹⁸. L'examen de l'application de la norme IFRS 9 a mis en évidence certaines difficultés techniques. Par exemple, au Brésil, l'application des normes IFRS pour les petites et moyennes entités a montré qu'il était nécessaire de mieux calibrer les exigences en matière de comptabilité et de publication d'information au regard de la taille des entreprises, notamment dans le cas des microentreprises.

a) *Contrats d'assurance*

22. La norme IFRS 17 est un modèle comptable normalisé universel applicable à tous les contrats d'assurance, qui apporte des changements importants à l'évaluation des passifs des assureurs. Le passif sur contrat d'assurance correspond à la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs associés à l'assurance, avec la constitution d'une provision pour risques. L'application de la norme IFRS 17 pose à l'ensemble des assureurs de tous les pays de nouvelles difficultés sur le plan comptable.

23. L'examen de la norme IFRS 17 serait incomplet sans la mention de la norme IFRS 9, qui a entraîné des changements dans l'évaluation et la constatation des revenus tirés des actifs¹⁹. L'application de la norme IFRS 9 pourrait susciter de nouvelles approches de modélisation du risque de crédit dans les investissements d'infrastructure, ce qui pourrait donner un nouvel élan au recalibrage du montant des charges financières induites par la réglementation.

b) *Instruments financiers*

24. La norme IFRS 9, en vigueur depuis janvier 2018, a modifié la manière dont les pertes de crédit sont comptabilisées. Alors qu'auparavant, les pertes de crédit subies étaient constatées, les banques doivent désormais comptabiliser les pertes de crédit attendues plus tôt dans le cycle de vie du crédit, dès la phase de montage, et augmenter la provision lorsque le risque de crédit augmente, sur la base d'informations prospectives. L'IASB a mené une enquête sur l'application de la norme IFRS 9²⁰. La plupart des répondants ont convenu que, de manière générale, les prescriptions étaient adaptées, ce qui indique qu'il n'est pas nécessaire d'y apporter des changements fondamentaux. Toutefois, il a été relevé que l'IASB pourrait aider les entités à assurer une application cohérente de la norme en clarifiant des aspects particuliers des prescriptions relatives aux flux qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts. La majorité des commentaires sur ces prescriptions concernaient les points suivants : les caractéristiques liées à l'information sur les questions d'environnement, de société et de gouvernance, et la façon d'évaluer si, pour un actif financier, les flux de trésorerie correspondaient uniquement à des remboursements de principal ou à des versements d'intérêts sur le principal restant dû (ce qui

¹⁸ L'application de la norme IFRS 17 a fait l'objet d'une note actuarielle visant à familiariser les actuaires avec les approches qui pourraient être adoptées et à montrer de quelle façon la profession pourrait aborder le sujet. Voir https://www.actuaries.org/iaa/IAA/Publications/IANs/IAA/Publications/international_actuarial_notes.aspx.

¹⁹ Voir <https://thedocs.worldbank.org/en/doc/758831545325065732-0030022018/How-Transparency-Can-Contribute-to-Development-November-2018-IFRS-Conference-A-Jobst>.

²⁰ Voir <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/may/iasb/ap3-ccfc-prioritising-pir-findings.pdf>.

fait qu'un actif peut être évalué selon la méthode du coût amorti), lorsque l'instrument répondait à ces caractéristiques ; les instruments liés par contrat²¹, à savoir le champ d'application des transactions auxquelles les prescriptions relatives aux instruments liés par contrat s'appliquent et la manière d'appliquer ces prescriptions, notamment les questions relatives à l'interaction entre les prescriptions relatives aux instruments liés par contrat et celles qui sont liées aux actifs financiers garantis uniquement par sûreté réelle.

25. Un certain nombre de pays ont rencontré des difficultés dans l'application de la norme IFRS 9²². Par exemple, pour les banques et les entreprises en Asie et dans le Pacifique, cela concernait principalement le nouveau modèle de dépréciation, qui exigeait d'elles qu'elles constituent des provisions pour les pertes de crédit attendues. Cette disposition a donné lieu à des difficultés importantes à l'échelle mondiale, lorsque les entreprises ont tenté de construire les modèles et d'obtenir les données nécessaires aux estimations requises par les modèles. La Banque mondiale, dans une étude récente sur les marchés émergents, a formulé un ensemble de recommandations de haut niveau pour les pays en train d'appliquer la norme IFRS 9 ou qui prévoient de le faire, en se fondant sur les commentaires émis par différents pays concernant les difficultés rencontrées et les solutions adoptées au moment de l'application de la norme, ainsi que sur les leçons apprises pendant la pandémie²³. Les pays qui ont déjà appliqué la norme IFRS 9 doivent répondre aux grandes questions suivantes : dans quelle mesure la pandémie influe-t-elle sur l'augmentation significative du risque de crédit ? De quelle façon les banques peuvent-elles estimer les pertes de crédit attendues dans un environnement aussi incertain ?

