

INTRODUCTION

DES NORMES COMPTABLES DESTINEES AU SECTEUR PUBLIC

Le Public Sector Committee de l'International Federation of Accountants (le Comité) met au point des normes comptables recommandées pour les entités du secteur public, appelées Normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS). Pleinement conscient des avantages substantiels de la cohérence et de la comparabilité d'informations financières d'une juridiction à l'autre, le Comité est convaincu que les normes IPSAS joueront un rôle essentiel pour atteindre ce but. L'adoption des IPSAS par les États permettra d'améliorer tant la qualité que la comparabilité des informations financières publiées par des entités du secteur public dans le monde.

Les normes IPSAS sont élaborées pour être appliquées par des entités adoptant la méthode de la comptabilité d'exercice et par des entités adoptant la méthode de la comptabilité de caisse.¹

Le Comité reconnaît le droit des États et des normalisateurs comptables nationaux à établir des directives et des normes comptables pour l'information financière à fournir. Le Comité estime que la présente Norme constitue une importante étape dans le sens de l'amélioration de la cohérence et de la comparabilité de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse, et encourage dès lors l'adoption de cette Norme. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes aux IPSAS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de la première partie de la présente IPSAS.

Le Comité encourage les États à progresser dans le sens de la méthode de la comptabilité d'exercice et à harmoniser les dispositions nationales avec les IPSAS préparées pour être appliquées par des entités adoptant la méthode de la comptabilité d'exercice. Les entités qui souhaitent adopter la méthode de la comptabilité d'exercice à l'avenir pourront trouver utiles d'autres publications du Comité, et en particulier l'Étude 14 *Transition vers la comptabilité d'exercice: Commentaires pour les États et les entités du secteur public*.

¹ Dans le contexte de cette norme, l'expression anglaise "cash basis (of accounting)" a été traduit en français par "comptabilité de caisse"; les autres expressions contenant le terme "cash" ont été traduites par le mot "trésorerie". Les termes français "caisse" et "trésorerie" sont ici équivalents.

INFORMATION FINANCIERE SELON LA METHODE DE LA COMPTABILITE DE CAISSE

Structure de la Norme

La présente Norme se compose de deux parties:

- La première partie est obligatoire. Elle énonce les dispositions applicables à toutes les entités présentant des états financiers à usage général selon la méthode de la comptabilité de caisse. Elle définit la méthode de la comptabilité de caisse, énonce des dispositions relatives aux informations à fournir dans les états financiers et les notes justificatives, et traite d'un certain nombre de problématiques spécifiques d'information financière. Les dispositions de cette partie de la Norme doivent être appliquées par les entités qui déclarent se conformer à la Norme comptable internationale du secteur public *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.
- La deuxième partie n'est pas obligatoire. Elle identifie les méthodes comptables et les informations à fournir complémentaires qu'une entité est encouragée à adopter pour améliorer sa reddition de comptes financiers et la transparence de ses états financiers. Elle comprend des explications relatives aux méthodes alternatives de présentation de certaines informations.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR
PUBLIC**

**INFORMATION FINANCIERE SELON LA METHODE DE LA
COMPTABILITE DE CAISSE**

SOMMAIRE

	Paragraphe
INTRODUCTION	
STRUCTURE DE LA NORME	
Première partie: Dispositions normatives	
OBJECTIF	
1.1 CHAMP D'APPLICATION DES DISPOSITIONS NORMATIVES	1.1.1 – 1.1.7
1.2 LA COMPTABILITÉ DE CAISSE.....	1.2.1 – 1.2.9
Définitions	1.2.1 – 1.2.9
Méthode de la comptabilité de caisse	1.2.2
Équivalents de trésorerie.....	1.2.3 – 1.2.5
Trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers .	1.2.6 – 1.2.9
1.3 DISPOSITIONS RELATIVES À LA PRÉSENTATION ET AUX INFORMATIONS A FOURNIR	1.3.1 – 1.3.38
Définitions	1.3.1 – 1.3.3
États financiers.....	1.3.4 – 1.3.11
Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie	1.3.12 – 1.3.29
Classification	1.3.17
Postes, rubriques et sous-totaux.....	1.3.18
Présentation pour le montant net	1.3.19 – 1.3.23
Paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité.....	1.3.24 – 1.3.29
Méthodes comptables et notes explicatives	1.3.30 – 1.3.38
Structure des notes.....	1.3.30 – 1.3.31
Sélection et application des méthodes comptables	1.3.32 – 1.3.38

1.4	CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES	1.4.1 – 1.4.25
	Durée de l'exercice	1.4.1 – 1.4.3
	Diffusion en temps opportun	1.4.4
	Date d'autorisation	1.4.5 – 1.4.6
	Informations relatives à l'entité	1.4.7 – 1.4.8
	Restrictions affectant les soldes de trésorerie et l'accès à l'emprunt	1.4.9 – 1.4.12
	Cohérence de la présentation	1.4.13 – 1.4.15
	Informations comparatives	1.4.16 – 1.4.20
	Identification des états financiers	1.4.21 – 1.4.25
1.5	CORRECTION D'ERREURS.....	1.5.1 – 1.5.5
1.6	ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS.....	1.6.1 – 1.6.21
	Définitions	1.6.1 – 1.6.4
	Entité économique	1.6.2 – 1.6.4
	Périmètre des états consolidés	1.6.5 – 1.6.15
	Procédures de consolidation	1.6.16 – 1.6.19
	Informations à fournir en matière de consolidation	1.6.20
	Dispositions transitoires	1.6.21
1.7	MONNAIE ÉTRANGÈRE.....	1.7.1 – 1.7.8
	Définitions	1.7.1
	Traitement des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie en monnaie étrangère.....	1.7.2 – 1.7.8
1.8	DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA PREMIÈRE PARTIE ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES	1.8.1 – 1.8.3
	Date d'entrée en vigueur	1.8.1
	Dispositions transitoires - Périmètre des états financiers consolidés	1.8.2 – 1.8.3
ANNEXE 1: ILLUSTRATION DES DISPOSITIONS DE LA PREMIERE PARTIE DE LA NORME		
Deuxième partie: Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée		
2.1	INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST RECOMMANDÉE.....	2.1.1 – 2.1.59
	Définitions	2.1.1 – 2.1.2

Avantages économiques futurs ou potentiel de service	2.1.2
Continuité d'activité	2.1.3 – 2.1.5
Éléments extraordinaires.....	2.1.6 – 2.1.14
Distincts des activités ordinaires.....	2.1.8
Qui ne devraient pas se reproduire dans un avenir prévisible....	2.1.9
Qui échappent au contrôle ou à l'influence de l'entité.....	2.1.10
Identifier les éléments extraordinaires	2.1.11 – 2.1.14
Opérations administrées.....	2.1.15 – 2.1.22
Recouvrement des produits.....	2.1.18 – 2.1.20
Flux de trésorerie “de transit”	2.1.21
Transferts versés	2.1.22
Présentation des principales catégories de flux de trésorerie.....	2.1.23 – 2.1.30
Information relative aux parties liées.....	2.1.31 – 2.1.32
Présentation des actifs, des passifs et comparaison avec les budgets	2.1.33 – 2.1.36
Comparaison avec les budgets	2.1.36
États financiers consolidés.....	2.1.37 – 2.1.44
Acquisitions et sorties d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles	2.1.40 – 2.1.44
Coentités	2.1.45 – 2.1.46
Information financière dans les économies hyperinflationnistes	2.1.47 – 2.1.59
Le retraitement des états financiers.....	2.1.49 – 2.1.54
Informations comparatives	2.1.55
États financiers consolidés.....	2.1.56 – 2.1.57
Sélection et utilisation de l'indice général des prix	2.1.58 – 2.1.59
2.2 ÉTATS ET AUTRES ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC AYANT L'INTENTION DE PASSER À LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ D'EXERCICE	2.2.1 – 2.2.5
Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie.....	2.2.1 – 2.2.2
Périmètre des états consolidés – Exclusions de l'entité économique	2.2.3 – 2.2.5

ANNEXE 2: ILLUSTRATION DE CERTAINES DISPOSITIONS DONT
L'ADOPTION EST ENCOURAGEE DANS LA DEUXIEME PARTIE DE LA
NORME

ANNEXE 3: PRESENTATION DE L'ETAT DES ENTREES ET SORTIES DE
TRESORERIE SELON LE FORMAT IMPOSE PAR IPSAS 2 TABLEAUX
DES FLUX DE TRESORERIE

ANNEXE 4: CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DES ÉTATS
FINANCIERS

ANNEXE 5: ÉTABLIR LE CONTROLE D'UNE AUTRE ENTITE POUR LES
BESOINS DE L'INFORMATION FINANCIERE

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

PREMIÈRE PARTIE: DISPOSITIONS NORMATIVES

La première partie de la présente Norme énonce les dispositions normatives relatives à l'information à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse.

Les Normes, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux normes comptables internationales du secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.

Objectif

L'objectif de la présente Norme consiste à prescrire de quelle manière les états financiers à usage général doivent être présentés selon la méthode de la comptabilité de caisse.

L'information relative aux sorties, aux entrées et aux soldes de trésorerie d'une entité est nécessaire à des fins de reddition de comptes et fournit une base utile pour évaluer la capacité de l'entité à générer un volume de trésorerie adéquat à l'avenir ainsi que les sources et les utilisations probables de cette trésorerie. Dans la prise et l'évaluation de décisions relatives à l'affectation des ressources de trésorerie et à la pérennité des activités de l'entité, les utilisateurs doivent comprendre les échéances et le caractère certain des entrées et des sorties de trésorerie.

La conformité aux dispositions et aux recommandations de cette Norme améliorera l'exhaustivité et la transparence de l'information financière relative aux sorties, aux entrées et aux soldes de trésorerie de l'entité. Cela renforcera également la comparabilité, tant avec les états financiers de l'entité relatifs aux exercices précédents qu'avec les états financiers d'autres entités qui adoptent la méthode de la comptabilité de caisse.

1.1 Champ d'application des dispositions

- 1.1.1 Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité de caisse, telle que définie dans la présente Norme, doit appliquer les dispositions de la première partie de la présente Norme pour la présentation de ses états financiers annuels à usage général.
- 1.1.2 On entend par états financiers à usage général, les états financiers destinés à satisfaire les besoins des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger un rapport financier adapté à leurs besoins d'informations spécifiques. Les

utilisateurs d'états financiers à usage général sont notamment les contribuables, les élus, les créanciers, les fournisseurs, les médias et les membres du personnel. Les états financiers à usage général comprennent les états financiers présentés séparément ou à l'intérieur d'un autre document public tel qu'un rapport annuel.

- 1.1.3 La présente Norme s'applique aussi bien aux états financiers à usage général d'une entité distincte qu'aux états financiers consolidés à usage général d'une entité économique comme par exemple l'État. Elle impose de préparer un état des entrées et des sorties de trésorerie qui comptabilise la trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers, ainsi que la présentation des méthodes comptables et des notes explicatives. Elle impose également que les montants réglés pour le compte de l'entité présentant les états financiers par des tiers soient présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie.
- 1.1.4 Une entité dont les états financiers sont conformes aux dispositions de la première partie de la présente Norme doit mentionner ce fait. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes à la présente Norme que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de la première partie de la Norme.
- 1.1.5 La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.
- 1.1.6 La *Préface aux Normes internationales d'information financière* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB) explique que les Normes internationales d'information financière (IFRS) sont destinées à s'appliquer aux états financiers à usage général de toutes les entités à but lucratif. Les entreprises publiques sont définies au paragraphe 1.2.1 ci-après. Ce sont des entités à but lucratif. En conséquence, elles sont tenues de se conformer aux IFRS et aux Normes comptables internationales (IAS).
- 1.1.7 L'International Accounting Standards Board (IASB) a été constitué en 2001 en remplacement de l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les IAS publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB.

1.2 La comptabilité de caisse

Définitions

- 1.2.1 **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie.

La **méthode de la comptabilité de caisse** désigne une méthode comptable qui ne comptabilise les opérations et autres événements que lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie.

Les **équivalents de trésorerie** sont les placements à court terme très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

Les **flux de trésorerie** sont les entrées et sorties de trésorerie.

Les **sorties de trésorerie** sont des flux de trésorerie sortants.

Les **entrées de trésorerie** sont des flux de trésorerie entrants.

Le **contrôle de la trésorerie** existe lorsque l'entité peut utiliser ou obtenir de toute autre manière des avantages de la trésorerie dans la réalisation de ses objectifs, et peut exclure ou réguler l'accès de tiers à ces avantages.

Une **entreprise publique** est une entité présentant simultanément les caractéristiques suivantes:

- (a) **il s'agit d'une entité habilitée à s'engager par contrat en son nom propre;**
- (b) **elle s'est vu attribuer l'autonomie financière et opérationnelle nécessaire pour exercer une activité;**
- (c) **dans le cadre normal de son activité, elle vend des biens et des services à d'autres entités moyennant bénéfice ou recouvrement total des coûts;**
- (d) **elle ne dépend pas d'un financement public permanent pour être en situation de continuité d'exploitation (à l'exception d'achats de sa production selon des conditions de concurrence normale); et**
- (e) **elle est contrôlée par une entité du secteur public.**

Méthode de la comptabilité de caisse

- 1.2.2 La méthode de la comptabilité de caisse ne comptabilise les opérations et les événements que lorsque l'entité constate une entrée ou une sortie de trésorerie (ou d'équivalents de trésorerie). Les états financiers préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse procurent aux lecteurs des informations relatives aux sources de trésorerie levées pendant la période, aux objectifs pour lesquels la trésorerie a été utilisée et aux soldes de trésorerie à la date de reporting. Dans les états financiers, les grandeurs mesurées sont essentiellement les soldes de trésorerie et leurs variations. Les notes aux états financiers peuvent fournir des informations

supplémentaires à propos des passifs, tels que les dettes fournisseurs et les emprunts, et certains actifs autres que de la trésorerie, tels que les clients, les placements et les immobilisations corporelles.

Équivalents de trésorerie

- 1.2.3 Les équivalents de trésorerie sont détenus dans le but de faire face aux engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. Pour qu'un placement puisse être considéré comme un équivalent de trésorerie, il doit être immédiatement convertible en un montant de trésorerie connu et être soumis à un risque négligeable de changement de valeur. En conséquence, un placement ne sera normalement qualifié d'équivalent de trésorerie que s'il a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition. Les investissements en actions sont exclus des équivalents de trésorerie à moins qu'ils ne soient, en substance, des équivalents de trésorerie.
- 1.2.4 Les emprunts bancaires sont en général considérés comme donnant lieu à des entrées de trésorerie. Toutefois, dans certaines juridictions, les découverts bancaires remboursables à vue font partie intégrante de la gestion de la trésorerie de l'entité. Dans ces circonstances, les découverts bancaires constituent une composante de la trésorerie. Une caractéristique de telles conventions bancaires est que le solde bancaire fluctue souvent entre le disponible et le découvert.
- 1.2.5 Les flux de trésorerie excluent les mouvements entre éléments qui constituent la trésorerie parce que ces composantes font partie de la gestion de trésorerie d'une entité et non des augmentations ou des diminutions de la trésorerie qu'elle contrôle. La gestion de trésorerie comprend le placement d'excédents de fonds en caisse en équivalents de trésorerie.

Trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers

- 1.2.6 La trésorerie est contrôlée par une entité lorsqu'elle peut utiliser cette trésorerie pour réaliser ses propres objectifs ou pour obtenir de toute autre manière des avantages de la trésorerie, et exclure ou réguler l'accès de tiers à ces avantages. La trésorerie encaissée par l'entité, ou attribuée ou accordée à celle-ci, qu'elle peut utiliser pour financer ses objectifs opérationnels, acquérir des actifs financiers ou rembourser sa dette, est contrôlée par l'entité.
- 1.2.7 Les montants déposés sur le compte bancaire d'une entité sont contrôlés par celle-ci. Dans certains cas, la trésorerie qu'une entité publique:
- (a) encaisse pour le compte de l'État (ou d'une autre entité) est déposée sur son propre compte bancaire avant transfert au compte de recettes consolidé ou un autre compte général de l'État; et

- (b) est appelée à transférer à des tiers pour le compte de l'État est initialement déposée sur son propre compte bancaire avant transfert au destinataire autorisé.

Dans ces cas, l'entité contrôlera la trésorerie uniquement au cours de la période pendant laquelle cette dernière se trouve sur son compte bancaire avant transfert au compte de recettes consolidé, à tout autre compte bancaire contrôlé par l'État ou à des tiers. Le paragraphe 1.4.9 impose de fournir des informations relatives aux soldes de trésorerie détenus par une entité à la date de reporting qui ne sont pas disponibles pour utilisation par l'entité ou qui sont soumis à des restrictions externes. Les paragraphes 2.1.15 à 2.1.22 de la deuxième partie de la présente Norme fournissent des indications supplémentaires sur le traitement des flux de trésorerie qu'une entité administre pour le compte d'autres entités.

- 1.2.8 Dans certaines juridictions, un État gère les dépenses de ses ministères particuliers et d'autres entités par le biais d'une fonction centralisée de trésorerie, généralement désignée comme une base de « compte unique ». Dans le cas d'accords de ce type, les divers ministères et les entités ne contrôlent pas leurs propres comptes bancaires. Les fonds de l'État sont alors gérés par une entité centrale, par le biais d'un compte d'État « unique » ou d'une série de comptes. L'entité centralisée effectuera des paiements pour le compte de ministères après autorisation et documentation appropriée. En conséquence, les divers ministères et les entités ne contrôlent pas la trésorerie qui leur a été attribuée ou qu'ils ont été autorisés à dépenser. Dans ces cas, les dépenses effectuées par des divers ministères et entités sont portées dans une colonne distincte intitulée « compte de trésorerie » (ou une colonne décrite de manière similaire) dans l'état des entrées et sorties de trésorerie, conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.24(a).
- 1.2.9 Dans certains cas, la fonction centralisée de trésorerie sera exercée par une entité qui contrôle le(s) compte(s) bancaire(s) dont émanent les paiements exécutés pour le compte des divers ministères opérationnels et d'autres entités. Dans ces cas, les transferts en faveur de ces comptes bancaires et les paiements effectués au départ de ces comptes bancaires reflètent des entrées et des sorties de trésorerie que l'entité centralisée administre pour le compte des divers ministères opérationnels et autres entités. Le paragraphe 1.3.13 précise que les entrées et sorties de trésorerie qui résultent des opérations que l'entité administre pour le compte d'autres entités et qui sont comptabilisées dans les états financiers principaux peuvent être présentés pour le montant net. Le paragraphe 1.4.9 impose la présentation d'informations relatives aux soldes de trésorerie détenus par une entité à la date de reporting qui ne sont pas disponibles pour une utilisation par l'entité ou qui sont soumis à des restrictions externes.

1.3 Dispositions relatives à la présentation et aux informations à fournir

Définitions

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

Les **méthodes comptables** sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.

Importance relative: Une information présente une importance relative si son omission ou son inexactitude peut avoir, pour des utilisateurs, une incidence sur les décisions ou les évaluations basées sur les états financiers. L'importance relative dépend de la nature ou de la portée de l'élément ou de l'erreur, compte tenu des circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude.

La **date de reporting** est la date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent les états financiers.

Une **entité économique** est un groupe d'entités composé d'une entité contrôlante et d'une ou plusieurs entités contrôlées.

1.3.2 Les états financiers résultent du traitement d'un nombre important d'opérations qui sont regroupées selon leur nature ou leur fonction. Le stade final du processus de regroupement et de classification est la présentation de données agrégées et ordonnées formant des postes se retrouvant soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes. Un poste qui, considéré individuellement, n'est pas significatif, est regroupé avec d'autres postes soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes. Un élément trop peu significatif pour justifier une présentation séparée dans les états financiers peut néanmoins être suffisamment significatif pour faire l'objet d'une présentation séparée dans les notes.

1.3.3 Le principe de l'importance relative fait qu'il n'est pas nécessaire de se conformer aux dispositions spécifiques des Normes comptables internationales du secteur public pour les informations à fournir d'importance non significative.

États financiers

1.3.4 Une entité doit préparer et présenter des états financiers à usage général qui comprennent les composantes suivantes:

(a) un état des entrées et sorties de trésorerie qui:

- (i) **comptabilise toutes les entrées de trésorerie, les sorties de trésorerie et les soldes de trésorerie contrôlés par l'entité; et**
 - (ii) **identifie distinctement les paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité selon le paragraphe 1.3.24 de la présente Norme; et**
 - (b) **les méthodes comptables et notes explicatives.**
- 1.3.5 **Lorsqu'une entité décide de présenter des informations préparées selon une base différente de la méthode de la comptabilité de caisse telle que définie dans la présente Norme ou encore imposée par le paragraphe 1.3.4(a), ces informations doivent être présentées dans les notes aux états financiers.**
- 1.3.6 Les états financiers à usage général englobent l'état des entrées et des sorties de trésorerie, tous les autres états qui présentent des informations additionnelles à propos des entrées de trésorerie, des sorties de trésorerie et des soldes de trésorerie contrôlés par l'entité, ainsi que les méthodes comptables et les notes. Selon les dispositions du paragraphe 1.3.4(a) (i) ci-dessus, seuls les entrées de trésorerie, les sorties de trésorerie et les soldes de trésorerie contrôlés par l'entité présentant les états financiers seront comptabilisés comme tels dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans tout autre état qui pourrait être préparé.
- 1.3.7 Le paragraphe 1.3.24 de la présente Norme impose de présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie certains paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité présentant les états financiers. Les paiements effectués par des tiers ne satisferont pas à la définition de trésorerie, de sorties et d'entrées de trésorerie exposée au paragraphe 1.2.1 de la présente Norme, et ne seront pas présentés comme des entrées et des sorties de trésorerie contrôlées par l'entité présentant les états financiers dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états qui pourraient être préparées par l'entité présentant les états financiers.
- 1.3.8 Les notes aux états financiers comprennent des descriptions ou des tableaux plus détaillés ou des analyses des montants présentés dans les états financiers, de même que des informations additionnelles. Elles contiennent des informations dont la présente Norme impose ou encourage la présentation et peuvent englober d'autres informations considérées comme nécessaires pour parvenir à une image fidèle et améliorer la reddition de comptes.
- 1.3.9 La présente Norme n'interdit pas à une entité d'inclure dans ses états financiers à usage général des états supplémentaires à l'état des entrées et des sorties de trésorerie visé au paragraphe 1.3.4. ci-dessus. En

conséquence, les états financiers à usage général peuvent également inclure des états qui, par exemple:

- (a) présentent des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie pour de grandes catégories de fonds telles que le fonds consolidé de recettes; ou
- (b) fournissent des informations additionnelles à propos des sources et de l'organisation des emprunts ainsi que la nature et le type des sorties de trésorerie.

Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.5. ci-dessus, tout état additionnel ne présentera que les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie qui sont contrôlés par l'entité.

1.3.10 Les entités qui présentent leurs états financiers d'après la méthode de la comptabilité de caisse rassemblent souvent des informations sur des postes qui ne sont pas comptabilisés selon la méthode de la comptabilité de caisse. Parmi les exemples des types d'informations qui peuvent être rassemblées figurent les détails:

- (a) des créances, dettes fournisseurs, emprunts et autres passifs, actifs autres que de la trésorerie et comptes de régularisation;
- (b) des engagements et des passifs éventuels; et
- (c) des indicateurs de performance et de réalisation d'objectifs de fourniture de services.

1.3.11 Les entités préparant des états financiers à usage général selon la présente Norme peuvent présenter de telles informations dans les notes aux états financiers lorsque ces informations s'avèrent probablement utiles aux utilisateurs. Lorsque de telles informations sont présentées, elles doivent être clairement décrites et immédiatement compréhensibles. Si elles ne sont pas présentées dans les états financiers eux-mêmes, les comparaisons avec les budgets doivent également être incluses dans les notes. La deuxième partie de la présente Norme encourage l'inclusion d'informations relatives aux actifs et passifs autres que de la trésorerie ainsi qu'une comparaison avec le budget dans les états financiers à usage général.

Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie

1.3.12 **L'état des entrées et des sorties de trésorerie doit présenter les montants suivants pour la période de reporting:**

- (a) **le total des entrées de trésorerie de l'entité présentant séparément la sous-classification du total des entrées de trésorerie d'après une base de classification appropriée pour les activités de l'entité;**

- (b) **le total des sorties de trésorerie de l'entité présentant séparément la sous-classification du total des sorties de trésorerie d'après une base de classification appropriée pour les activités de l'entité;**
 - (c) **les soldes de trésorerie de l'entité à l'ouverture et à la clôture.**
- 1.3.13 **Le total des entrées et des sorties de trésorerie, ainsi que les entrées et sorties de trésorerie relatives à chaque sous-classification d'entrée et de sortie doivent être présentés pour le montant brut; les entrées et sorties de trésorerie peuvent toutefois être présentées pour le montant net lorsque:**
- (a) **elles résultent d'opérations que l'entité administre pour le compte d'autres parties et qui sont comptabilisées dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie; ou**
 - (b) **elles concernent des éléments ayant un rythme de rotation rapide, des montants élevés et des échéances courtes.**
- 1.3.14 **Les postes, rubriques et sous-totaux doivent être présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie lorsque cette présentation est nécessaire pour présenter une image fidèle des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie de l'entité.**
- 1.3.15 La présente Norme impose à toutes les entités de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie qui fournisse les soldes de l'entité à l'ouverture et à la clôture, le total des entrées et sorties de trésorerie pour la période de reporting, et leurs sous-classifications. Cela permettra d'assurer que les états financiers présentent une information approfondie sur les soldes de trésorerie de l'entité et sur leurs variations sur la période dans un format accessible et compréhensible pour les utilisateurs.
- 1.3.16 La présentation d'informations sur des questions telles que les soldes de trésorerie de l'entité, que cette trésorerie provienne d'impôts, d'amendes, de cotisations ou d'emprunts et qu'elle soit dépensée afin de faire face à des coûts opérationnels, d'acquérir des actifs financiers ou de rembourser la dette améliorera la transparence et la qualité de l'information financière. Ces informations à fournir faciliteront également l'analyse et l'évaluation informée des ressources de trésorerie actuelles de l'entité ainsi que des sources et de la pérennité des entrées de trésorerie futures.

Classification

- 1.3.17 Les sous-classifications (ou catégories) du total des entrées et des sorties de trésorerie qui seront présentées selon les paragraphes 1.3.12 et 1.3.14 sont affaire de jugement professionnel. Ce jugement s'appliquera dans le contexte des caractéristiques objectives et qualitatives de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse. L'annexe 4 de la présente Norme énumère les caractéristiques qualitatives de l'information

financière. Le total des entrées de trésorerie peut être classé de manière, par exemple, à identifier les entrées de trésorerie selon qu'elles se rapportent à: des taxations ou autorisations budgétaires; des subventions et donations; des emprunts; des produits de la sortie d'immobilisations corporelles; et d'autres activités permanentes de négoce et de fourniture de services. Le total des sorties de trésorerie peut être classé de manière, par exemple, à identifier les sorties de trésorerie selon qu'elles se rapportent à: des activités permanentes de fourniture de services, y compris des transferts à des parties prenantes ou à d'autres États ou entités; des programmes de réduction de dette; l'acquisition d'immobilisations corporelles; et toute activité de négoce. D'autres présentations sont également possibles, par exemple les entrées de trésorerie peuvent être classées d'après leurs sources et les sorties de trésorerie peuvent être classées d'après leur nature, leur fonction, ou d'après le programme au sein de l'entité, suivant ce qui est approprié.

Postes, rubriques et sous-totaux

- 1.3.18 Les facteurs à prendre en considération pour déterminer quels postes, rubriques et sous-totaux doivent être présentés au sein de chaque sous-classification conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.14 ci-dessus comprennent: l'évaluation de l'importance relative probable des informations à fournir aux utilisateurs et la mesure dans laquelle les explications et informations nécessaires sont présentées dans les notes aux états financiers. Les paragraphes 2.1.23 à 2.1.30 de la deuxième partie de la présente Norme énoncent les informations supplémentaires qu'une entité est encouragée à fournir dans les notes aux états financiers ou dans les états financiers eux-mêmes. Il est probable que dans de nombreux cas, mais pas nécessairement dans tous les cas, ces informations satisferont aux dispositions du paragraphe 1.3.12 ci-avant.

Présentation pour un montant net

- 1.3.19 La présente Norme impose de présenter les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie pour un montant brut, sauf dans les circonstances visées au paragraphe 1.3.13 ci-avant. Les paragraphes 1.3.20 et 1.3.21 ci-dessous précisent les circonstances dans lesquelles la présentation pour un montant net peut se justifier.
- 1.3.20 Les États et les ministères ainsi que d'autres entités publiques peuvent administrer des opérations et intervenir de toute autre manière en tant que mandataires ou pour le compte de tiers. Ces opérations administrées et de mandataire peuvent comprendre l'encaissement de produits pour le compte d'une autre entité, le transfert de fonds à des bénéficiaires autorisés ou la garde de fonds pour le compte de parties prenantes. Des exemples de telles activités peuvent inclure:
- (a) l'encaissement d'impôts par un échelon d'autorité pour le compte d'un autre échelon d'autorité, hormis les impôts encaissés par un État

- pour son propre compte dans le cadre d'un accord de partage d'impôts;
- (b) l'acceptation et le remboursement de dépôts à vue par une institution financière;
 - (c) la trésorerie détenue pour le compte de clients par une entité spécialisée dans les placements ou une fiducie;
 - (d) les loyers reversés aux propriétaires de biens, après avoir été collectés pour leur compte;
 - (e) des transferts par un ministère à des tiers conformément à la législation, ou à une autre autorité publique; et
 - (f) des fonds administrés par une entité centrale selon le principe du « compte unique » pour la gestion des dépenses de l'État (visés au paragraphe 1.2.8).
- 1.3.21 Dans de nombreux cas, la trésorerie qu'une entité reçoit dans le cadre des opérations qu'elle administre en tant que mandataire pour d'autres sera déposée sur des comptes de fiducie, ou directement sur le compte bancaire des destinataires ultimes de cette trésorerie. Dans ces cas, l'entité ne contrôlera pas la trésorerie qu'elle reçoit relativement aux opérations qu'elle administre, et ces flux de trésorerie ne feront pas partie des entrées, des sorties, ou des soldes de trésorerie de l'entité. Toutefois, dans d'autres cas, les entrées de trésorerie seront déposées sur des comptes bancaires contrôlés par l'entité agissant en tant que mandataire; et la réception ou le transfert de cette trésorerie sera présentée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie de l'entité.
- 1.3.22 Dans certains cas, les montants des flux de trésorerie découlant des opérations administrées qui « transitent » par le compte bancaire de l'entité peuvent s'avérer importants par rapport aux opérations propres de l'entité, et le contrôle peut n'intervenir que pendant une courte période, avant le transfert des montants vers leurs destinataires ultimes. Cela peut également être le cas pour d'autres flux de trésorerie, y compris, par exemple, les avances relatives aux opérations suivantes, et les remboursements correspondants:
- (a) l'acquisition ou la cession de placements; et
 - (b) d'autres emprunts à court terme, par exemple ceux ayant une échéance inférieure ou égale à trois mois.
- 1.3.23 La comptabilisation de ces opérations pour un montant brut peut affecter la capacité des états financiers de certaines autorités et entités publiques à communiquer des informations relatives aux entrées et sorties de trésorerie résultant des activités propres de l'entité. En conséquence, la présente Norme permet de compenser des entrées et des sorties de trésorerie et de les

présenter pour un montant net dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, dans les circonstances visées au paragraphe 1.3.13 ci-dessus.

Paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité

1.3.24 Lorsque, pendant une période de reporting, un tiers éteint directement les obligations d'une entité ou acquiert des biens et des services au bénéfice de l'entité, celle-ci doit indiquer dans des colonnes séparées, dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie:

- (a) le total des sorties effectuées par des tiers qui font partie de l'entité économique à laquelle appartient l'entité présentant les états financiers, en indiquant séparément une sous-classification des sources et des utilisations du total des sorties, d'après une base de classification adaptée aux activités de l'entité; et**
- (b) le total des sorties effectuées par des tiers qui ne font pas partie de l'entité économique à laquelle appartient l'entité présentant les états financiers, en indiquant séparément une sous-classification des sources et des utilisations du total des sorties, d'après une base de classification adaptée aux activités de l'entité.**

De telles informations ne doivent être indiquées que lorsque, pendant la période de reporting, l'entité a été formellement avisée par le tiers ou le bénéficiaire que ce paiement a été réalisé ou qu'elle a vérifié la sortie de toute autre manière.

1.3.25 Lorsqu'un État gère les dépenses de ses divers ministères et autres entités par le biais d'une fonction de trésorerie centralisée ou un accord de « compte unique », les sorties sont effectuées pour le compte des ministères et autres entités par une entité centralisée après autorisation et documentation appropriées par le ministère. Dans ces cas, le ministère ou l'autre entité ne contrôle pas les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie. Toutefois, le ministère ou l'autre entité tire des avantages des sorties effectuées pour son compte, et la connaissance du montant de ces sorties sert aux utilisateurs à identifier les ressources de trésorerie que l'État a appliquées aux activités de l'entité pendant la période. Conformément au paragraphe 1.3.24(a) ci-dessus, le ministère ou l'autre entité présente dans une colonne distincte de l'état des entrées et des sorties de trésorerie le montant des sorties effectuées par l'entité centralisée pour son compte, ainsi que les sources et les utilisations du montant dépensé, selon une sous-classification appropriée. Ces informations permettront aux utilisateurs d'identifier le montant total des sorties réalisées, l'objet pour lequel elles ont été effectuées, et si, par exemple, les paiements ont été effectués depuis des montants attribués ou autorisés en provenance des recettes générales ou de fonds spécifiques ou d'autres sources.

- 1.3.26 Dans certaines juridictions, des ministères ou d'autres entités peuvent être dotés de comptes bancaires propres et contrôler certaines entrées de trésorerie, certaines sorties de trésorerie ou certains soldes de trésorerie. Dans ces juridictions, des décisions ou instructions de l'État peuvent également imposer à un ministère ou une autre entité de l'État de régler certaines obligations d'un autre ministère ou d'une autre entité, ou d'acquiescer certains biens ou services pour le compte d'un autre ministère ou d'une autre entité. Conformément au paragraphe 1.3.24(a) ci-dessus, l'entité présentant les états financiers présente dans une colonne séparée de l'état des entrées et des sorties de trésorerie le montant, les sources et les utilisations de ces dépenses faites pour son compte pendant la période de reporting. Cela aidera les utilisateurs à identifier le total des ressources de trésorerie de l'entité économique qui ont été appliquées aux activités de l'entité pendant la période de reporting, et les sources et utilisations de ces ressources de trésorerie.
- 1.3.27 Dans certains cas, des tiers qui ne font pas partie de l'entité économique à laquelle appartient l'entité présentant les états financiers acquiescent des biens ou des services pour le compte de l'entité ou éteignent les obligations de celle-ci. Par exemple, un État peut financer l'exploitation d'un programme de santé ou d'enseignement d'une autorité publique provinciale ou municipale en payant directement des fournisseurs de services, et en acquiesçant et en transférant à d'autres autorités publiques les fournitures nécessaires pendant la période. De même, un État ou une organisation indépendante d'aide peut régler directement à un entrepreneur la construction d'une route pour le compte d'une autorité donnée plutôt que fournir les fonds directement à cette autorité elle-même. Ces paiements peuvent prendre la forme d'une subvention ou d'une autre aide, ou d'un prêt destiné à être remboursé. Dans de tels cas, l'autorité provinciale ou municipale ne reçoit pas de la trésorerie (ou des équivalents de trésorerie) directement de l'autre entité, ou n'obtient pas le contrôle d'un compte bancaire ou d'une facilité similaire mise en place à son avantage par l'autre entité. En conséquence, le montant réglé ou payé pour son compte ne constitue pas de la « trésorerie » au sens de la présente Norme. Toutefois, l'autorité tire un avantage des sorties de trésorerie effectuées pour son compte.
- 1.3.28 Le paragraphe 1.3.24(b) ci-dessus impose que l'entité présente dans une colonne séparée de l'état des entrées et des sorties de trésorerie le montant, les sources et les utilisations de ces dépenses effectuées par des tiers qui ne font pas partie de l'entité économique à laquelle elle appartient. Cela permettra aux utilisateurs d'identifier le total des ressources de trésorerie appliquées aux activités de l'entité pendant la période de reporting, et la mesure dans laquelle ces ressources sont fournies par des parties qui font, et qui ne font pas, partie de l'autorité à laquelle l'entité présentant les états financiers appartient. Dans certains cas, à la date de reporting, une entité

peut ne pas être consciente que des paiements ont été effectués pour son compte par des tiers pendant la période de reporting. Cela peut se produire lorsqu'une entité n'a pas été formellement avertie du paiement du tiers ou ne peut vérifier qu'un paiement attendu s'est produit. Le paragraphe 1.3.24 ci-dessus impose que des paiements de tiers ne soient présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie que lorsque pendant la période de reporting, l'entité a été formellement avertie que ces paiements ont été effectués ou qu'elle en vérifie l'exécution d'une autre manière.