c) *Petites et moyennes entreprises*

26. Au Brésil, une étude de cas a montré que les normes IFRS pour les petites et moyennes entités étaient considérées comme trop complexes par les quelque 5 millions de microentreprises que compte le pays, et le Conseil fédéral de la comptabilité a publié des prescriptions comptables simplifiées pour ces entreprises. La réalité d'une entreprise de taille moyenne diffère nettement de celle d'une petite entreprise ; par conséquent, à partir de 2023, le Brésil disposera d'ensembles de normes adaptés aux besoins des entreprises de différentes tailles : les normes IFRS pour les grandes entreprises, les normes IFRS pour les petites et moyennes entités pour les entreprises de taille moyenne, une norme distincte pour les petites entreprises, et une autre pour les microentreprises²⁴. Ces deux dernières normes seront alignées sur la norme IFRS pour les petites et moyennes entités moyennant quelques simplifications pour tenir compte des caractéristiques de ces entreprises et du peu de ressources financières dont elles disposent pour les activités administratives. Malgré ces changements, il restera difficile d'associer les comptables des petites et moyennes entreprises au processus réglementaire et de leur dispenser une formation afin qu'ils disposent des connaissances requises pour appliquer les normes. Ces difficultés ont été détaillées dans une étude récente, où a été soulignée l'importance de former les petites et moyennes entreprises aux normes IFRS, sachant que les organismes comptables professionnels brésiliens ne proposent généralement pas de cours sur les normes IFRS pour ces entreprises et que, bien que le pays compte principalement des petites et moyennes entreprises, les programmes de formation supérieure aux normes IFRS étaient lacunaires, voire inexistant²⁵.

²¹ Dans la norme IFRS 9, les instruments liés par contrat sont décrits comme des types de transactions dans lesquels un émetteur établit un ordre de priorité de paiement entre les porteurs des actifs financiers en liant de multiples instruments entre eux par contrat et en créant ainsi des concentrations de risque de crédit.

²² Voir <https://www.eba.europa.eu/eba-notes-significant-efforts-ifrs-9-implementation-eu-institutions-cautions-some-observed>.

²³ Voir <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/35373>.

²⁴ Voir <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifrs-for-smes/ifrs-for-smes/2022/march-2022-ifrs-for-smes-update/>.

²⁵ F. J. A. Gonçalves, A. A. F. De Moura et F. Y. S. Motoki, 2022, «What influences the implementation of IFRS for SMEs [small and medium-sized enterprises] ? The Brazilian case », *Accounting and Finance*, vol. 62, n° 2, p. 2947 à 2992.

III. Application concrète des normes comptables internationales pour le secteur public

A. Contexte et aperçu de l'état de l'application des normes

27. Les questions relatives à la comptabilité et à l'information dans le secteur public sont une préoccupation de l'ensemble de la communauté comptable depuis des décennies. En 1986, la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC) a créé le Comité du secteur public pour traiter des questions de comptabilité dans le secteur public au moyen de recherches et de publications. En 2004, à l'occasion d'une réorganisation générale de l'IFAC, le Comité du secteur public a été remplacé par le Conseil des normes IPSAS. Pour les entités, l'utilisation des normes IPSAS vise à assurer la comparabilité avec les états financiers des périodes précédentes ainsi qu'avec ceux d'autres entités²⁶. L'application des normes IPSAS publiées par le Conseil n'est pas obligatoire. C'est donc aux pouvoirs publics que revient la décision d'adopter les normes IPSAS de façon intégrale, partielle (c'est-à-dire seulement certaines normes) ou en adaptant certaines d'entre elles, ou de ne pas les appliquer du tout. Les normes IPSAS sont appliquées par un certain nombre d'États et d'organisations internationales et régionales, y compris dans le système des Nations Unies. L'application des normes IPSAS confère de la crédibilité aux états financiers, car elles sont considérées comme fiables, ayant été élaborées par des experts mondialement reconnus à l'issue d'une procédure officielle.

28. Dans un rapport intitulé « International Public Sector Financial Accountability Index: 2021 Status Report » (rapport d'étape pour 2021 concernant l'indice international de responsabilité financière dans le secteur public), l'IFAC a souligné que le processus visant à fournir de l'information financière de qualité dans le secteur public repose sur l'engagement des pouvoirs publics nationaux à appliquer des normes reconnues au niveau international²⁷. S'agissant du secteur public, 40 des 165 pays suivis dans le cadre de l'indice (soit 24 %) ont adopté les normes IPSAS sans modification. Cependant, dans de nombreux cas, les démarches d'adoption varient selon les pays en raison de considérations politiques et économiques qui influent sur les décisions prises par les pouvoirs publics. De nombreux pays favorisent une adoption progressive des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice, et 53 pays (32 %) appliquent des normes IPSAS adaptées au contexte local ou des normes nationales faisant référence aux normes IPSAS.