- 1.3.29 Les sous-classifications (ou catégories) des sources et des utilisations de paiements de tiers qui seront présentées selon les paragraphes 1.3.24(a) et 1.3.24(b) sont affaire de jugement professionnel. Les facteurs qui seront pris en compte pour exercer ce jugement figurent au paragraphe 1.3.17.

Méthodes comptables et notes explicatives

Structure des notes

- 1.3.30 **Les notes aux états financiers d'une entité doivent:**

- (a) **présenter des informations sur la base utilisée pour préparer les états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques choisies et appliquées aux opérations importantes et autres événements; et**
- (b) **fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le corps des états financiers mais qui sont nécessaires à une image fidèle des entrées, sorties et soldes de trésorerie de l'entité.**

- 1.3.31 **Les notes aux états financiers doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes de l'état des entrées et des sorties de trésorerie et des autres états financiers doit renvoyer à l'information correspondante dans les notes.**

Sélection et application des méthodes comptables

- 1.3.32 **Les états financiers à usage général doivent présenter des informations qui sont:**

- (a) **compréhensibles;**
- (b) **pertinentes pour les besoins des utilisateurs ayant des décisions à prendre et des comptes à rendre; et**
- (c) **fiables en ce sens:**
 - (i) **qu'elles représentent une image sincère des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie de l'entité et des autres informations présentées;**

- (ii) **qu'elles sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris; et**
- (iii) **qu'elles sont complètes dans tous leurs aspects significatifs.**

- 1.3.33 La qualité de l'information fournie dans les états financiers à usage général détermine l'utilité des états financiers pour les utilisateurs. Le paragraphe 1.3.32 impose l'élaboration de méthodes comptables en vue d'assurer que les états financiers fournissent des informations satisfaisant à certaines caractéristiques qualitatives. L'annexe 4 de la présente Norme énumère les caractéristiques qualitatives de l'information financière. L'annexe note également que la diffusion en temps opportun de l'information peut avoir une incidence tant sur la pertinence que sur la fiabilité de l'information financière. La conservation d'enregistrements comptables complets et exacts pendant la période de reporting est essentielle pour la production en temps opportun d'états financiers à usage général.
- 1.3.34 **Le chapitre des notes des états financiers consacré aux méthodes comptables doit décrire chaque méthode comptable spécifique nécessaire pour une bonne compréhension des états financiers, y compris la mesure dans laquelle l'entité a appliqué des dispositions transitoires de la présente Norme.**
- 1.3.35 **Les traitements comptables inappropriés ne sont corrigés ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.**
- 1.3.36 Pour décider si une méthode comptable spécifique doit être indiquée, les responsables examinent si l'information fournie aiderait les utilisateurs à comprendre la manière dont les opérations et les événements sont traduits dans les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie communiqués. Une méthode comptable peut être importante même si les montants apparaissant pour l'exercice et les exercices antérieurs ne sont pas significatifs. Le paragraphe 1.3.4 de la présente Norme précise que les états financiers à usage général comprennent les méthodes comptables et les notes explicatives. En conséquence, les dispositions du paragraphe 1.3.34 ci-dessus s'appliquent également aux notes aux états financiers.
- 1.3.37 **Lorsqu'une entité décide d'inclure dans ses états financiers des informations qu'elle est encouragée à fournir d'après la deuxième partie de la présente Norme, ces informations doivent être conformes aux dispositions du paragraphe 1.3.32 ci-dessus.**
- 1.3.38 La deuxième partie de la Norme encourage la présentation d'informations additionnelles dans les notes aux états financiers. Lorsque de telles informations sont présentées, elles doivent être compréhensibles et satisfaire aux autres caractéristiques qualitatives d'information financière.

1.4 Considérations générales

Durée de l'exercice

- 1.4.1 **Les états financiers à usage général doivent être présentés au minimum une fois par an. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, une entité modifie sa date de reporting et présente ses états financiers annuels pour un exercice plus long ou plus court qu'une année, outre la durée de l'exercice couvert par les états financiers, elle doit indiquer:**
- (a) **la(les) raison(s) l'ayant conduite à utiliser une durée d'exercice différente d'une année; et**
 - (b) **le fait que des montants comparatifs peuvent ne pas être comparables.**
- 1.4.2 La date de reporting est la date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent les états financiers. Dans des circonstances exceptionnelles, par exemple pour mieux faire concorder son cycle d'information financière et son cycle budgétaire, l'entité peut être tenue (ou peut décider) de modifier sa date de reporting. Dans ce cas, il est important de mentionner la raison du changement de la date de reporting et que les utilisateurs prennent conscience que les chiffres de l'exercice et les chiffres comparatifs ne sont pas comparables.
- 1.4.3 Normalement, les états financiers sont systématiquement établis de façon à couvrir une période d'un an. Toutefois, certaines entités préfèrent, pour des raisons d'ordre pratique, couvrir des périodes de 52 semaines par exemple. La présente Norme n'interdit pas cette pratique, car il est probable que les états financiers ainsi établis ne seront pas significativement différents de ce qu'ils auraient été s'ils avaient été établis pour une année.

Diffusion en temps opportun

- 1.4.4 L'utilité des états financiers diminue si ceux-ci ne peuvent être mis à la disposition des utilisateurs dans un délai raisonnable à compter de la date de reporting. Une entité doit être à même d'émettre ses états financiers dans les six mois suivant la date de reporting, même si un délai de trois mois au plus est fortement recommandé. Des facteurs permanents tels que la complexité des activités de l'entité ne constituent pas un motif suffisant pour ne pas communiquer les états financiers en temps utile. Dans de nombreuses juridictions, la législation et la réglementation fixent des dates limites plus spécifiques.

Date d'autorisation

- 1.4.5 **Une entité doit indiquer la date à laquelle la publication des états financiers a été autorisée et qui a donné cette autorisation. Si un autre**

organe a le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, l'entité doit l'indiquer.

- 1.4.6 La date d'autorisation est la date à laquelle les états financiers ont obtenu l'approbation de la personne ou de l'organisme habilité à finaliser ces états en vue de leur publication. Pour les utilisateurs des états financiers, il est important de connaître la date d'approbation des états financiers, parce que les états financiers ne reflètent pas les événements postérieurs à cette date. Il importe également que les utilisateurs connaissent les rares cas dans lesquels des personnes ou des organismes ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication. Parmi les personnes ou organismes susceptibles d'avoir le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, on peut citer, à titre d'exemple, les ministres, l'autorité à laquelle l'entité est rattachée, le parlement ou un organe de représentation élu. Si des changements sont effectués, les états financiers modifiés constituent un nouvel ensemble d'états financiers.

Informations relatives à l'entité

- 1.4.7 **Une entité doit indiquer l'information suivante, sauf si cette information est déjà communiquée ailleurs dans les informations publiées avec les états financiers:**
- (a) **le domicile et la forme juridique de l'entité, ainsi que la juridiction dans laquelle elle exerce ses activités;**
 - (b) **une description de la nature des opérations de l'entité et de ses principales activités;**
 - (c) **une référence à l'éventuelle réglementation qui régit les activités de l'entité; et**
 - (d) **le nom de l'entité contrôlante et celui de l'entité contrôlante ultime de l'entité économique (le cas échéant).**
- 1.4.8 La présentation des informations requises par le paragraphe 1.4.7 permettra aux utilisateurs d'identifier la nature des activités de l'entité et de comprendre l'environnement législatif et institutionnel dans lequel il opère. C'est une contrainte nécessaire pour des raisons de reddition de comptes et qui permettra aux utilisateurs de comprendre et d'évaluer les états financiers de l'entité.

Restrictions affectant les soldes de trésorerie et l'accès à l'emprunt

- 1.4.9 **Une entité doit présenter dans les notes aux états financiers, accompagnés d'un commentaire, la nature et le montant:**
- (a) **des soldes de trésorerie significatifs qui ne sont pas disponibles pour être utilisés par l'entité;**

- (b) **des soldes de trésorerie significatifs qui sont soumis à des restrictions externes; et**
 - (c) **des lignes de crédit non utilisées qui pourraient être disponibles pour les activités opérationnelles futures et pour le règlement d'engagements relatifs à des engagements en capital, en indiquant toutes les limitations à l'utilisation de ces lignes de crédit.**
- 1.4.10 Les soldes de trésorerie détenus par une entité ne seraient pas disponibles pour être utilisés par l'entité lorsque, par exemple, une entité contrôlée opère dans un pays où des contrôles de change ou d'autres restrictions juridiques existent, lorsque ces soldes ne sont pas disponibles pour une utilisation générale par l'entité contrôlante ou par d'autres entités contrôlées.
- 1.4.11 Les soldes de trésorerie contrôlés par une entité peuvent être soumis à des restrictions qui limitent l'objet ou le calendrier de leur utilisation. Cette situation se rencontre fréquemment lorsqu'une entité reçoit une subvention ou une donation qui doit être utilisée pour un objet précis. Elle peut également survenir lorsqu'à la date de reporting, une entité détient sur ses propres comptes de la trésorerie qu'elle a encaissée pour d'autres tiers en sa capacité de mandataire mais qu'elle n'a pas encore transférée à ces parties. Même si ces soldes sont contrôlés par l'entité et présentés comme un solde de trésorerie de l'entité, une présentation distincte du montant de ces postes est utile pour les lecteurs.
- 1.4.12 Des lignes de crédit non utilisées représentent une source potentielle de trésorerie pour une entité. La présentation du montant de ces lignes par type significatif permet aux lecteurs d'évaluer la disponibilité de cette trésorerie, et la mesure dans laquelle l'entité en a fait usage pendant la période de reporting.

Cohérence de la présentation

- 1.4.13 **La présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées d'un exercice à l'autre, à moins:**
- (a) **qu'un changement important de la nature des activités de l'entité ou un examen de la présentation de ses états financiers démontre que ce changement donnera une présentation plus appropriée des événements ou des opérations; ou**
 - (b) **qu'un changement de présentation soit imposé par un amendement futur à la présente Norme.**
- 1.4.14 Une restructuration majeure des accords de fourniture de services, la création d'une nouvelle entité publique ou la disparition d'une entité publique majeure existante, une acquisition ou une sortie significative ou

l'examen d'une présentation générale des états financiers à usage général de l'entité pourraient suggérer que l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou d'autres états financiers individuels doivent être présentés différemment. Ainsi, un État peut céder une banque d'épargne publique qui constitue l'une de ses entités contrôlées les plus significatives tandis que l'entité économique résiduelle s'occupe essentiellement de fournir des services administratifs et de conseil. Dans ce cas, la présentation des états financiers identifiant l'activité d'institution financière comme étant l'activité principale de l'État sera probablement sans pertinence.

- 1.4.15 L'entité ne doit modifier la présentation de ses états financiers que si la structure modifiée est susceptible de se maintenir ou si l'avantage d'une présentation différente est manifeste. Lorsque de tels changements de présentation sont réalisés, une entité reclasse ses informations comparatives selon le paragraphe 1.4.19. Si une entité se conforme aux Normes comptables internationales du secteur public, un changement de présentation destiné à assurer la conformité avec des dispositions nationales est autorisé dans la mesure où la nouvelle présentation est cohérente avec les dispositions de la présente Norme.

Informations comparatives

- 1.4.16 **Sauf autorisation ou disposition contraire d'une Norme comptable internationale du secteur public, des informations comparatives au titre de l'exercice précédent doivent être présentées pour toutes les informations chiffrées à présenter dans les états financiers et requises par la présente Norme, sauf en ce qui concerne les états financiers relatifs à l'exercice pendant lequel cette Norme est appliquée pour la première fois. Des informations comparatives sous forme narrative et descriptive doivent être incluses lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de l'exercice.**
- 1.4.17 La présente Norme impose de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie et énumère certaines informations qu'il est impératif de fournir dans cet état et dans les notes correspondantes. La présente Norme ne s'oppose pas à la préparation d'états financiers additionnels. La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation d'informations supplémentaires. Lorsque des états financiers sont préparés en plus de l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou lorsque des informations dont la présentation est encouragée par la deuxième partie de la présente Norme sont fournies, la présentation d'informations comparatives est également encouragée.
- 1.4.18 Dans certains cas, des commentaires fournis dans les états financiers pour la (les) période(s) antérieure(s) continuent d'être pertinents pour la période. Par exemple, les détails d'un litige dont le résultat était incertain à la dernière date de reporting et qui n'est pas encore réglé, peuvent être

indiqués dans les états financiers de l'exercice. Les utilisateurs tirent avantage de l'information selon laquelle il y avait une incertitude à la date de reporting de l'exercice antérieur et selon laquelle des mesures ont été prises au cours de l'exercice pour lever cette incertitude.

- 1.4.19 **Lorsqu'une entité modifie la présentation ou la classification d'éléments dont la présentation dans les états financiers est imposée, elle doit reclasser les montants comparatifs correspondants (à moins que cela ne soit pas praticable) afin d'assurer la comparabilité avec l'exercice, et indiquer la nature, le montant et la raison de tout reclassement. Lorsqu'il n'est pas praticable de reclasser les montants comparatifs correspondants, l'entité doit indiquer la raison pour laquelle elle n'a pas procédé à leur reclassement et la nature des changements qu'aurait entraînés ce reclassement.**
- 1.4.20 Il peut y avoir des circonstances dans lesquelles il est impraticable de reclasser des informations comparatives pour les rendre comparables avec celles de l'exercice. Il est possible, par exemple, qu'au cours de l'(des) exercice(s) antérieur(s), les données n'aient pas été collectées d'une manière permettant leur reclassement et il est possible qu'on ne puisse pas reconstituer l'information. Dans de telles circonstances, l'entité indique la nature des ajustements qui auraient dû être opérés sur les chiffres comparatifs.

Identification des états financiers

- 1.4.21 **Les états financiers doivent être clairement identifiés et doivent se distinguer des autres informations figurant dans le même document publié.**
- 1.4.22 La présente Norme s'applique uniquement aux états financiers; elle ne s'applique pas aux autres informations présentées dans le rapport annuel ou dans un autre document. Il est donc important que les utilisateurs soient en mesure de distinguer les informations établies à l'aide de la présente Norme des autres informations pouvant être utiles aux utilisateurs mais ne faisant pas l'objet de la présente Norme.
- 1.4.23 **Chacune des composantes des états financiers doit être clairement identifiée. En outre, les informations énumérées ci-après doivent être mises en évidence et répétées si cela est nécessaire à une bonne compréhension des informations présentées:**
- (a) **le nom ou tout autre mode d'identification de l'entité présentant les états financiers;**
 - (b) **le fait que les états financiers concernent l'entité individuelle ou l'entité économique;**

- (c) **la date de reporting ou l'exercice couvert par les états financiers, selon ce qui est le plus approprié pour la composante en question des états financiers;**
- (d) **la monnaie de présentation; et**
- (e) **le niveau d'arrondi retenu pour la présentation des chiffres dans les états financiers.**

- 1.4.24 Les dispositions du paragraphe 1.4.23 sont normalement satisfaites par la présentation, sur chacune des pages des états financiers, des titres des pages et des intitulés de colonnes (sous une forme abrégée). C'est une question de jugement que de déterminer le mode le plus approprié de présentation de ces informations. Par exemple, lorsque les états financiers sont lus de manière électronique, des pages séparées ne peuvent pas être utilisées. Dans de tels cas, les postes identifiés au paragraphe 1.4.23 sont présentés avec une fréquence suffisante pour assurer une compréhension adéquate des informations données.
- 1.4.25 Les états financiers sont souvent rendus plus compréhensibles par une présentation de l'information en milliers ou en millions d'unités de la monnaie de présentation. Cela est acceptable dans la mesure où le niveau d'arrondi est indiqué et où il n'y a pas perte d'informations pertinentes.

1.5 Correction d'erreurs

- 1.5.1 **Lorsque intervient une erreur liée au solde de trésorerie présenté dans les états financiers, le montant de l'erreur liée aux périodes antérieures doit être présenté en ajustant la trésorerie en début de période. Les données comparatives doivent être retraitées, sauf si cela est impraticable.**
- 1.5.2 **Une entité doit indiquer, dans les notes aux états financiers, les éléments suivants:**
- (a) **la nature de l'erreur;**
 - (b) **le montant de la correction; et**
 - (c) **le fait que l'information comparative a été retraitée ou que son retraitement est impraticable.**
- 1.5.3 Des erreurs commises dans la préparation des états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs peuvent être découvertes au cours de l'exercice. Ces erreurs peuvent avoir pour cause des erreurs de calcul, des erreurs dans l'application des méthodes comptables, une mauvaise interprétation des faits, des fraudes ou des négligences. Lorsqu'une erreur est identifiée en relation avec une période antérieure, le solde de trésorerie à l'ouverture est ajusté pour corriger l'erreur et les états financiers, y compris l'information comparative des périodes antérieures, sont présentés comme

si l'erreur avait été corrigée pendant la période au cours de laquelle elle a été faite. Une explication de l'erreur et de ses ajustements est incluse dans les notes.