29. L'IFAC catégorise les pays en fonction du niveau d'adoption des normes IPSAS de la façon suivante : 0, normes non adoptées ; 1, normes partiellement adoptées ; 2, normes entièrement adoptées. Il se peut que les pays du premier groupe appliquent la comptabilité d'exercice, mais sans avoir officiellement adopté les normes IPSAS sous quelque forme que ce soit. Les pays du deuxième groupe appliquent les normes IPSAS fondées sur la comptabilité de trésorerie ou seulement certaines normes. Les pays du troisième groupe appliquent les plus récentes versions des normes IPSAS dans leur intégralité²⁸. Au sein d'un même pays, du fait de la disparité des systèmes administratifs et juridiques et des différents niveaux de ressources humaines, techniques et financières, les exigences comptables peuvent varier entre les entités de l'administration centrale et les organismes territoriaux ou décentralisés. Il est donc difficile de définir avec précision le statut international de l'application des normes IPSAS²⁹.

30. En outre, l'adoption des normes IPSAS entraîne un changement majeur pour les pouvoirs publics, en particulier dans les pays en développement, qui se traduisent généralement par des difficultés liées au passage d'un système de comptabilité de trésorerie à un système de comptabilité d'exercice, la mise en place d'une nouvelle infrastructure

²⁶ Voir <https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements>.

²⁷ Voir <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020>.

²⁸ V. Tawiah, 2022, « The effect of IPSAS adoption on governance quality: Evidence from developing and developed countries », *Public Organization Review*.

²⁹ M. Gómez-Villegas, I. Brusca et A. Bergmann, 2020, « IPSAS in Latin America: Innovation, isomorphism or rhetoric? », *Public Money and Management*, vol. 40, n° 7, p. 489 à 498.

technologique pour appuyer l'adoption de la comptabilité d'exercice et des procédures de publication, un besoin de formation continue des comptables du secteur public, la nécessité de s'assurer que les utilisateurs de l'information financière fondée sur les normes IPSAS ont reçu la formation requise pour comprendre la façon d'utiliser les données dans leur prise de décision, et l'intégration de nouvelles structures et fonctions institutionnelles pour appuyer l'application des normes IPSAS. L'adoption des normes IPSAS a progressé dans le monde entier, mais certaines difficultés persistent, notamment en ce qui a trait au renforcement des compétences des comptables du secteur public et à la mise en place d'une structure institutionnelle solide pour appuyer la publication d'informations fondées sur les normes IPSAS.

31. On trouvera dans la présente section des informations actualisées par région³⁰.

1. Afrique

32. Dans un rapport intitulé « International Standards: 2019 Global Status Report », l'IFAC a déclaré que l'utilisation de normes fondées sur la comptabilité d'exercice devrait se développer en Afrique (neuf pays concernés) sur la période 2020-2025. Par exemple, en 2013, le Gouvernement de la République-Unie de Tanzanie a adopté les normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice à tous les niveaux de l'administration, le Conseil national des comptables et des auditeurs ayant joué un rôle clef dans le processus d'application des normes en tant que membre du comité directeur national créé par le Gouvernement pour en superviser la mise en œuvre.

2. Asie et Pacifique

33. Dans le rapport intitulé « International Standards: 2019 Global Status Report », l'IFAC a déclaré que l'utilisation de normes fondées sur la comptabilité d'exercice devrait se développer en Asie (17 pays concernés) sur la période 2020-2025. En 2020, la Banque asiatique de développement a souligné que le renforcement des capacités de gestion financière des pays d'Asie et du Pacifique prendrait notamment la forme d'une incitation à adopter les normes IPSAS, grâce entre autres à l'amélioration de la qualité des audits comptables par des professionnels des secteurs privé et public, d'un appui à l'adoption des normes IPSAS, et du renforcement des capacités en matière de gestion financière et d'audit du personnel des organismes de mise en œuvre et des institutions supérieures de contrôle des finances publiques dans les pays en développement membres de la Banque asiatique de développement³¹.

3. Europe orientale

34. Les pays d'Europe orientale ont entamé des processus d'adoption des normes IPSAS³². La Banque mondiale a lancé le programme PULSAR (Public Sector Accounting and Reporting Program), qui vise à renforcer les pratiques de comptabilité et de publication dans les Balkans occidentaux et les pays du Partenariat oriental de l'Union européenne afin d'appuyer la mise en place de cadres de comptabilité et d'information financière dans le secteur public qui soient conformes aux normes internationales et aux bonnes pratiques³³. Ce processus de modernisation des systèmes de comptabilité et de publication de l'information financière dans le secteur public se poursuivra jusqu'en 2025, voire au-delà³⁴. La majorité des pays ont lancé, sous une forme ou sous une autre, une réforme de leur comptabilité publique visant à adopter la comptabilité d'exercice, ce qui pourrait appuyer les efforts

³⁰ TD/B/C.II/ISAR/86.