- 1.5.4 Le retraitement de l'information comparative ne donne pas nécessairement lieu à la modification des états financiers approuvés par l'organe de direction ou enregistrés ou déposés auprès des instances de réglementation. Toutefois, des législations nationales peuvent en exiger la modification.
- 1.5.5 La présente Norme impose de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie, et ne s'oppose pas à la présentation d'autres états financiers. Lorsque des états financiers supplémentaires à l'état des entrées et des sorties de trésorerie sont présentés, les dispositions des paragraphes 1.5.1 et 1.5.2 pour la correction d'erreurs s'appliqueront également à ces états.

1.6 États financiers consolidés

Définitions

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

Les états financiers consolidés sont les états financiers d'une entité économique présentés comme ceux d'une entité unique.

Le contrôle d'une entité est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.

Une entité contrôlée est une entité soumise au contrôle d'une autre entité (dénommée l'entité contrôlante).

Une entité contrôlante est une entité qui a une ou plusieurs entités contrôlées.

Une entité économique est un groupe d'entités composé d'une entité contrôlante et d'une ou plusieurs entités contrôlées.

Entité économique

- 1.6.2 Dans la présente Norme, le terme « entité économique » sert à définir, pour les besoins de l'information financière, un groupe d'entités composé de l'entité contrôlante et d'entités contrôlées.
- 1.6.3 D'autres termes seront parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment « entité administrative », « entité présentant des états financiers », « entité consolidée » et « groupe ».
- 1.6.4 Une entité économique peut comprendre des entités poursuivant des objectifs tant commerciaux que de politique sociale. Par exemple, un

service public de logement peut être une entité économique constituée d'entités proposant des logements moyennant un loyer réduit, mais aussi d'entités proposant des logements à des conditions de marché.

Périmètre des états financiers consolidés

- 1.6.5 **Une entité contrôlante autre qu'une entité contrôlante au sens des paragraphes 1.6.7 et 1.6.8 doit publier des états financiers consolidés qui consolident toutes les entités contrôlées, étrangères et nationales, autres que celles auxquelles il est fait référence au paragraphe 1.6.6.**
- 1.6.6 **Une entité contrôlée doit être exclue de la consolidation lorsqu'elle est soumise à des restrictions externes durables fortes qui empêchent l'entité contrôlante d'obtenir des avantages de ses activités.**
- 1.6.7 **Une entité contrôlante qui est une entité contrôlée entièrement détenue ne doit pas présenter d'états financiers consolidés s'il est peu probable que des utilisateurs de tels états financiers existent, ou que leurs besoins d'information soient satisfaits par les états financiers consolidés de l'entité contrôlante.**
- 1.6.8 **Une entité contrôlante qui est quasi-totalement détenue ne doit pas présenter d'états financiers consolidés pour autant que l'entité contrôlante obtienne l'approbation des détenteurs des intérêts minoritaires.**
- 1.6.9 Les utilisateurs des états financiers d'une autorité ou d'une autre entité contrôlante du secteur public sont généralement intéressés par les ressources de trésorerie contrôlées par l'entité économique dans son ensemble et ont besoin d'en être informés. Ce besoin est satisfait par les états financiers consolidés qui présentent l'information financière de l'entité économique comme celle d'une entité unique, sans tenir compte des frontières juridiques des différentes entités juridiques.
- 1.6.10 Le paragraphe 1.3.4 de la présente Norme impose qu'une entité présentant les états financiers prépare un état des entrées et des sorties de trésorerie. Selon les dispositions du paragraphe 1.6.5 ci-dessus, l'état des entrées et des sorties de trésorerie préparé par une autorité ou une autre entité du secteur public présentant les états financiers, qui est une entité contrôlante, consolidera les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie de toutes les entités qu'elle contrôle. Les notes dont la présentation est imposée par la première partie de la présente Norme seront également présentées sur une base consolidée. L'annexe 5 de cette Norme illustre l'application du concept de contrôle pour déterminer l'entité présentant les états financiers.
- 1.6.11 La présente Norme ne s'oppose pas à la préparation d'états financiers additionnels à l'état des entrées et des sorties de trésorerie. Ces états additionnels peuvent, par exemple, présenter des informations

additionnelles à propos des entrées et des sorties liées à certains groupes de fonds ou fournir des détails supplémentaires à propos de certains types de flux de trésorerie. La deuxième partie de la présente Norme identifie les informations supplémentaires qu'une entité est encouragée à fournir. Les états et informations additionnels présenteront également des informations consolidées lorsque c'est approprié.

- 1.6.12 Pour les besoins de l'information financière, l'entité présentant les états financiers peut se composer de plusieurs entités contrôlées incluant des ministères, des administrations publiques et des entreprises publiques. Déterminer le périmètre de l'entité présentant les états financiers peut s'avérer difficile compte tenu du grand nombre d'entités potentielles. Pour cette raison, la détermination des entités présentant les états financiers s'effectue souvent par voie réglementaire. Dans certains cas, l'entité présentant les états financiers imposée par la présente Norme peut différer de l'entité présentant les états financiers déterminée par la réglementation, et des informations additionnelles peuvent s'avérer nécessaires pour satisfaire aux dispositions légales d'information financière.
- 1.6.13 Une entité contrôlante qui est elle-même totalement détenue par une autre entité (comme une administration publique entièrement détenue par l'État) n'est pas tenue de présenter des états financiers consolidés lorsque de tels états ne sont pas imposés par son entité contrôlante et que les besoins des autres utilisateurs peuvent être mieux servis par les états financiers consolidés de son entité contrôlante. Toutefois, dans le secteur public, de nombreuses entités contrôlantes qui sont soit totalement, soit quasi-totalement détenues représentent des secteurs ou des activités essentiels d'un État. Dans ce cas, les besoins d'information de certains utilisateurs peuvent ne pas être servis par la présentation d'un état financier consolidé au seul niveau de l'échelon central, et l'objet de la présente Norme ne consiste pas à exempter de telles entités de préparer des états financiers consolidés. Dans de nombreuses juridictions, l'État a reconnu cette situation et a légiféré sur les obligations d'information financière de ces entités.
- 1.6.14 Dans certaines juridictions, une entité contrôlante qui est quasi-totalement détenue par une autre entité (telle qu'une entreprise publique dans laquelle une participation mineure est détenue par le secteur privé) est également dispensée d'établir des états financiers consolidés si l'entité contrôlante obtient l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires. La «détention quasi totale» signifie souvent que l'entité contrôlante détient au moins 90 % des droits de vote. Aux fins de la présente Norme, les intérêts minoritaires sont la quote-part d'une entité contrôlée attribuable aux intérêts qui ne sont pas détenus par l'entité contrôlante, ni directement, ni indirectement par l'intermédiaire d'entités contrôlées.
- 1.6.15 Parfois, une entité économique englobe plusieurs entités contrôlantes intermédiaires. A titre d'exemple, si un ministère de la Santé peut être

l'entité contrôlante, il peut néanmoins exister des entités contrôlantes intermédiaires au niveau des autorités de santé locales ou régionales. Les dispositions relatives à la reddition des comptes et à l'information dans chaque juridiction peuvent spécifier quelles sont les entités tenues (ou dispensées de l'obligation) de préparer des états financiers consolidés. Lorsqu'il n'y a pas de dispositions spécifiques imposant à l'entité contrôlante intermédiaire de préparer des états financiers consolidés mais que l'existence d'utilisateurs d'états financiers à usage général de l'entité économique est probable, les entités contrôlantes intermédiaires sont encouragées à préparer et à publier des états financiers consolidés.

Procédures de consolidation

1.6.16 Les procédures de consolidation suivantes s'appliquent:

- (a) **les soldes et opérations de trésorerie entre entités au sein d'une même entité économique doivent être intégralement éliminés;**
- (b) **quand les états financiers utilisés en consolidation sont établis à des dates de reporting différentes, des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte les effets des opérations de trésorerie significatives qui se sont produites entre ces dates et la date des états financiers de l'entité contrôlante. En aucun cas la différence entre les dates de reporting ne doit être supérieure à trois mois; et**
- (c) **les états financiers consolidés doivent être établis en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des opérations de trésorerie similaires. S'il n'est pas possible d'utiliser des méthodes comptables uniformes pour établir les états financiers consolidés, ce fait doit être indiqué, de même que les proportions respectives des éléments des états financiers consolidés auxquels les différentes méthodes comptables ont été appliquées.**

1.6.17 Les procédures de consolidation énoncées au paragraphe 1.6.16 représentent la base de la préparation des états financiers consolidés pour toutes les entités au sein de l'entité économique vue comme une entité économique unique.

1.6.18 Les états financiers consolidés ne doivent refléter que des opérations entre l'entité économique et d'autres entités externes. En conséquence, des opérations entre entités au sein de l'entité économique sont éliminées pour éviter toute double prise en compte. Par exemple, un ministère peut vendre un actif physique à un autre ministère. Comme l'effet de trésorerie net pour l'entité présentant les états financiers à l'échelon central est nul, cette opération doit être éliminée pour éviter de surévaluer les entrées et les sorties de trésorerie à l'échelle de l'entité présentant les états financiers à l'échelon central. Une entité publique peut détenir des fonds auprès d'une

institution financière du secteur public. Ces soldes doivent être éliminés à l'échelon central, parce qu'ils représentent des soldes au sein de l'entité économique. De même, une entreprise publique opérant à l'étranger peut effectuer un paiement au profit d'un ministère qui reste en transit à la date de reporting. Dans ce cas, le fait de ne pas éliminer l'opération résulterait en une sous-évaluation du solde de trésorerie de l'entité économique et une surévaluation de ses sorties de trésorerie.

- 1.6.19 Les entités individuelles au sein d'une entité économique peuvent adopter des méthodes différentes de classification des entrées et des sorties de trésorerie et de présentation de leurs états financiers. Les entrées et les sorties de trésorerie résultant d'opérations analogues sont classées et présentées de manière uniforme dans les états financiers consolidés lorsque c'est possible.

Informations à fournir en matière de consolidation

- 1.6.20 **Les informations suivantes doivent être fournies dans les états financiers consolidés:**

- (a) **une liste des entités contrôlées significatives y compris le nom, la juridiction dans laquelle l'entité contrôlée opère (lorsqu'elle est différente de celle de l'entité contrôlante); et**
- (b) **les raisons de la non-consolidation d'une entité contrôlée.**

Dispositions Transitoires

- 1.6.21 Les entités contrôlantes qui adoptent la présente Norme peuvent avoir de nombreuses entités contrôlées entre lesquelles interviennent des volumes importants d'opérations. En conséquence, il peut être difficile d'identifier tous les soldes et opérations qui doivent être éliminés aux fins de la préparation des états financiers consolidés de l'entité économique. Pour cette raison, le paragraphe 1.8.2 prévoit, pendant la période transitoire, une dispense de l'exigence d'élimination intégrale des soldes et opérations de trésorerie entre entités appartenant à la même entité économique. Le paragraphe 1.8.3 impose toutefois aux entités qui appliquent la disposition transitoire d'indiquer le fait que les soldes et opérations entre entités appartenant à l'entité économique n'ont pas tous été éliminés.

1.7 Monnaie étrangère

Définitions

- 1.7.1 **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

Le cours de clôture est le cours du jour à la date de reporting.

L'écart de change est l'écart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des états financiers, à des cours de change différents.

Le **cours de change** est le taux auquel sont échangées deux monnaies entre elles.

Une **monnaie étrangère** est une monnaie différente de la monnaie de présentation des états financiers d'une entité.

La **monnaie de présentation** est la monnaie utilisée pour présenter les états financiers.

Traitement des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie en monnaie étrangère

- 1.7.2 Les entrées et sorties de trésorerie provenant d'opérations en monnaie étrangère doivent être enregistrés dans la monnaie de l'entité qui présente les états financiers, par application au montant en monnaie étrangère, du cours de change à la date des entrées et des sorties de trésorerie, entre la monnaie de présentation et la monnaie étrangère.
- 1.7.3 Les soldes de trésorerie en monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant le cours de clôture.
- 1.7.4 Les entrées et sorties de trésorerie d'une entité contrôlée étrangère doivent être convertis au cours de change entre la monnaie de présentation et la monnaie étrangère à la date des entrées et des sorties de trésorerie.
- 1.7.5 Une entité doit indiquer le montant des différences de change incluses en tant qu'éléments de rapprochement entre soldes de trésorerie d'ouverture et de clôture pour la période.
- 1.7.6 Lorsque la monnaie de présentation est différente de la monnaie du pays dans lequel l'entité est domiciliée, les raisons de l'utilisation d'une monnaie différente doivent être indiquées. La raison de tout changement dans la monnaie de présentation doit également être indiquée.
- 1.7.7 Les États et les entités du secteur public peuvent effectuer des opérations en monnaie étrangère telles que l'emprunt d'un montant en monnaie étrangère ou l'acquisition de biens et de services dont le prix d'achat est désigné comme un montant en monnaie étrangère. Ils peuvent également avoir des activités à l'étranger, et transférer de la trésorerie vers ces activités à l'étranger ou recevoir de la trésorerie en provenant. Pour inclure les opérations en monnaie étrangère et les activités à l'étranger dans les états financiers, l'entité doit exprimer les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie dans la monnaie de présentation.

- 1.7.8 Les profits et pertes latents provenant des variations des cours de change ne sont pas des entrées et des sorties de trésorerie. Toutefois, l'effet des variations des cours de change sur la trésorerie détenue en monnaie étrangère est présenté dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie de façon à permettre le rapprochement de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'ouverture et à la clôture de l'exercice. Ce montant est présenté séparément des entrées et des sorties de trésorerie et tient compte des écarts éventuels qui auraient été constatés si ces entrées et sorties de trésorerie avaient été présentées au cours de change en vigueur à la clôture de l'exercice.

1.8 Date d'entrée en vigueur de la première partie et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

- 1.8.1 **La première partie de la présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004. Une application anticipée est encouragée.**

Dispositions transitoires - Périmètre des états financiers consolidés

- 1.8.2 **Les entités ne sont pas tenues de se conformer aux dispositions du paragraphe 1.6.16(a) relatives à l'élimination des soldes et des opérations de trésorerie entre entités appartenant à la même entité économique pour les exercices commençant dans les trois années suivant la date de première adoption de la présente Norme.**
- 1.8.3 **Lorsque des entités appliquent la disposition transitoire du paragraphe 1.8.2, elles doivent indiquer le fait que les soldes et opérations entre entités appartenant à l'entité économique n'ont pas tous été éliminés.**

Annexe 1**Illustration des dispositions normatives de la première partie de la norme**

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle n'illustre que la première partie de la présente Norme. Elle vise à clarifier la signification des normes en illustrant leur application dans la préparation et la présentation d'états financiers à usage général selon la méthode de la comptabilité de caisse pour:

- (a) *un État;*
- (b) *une entité publique qui contrôle son propre compte bancaire; et*
- (c) *un ministère qui opère selon le système du « compte unique » de sorte qu'une entité centralisée administre les entrées et sorties de trésorerie pour le compte du ministère.*

ANNEXE 1A – UN ÉTAT

ETATS FINANCIERS CONSOLIDES DE L'ÉTAT X

ÉTAT CONSOLIDÉ DES ENTRÉES ET SORTIES DE
TRESORERIE POUR L'EXERCICE CLOTURE LE 31
DECEMBRE 200X

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers
ENTREES DE TRESORERIE					
<i>Impôts</i>					
Impôt sur le résultat	X	-		X	-
Taxe sur la valeur ajoutée	X	-		X	-
Impôt foncier	X	-		X	-
Autres taxes	<u>X</u>	-		<u>X</u>	-
		X	-	X	-
<i>Subventions et aides</i>					
Organismes publics internationaux	X	X		X	X
Autres subventions et aides	<u>X</u>	<u>X</u>		<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X	X	X
<i>Emprunts</i>					
Produits d'emprunts	3	X	X	X	X
<i>Entrées de capital</i>					
Produits de la cession d'immobilisations corporelles	X	-		X	-

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers
Activités de transaction					
Produits d'activités de transaction		X	-	X	-
<i>Autres entrées de trésorerie</i>	4	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie		X	X	X	X
SORTIES DE TRESORERIE					
<i>Activités</i>					
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)	(X)	(X)	(X)
Fournitures et consommables		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
		(X)	(X)	(X)	(X)
<i>Transferts</i>					
Subventions		(X)	-	(X)	-
Autres transferts versés		<u>(X)</u>	<u>-</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
		(X)	-	(X)	-
<i>Investissements</i>					
Acquisition/construction d'immobilisations corporelles		(X)	<u>(X)</u>	(X)	<u>(X)</u>
Acquisition d'instruments financiers		<u>(X)</u>	<u>-</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
		(X)	(X)	(X)	(X)

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers
<i>Remboursements d'emprunts et d'intérêts</i>					
Remboursements d'emprunts	(X)	-	-	(X)	-
Intérêts versés	(X)	=	=	(X)	=
		(X)	-	(X)	-
<i>Autres sorties de trésorerie</i>	5	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Augmentation/(diminution) de trésorerie	X	=	=	X	=
Trésorerie à l'ouverture de l'exercice	2	X	S/O*	X	N/A
Augmentation/(diminution) de trésorerie		<u>X</u>	<u>S/O</u>	<u>X</u>	<u>N/A</u>
Trésorerie à la clôture de l'exercice	2	<u>X</u>	<u>S/O</u>	<u>X</u>	<u>N/A</u>

* S/O = Sans objet

ETATS FINANCIERS ADDITIONNELS (FACULTATIFS)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés pour fournir des détails de montants inclus dans l'état consolidé des entrées et des sorties de trésorerie: par exemple, pour présenter des informations par grands groupes de fonds ou pour présenter des dépenses par fonction ou par programme importants, ou pour fournir des détails sur les sources d'emprunt. Des colonnes présentant les montants budgétés peuvent également être incluses.

ETAT DES ENTREES DE TRESORERIE PAR CLASSIFICATION DE FONDS

	200X	200X-1
(en milliers d'unités monétaires)	Entrées contrôlées par l'entité	Entrées contrôlées par l'entité
ENTRÉES DE TRÉSORERIE		
Fonds consolidés	X	X
Fonds spéciaux	X	X
Fonds de transaction	X	X
Emprunts	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	X

PRODUITS D'EMPRUNTS

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées de trésorerie contrôlées par l'entité	Résultant de paiements effectués par des tiers	Entrées contrôlées par l'entité	Résultant de paiements effectués par des tiers
EMPRUNTS					
Institution commerciale nationale		X	-	X	-
Institution commerciale étrangère		X	-	X	-
Banques de développement et organismes de prêt similaires		X	X	X	X
Total emprunts	3	X	X	X	X

ETAT DES SORTIES DE TRESORERIE PAR PROGRAMMES/ACTIVITES/FONCTION DE L'ETAT

(en milliers d'unités monétaires)	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers
SORTIES/DÉPENSES – Compte opérationnel				
Services de formation	X	X	X	X
Services de santé	X	X	X	X
Sécurité sociale et aide sociale	X	-	X	-
Défense	X	-	X	-
Ordre public et sécurité	X	X	X	X
Loisirs, culture et religion	X	X	X	X
Services économiques	X	-	X	-
Divers	X	X	X	X
Total des sorties/dépenses	X	X	X	X
SORTIES/DÉPENSES – Compte de capital				
Services de formation	X	X	X	X
Services de santé	X	X	X	X
Sécurité sociale et aide sociale	X	-	X	-
Défense	X	-	X	-
Ordre public et sécurité	X	X	X	X
Divers	X	X	X	X
Total des sorties/dépenses	X	X	X	X
Total des comptes opérationnel et de capital	X	X	X	X

ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ÉCHELON CENTRAL**Notes aux états financiers****1 Méthodes comptables****Base de préparation**

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière cohérente tout au long de la période.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent l'État du pays A. Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX). Celle-ci comprend:

- (i) les ministères nationaux; et
- (ii) les entreprises publiques et les fonds de transaction qui sont sous le contrôle de l'entité.

Les états financiers consolidés comprennent toutes les entités contrôlées pendant l'année. Une liste des entités contrôlées significatives figure dans la note 7 des états financiers.

Paievements effectués par des tiers

L'État obtient également des avantages de biens et de services acquis pour son compte à la suite de paiements en trésorerie effectués par des tiers pendant la période par le biais de prêts et de contributions. Les paiements effectués par les tiers ne constituent pas des entrées ou des sorties de l'État mais constituent des avantages pour l'État. Ils sont présentés dans la colonne « Paiements effectués par des tiers » dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et dans les autres états financiers.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A).

2 Trésorerie

La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie. Les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie se composent des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire à court terme.

La trésorerie incluse dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie comprend les montants suivants:

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Caisse et banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Sont comprises dans le montant présenté ci-dessus X unités monétaires fournies par l'organisme international XX et exclusivement destinées à la construction d'infrastructures routières.

3 Emprunts

Les emprunts comprennent les entrées de trésorerie provenant de banques, d'organismes prêteurs similaires et d'institutions commerciales et les montants dus dans le cadre d'une assistance en nature fournie par des tiers.

4 Autres entrées de trésorerie

Sont compris dans les autres entrées de trésorerie des redevances, amendes, pénalités, et entrées diverses.

5 Autres sorties/dépenses

Sont compris dans les autres sorties les dividendes, les distributions payées, les accords amiables de procédures judiciaires et les paiements divers.

6 Lignes de crédit non utilisées

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Variations des lignes de crédit non utilisées		
Lignes de crédit non utilisées au 1.1.0X	X	X
Facilité d'emprunt supplémentaire	X	X
Total disponible	<u>X</u>	<u>X</u>
Montant tiré	(X)	(X)
Facilité clôturée/annulée	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Lignes de crédit non utilisées au 31.12.0X	<u>X</u>	<u>X</u>

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Lignes de crédit non utilisées		
Banque multilatérale de développement A	X	X
Banque multilatérale de développement B	X	X
Banques régionales de développement	X	X
Institutions financières commerciales	X	X
Total des lignes de crédit non utilisées	<u>X</u>	<u>X</u>

Les lignes de crédit non utilisées comprennent un montant de XX de la Banque multilatérale de développement A et un montant YY de la Banque multilatérale de développement B qui est destiné au développement d'infrastructures sociales. Les détails des restrictions à l'utilisation sont les suivants (détailler).

7 Entités contrôlées conjointement significatives

Entité	Juridiction
Entité A	X
Entité B	X
Entité C	X
Entité D	X

8 Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le XX mois 200X+1 par M. YY, Directeur du Trésor du pays A.

ANNEXE 1B – ENTITE PUBLIQUE AB
(Cette entité contrôle son propre compte bancaire et retire également des avantages de paiements effectués par des tiers)
ETAT CONSOLIDE DES ENTREES ET SORTIES DE TRESORERIE
DE L'EXERCICE CLÔTURÉ LE 31 DÉCEMBRE 200X

(en milliers d'unités monétaires)	Note	←-----200X----->		←-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Paiements effectués par des tiers extérieurs
ENTRES DE TRESORERIE					
Attributions/autorisations budgétaires		X	X	X	-
Autres entrées de trésorerie		X	-	X	-
Subventions/aides publiques		-	-	-	X
Total des entrées de trésorerie		X	X	X	X
SORTIES DE TRESORERIE					
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)	-	(X)	-
Loyers		(X)	(X)	(X)	-
Investissements		(X)	(X)	(X)	(X)
Transferts		(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	3	(X)	(X)	(X)	(X)
Augmentation/(diminution) de trésorerie		X	X	(X)	X
Trésorerie à l'ouverture de la période	2	X	N/A*	N/A	N/A
Augmentation/(diminution) de trésorerie		X	N/A	N/A	N/A
Trésorerie à la clôture de la période	2	X	N/A	N/A	N/A

• N/A = Non applicable

ETATS FINANCIERS ADDITIONNELS (FACULTATIFS)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés, par exemple, pour présenter des informations budgétaires par grands groupes de fonds, ou pour présenter les dépenses par grandes fonctions. Un exemple d'état présenté par fonction figure ci-après.

Note	ETAT DES SORTIES DE TRESORERIE PAR FONCTION					
	←-----200X----->		←-----200X-1----->		----->	
(en milliers d'unités monétaires)	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Paiements effectués par des tiers extérieurs
SORTIES DE TRESORERIE/DEPENSES						
Programme I	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Programme II	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Programme III	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Programme IV	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Autres sorties de trésorerie/dépenses	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie/dépenses	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

ENTITÉ PUBLIQUE AB**Notes aux états financiers****1 Méthodes comptables****Base de préparation**

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière cohérente tout au long de la période.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent une entité du secteur public (entité publique AB). Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX). Ceci comprend l'entité publique AB et ses entités contrôlées. L'entité publique AB est contrôlée par l'État du pays A.

L'activité principale de l'entité publique AB consiste à fournir (identifier le type) des services aux parties prenantes. L'entité contrôle son propre compte bancaire. Les autorisations budgétaires et autres entrées de trésorerie sont déposées sur ses comptes bancaires.

Paiements effectués par d'autres entités publiques

L'entité bénéficie de paiements effectués par son entité contrôlante (État A) et par d'autres entités publiques pour son compte.

Paiements effectués par des tiers extérieurs

L'entité bénéficie également de paiements effectués par des tiers extérieurs (tiers extérieurs à l'entité économique) pour des biens et des services. Ces paiements ne constituent pas des entrées ou des sorties de trésorerie de l'entité mais constituent des avantages pour elle. Ils sont présentés dans la colonne « *Paiements effectués par des tiers extérieurs* » dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et dans les autres états financiers.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A).

2 Trésorerie

La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie. Les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie se composent des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire à court terme.

Les montants attribués à l'entité sont déposés sur le compte bancaire de l'entité et contrôlés par elle. Tous les emprunts sont gérés par une entité financière centralisée.

Les entrées de trésorerie provenant d'opérations d'échange avec contrepartie directe sont déposées dans des comptes de transaction contrôlés par l'entité. Elles sont transférées au compte de recettes consolidé à la clôture de la période.

La trésorerie incluse dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie comprend les montants suivants:

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Caisse et banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

3 Transferts

Des montants sont transférés à des bénéficiaires autorisés conformément au mandat d'exploitation et à l'autorité de l'entité.

4 Entités contrôlées conjointement significatives

Entité	Juridiction
Entité A	X
Entité B	X

5 Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le XX mois 200X+1 par M. YY, ministre de XXXXXXXXXXXX pour l'entité AB.

ANNEXE 1C – SERVICE PUBLIC AC

(l'État exploite un système centralisé de compte unique – l'entité ne contrôle pas les montants qui lui sont attribués pour utilisation).

état des entrées et sorties de trésorerie

de l'EXERCICE CLÔTURÉ LE 31 DÉCEMBRE 200X

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Compte de trésorerie/ compte unique de contrôle	Paiements effectués par des tiers extérieurs	Compte de trésorerie/ compte unique de contrôle	Paiements effectués par des tiers extérieurs
ENTREES DE TRESORERIE					
Attributions/autorisations budgétaires	2	X	-	X	-
Autres entrées de trésorerie		X	-	X	-
Assistance		-	X	-	X
Total des entrées de trésorerie		X	X	X	X
SORTIES DE TRESORERIE					
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)	-	(X)	-
Loyers		(X)	-	(X)	-
Investissements		(X)	(X)	(X)	(X)
Transferts	3	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie		(X)	(X)	(X)	(X)

ETATS FINANCIERS ADDITIONNELS (FACULTATIFS)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés, par exemple, pour présenter des informations budgétaires par grands groupes de fonds, ou pour présenter les dépenses par grandes fonctions ou sorties. Un exemple d'état présenté par fonction figure ci-après.

ETAT DES SORTIES DE TRESORERIE PAR FONCTION

(en milliers d'unités monétaires)	Note <-----200X----->		<-----200X-1----->	
	Compte de trésorerie/ compte unique de contrôle	Paiements effectués par des tiers extérieurs	Compte de trésorerie/ compte unique de contrôle	Paiements effectués par des tiers extérieurs
SORTIES DE TRESORERIE				
Programme I	X	X	X	X
Programme II	X	X	X	X
Programme III	X	X	X	X
Programme IV	X	X	X	X
Autres paiements	X	X	X	X
Total des sorties de trésorerie	X	X	X	X

ENTITÉ PUBLIQUE AC**Notes aux états financiers****1 Méthodes comptables****Base de préparation**

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière cohérente tout au long de la période.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent une entité du secteur public: l'entité publique AC. Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX). Ils comprennent l'entité publique AC. L'entité publique AC est contrôlée par l'État du pays A.

L'activité principale de l'entité publique AC consiste à fournir des services aux parties prenantes.

L'entité publique AC ne gère pas son propre compte bancaire. L'État exploite une fonction de trésorerie centralisée qui administre les sorties de trésorerie encourues par tous les services pendant l'année financière. Les paiements réalisés sur ce compte pour le service sont présentés dans la colonne « *Paiements effectués par des tiers extérieurs* » dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et dans les autres états financiers.

Paiements effectués par des tiers extérieurs

Le service public AC obtient également des avantages de biens et de services acquis pour son compte à la suite de paiements en trésorerie effectués par des tiers extérieurs à l'État pendant la période de reporting. Les paiements effectués par les tiers ne constituent pas des entrées ou des sorties de trésorerie du service mais constituent des avantages pour le service. Ils sont présentés dans la colonne « *Paiements effectués par des tiers extérieurs* » dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et dans les autres états financiers.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A)

2 Autorisations budgétaires

Les montants attribués au service public AC sont gérés par le biais d'un compte central administré par la Direction du Trésor. Ces montants ne sont pas contrôlés par le service public AC mais mis en œuvre pour le compte du service public par le gestionnaire central du compte sur présentation de documents ou d'autorisations

appropriés. Tous les emprunts sont gérés par une entité financière centralisée. Le montant présenté au titre d'attributions/autorisations budgétaires dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie est le montant que la Direction du Trésor a dépensé au profit du service public AC (le montant « tiré »).

3 Transferts

Des montants sont transférés à des bénéficiaires autorisés conformément au mandat d'exploitation et à l'autorité du service public AC.

4 Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le XX mois 200X+1 par M. YY, ministre de XXXXXXXXXXXX pour le service public AC.

DEUXIEME PARTIE: INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST RECOMMANDÉE

Cette partie de la présente Norme est facultative. Elle énonce des informations additionnelles qu'une entité est encouragée à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse. Elle doit être lue simultanément à la première partie de la présente Norme, qui énonce les dispositions normatives relatives à l'information à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse. Les informations que les entités sont encouragées à fournir, qui sont présentées en caractères italiques, doivent être lues dans le contexte des paragraphes de commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux.

INFORMATION FINANCIERE SELON LA METHODE DE LA COMPTABILITE DE CAISSE, DEUXIEME PARTIE: INFORMATIONS SUPPLEMENTAIRES DONT LA PRESENTATION EST RECOMMANDEE

2.1 Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée

Définitions

2.1.1 Dans cette partie de la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

La comptabilité d'exercice est la convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). En conséquence, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rapportent. Les éléments comptabilisés selon la comptabilité d'exercice sont les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits et les charges.

Les actifs sont des ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.

Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts supportés par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds.

Le cours de clôture est le cours du jour à la date de reporting.

Les distributions aux contributeurs sont les avantages économiques futurs ou le potentiel de service distribués par l'entité à tous ses contributeurs ou à quelques-uns d'entre eux, soit au titre d'un retour sur investissement, soit au titre d'un remboursement de l'investissement.

Les charges sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.

Les éléments extraordinaires sont (pour les besoins de la présente Norme) les flux de trésorerie résultant d'événements ou d'opérations clairement distincts des activités ordinaires de l'entité, dont on ne prévoit pas qu'ils se reproduisent de manière fréquente ou régulière et qui ne relèvent pas du contrôle ou de l'influence de l'entité.

Un actif financier désigne tout actif qui est :

- (a) *de la trésorerie ;*
- (b) *un droit contractuel de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier ;*
- (c) *un droit contractuel d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement favorables ; ou*
- (d) *un instrument de capitaux propres d'une autre entité.*

Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.

Les activités ordinaires recouvrent l'ensemble des activités dans lesquelles s'engage une entité dans le cadre de ses activités de prestation de services ou ses activités de transaction. Les activités ordinaires recouvrent les activités liées qui en résultent, en sont le prolongement ou l'accessoire.

Les produits sont les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.

Les termes définis dans la première partie de la présente Norme sont utilisés dans cette deuxième partie avec leurs significations telles qu'elles ont été définies.

Avantages économiques futurs ou potentiel de service

- 2.1.2 Les actifs, y compris la trésorerie et d'autres ressources, constituent pour les entités un moyen de réaliser leurs objectifs. Les actifs utilisés pour fournir des biens et des services conformément aux objectifs d'une entité mais qui ne génèrent pas directement d'entrées nettes de trésorerie sont généralement considérés comme représentatifs d'un « potentiel de service ». Les actifs utilisés pour générer des entrées nettes de trésorerie sont souvent décrits comme représentatifs « d'avantages économiques futurs ». Pour englober tous les objectifs que peuvent servir des actifs, la présente Norme utilise l'expression « avantages économiques futurs ou potentiel de service » pour décrire les caractéristiques essentielles des actifs.

Continuité d'activité

- 2.1.3 *Lors de la préparation des états financiers d'une entité, les personnes responsables de cette préparation sont encouragées à évaluer la capacité de l'entité à se maintenir en situation de continuité d'activité. Lorsque les personnes responsables de la préparation des états financiers prennent conscience, à l'occasion de cette évaluation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute*

important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, l'indication de ces incertitudes est encouragée.

- 2.1.4 Le fait de déterminer si une entité est en situation de continuité d'activité est essentiellement pertinent pour des entités individuelles plutôt que pour l'État dans son ensemble. Pour des entités individuelles, au moment d'évaluer si une entité est en situation de continuité d'activité, les personnes responsables de la préparation des états financiers :
- (a) doivent prendre en compte toute l'information disponible pour l'avenir prévisible, qui inclut, sans s'y limiter nécessairement, douze mois à compter de l'approbation des états financiers ; et
 - (b) peuvent avoir à étudier de nombreux facteurs concernant la performance actuelle et future, des restructurations potentielles et annoncées d'unités de l'organisation, les estimations d'entrées de trésorerie ou la probabilité de la poursuite de financement public, et les sources potentielles de financement de remplacement avant qu'il soit approprié de conclure que l'entité est en situation de continuité d'activité.
- 2.1.5 Il peut y avoir des circonstances où les critères normaux de continuité d'activité que sont la liquidité et la solvabilité, telles qu'elles s'appliquent aux entreprises, semblent défavorables, tandis que d'autres facteurs suggèrent que l'entité reste néanmoins dans une situation de continuité d'activité. A titre d'exemple :
- (a) pour évaluer si l'État est en situation de continuité d'activité, le pouvoir de lever des impôts peut amener à considérer certaines entités comme étant en situation de continuité d'activité même si leurs sorties de trésorerie peuvent excéder leurs entrées de trésorerie pendant de longues périodes ; et
 - (b) pour une entité individuelle, une évaluation de ses flux de trésorerie pour une période de reporting peut indiquer que l'entité n'est pas en situation de continuité d'activité. Des accords de financement pluriannuels peuvent toutefois avoir été mis en place avec l'État pour assurer la continuité d'activité de l'entité.

Éléments extraordinaires

- 2.1.6 *Une entité est encouragée à présenter séparément la nature et le montant de chaque élément extraordinaire. La présentation peut être effectuée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers, ou dans les notes aux états financiers.*
- 2.1.7 Les éléments extraordinaires se caractérisent par le fait qu'ils résultent d'événements ou d'opérations distincts des activités ordinaires de l'entité, dont on ne prévoit pas qu'ils se reproduisent de manière fréquente ou

régulière et qui ne relèvent pas du contrôle ou de l'influence de l'entité. En conséquence, les éléments extraordinaires sont rares, inhabituels et significatifs.