³¹ Voir <https://www.adb.org/projects/52113-001/main>.

³² Pour des exemples nationaux d'application des normes IPSAS, voir <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-03353-8>.

³³ Voir <https://cfr.worldbank.org/programs/pulsar> et <https://www.worldbank.org/en/region/eca/brief/pulsar>.

Note : Les bénéficiaires actuels de ce programme sont l'Albanie, l'Arménie, l'Azerbaïdjan, le Bélarus, la Bosnie-Herzégovine, la Croatie, la Géorgie, le Monténégro, la Macédoine du Nord, la République de Moldova, la Serbie et l'Ukraine.

³⁴ Voir <https://cfr.worldbank.org/publications/stocktaking-public-sector-accounting-and-reporting-environment-pulsar-beneficiary> et <https://cfr.worldbank.org/index.php/node/4331>.

actuellement déployés pour renforcer les capacités du personnel et faciliter la coordination des réformes engagées. Les exemples d'États membres de l'Union européenne, ainsi que d'États en voie d'adhésion à l'Union européenne (Albanie, Monténégro, Macédoine du Nord et Serbie) ou aspirant à le faire (République de Moldova, Ukraine), montrent que les réformes de la comptabilité du secteur public semblent être principalement motivées par des facteurs externes tels que les directives de l'Union européenne, qui exigent la mise en place d'une comptabilité d'exercice aux fins de l'établissement des rapports budgétaires dans le cadre du système européen des comptes (2010) ou l'initiative d'Eurostat visant à élaborer et à appliquer des normes comptables européennes pour le secteur public³⁵.

4. Amérique latine et Caraïbes

35. En Amérique latine, des réformes de la comptabilité dans le secteur public sont en cours, et les normes IPSAS deviennent une référence pour le passage à la comptabilité d'exercice. Le Brésil, le Chili, la Colombie et le Costa Rica progressent dans la mise en œuvre des normes IPSAS, mais à des vitesses et à des niveaux différents. El Salvador, l'Équateur, le Guatemala, le Panama et le Paraguay ont officiellement approuvé l'adoption des normes IPSAS et œuvrent à leur application. Les progrès les plus importants concernent l'institutionnalisation des services comptables, la professionnalisation des experts du secteur public en matière de gestion financière et l'amélioration de l'information sur les actifs du secteur public, progrès qui permettront de maintenir une certaine stabilité budgétaire³⁶.

5. Europe occidentale

36. Les pays de l'Union européenne ont adopté une approche volontaire et progressive de l'adoption des normes comptables pour le secteur public, axée sur une transparence des finances publiques à court et à moyen terme et sur la comparabilité à moyen et à long terme³⁷. Une étude récente portant sur neuf pays a mis en évidence les raisons des écarts par rapport aux normes IPSAS ou de la non-adoption de ces normes³⁸.

B. Aperçu des normes et projets à venir

37. En 2021, le Conseil des normes IPSAS a publié les quatre exposés-sondages suivants : l'exposé-sondage 76 sur la mise à jour du chapitre 7 du cadre conceptuel (évaluation des actifs et des passifs dans les états financiers), l'exposé-sondage 77 sur l'évaluation de la juste valeur, l'exposé-sondage 78 sur les immobilisations corporelles, et l'exposé-sondage 79 sur les actifs non courants détenus en vue de la vente et les activités abandonnées³⁹. Ils ont été publiés ensemble afin d'harmoniser les principes d'évaluation communs proposés et d'assurer la cohérence de l'ensemble du projet d'orientation s'agissant des modalités d'application de ces principes. Les autres exposés-sondages que le Conseil a publiés sur la période 2020-2022 sont abordés dans la présente section, où l'on trouvera également un examen des initiatives de normalisation en cours au Conseil.

³⁵ Voir <https://cfr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms>.

³⁶ M. Gómez-Villegas, I. Brusca et A. Bergmann, 2020.

³⁷ Voir M. Bekiaris et T. Paraponti, 2022, « Examining the status of IPSAS adoption at the country level: An analysis of the OECD member States », *Journal of Accounting and Organizational Change*, disponible à l'adresse <https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2021-0023> ; https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2021-06/LIVIA%20SHINN%20STRAKOVA_Eurostat_First%20Time%20IPSAS%20Adoption.pdf.

³⁸ T. Polzer, G. Grossi et C. Reichard, 2022, « Implementation of the international public sector accounting standards in Europe: Variations on a global theme », *Accounting Forum*, vol. 46, n° 1, p. 57 à 82.