Distincts des activités ordinaires

- 2.1.8 C'est la nature de l'événement ou de l'opération par rapport aux activités ordinairement conduites par l'entité et non la fréquence avec laquelle de tels événements sont censés se reproduire, qui détermine si un événement ou une opération se distingue clairement des activités ordinaires de l'entité. Un événement ou une opération peut être extraordinaire pour une entité ou un échelon d'autorité, mais ne pas l'être pour une autre entité ou un autre échelon d'autorité, en raison des différences entre leurs activités ordinaires respectives. Dans le contexte de présentation d'informations financières d'un État, les éléments extraordinaires seront extrêmement rares.

Qui ne devraient pas se reproduire dans un avenir prévisible

- 2.1.9 L'événement ou l'opération sera d'un type dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'il ne se reproduise pas dans un avenir prévisible, compte tenu de l'environnement dans lequel opère l'entité. La nature des éléments extraordinaires est telle qu'ils ne sont normalement pas prévus au début d'un exercice et ne sont par conséquent pas inclus dans le budget. L'inclusion d'un élément dans un budget suggère que l'occurrence de cet élément spécifique est prévue et donc n'est pas extraordinaire.

Qui échappent au contrôle ou à l'influence de l'entité

- 2.1.10 L'événement ou l'opération échappe au contrôle ou à l'influence de l'entité. Un événement ou une opération est présumé échapper au contrôle ou à l'influence d'une entité si les décisions ou déterminations de l'entité sont normalement sans effet sur l'occurrence de cette opération ou cet événement.

Identifier les éléments extraordinaires

- 2.1.11 Le fait qu'un élément soit ou non extraordinaire doit être considéré dans le contexte de l'environnement opérationnel de l'entité et de l'échelon d'autorité auquel elle opère. Il convient d'exercer son jugement dans chaque cas.
- 2.1.12 Exemples des flux de trésorerie associés aux événements ou opérations susceptibles, sans que cela soit nécessaire, de donner lieu à des éléments extraordinaires pour certaines entités du secteur public ou certains échelons d'autorité :
- (a) flux de trésorerie à court terme associés à la fourniture de services à des réfugiés lorsque le besoin de tels services n'était pas prévu au début de l'exercice, sortant du champ des activités ordinaires de

l'entité et échappant à son contrôle. Si ces services étaient prévisibles ou se sont produits pendant plusieurs exercices, ils ne sont généralement pas classés comme extraordinaires ; et

- (b) les flux de trésorerie associés à la fourniture de services suite à une catastrophe naturelle ou résultant d'une intervention humaine, par exemple la fourniture de refuges à des sans-abri après un séisme. Pour qu'un séisme donné soit qualifié d'extraordinaire, il doit être d'une magnitude à laquelle on ne s'attendrait normalement pas soit dans la région où il s'est produit, soit dans la région associée à l'entité, et la fourniture de services d'urgence ou le rétablissement de services essentiels doit sortir du champ des activités ordinaires de l'entité concernée. Lorsqu'une entité est responsable de l'aide aux personnes affectées par des catastrophes naturelles, les coûts associés à cette activité ne satisfont généralement pas à la définition d'un élément extraordinaire.

- 2.1.13 La restructuration d'activités constitue un exemple d'événement qui n'est normalement pas extraordinaire pour une entité du secteur public ou pour l'échelon central qui l'englobe. Les trois critères de la définition d'un élément extraordinaire doivent être satisfaits pour qu'un élément puisse être classé comme extraordinaire. Une restructuration peut de toute évidence être distincte des activités ordinaires de l'entité. Cependant, au niveau de l'échelon central, des restructurations peuvent intervenir fréquemment. Qui plus est, une restructuration relève généralement du contrôle ou de l'influence d'une entité de l'échelon central. Ce n'est que dans des circonstances où une restructuration est imposée par un autre niveau d'autorité, par un régulateur externe ou une autre autorité extérieure qu'elle pourrait être classée comme ne relevant pas du contrôle ou de l'influence de l'entité de l'échelon central.
- 2.1.14 La présentation de la nature et du montant de chaque élément extraordinaire peut être effectuée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui seraient éventuellement élaborés ou encore dans les notes aux états financiers. Une entité peut également décider de ne présenter que le montant total des éléments extraordinaires dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et les détails dans les notes aux états financiers.

Opérations administrées

- 2.1.15 *Une entité est encouragée à présenter dans les notes aux états financiers le montant et la nature des flux de trésorerie et des soldes de trésorerie résultant d'opérations administrées par l'entité en tant que mandataire pour le compte de tiers lorsque ces montants échappent au contrôle de l'entité.*

- 2.1.16 Les flux de trésorerie associés aux opérations administrées par une entité agissant en tant que mandataire pour le compte de tiers peuvent ne pas transiter par un compte bancaire contrôlé par l'entité présentant les états financiers. Dans ces cas, l'entité ne peut pas utiliser ou bénéficier d'une autre manière de la trésorerie qu'elle administre dans la réalisation de ses propres objectifs. Ces flux de trésorerie échappent parfois au contrôle de l'entité et ne sont donc pas inclus dans les totaux présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui seraient éventuellement préparés. Toutefois, la présentation du montant et de la nature de ces opérations par grandes catégories est encouragée parce qu'elle contient des informations utiles sur la portée des activités de l'entité, et qu'elle est pertinente pour l'évaluation de la performance de l'entité.
- 2.1.17 Lorsque ces entrées et sorties de trésorerie transitent par un compte bancaire contrôlé par l'entité, elles sont traitées comme des flux de trésorerie et des soldes de trésorerie appartenant à l'entité elle-même et compris dans les totaux présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie. Le paragraphe 1.3.13(a) de la première partie de la présente Norme permet de présenter ces entrées et sorties de trésorerie pour le montant net. Les paragraphes 2.1.18 à 2.1.22 ci-dessous fournissent des commentaires sur les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie qui :
- (a) peuvent être contrôlés par une autorité publique ou une entité publique et qui seront publiés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon la première partie de la présente Norme ; et
 - (b) sont des opérations administrées qui ne seront pas incluses dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui pourraient être préparés mais dont la publication est encouragée.

Recouvrement des produits

- 2.1.18 Les entités du secteur public peuvent contrôler de la trésorerie ou administrer des entrées ou sorties de trésorerie pour le compte de l'État ou d'autres autorités ou entités du service public. Ainsi, un Département de la Taxation (ou une administration de recouvrement des impôts) peut être mis en place avec son propre compte bancaire et disposer d'un crédit budgétaire destiné à financer ses activités. Les activités de ce Département pourront inclure l'administration de certains aspects de la Loi de Finances et englober le recouvrement d'impôts pour le compte de l'État.
- 2.1.19 Un Département de la Taxation peut utiliser la trésorerie qui lui a été attribuée et déposée sur un compte bancaire qu'elle contrôle pour réaliser ses objectifs opérationnels selon son mandat, et il peut interdire à des tiers d'utiliser cette trésorerie ou d'en obtenir des avantages. Dans ces cas, le Département contrôle la trésorerie attribuée pour sa propre utilisation. Toutefois, la trésorerie que le Département encaisse pour le compte de

l'État par ses activités de recouvrement d'impôts est généralement déposée sur un fonds de fiducie spécifié de l'État, ou transféré sur un compte bancaire de l'État administré par le Trésor ou par une administration similaire. Dans de telles circonstances, la trésorerie encaissée ne peut être utilisée pour la réalisation des objectifs du Département de la Taxation, ni autrement utilisée à la discrétion de la direction de ce département sans autorisation budgétaire ou autre de l'État ou de l'organe compétent. Dès lors, la trésorerie encaissée n'est pas contrôlée par le Département de la taxation, et ne constitue donc pas une partie des entrées ou des soldes de trésorerie du Département. Suite à une décision de l'État, certains des montants encaissés peuvent être attribués ou alloués au Département pour utilisation. Toutefois, c'est la décision de l'État d'autoriser la dépense des fonds par le Département de la taxation, et non le recouvrement de la trésorerie, qui engendre le contrôle.

- 2.1.20 Des circonstances similaires peuvent survenir lorsque les pouvoirs publics, au niveau d'un État ou au niveau local, par exemple, encaissent de la trésorerie pour le compte d'un autre pouvoir public (comme un gouvernement fédéral). Dans ces cas, ce pouvoir public intervient en tant que mandataire de tiers pour le recouvrement de trésorerie. La trésorerie qui résulte de la gestion d'opérations en tant que mandataire de tiers n'est généralement pas déposée dans un compte bancaire de l'administration chargée du recouvrement et ne fait dès lors pas partie des entrées, des sorties ou des soldes de trésorerie de l'entité présentant les états financiers.

Flux de trésorerie « de transit »

- 2.1.21 Dans certains cas, les accords administratifs mis en place pour les activités de recouvrement d'impôts qu'entreprend une autorité publique ou une entité publique en tant que mandataire d'une tierce partie peuvent prévoir que la trésorerie encaissée soit initialement déposée sur le compte bancaire propre de l'entité avant de le transférer vers le bénéficiaire ultime. Les flux de trésorerie résultant de ces transactions sont parfois dénommés flux de trésorerie « de transit ». Dans ces cas, l'entité :
- (a) contrôle la trésorerie qu'elle encaisse en qualité de mandataire pour la période, généralement brève, pendant laquelle la trésorerie est déposée sur le compte bancaire de l'entité avant le transfert à des tierces parties ;
 - (b) bénéficie habituellement des intérêts résultant des montants déposés sur des comptes générateurs d'intérêts avant le transfert à l'autre entité ; et
 - (c) est tenu de transférer la trésorerie encaissée à des tiers conformément aux dispositions législatives ou à des accords administratifs.

Lorsque des entrées de trésorerie provenant d'opérations administrées transitent par un compte bancaire contrôlé par l'entité présentant les états financiers, les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie résultant de l'activité de recouvrement seront inclus dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon le paragraphe 1.3.4(a)(i) de la première partie de la présente Norme. Le paragraphe 1.3.13(a) de la première partie de la présente Norme précise que les entrées et sorties de trésorerie qui résultent d'opérations que l'entité administre pour le compte d'autres parties et qui sont comptabilisées dans les états financiers peuvent être présentées pour le montant net.

Transferts versés

2.1.22 Conformément aux objectifs d'un État et à la législation ou toute autre réglementation, les montants attribués à une entité publique (un ministère, un organisme public ou assimilé) peuvent inclure des montants à transférer à des tiers relativement, par exemple, à des prestations d'assurance-chômage, à des pensions de vieillesse ou à des rentes d'invalidité, à des prestations familiales ainsi que d'autres versements de prestations de sécurité sociale. Dans certains cas, ces montants transiteront par un compte bancaire contrôlé par l'entité. Lorsque c'est le cas, l'entité comptabilisera la trésorerie attribuée en vue du transfert en tant qu'entrée de trésorerie pendant la période de reporting, les montants transférés pendant la période de reporting en tant que sorties de trésorerie, et tout montant détenu à la fin de la période de reporting en vue d'un transfert ultérieur comme faisant partie du solde de trésorerie à la clôture.

Présentation des principales catégories de flux de trésorerie

2.1.23 *Une entité est encouragée à présenter, soit dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers, ou dans les notes de ces états :*

- (a) *une analyse du total des sorties de trésorerie et des paiements effectués par des tiers en utilisant une classification basée soit sur la nature des sorties soit sur leur fonction au sein de l'entité, selon ce qui est approprié ; et*
- (b) *les produits d'emprunts. En outre, le montant des emprunts peut être également classé par type et par source.*

2.1.24 Les subdivisions recommandées au paragraphe 2.1.23(a) peuvent être présentées dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon les dispositions des paragraphes 1.3.12 et 1.3.24 de la première partie de la présente Norme. Lorsqu'une base de classification différente est adoptée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, la présentation d'informations additionnelles ventilées selon les recommandations visées au

paragraphe 2.1.23(a) ci-dessus est encouragée, sous la forme d'un état séparé ou d'une note.

- 2.1.25 Les sorties de trésorerie et les paiements effectués par des tiers peuvent être également subdivisés de manière à souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes spécifiques, d'activités ou d'autres segments pertinents pour l'entité présentant les états financiers. Une entité est encouragée à présenter cette information d'au moins l'une des deux manières suivantes.
- 2.1.26 La première méthode est appelée méthode des sorties de trésorerie par nature. Elle consiste à regrouper les sorties de trésorerie dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon leur nature (par exemple, achats de matières premières, frais de transport, salaires et rémunérations), et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entité. Voici un exemple de classification selon la méthode des sorties de trésorerie par nature :

	Sorties de trésorerie	Paiements par des tiers
Rémunérations et salaires	(X)	(X)
Frais de transport	(X)	(X)
Investissements	(X)	(X)
Coûts d'emprunts	(X)	(X)
Divers	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

- 2.1.27 La deuxième méthode, appelée méthode de classification par fonction, classe les sorties de trésorerie d'après le programme ou l'objectif pour lequel elles ont été effectuées. Cette présentation fournit souvent des informations plus pertinentes pour les utilisateurs, bien que l'affectation des sorties de trésorerie aux différentes fonctions puisse être arbitraire et implique une part considérable de jugement. Voici un exemple de classification des sorties de trésorerie selon la méthode de classification par fonction :

	Sorties de trésorerie	Paiements par des tiers
Services de santé	(X)	(X)
Services de formation	(X)	(X)
Investissements	(X)	(X)
Coûts d'emprunts	(X)	(X)
Divers	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

- 2.1.28 Selon cette méthode, les sorties de trésorerie associées aux principales fonctions assumées par l'entité sont présentées séparément. Dans cet exemple, l'entité a des fonctions en relation avec la fourniture de prestations de soins de santé et de formation. L'entité doit présenter des postes de sorties de trésorerie pour chacune de ces fonctions.
- 2.1.29 Les entités classant les sorties de trésorerie par fonction sont encouragées à fournir des informations supplémentaires sur la nature des sorties de trésorerie, y compris les sorties relatives aux salaires et autres avantages du personnel.
- 2.1.30 Le paragraphe 1.3.12 de la première partie de la présente Norme impose de présenter le total des entrées de trésorerie de l'entité en affichant séparément la subdivision du total des entrées de trésorerie d'après une base de classification appropriée aux activités de l'entité. La subdivision d'entrées de trésorerie en catégories appropriées dépendra de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. Outre la présentation du montant des produits d'emprunts, les subdivisions suivantes peuvent être appropriées :
- entrées de trésorerie provenant d'impôts (qui peuvent être à leur tour subdivisées par type d'impôt) ;
 - entrées de trésorerie provenant de redevances, amendes, pénalités et licences ;
 - entrées de trésorerie provenant d'opérations d'échange avec contrepartie directe, y compris des entrées provenant de la vente de biens et de services et de redevances (lorsque celles-ci sont classées comme étant des opérations d'échange avec contrepartie directe) ;
 - entrées de trésorerie provenant de subventions, de transferts ou d'autorisations budgétaires (éventuellement classées par source) ;
 - entrées de trésorerie provenant d'intérêts et de dividendes ; et

- (f) entrées de trésorerie provenant de dons et de donations.

Information relative aux parties liées

- 2.1.31 *Une entité est encouragée à publier dans les notes aux états financiers les informations requises par la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 20 Information relative aux parties liées.*
- 2.1.32 IPSAS 20 Information relative aux parties liées, de la série des normes IPSAS basées sur la méthode de la comptabilité d'exercice, définit les parties liées ainsi que d'autres termes pertinents, impose de fournir des informations relatives aux relations de parties liées lorsqu'un contrôle existe et impose de fournir certaines informations relatives à des opérations de parties liées, y compris des informations relatives à la rémunération globale dont bénéficient les principaux dirigeants.

Présentation des actifs, des passifs et comparaison avec les budgets

- 2.1.33 *Une entité est encouragée à indiquer, dans les notes aux états financiers d'une entité :*
- (a) *des informations relatives aux actifs et aux passifs de l'entité ; et*
 - (b) *une comparaison avec les budgets.*
- 2.1.34 Les États et les administrations publiques contrôlent des ressources significatives en plus de la trésorerie, et mettent ces ressources en œuvre pour la réalisation de leurs objectifs de fourniture de services. Ils empruntent également des montants destinés à financer leurs activités, encourrent d'autres dettes et passifs dans le cours normal de leurs opérations, et prennent des engagements de dépenser de la trésorerie à l'avenir pour l'acquisition d'immobilisations. Les actifs et passifs qui ne sont pas de la trésorerie ne seront pas inclus dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui pourraient être préparés selon la méthode de la comptabilité de trésorerie. Toutefois, les États tiennent à jour des écritures de leurs dettes, autres passifs, et de leurs actifs qui ne sont pas de la trésorerie, en assurent le suivi et la gestion. La présentation d'informations relatives à des actifs et des passifs et aux coûts de programmes et activités particuliers améliorera la reddition de comptes ; elle est encouragée par la présente Norme.
- 2.1.35 Les entités qui fournissent de telles informations sont encouragées à identifier les actifs et les passifs par type, par exemple en classant :
- (a) les actifs en tant que créances, placements ou immobilisations corporelles ; et
 - (b) les passifs en tant que dettes fournisseurs, emprunts par type ou source et autres passifs.

Si de telles informations peuvent ne pas être exhaustives dans un premier stade, les entités sont encouragées à les développer progressivement et à s'en servir comme d'un fondement. Pour se conformer aux dispositions des paragraphes 1.3.5 et 1.3.37 de la première partie de la présente Norme, ces informations doivent être conformes aux caractéristiques qualitatives de l'information financière, et doivent être clairement décrites et immédiatement comprises. Les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice, et notamment IPSAS 13 *Contrats de location*, IPSAS 17 *Immobilisations corporelles* et IPSAS 19 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* peuvent fournir des commentaires utiles aux entités présentant des informations additionnelles à propos de leurs actifs et de leurs passifs.