³⁹ Voir <https://www.ipsasb.org/news-events/2021-04/ipsasb-issues-package-measurement-related-exposure-drafts>.

1. Amélioration des normes

38. L'exposé-sondage 80 propose des améliorations concernant un certain nombre de normes IPSAS dans le cadre de leur mise à jour continue. La période de commentaires s'est achevée en septembre 2021.

2. Mise à jour du cadre conceptuel

39. L'exposé-sondage 81 est la deuxième version résultant d'un projet de portée limitée visant à réviser certains points précis du cadre conceptuel. Il propose des mises à jour des chapitres du cadre portant sur les caractéristiques de l'information financière qui participent de l'utilité de cette information, à savoir les caractéristiques qualitatives et les éléments constitutifs des états financiers, et comprend les éléments suivants : une clarification du rôle du principe de prudence dans l'information financière produite par le secteur public ; des définitions révisées de l'actif et du passif ; une clarification de ce qui constitue un transfert de ressources pour déterminer si une entité a un passif ; des orientations restructurées sur la notion de passif, afin de faciliter la compréhension des utilisateurs du cadre⁴⁰.

3. Régimes de retraite

40. L'exposé-sondage 82 vise à renforcer la transparence et la responsabilité des entités du secteur public s'agissant des obligations liées aux prestations de retraite multiemployeurs. L'objectif est d'élaborer des prescriptions en matière de comptabilité, de présentation et de publication des états financiers d'un régime de retraite du secteur public. Le projet figurant dans l'exposé-sondage est fondé sur la norme comptable internationale IAS 26, dont il diffère néanmoins sur les points suivants⁴¹ :

a) La norme comptable internationale IAS 26 autorise, pour les régimes de retraite à prestations définies, la présentation des obligations soit dans les états financiers, soit dans les notes, soit dans un document séparé ; l'exposé-sondage 82 prévoit une présentation dans les états financiers, et plus précisément dans l'état de la situation financière ;

b) La norme comptable internationale IAS 26 ne requiert pas que les actifs du régime soient évalués à leur juste valeur, contrairement à ce qui figure dans l'exposé-sondage 82 ;

c) Pour estimer la valeur actualisée des pensions de retraite promises, la norme comptable internationale IAS 26 permet d'utiliser soit une projection des salaires, soit les salaires actuels ; l'exposé-sondage 82 ne retient que les salaires projetés ;

d) La norme comptable internationale IAS 26 ne fait pas état du tableau des flux de trésorerie, alors que l'exposé-sondage 82 propose que les régimes de retraite soient tenus de préparer ce tableau.

41. Le champ d'application de l'exposé-sondage 82 comprend tous les types de régimes de retraite du secteur public, qu'ils soient formels ou informels, à capital variable ou non, à employeur unique ou employeurs multiples ou relevant de la prévoyance d'État. Toutefois, l'exposé-sondage ne s'applique pas aux pensions de vieillesse versées dans le cadre de programmes d'aide sociale ou de sécurité sociale, ni aux régimes de sécurité sociale qui versent des pensions à tous les citoyens. La période de commentaires pour l'exposé-sondage 82 a pris fin le 1^{er} août 2022⁴².

4. Contrats de location

42. La norme IPSAS 43, qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2025, est fondée sur la norme IFRS 16 et introduit un modèle de droit d'utilisation en lieu et place du modèle de la norme IPSAS 13 sur les risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif. En ce qui concerne

⁴⁰ Voir <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-02/ipsasb-proposes-important-limited-scope-updates-its-conceptual-framework>.

⁴¹ Voir <https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-ed-82-retirement-benefit-plans>.

⁴² Voir <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-04/ipsasb-seeks-comments-retirement-benefit-plans-proposals>.

les bailleurs, la norme IPSAS 43 reprend essentiellement les dispositions de la norme IPSAS 13⁴³. Les principaux avantages de la norme IPSAS 43 sont une transparence accrue en ce qui concerne les actifs et passifs qui découlent des contrats de location, les preneurs étant tenus de les comptabiliser pour tous les contrats de location, ainsi qu'une comparabilité accrue des états financiers des preneurs qui achètent des actifs à des bailleurs.

5. Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées

43. La norme IPSAS 44, qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2025, est fondée sur la norme IFRS 5 et précise la comptabilisation des actifs détenus en vue de la vente ainsi que la présentation et les informations à fournir sur les activités abandonnées. Elle comprend des prescriptions supplémentaires pour le secteur public, en particulier la divulgation de la juste valeur des actifs destinés à la vente qui sont évalués à leur valeur comptable lorsque celle-ci est sensiblement inférieure à leur juste valeur⁴⁴.

6. Modifications concernant les coûts d'emprunt

44. Les lignes directrices abordent des questions propres au secteur public, l'accent étant mis sur les transactions liées à la capitalisation des coûts d'emprunt lorsque les fonds sont empruntés par une entité liée ou dans le cadre d'un programme de prêt centralisé. Elles illustrent la mesure dans laquelle les coûts d'emprunt directement imputables à l'acquisition, à la construction ou à la production d'un actif remplissant les conditions voulues peuvent être immobilisés et facilitent la préparation d'informations financières pertinentes, fidèles, représentatives et comparables s'agissant de ces transactions importantes dans le secteur public⁴⁵.

7. Ressources naturelles

45. Le Conseil des normes IPSAS a publié un document de consultation sur les ressources naturelles en tant que première étape de l'élaboration d'orientations sur la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la communication d'informations sur les ressources naturelles dans le secteur public⁴⁶. Une des principales questions est de savoir si une ressource naturelle peut être comptabilisée en tant qu'actif dans les états financiers à usage général. Le document de consultation comprend les sections suivantes : examen de la description des ressources naturelles, examen des méthodes de comptabilisation des activités liées à chaque sujet, application des critères de comptabilisation des actifs, considérations relatives à l'évaluation pour chaque sujet, et considérations liés à la communication d'informations.

8. Programme de travail en 2022

46. Le programme de travail pour 2022 du Conseil des normes IPSAS comprend des projets sur les grands sujets suivants : la présentation des états financiers, l'information différentielle et un processus de consultation mondiale sur l'état d'avancement de la publication d'informations sur la durabilité dans le secteur public⁴⁷. En outre, le Conseil, afin de guider la profession comptable dans l'application des normes IPSAS, a lancé une plateforme numérique qui regroupe les normes internationales⁴⁸. En mai 2022, il a publié un document de consultation sur l'état d'avancement de la publication d'informations sur la durabilité dans le secteur public⁴⁹.

⁴³ Voir <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-43-leases>.

⁴⁴ Voir <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-05/ipsasb-issues-ipsas-44-non-current-assets-held-sale-and-discontinued-operations>.

⁴⁵ Voir <https://www.ipsasb.org/publications/amendments-ipsas-5-borrowing-costs-non-authoritative-guidance>.

⁴⁶ Voir <https://www.ipsasb.org/publications/consultation-paper-natural-resources>.

⁴⁷ Voir <https://www.ipsasb.org/publications/mid-period-work-program-consultation-summary> et <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-05/ipsasb-adds-four-projects-its-2022-work-program>.

⁴⁸ Voir <https://www.ipsasb.org/news-events/2021-11/ipsasb-announces-eis-digital-platform-navigate-international-public-sector-accounting-standards>.

⁴⁹ Voir <https://www.ipsasb.org/publications/consultation-paper-advancing-public-sector-sustainability-reporting>.

C. Questions concrètes liées à l'application des normes

47. Les considérations pratiques liées au renforcement des capacités réglementaires, institutionnelles et humaines aux fins de l'application des IPSAS sont abordées dans cette section, sur la base des connaissances acquises lors de la mise en œuvre du guide pratique pour le développement de la comptabilité, des conclusions des études universitaires et des travaux menés par les organisations professionnelles de comptables et d'autres partenaires de développement.

1. Aspects juridiques et réglementaires

48. L'application des normes IPSAS nécessite l'appui des parties prenantes et des responsables politiques au plus haut niveau. Dans certains cas, il convient de présenter clairement les normes et de justifier le besoin d'utiliser des normes comptables pour le secteur public élaborées au niveau international en lieu et place des normes nationales existantes. Cette décision peut nécessiter un appui législatif ou politique. Les quatre pays qui ont récemment mis en œuvre le guide pratique pour le développement de la comptabilité appliquent des normes comptables nationales pour le secteur public fondées sur les normes IPSAS. Une étude de cas sur l'application concrète des normes IPSAS aux Philippines, menée à la demande de la CNUCED et de l'IFAC, illustre la façon dont le pays a progressivement appliqué des normes nationales fondées sur les normes IPSAS⁵⁰. En outre, il faut évaluer la compatibilité et la conformité des cadres juridiques et réglementaires nationaux actuels au regard des pratiques internationales. Il est recommandé d'élaborer et de promulguer une loi sur la comptabilité dans le secteur public. Des retards dans la mise à jour des cadres juridiques et réglementaires pourraient compromettre le succès des réformes⁵¹.