Comparaison avec les budgets

2.1.36 Les entités du secteur public sont généralement soumises à des limites budgétaires sous la forme de crédits ou d'autorisations budgétaires qui peuvent éventuellement être mises en place par une loi de finances. Un des objectifs de l'information financière publiée par les entités du secteur public consiste à déterminer si la trésorerie a été obtenue et utilisée conformément au budget légalement adopté. Dans certaines juridictions, cette disposition figure dans la législation. La présente Norme recommande de présenter une comparaison des montants réalisés et des montants budgétés pour la période de reporting. Différentes possibilités de comparaison des informations financières avec un budget existent, et notamment :

- (a) la préparation d'une note avec des colonnes distinctes pour les montants budgétés et les montants réels. Une colonne détaillant les écarts par rapport au budget ou aux crédits peut également y figurer par souci d'exhaustivité ; et
- (b) une déclaration de la (des) personne(s) responsable(s) de la préparation des états financiers, confirmant que les montants budgétés n'ont pas été dépassés. Si des montants budgétés ou des crédits ont été dépassés, ou des sorties effectuées en l'absence d'autorisation budgétaire ou d'autre habilitation, les détails pourront en être présentés par le biais d'une note faisant référence à la rubrique pertinente dans les états financiers.

États financiers consolidés

2.1.37 *Une entité est encouragée à indiquer, dans les notes aux états financiers :*

- (a) *la proportion de la part d'intérêt dans les entités contrôlées et, lorsque cette part d'intérêt prend la forme d'actions, la proportion des droits de vote détenus (uniquement lorsqu'elle est différente de la proportion de la part d'intérêt) ;*

- (b) *selon les cas :*
 - (i) *le nom de toute entité contrôlée dans laquelle l'entité contrôlante détient une part d'intérêt et/ou des droits de vote inférieurs ou égaux à 50 %, accompagné d'une explication du mode de contrôle ; et*
 - (ii) *le nom de toute entité dans laquelle une part d'intérêt supérieure à 50 % est détenue, mais qui n'est pas une entité contrôlée, accompagné d'une explication des raisons pour lesquelles le contrôle n'existe pas ; et*
- (c) *dans les états financiers individuels de l'entité contrôlante, une description de la méthode utilisée pour comptabiliser les entités contrôlées.*

2.1.38 *Une entité contrôlante qui ne présente pas un état des entrées et des sorties de trésorerie consolidé est encouragée à indiquer les raisons pour lesquelles des états financiers consolidés n'ont pas été présentés, ainsi que les bases sur lesquelles les entités contrôlées ont été comptabilisées dans ses états financiers individuels. Elle est également encouragée à présenter le nom et l'adresse principale de son entité contrôlante qui présente des états financiers consolidés.*

2.1.39 Le paragraphe 1.6.20(b) de la première partie de la présente Norme impose d'indiquer les raisons de la non-consolidation d'une entité contrôlée. Les paragraphes 1.6.7 et 1.6.8 de la première partie de la Norme disposent également qu'une entité contrôlée qui est elle-même une entité entièrement détenue ou une entité contrôlante qui est quasi-totalement détenue ne doivent pas présenter d'états financiers consolidés. Lorsque c'est le cas, la présentation des informations du paragraphe 2.1.38 ci-dessus est encouragée.

Acquisitions et sorties d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

2.1.40 *Une entité est encouragée à indiquer et présenter séparément l'ensemble des flux de trésorerie découlant d'acquisitions et de sorties d'entités contrôlées ou d'autres unités opérationnelles.*

2.1.41 *Une entité est encouragée à indiquer dans les notes aux états financiers, de façon globale pour les acquisitions et sorties d'entités contrôlées ou d'autres unités opérationnelles effectuées au cours de l'exercice, chacun des éléments suivants :*

- (a) *le montant total de l'acquisition ou de la cession (y compris la trésorerie ou d'autres actifs) ;*
- (b) *la part du montant de l'acquisition ou de la cession acquittée en trésorerie ; et*

- (c) *le montant de trésorerie dont dispose l'entité contrôlée ou l'unité opérationnelle acquise ou sortie.*
- 2.1.42 La présentation séparée, sous des rubriques spécifiques, des effets sur les flux de trésorerie des acquisitions et cessions d'entités contrôlées et autres activités, ainsi que la présentation séparée des montants des actifs et passifs acquis ou sortis permet de distinguer ces flux de trésorerie des flux de trésorerie provenant des autres activités opérationnelles, d'investissement et de financement. Pour permettre aux utilisateurs d'identifier les effets des acquisitions et des cessions, les effets des cessions sur les flux de trésorerie ne devraient pas être déduits de ces acquisitions.
- 2.1.43 Le montant total de trésorerie versée ou reçue lors de l'achat ou de la vente est inscrit dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie après déduction du montant de trésorerie acquise ou sortie.
- 2.1.44 Le paragraphe 2.1.33 recommande de présenter des actifs et passifs de l'entité. Les actifs et passifs autres que la trésorerie d'une entité contrôlée ou d'une unité opérationnelle acquise ou sortie peuvent également être présentés séparément, ventilés par grandes catégories. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.37 de la partie 1 de la présente Norme, où cette information est présentée, les actifs et les passifs doivent être identifiés clairement, et la base de leur comptabilisation et de leur évaluation, expliquée.

Coentités

- 2.1.45 *Une entité est encouragée à indiquer les informations relatives aux coentités qui sont nécessaires pour une présentation fidèle des entrées et sorties de trésorerie de l'entité pendant la période et les soldes de trésorerie à la date de reporting.*
- 2.1.46 De nombreuses entités du secteur public créent des coentités en vue d'exercer différentes activités. La nature de ces activités s'étend d'entreprises commerciales jusqu'à la fourniture de services à la population à titre gratuit. Les modalités d'une coentité sont définies dans un contrat ou un autre accord irrévocable ; elles précisent généralement l'apport initial de chaque coparticipant et la quote-part des produits ou des autres avantages (s'il y en a) et des charges de chacun des coparticipants. Les entités qui présentent leurs états financiers selon la méthode de la comptabilité de caisse présentent généralement :
- (a) en tant que sorties de trésorerie, la trésorerie dépensée pour l'acquisition d'une participation dans une coentité et dans les activités courantes d'une coentité ; et
 - (b) en tant qu'entrées de trésorerie, la trésorerie reçue de la coentité.

Les informations à fournir à propos des coentités peuvent inclure la liste et la description des participations dans les coentités significatives. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 8 *Information financière relative aux participations dans des coentités*, de la série des IPSAS basées sur la méthode de la comptabilité d'exercice, fournit des commentaires sur les différentes formes et structures que peuvent prendre les coentités et sur les éventuelles informations supplémentaires à fournir.

Information financière dans les économies hyperinflationnistes

- 2.1.47 Dans une économie hyperinflationniste, la présentation des états financiers en monnaie locale sans retraitement est sans utilité. La monnaie perd son pouvoir d'achat à un tel rythme que la comparaison de montants résultant d'opérations et d'autres événements intervenus à des moments différents, même durant le même exercice, est trompeuse.
- 2.1.48 La présente Norme n'identifie pas un taux absolu à partir duquel le phénomène d'hyperinflation est réputé prendre naissance. Savoir si un retraitement des états financiers selon les recommandations de la présente Norme devient nécessaire est affaire de jugement. L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays qui comprennent, sans s'y limiter, les points suivants :
- (a) la population en général préfère conserver sa richesse en actifs non monétaires ou en une monnaie étrangère relativement stable. Les montants détenus en monnaie locale sont immédiatement investis pour maintenir le pouvoir d'achat ;
 - (b) la population en général apprécie les montants monétaires, non pas dans la monnaie locale, mais dans une monnaie étrangère relativement stable. Les prix peuvent être exprimés dans cette monnaie ;
 - (c) les ventes et les achats à crédit sont conclus à des prix qui tiennent compte de la perte de pouvoir d'achat attendue durant la durée du crédit, même si cette période est courte ;
 - (d) les taux d'intérêt, les salaires et les prix sont liés à un indice de prix ; et
 - (e) le taux cumulé d'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100%.

Le retraitement des états financiers

- 2.1.49 *Une entité qui établit ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste est encouragée à :*
- (a) *retraiter son état des entrées et des sorties de trésorerie et ses autres états financiers dans l'unité de mesure qui a cours à la date de reporting.*

- (b) *retraiter les informations comparatives pour l'exercice précédent et toute information relative aux exercices antérieurs dans l'unité de mesure qui est en vigueur à la date de reporting; et*
- (c) *utiliser un indice général des prix qui reflète les changements du pouvoir d'achat général. Il est préférable que toutes les entités qui présentent des états financiers dans la monnaie d'une même économie utilisent le même indice.*

2.1.50 *L'entité est encouragée à présenter les informations suivantes :*

- (a) *mention du retraitement de l'état des entrées et des sorties de trésorerie et des données comparatives des exercices antérieurs pour refléter l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie de présentation ; en conséquence ils sont exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de reporting ; et*
- (b) *la désignation et le niveau de l'indice des prix à la date de reporting et l'évolution de cet indice au cours de l'exercice et de l'exercice précédent.*

2.1.51 Les prix varient dans le temps sous l'effet de divers facteurs politiques, économiques et sociaux. Des facteurs spécifiques comme les variations de l'offre et de la demande et les changements technologiques, peuvent faire considérablement augmenter ou diminuer les prix individuels, indépendamment les uns des autres. De plus, des facteurs économiques généraux peuvent entraîner des modifications du niveau général des prix et, en conséquence, du pouvoir d'achat général de la monnaie.

2.1.52 Dans une économie hyperinflationniste, l'utilité des états financiers s'accroît sensiblement lorsqu'ils sont exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de reporting. En conséquence, les traitements et informations à fournir selon les paragraphes 2.1.49 et 2.1.50 ci-dessus sont recommandés. La présentation de cette information comme étant la présentation principale plutôt que comme un supplément aux états financiers qui n'ont pas été retraités est encouragée. Une présentation séparée des états des entrées et des sorties de trésorerie et autres états financiers avant retraitement est découragée.

2.1.53 Tous les postes de l'état des entrées et des sorties de trésorerie seront libellés dans l'unité de mesure qui a cours à la date de reporting. Aussi, tous les montants, y compris les paiements effectués par des tiers présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers, seront retraités en appliquant la variation de l'indice général des prix à compter de l'enregistrement initial des entrées et des sorties.

2.1.54 De nombreuses entités du secteur public intègrent dans leurs états financiers les informations budgétaires correspondantes, afin de faciliter les comparaisons avec le budget. Lorsque c'est le cas, la présente Norme

recommande de retraiter l'information budgétaire conformément à ses dispositions.

Informations comparatives

- 2.1.55 Pour que des comparaisons avec des exercices antérieurs aient un sens, l'information comparative pour la période de reporting antérieure sera retraitée en appliquant un indice général des prix de manière à présenter les états financiers comparatifs dans l'unité de mesure qui était en vigueur à la fin de la période de reporting. L'information qui est fournie pour les exercices antérieurs est également exprimée dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de l'exercice.

États financiers consolidés

- 2.1.56 Une entité contrôlante qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste peut avoir des entités contrôlées qui présentent également leurs états financiers dans les monnaies d'économies hyperinflationnistes. Si l'état des entrées et des sorties de trésorerie et les autres états financiers doivent être préparés selon une base cohérente, les états financiers de ces entités contrôlées seront retraités par application d'un indice général des prix du pays dans la monnaie duquel les états financiers sont présentés avant d'être incorporés dans les états financiers consolidés établis par leur entité contrôlante. Lorsqu'une telle entité contrôlée est une entité contrôlée étrangère, ses états financiers retraités sont convertis au taux de clôture.
- 2.1.57 Si des états financiers ayant des dates de reporting différentes sont consolidés, tous les éléments monétaires et non monétaires doivent être retraités dans l'unité de mesure en vigueur à la date des états financiers consolidés.

Sélection et utilisation de l'indice général des prix

- 2.1.58 Le retraitement des états financiers selon l'approche encouragée par la présente Norme impose l'utilisation d'un indice général des prix qui traduit l'évolution du pouvoir d'achat général. Il est préférable que toutes les entités qui présentent des états financiers dans la monnaie d'une même économie utilisent le même indice.
- 2.1.59 Les informations à fournir recommandées par la présente Norme visent à décrire clairement sur quelle base est effectué le traitement des effets de l'hyperinflation dans les états financiers. Elles ont également pour objet de fournir d'autres informations nécessaires à la compréhension de cette base et des montants qui en résultent.

2.2 États et autres entités du secteur public ayant l'intention de passer à la méthode de la comptabilité d'exercice

Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie

- 2.2.1 *Une entité qui a l'intention de passer à la méthode de la comptabilité d'exercice est encouragée à présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon le même format que celui imposé par la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie.*
- 2.2.2 IPSAS 2 *Tableaux des flux de trésorerie* fournit des commentaires sur la classification des flux de trésorerie en flux opérationnels, de financement et d'investissement, et inclut des dispositions relatives à la préparation d'un tableau de flux de trésorerie qui présente ces catégories séparément. Une synthèse des aspects essentiels d'IPSAS 2 et des commentaires sur leur application à l'information financière selon la présente Norme figure en annexe 3. La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation d'informations additionnelles à celles requises par IPSAS 2. Les entités qui adoptent le format d'IPSAS 2 pour la présentation de l'état des entrées et des sorties de trésorerie sont encouragées à également présenter les informations complémentaires identifiées dans la deuxième partie de la présente Norme.

Périmètre des états consolidés – Exclusions de l'entité économique

- 2.2.3 Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice selon les normes IPSAS relatives à la méthode de la comptabilité d'exercice, elle ne consolide pas les entités qu'elle contrôle à titre temporaire parce que l'entité contrôlée est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession ultérieure dans un avenir proche. Un contrôle temporaire peut intervenir lorsque, par exemple, un État national entend transférer sa participation dans une entité contrôlée à une autorité locale.
- 2.2.4 La première partie de la présente Norme ne prévoit pas d'exclure de telles entités des états financiers consolidés préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse. En effet :
- (a) la trésorerie d'une entité qui n'est contrôlée qu'à titre temporaire peut être utilisée au profit de l'entité économique pendant la période de contrôle temporaire ; et
 - (b) les ajustements de consolidation potentiellement complexes qui peuvent être nécessaires selon la méthode de la comptabilité d'exercice ne surviendront pas selon la méthode de la comptabilité de caisse.

- 2.2.5 Pour que cette exemption de consolidation s'applique selon les IPSAS de comptabilité d'exercice, l'entité contrôlante doit s'être manifestement engagée à appliquer un plan formel en vue de céder, ou de ne plus contrôler, l'entité qui fait l'objet du contrôle temporaire. Pour que cette exemption s'applique à plusieurs dates de reporting successives, l'entité contrôlante doit démontrer son intention continue de céder, ou de ne plus contrôler, l'entité qui fait l'objet du contrôle temporaire. Une entité est réellement engagée à céder, ou à ne plus contrôler, une autre entité si elle a un plan formalisé à cet effet sans possibilité réelle de se soustraire à ce plan.
- 2.2.6 Les entités qui se préparent à passer à la méthode de la comptabilité d'exercice devront avoir conscience de cette différence en exigences de consolidation entre les IPSAS de comptabilité de caisse et de comptabilité d'exercice, et déterminer si, pour les entités contrôlées incluses dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, le contrôle est temporaire.

ANNEXE 2

Illustration de certaines dispositions dont l'adoption est recommandée dans la deuxième partie de la norme

La présente annexe n'est qu'une illustration. Elle vise à illustrer l'application de ces recommandations et à en clarifier le sens.

Extraits des notes aux états financiers de l'entité ABC

Opérations administrées (paragraphe 2.1.15)

Les opérations administrées comprennent les flux de trésorerie résultant d'opérations administrées par l'entité en tant qu'agent opérant pour le compte de l'État et d'organismes publics spécifiques. Toute la trésorerie recouvrée en qualité d'agent est déposée sur le compte de fiducie ou compte de recettes consolidé (nom du compte), selon les cas. Ces comptes ne sont pas contrôlés par l'entité et la trésorerie qui y est déposée ne peut être utilisée par l'entité sans autorisation spécifique par l'organisme public compétent.

(en milliers d'unités monétaires)	Nature de l'opération	200X	200X-1
Trésorerie recouvrée pour le compte de l'État/la Couronne	Recouvrement de taxes	X	X
Agence EF	Recouvrement de redevance	<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
Trésorerie transférée vers les entités respectives		(X)	(X)
		-	-

Opérations entre parties liées (Paragraphe 2.1.31)

Les principaux dirigeants (tels que définis dans la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 20 *Information relative aux parties liées*) de l'entité ABC sont le ministre, les membres de l'organe de direction et les membres du comité de direction. L'organe de direction se compose de membres désignés par l'État A. Le président-directeur général et le directeur financier assistent aux réunions de l'organe

de direction mais n'en sont pas membres. Le ministre n'est pas rémunéré par l'entité ABC. La rémunération globale des membres de l'organe de direction et le nombre de membres déterminé selon une base d'équivalent temps-plein recevant une rémunération dans cette catégorie se présente comme suit :

Rémunération globale AX millions

Nombre de personnes AY personnes

Le comité de direction se compose du président directeur général de l'entité, du directeur financier, et de AZ responsables de division. La rémunération globale des membres de l'organe de direction et le nombre de gestionnaires déterminé selon une base d'équivalent temps-plein recevant une rémunération dans cette catégorie se présentent comme suit :

Rémunération globale AP millions.