2. Dispositions institutionnelles

49. Les rôles et responsabilités des acteurs de l'application des normes IPSAS sont généralement dévolus à plusieurs institutions nationales. La préparation des états financiers relève de la responsabilité – définie par la réglementation – des entités concernées, et les travaux d'audit sont réalisés par une entité indépendante telle qu'une institution supérieure de contrôle ou le bureau de l'auditeur général, en fonction de la tradition nationale. L'application des normes IPSAS peut s'accompagner de la mise en œuvre de normes d'audit internationalement reconnues. Par exemple, une étude de cas menée aux Philippines a montré la façon dont le pays, dans le cadre de la réforme de la publication d'informations financières par les entités du secteur public, avait élaboré des normes d'audit nationales fondées sur les normes internationales publiées par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance. Le renforcement des capacités professionnelles en comptabilité et dans des disciplines connexes telles que l'actuariat et l'évaluation est un autre domaine dans lequel un appui institutionnel fort est requis. Il est important de clarifier qui, au niveau national, est responsable de l'élaboration des normes pour le secteur public ou de l'approbation et de l'adoption des normes IPSAS telles qu'elles sont publiées par le Conseil des normes IPSAS. Il est également nécessaire que les différentes institutions chargées de garantir la bonne gestion des entités du secteur public coordonnent leur action. Par exemple, la Fédération panafricaine des comptables a publié un guide à l'intention des organisations professionnelles de comptables, qui fournit un appui technique aux pouvoirs publics nationaux qui ont entamé un processus d'application de normes IPSAS ou sont sur le point de le faire⁵².

3. Renforcement des capacités humaines

50. L'enseignement de la comptabilité constitue le point de départ de la pratique comptable ; il est donc constamment actualisé dans l'objectif de combler le fossé entre

⁵⁰ Voir <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/case-study-adoption-international-public-sector-accounting-standards-philippines>.

⁵¹ Les examens institutionnels et les examens de la gouvernance que la Banque mondiale met en œuvre sont des exemples de rapports analytiques axés sur le fonctionnement des grandes institutions publiques ; voir <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/11334>.

⁵² Voir <https://www.pafa.org.za/resources/pafa-ipsas-implementation-roadmap>.

l'enseignement théorique et la pratique professionnelle⁵³. Dans le secteur public, il joue un rôle essentiel dans le bon fonctionnement de l'administration. Selon la Banque mondiale, il est essentiel que les parties prenantes nationales, les comptables, les auditeurs, les organisations non gouvernementales et le personnel des services budgétaires parlementaires puissent bénéficier de possibilités de formation pour parvenir à une compréhension approfondie des normes IPSAS, notamment des avantages de leur application, et ce, afin de créer une dynamique de la réforme. Il faut que ces parties prenantes puissent débattre en connaissance de cause de la manière dont les principes et les normes doivent être appliqués et adaptés dans les systèmes nationaux, et qu'elles puissent évaluer a posteriori si le processus d'application s'est déroulé de façon appropriée⁵⁴.

51. Le Groupe de travail intergouvernemental d'experts, à l'occasion des débats tenus à ses sessions précédentes, a indiqué que le secteur public était touché par une pénurie chronique de comptables qualifiés. Les comptables du secteur public sont peu représentés dans les organisations professionnelles. Par exemple, selon une enquête menée par la Fédération des experts-comptables de l'Asie et du Pacifique auprès d'organisations professionnelles de comptables regroupant près de 1,8 million de membres dans 30 pays, seulement environ 120 000 d'entre eux (soit 8 %) travaillaient dans le secteur public⁵⁵. Ces organisations jouent un rôle essentiel en aidant les institutions du secteur public à renforcer les capacités professionnelles requises pour appliquer correctement les normes IPSAS. Trois des quatre pays qui ont récemment mis en œuvre le guide pratique pour le développement de la comptabilité disposent d'une organisation professionnelle de comptables spécialisée capable de répondre aux besoins des comptables du secteur public. Il semble que le nombre d'organisations de ce type élaborant des formations sur mesure pour les comptables du secteur public soit en augmentation. L'Association of Chartered Certified Accountants a été l'une des premières à élaborer un programme de formation consacré aux normes IPSAS. En outre, afin d'aider les pouvoirs et organismes publics qui souhaitent publier de l'information financière conformément aux normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice, l'IFAC a élaboré un ensemble de supports de formation des formateurs pouvant être utilisés dans le cadre d'un cours de cinq jours en tant qu'introduction aux normes IPSAS existantes⁵⁶. En République-Unie de Tanzanie, en réponse à la demande croissante d'états financiers transparents et de haute qualité conformes aux normes IPSAS, le National Board of Accountants and Auditors a élaboré un cours sanctionné par un diplôme consacré aux normes IPSAS.

52. La mise en œuvre des normes IPSAS est un processus interdisciplinaire. L'application de normes complètes et fondées sur la comptabilité d'exercice, telles que les normes IPSAS, requiert que soient menées des estimations actuarielles à des fins d'évaluation, s'agissant par exemple des prestations de retraite des fonctionnaires. Une évaluation réalisée par un professionnel peut également être souvent nécessaire pour déterminer la valeur comptable des éléments à inscrire dans les comptes d'une entité. De nombreux pays en développement ne comptent que peu de ces professionnels, voire aucun, et il y a un besoin aigu de renforcer les capacités dans ce domaine.

4. Questions techniques liées à l'application des normes

53. L'application des normes IPSAS se fait souvent par étapes, plutôt qu'en une seule fois, car une telle approche est souvent difficile sur les plans technique et financier. Une exécution échelonnée passe dans un premier temps par l'adoption et l'application des normes IPSAS fondées sur la comptabilité de caisse, puis par une phase d'intégration des normes IPSAS fondées sur la comptabilité de caisse modifiée, puis, après une période d'une durée raisonnable et déterminée, par l'adoption et l'application des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Les normes IPSAS fondées sur la comptabilité de caisse ne permettent pas de montrer une corrélation claire entre les résultats attendus et les ressources

⁵³ Voir S. Karatzimas, J. Heiling et C. Aggestam-Pontoppidan, 2022, « Public sector accounting education: A structured literature review », *Public Money and Management*.

⁵⁴ Voir <https://cfr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms>.

⁵⁵ Voir <http://www.capa.com.my/paos-engaging-with-the-public-sector/>.

⁵⁶ Voir <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/train-trainer-introduction-ipsas-module-1-introduction>.

utilisées, contrairement aux normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Les pays utilisent les normes IPSAS fondées sur la comptabilité de caisse de diverses manières. On trouvera ci-après des exemples de pays pour lesquels des données récentes sont disponibles⁵⁷ :

a) Botswana : la loi de 2010 sur l'information financière (Financial Reporting Act) prescrit l'adoption des normes IPSAS et habilite l'autorité de surveillance comptable (Accountancy Oversight Authority) à veiller à leur bonne application. Selon l'Institute of Chartered Accountants, les pouvoirs publics ont adopté des normes modifiées fondées sur la comptabilité de caisse en prenant les normes IPSAS comme référence, dans l'objectif de passer aux normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice d'ici à 2023 ;

b) Chypre : le Trésor, en coopération avec des conseillers externes, a élaboré un plan d'action global en vue de l'adoption de la comptabilité d'exercice dans le secteur public, en tenant compte des avis et des commentaires de tous les ministères concernés, de la Cour des comptes et du service d'audit interne. Le Conseil des ministres a adopté ce plan d'action en 2016 et autorisé le Comptable général à prendre toutes les mesures nécessaires à sa mise en œuvre, en coopération avec l'ensemble des ministères de tutelle, départements et services indépendants ;

c) Népal : depuis 2009, le Conseil des normes comptables élabore des normes pour le secteur public en s'inspirant des normes IPSAS fondées sur la comptabilité de caisse. Selon l'Institut des comptables agréés, le Gouvernement prévoit que 16 ministères devront appliquer les normes comptables nationales pour le secteur public, et l'Institut a piloté ce processus au Ministère des infrastructures et des transports et au Ministère de la femme, de l'enfant et de la protection sociale ;

d) Sierra Leone : le Bureau du comptable général a adopté les normes IPSAS fondées sur la comptabilité de caisse. Il n'est pas prévu pour le moment de passer aux normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice, mais des discussions sont en cours sur l'élaboration d'une feuille de route visant à améliorer la qualité et l'exhaustivité de la publication d'informations par les entités du secteur public, qui prendrait également en considération les obstacles liés à l'identification et à l'évaluation des immobilisations corporelles et des ressources naturelles, ainsi que sur l'élaboration et le fonctionnement d'un système intégré d'information relatif à la gestion financière.

IV. Questions à approfondir

54. La présente note aborde les faits nouveaux relatifs aux normes IFRS et IPSAS et les questions soulevées par leur application concrète. Outre les thèmes abordés dans la présente note, les participants à la trente-neuvième session du Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication souhaitent peut-être examiner les questions suivantes :

a) Existe-t-il des obstacles à la poursuite de l'adoption au niveau mondial des normes IFRS ou IPSAS ?

b) Peut-on évaluer de façon concrète les avantages découlant de l'application des normes IFRS ou IPSAS ?

c) Quels sont les principaux enseignements à retenir s'agissant du renforcement de la réglementation et des capacités institutionnelles et humaines nécessaires à l'application des normes IFRS ou IPSAS ?

d) Y a-t-il des domaines dans lesquels il est nécessaire de renforcer encore davantage les capacités au niveau national afin de faciliter l'application des normes IFRS ou IPSAS ?

⁵⁷ Voir <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/botswana> ; http://www.treasury.gov.cy/treasury/treasurynew.nsf/page74_en/page74_en?opendocument et <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/cyprus> ; <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/nepal> ; et <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/35096>.

e) De quelle façon le Groupe de travail intergouvernemental d'experts peut-il continuer d'améliorer le guide pratique pour le développement de la comptabilité pour accompagner les États dans l'application concrète des normes IFRS ou IPSAS ?