Nombre de personnes AQ personnes

Extraits des notes aux états financiers de l'État X

Actifs et passifs (paragraphe 2.1.33(a))

Immobilisations corporelles

L'État a entamé le processus d'identification et d'évaluation des principales catégories de ses immobilisations corporelles. Les actifs sont comptabilisés au coût historique ou à leur valeur. Les évaluations ont été effectuées par un évaluateur professionnel indépendant. Les bases d'évaluation utilisées pour chaque catégorie d'actifs sont les suivantes :

Immobilisations de production	Coût
Terrains	Valeur actuelle
Immeubles	Coût ou valeur de marché

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Immobilisations de production	X	X
Terrains et constructions		
Immeubles urbains	X	X
Immeubles au coût	X	X
Immeubles évalués	X	X
	X	X

(Extraits des notes aux états financiers de l'État X : Actifs et passifs (paragraphe 2.1.33(a) suite) –

Emprunts

Les emprunts de l'État sont énumérés ci-dessous :

	200X	200X-1
(en milliers d'unités monétaires)		
Solde à l'ouverture de l'exercice	X	X
PRODUITS		
Institution commerciale nationale	X	X
Institution commerciale étrangère	X	X
Banques de développement et organismes de prêt similaires	X	X
Total emprunts	X	X
REMBOURSEMENTS		
Institution commerciale nationale	(X)	(X)
Institution commerciale étrangère	(X)	(X)
Banques de développement et organismes de prêt similaires	(X)	(X)
Total des remboursements	(X)	(X)
Solde à la clôture de l'exercice	X	X

(Extraits des notes aux états financiers de l'État X – suite)

Comparaison avec les budgets (paragraphe 2.1.33(a))

(en milliers d'unités monétaires)	Réel	Budgété	Écart
ENTREES DE TRESORERIE			
<i>Impôts</i>			
Impôt sur le résultat	X	X	X
Taxe sur la valeur ajoutée	X	X	(X)
Impôt foncier	X	X	X
Autres taxes	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
<i>Accords d'assistance</i>			
Organismes publics internationaux	X	X	-
Autres subventions et aides	<u>X</u>	<u>X</u>	-
	X	X	-
<i>Emprunts</i>			
Produits d'emprunts	X	X	(X)
<i>Entrées de capital</i>			
Produit de la cession d'immobilisations corporelles	X	X	X
Activités de transaction			
Produits d'activités de transaction	X	X	X
<i>Autres entrées de trésorerie</i>	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	X	X
SORTIES DE TRESORERIE			
<i>Activités</i>			

Rémunérations, salaires et avantages du personnel	(X)	(X)	(X)
Fournitures et consommables	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
<i>Transferts</i>			
Subventions	(X)	(X)	-
Autres transferts	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
	(X)	(X)	-
<i>Investissements</i>			
Acquisition/construction d'immobilisations corporelles	(X)	(X)	(X)
Acquisition d'instruments financiers	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
	(X)	(X)	(X)
<i>Remboursements d'emprunts et d'intérêts</i>			
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)	-
Intérêts versés	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
	(X)	(X)	-
<i>Autres sorties de trésorerie</i>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
Total des sorties de trésorerie	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
ENTREES/(SORTIES) DE TRESORERIE NETTES			
	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

Extraits des notes aux états financiers de l'entité XYZ***Entités contrôlées (Paragraphes 2.1.37, 2.1.40 et 2.1.41)***

L'entité XYZ a le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'autres entités afin d'obtenir des avantages de leurs activités. Ce sont des entités contrôlées. Toutes les entités contrôlées sont incluses dans les états financiers consolidés. (Le paragraphe 1.6.20(a) de la première partie de la présente Norme impose de présenter une liste des entités contrôlées significatives.)

Le contrôle d'entités publiques trouve son origine dans un texte législatif ou autre réglementation. Le contrôle d'entreprises publiques résulte de la réglementation et, dans le cas des entreprises C et D, d'une participation. L'entité XYZ détient le contrôle de l'entreprise E par l'effet d'une réglementation, alors que la majorité des capitaux propres de l'entreprise E a été cédée à des investisseurs privés.

Entreprise	Participation (%)	Pouvoir de vote (%)
Entreprise E	XX	XX

Acquisitions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

Noms des entreprises acquises	Quote-part des actions acquises %	Prix d'acquisition (en milliers d'unités monétaires)	Partie du prix d'acquisition en trésorerie (en milliers d'unités monétaires)	soldes de trésorerie acquis (en milliers d'unités monétaires)
Entreprise C	XX	X	X	X
Entreprise D	XX	X	X	X
		X	X	X

Cessions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

Nom de l'entreprise cédée	Proportion d'actions cédées %	Prix de cession (en milliers d'unités monétaires)	Partie du prix de cession en trésorerie (en milliers d'unités monétaires)	Solde de trésorerie sorti (en milliers d'unités monétaires)
Entreprise F	XX	X	X	X

(Extraits des notes aux états financiers de l'entité XYZ – suite)

Coentités significatives (paragraphe 2.1.45)

Nom de la coentité	Activité principale	Intérêt dans la production	
		200X %	200X-1 %
Conseil régional de l'eau	Distribution d'eau	XX	XX
Conseil régional de l'électricité	Fourniture de services généraux à la population	XX	XX

Annexe 3

Présentation de l'état des entrées et sorties de trésorerie selon le format imposé par IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie

Le paragraphe 2.2.1 de la deuxième partie de la présente Norme encourage une entité qui a l'intention de passer à la méthode de la comptabilité d'exercice à présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon le même format que celui imposé par IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie. IPSAS 2 est appliquée par une entité qui présente ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice conformément aux Normes comptables internationales du secteur public.

La présente annexe synthétise les principaux aspects d'IPSAS 2 et des commentaires relatifs à leur application à des fins d'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse, comme l'impose la présente Norme. Les entités qui ont l'intention de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon les dispositions de IPSAS 2, dans la mesure où cela est approprié, doivent faire référence à cette norme.

Présentation selon le format requis par IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie

1. La norme IPSAS 2 *Tableaux des flux de trésorerie* impose à une entité qui prépare et présente les états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice de préparer un tableau des flux de trésorerie qui présente les flux de trésorerie pendant la période, ventilés en activités opérationnelle, d'investissement et de financement comme défini ci-après.

Définitions

2. Les activités de financement sont les activités qui ont pour résultat des changements dans l'importance et la composition des apports en capital et des emprunts de l'entité.

Les activités d'investissement sont l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et d'autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

Les activités opérationnelles sont les activités de l'entité qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

Composantes des états financiers

3. Lors de la présentation d'un état des entrées et des sorties de trésorerie selon ce format, il peut être nécessaire de classer les flux de trésorerie résultant d'une opération unique de différentes manières. (Le terme tableau des flux de trésorerie est utilisé dans le reste de la présente annexe pour désigner un état des entrées et des sorties de trésorerie présenté selon le format qu'impose IPSAS 2.) Par exemple, lorsque le remboursement en trésorerie d'un emprunt

porte à la fois sur les intérêts et sur le capital, l'élément intérêts peut être classé en tant qu'activité opérationnelle tandis que l'élément capital peut être classé en tant qu'activité de financement. Une entité qui présente des informations par le biais d'un tableau des flux de trésorerie présente ses flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement de la façon la plus appropriée à son activité.

4. Un tableau des flux de trésorerie comprendra des postes qui présentent les montants suivants :
 - (a) le total des entrées de trésorerie provenant des activités opérationnelles ;
 - (b) le total des sorties de trésorerie liées aux activités opérationnelles ;
 - (c) les flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles ;
 - (d) les flux de trésorerie nets provenant des activités d'investissement ;
 - (e) les flux de trésorerie nets provenant des activités de financement ;
 - (f) les soldes de trésorerie à l'ouverture et à la clôture ; et
 - (g) l'augmentation ou la diminution nette de trésorerie.

Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires seront également présentés dans le tableau lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour présenter de façon fidèle les flux de trésorerie de l'entité.

5. Une entité présentera aussi, soit dans le tableau des flux de trésorerie, soit dans les notes :
 - (a) les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes provenant des activités opérationnelles, d'investissement et de financement, sauf si le paragraphe 1.3.13 de la première partie de la présente Norme permet de présenter l'information financière pour son montant net.
 - (b) une subdivision des entrées totales de trésorerie provenant des opérations d'une manière appropriée aux opérations de l'entité ; et
 - (c) une analyse des sorties de trésorerie liées aux activités opérationnelles utilisant une classification basée soit sur la nature des sorties, soit sur leur fonction au sein de l'entité, selon ce qui est approprié.

La présentation séparée des sorties de trésorerie effectuées pour des acquisitions d'investissements et pour des intérêts et dividendes est également conforme aux dispositions d'IPSAS 2.

6. La présentation d'informations sur des aspects tels que la question de savoir si la trésorerie provient d'impôts, d'amendes, de redevances (activités opérationnelles), de la cession d'actifs immobilisés (activités

d'investissement) et/ou d'emprunts (activités de financement) et si elle a été dépensée afin de faire face à des coûts opérationnels, d'acquérir des actifs immobilisés (activités d'investissement) ou de rembourser la dette (activités de financement) améliorera la transparence et la qualité de l'information financière. La fourniture de ces informations facilitera également une analyse et une évaluation plus informées des ressources de trésorerie actuelles de l'entité ainsi que des sources et de la pérennité des entrées de trésorerie futures. En conséquence, la présente Norme encourage toutes les entités à présenter ces informations dans les états financiers et/ou dans les notes correspondantes.

Activités opérationnelles

7. Le montant des flux de trésorerie nets découlant d'activités opérationnelles est un indicateur clé de la mesure selon laquelle les opérations de l'entité sont financées :

- (a) par voie d'impôts (directement et indirectement) ; et
- (b) par les destinataires des biens et des services fournis par l'entité.

La présentation du montant des flux de trésorerie nets provenant d'activités opérationnelles contribue également à identifier dans quelle mesure les activités de l'entité génèrent une trésorerie qui peut être mise en œuvre pour rembourser ses emprunts, verser un dividende/une distribution à son détenteur, et consentir de nouveaux investissements sans recourir à des sources externes de financement. Les flux de trésorerie opérationnels consolidés à l'échelon central fournissent une indication de la mesure selon laquelle un État a financé ses activités courantes par voie de taxation et de prélèvement. Utilisée conjointement à d'autres informations, l'information relative aux différentes catégories de flux historiques de trésorerie opérationnels est utile à la prévision des flux futurs de trésorerie opérationnels.

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

- (a) les entrées de trésorerie provenant d'impôts, de prélèvements et d'amendes ;
- (b) les entrées de trésorerie provenant de ventes de biens et de services fournis par l'entité.
- (c) les entrées de trésorerie provenant de subventions ou de transferts et d'autres autorisations budgétaires approuvées par l'État ou par d'autres entités du secteur public, y compris celles effectuées pour l'acquisition d'actifs immobilisés ;

- (d) les entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions ;
 - (e) les sorties de trésorerie au profit d'autres entités du secteur public en vue de financer leurs activités (hors prêts ou injections de capitaux propres) ;
 - (f) les sorties de trésorerie au profit de fournisseurs de biens et services ;
 - (g) les sorties de trésorerie au profit de membres du personnel ou pour leur compte ;
 - (h) les entrées et sorties de trésorerie d'une entité d'assurance du secteur public relatives aux primes et aux sinistres, aux rentes et autres prestations liées aux polices d'assurance ;
 - (i) les sorties de trésorerie au titre de l'impôt foncier local ou de l'impôt sur le résultat (le cas échéant) dans le cadre des activités opérationnelles ;
 - (j) les entrées et sorties de trésorerie provenant de contrats détenus à des fins de négoce ou de transaction ;
 - (k) les entrées ou sorties de trésorerie au titre d'activités abandonnées ; et
 - (l) les entrées ou sorties de trésorerie liées à des règlements de litiges.
9. Une entité peut détenir des titres et des prêts à des fins de négoce ou de transaction ; dans ce cas ils sont similaires à des stocks acquis spécifiquement en vue de leur revente. En conséquence, les flux de trésorerie provenant de l'acquisition et de la cession des titres détenus à des fins de négoce ou de transaction sont classés parmi les activités opérationnelles. De même, les avances de trésorerie et les prêts consentis par les institutions financières publiques sont généralement classés en activités opérationnelles, étant donné qu'ils se rapportent à la principale activité génératrice de trésorerie de ces entités.
10. Dans certaines juridictions, les gouvernements ou d'autres entités du secteur public affecteront ou attribueront des fonds à des entités en vue de financer les activités de l'entité, sans établir de distinction claire, quant à la sortie de ces fonds, entre les activités courantes, les investissements et les apports de capital. Lorsqu'une entité est incapable de ventiler les affectations ou les autorisations budgétaires en activités courantes, activités de capitaux (activités opérationnelles) et apports en capital (activités d'investissement), IPSAS 2 prévoit que l'entité doit classer l'affectation ou l'autorisation budgétaire en flux de trésorerie opérationnels, et en faire mention dans les notes au tableau des flux de trésorerie.

Activités d'investissement

11. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement identifie dans quelle mesure des sorties de trésorerie ont accru les ressources destinées à contribuer aux prestations futures de services par l'entité. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités d'investissement :

- (a) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme. Ces sorties comprennent les frais de développement inscrits à l'actif et les immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même ;
- (b) entrées de trésorerie découlant de la vente d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme ;
- (c) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entités et de participations dans des coentités (autres que les sorties effectuées pour les instruments considérés comme des équivalents de trésorerie ou détenus à des fins de négoce ou de transaction) ;
- (d) entrées de trésorerie relatives à la vente d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entités, et de participations dans des coentités (autres que les entrées relatives aux instruments considérés comme équivalents de trésorerie et à ceux détenus à des fins de négoce ou de transaction) ;
- (e) avances de trésorerie et prêts accordés à des tiers (autres que les avances et prêts consentis par une institution financière publique) ;
- (f) entrées de trésorerie découlant du remboursement d'avances et de prêts consentis à d'autres parties (autres que les avances et prêts accordés par une institution financière publique) ;
- (g) sorties de trésorerie au titre de contrats à terme, de contrats d'option ou de contrats d'échange (swap), sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négoce ou de transaction ou que ces sorties sont classées parmi les activités de financement ; et
- (h) entrées de trésorerie au titre des contrats à terme sur des marchés organisés et de gré à gré, de contrats d'options ou de contrats d'échange (swap), sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négoce ou de transaction ou que ces entrées sont classées parmi les activités de financement.

Lorsqu'un contrat est désigné en tant que couverture d'une position identifiable, les flux de trésorerie relatifs à ce contrat sont classés de la même façon que les flux de trésorerie de la position ainsi couverte.

Activités de financement

12. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités de financement est utile à la prévision des flux futurs de trésorerie de l'entité attendus par les apporteurs de capitaux. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités de financement :
- (a) produits de l'émission d'emprunts obligataires, d'emprunts ordinaires, de billets de trésorerie, d'emprunts hypothécaires et autres emprunts à court ou à long terme ;
 - (b) sorties de trésorerie pour rembourser des montants empruntés ;
 - (c) sorties de trésorerie effectuées par un preneur dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location-financement ; et
 - (d) entrées et sorties de trésorerie relatives à l'émission et au remboursement de monnaie.

Intérêts et dividendes

13. IPSAS 2 impose la présentation séparée des flux de trésorerie provenant des intérêts et dividendes reçus et payés. IPSAS 2 impose également que lorsque des informations sont fournies, elles soient classées de façon permanente d'un exercice à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.
14. Les montants totaux d'intérêt et de dividendes payés et reçus pendant une période sont présentés dans le tableau des flux de trésorerie. Les intérêts versés et les intérêts et dividendes reçus sont habituellement classés en flux de trésorerie opérationnels par une institution financière du secteur public. Toutefois, il n'y a pas consensus sur le classement de ces flux de trésorerie associés aux intérêts et dividendes reçus et versés pour d'autres entités. Les intérêts et dividendes payés et les intérêts et dividendes reçus peuvent être classés comme flux de trésorerie opérationnels. A contrario, les intérêts et les dividendes versés et reçus peuvent être classés respectivement en flux de trésorerie de financement et flux de trésorerie d'investissement, car ils représentent des ressources financières ou des retours sur investissements.

Présentation des principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie

15. La subdivision des entrées de trésorerie dépend de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. Selon la nature de l'entité, les subdivisions suivantes peuvent être appropriées :
- (a) entrées de trésorerie provenant d'impôts (qui peuvent être à leur tour subdivisées par type d'impôts) ;
 - (b) entrées de trésorerie provenant de redevances, amendes, pénalités et licences ;

- (c) entrées de trésorerie provenant d'opérations d'échange avec contrepartie directe, y compris des entrées provenant de la vente de biens et de services et de redevances (lorsque celles-ci sont classées comme étant des opérations d'échange avec contrepartie directe) ;
 - (d) entrées de trésorerie provenant de subventions, de transferts ou d'autorisations budgétaires (éventuellement classées par source) ; et
 - (e) entrées de trésorerie provenant d'intérêts et de dividendes.
16. Les sorties de trésorerie sont subdivisées de manière à souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes spécifiques, d'activités ou d'autres segments pertinents pour l'entité présentant les états financiers. Des exemples de classification de sorties de trésorerie par nature et par fonction figurent dans la première partie de la présente Norme.

Annexe 4

Caractéristiques qualitatives des états financiers

Le paragraphe 1.3.32 de la première partie de la présente Norme impose que les états financiers présentent des informations satisfaisant à certaines caractéristiques qualitatives. La présente annexe présente une synthèse des caractéristiques qualitatives de l'information financière.

Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l'information fournie dans les états financiers. Elles s'appliquent aux états financiers, indépendamment de la méthode comptable utilisée pour préparer les états financiers. Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

Intelligibilité

L'information est intelligible lorsque l'on peut s'attendre raisonnablement à voir les utilisateurs en comprendre la signification. A cette fin, les utilisateurs sont supposés disposer d'une connaissance raisonnable des activités de l'entité et de l'environnement dans lequel elle opère, mais aussi consentir à étudier l'information.

Il n'y a pas lieu d'exclure des états financiers des informations relatives à des questions complexes au seul motif qu'elles pourraient être trop difficiles à comprendre pour certains utilisateurs.

Pertinence

Une information est pertinente pour les utilisateurs si elle peut les aider à évaluer les événements passés, présents ou futurs ou encore à confirmer ou corriger des évaluations passées. Pour être pertinente, l'information doit également être présentée en temps opportun.

Importance relative

La pertinence de l'information dépend de sa nature et son importance relative.

L'information est significative si son omission ou son inexactitude peut avoir une incidence sur les décisions ou les évaluations des utilisateurs reposant sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la nature ou de la portée de l'élément ou de l'erreur, jugée dans les circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude. En conséquence, l'importance relative fournit un seuil ou un point critique plus qu'une caractéristique qualitative principale que l'information doit posséder pour être utile.

Fiabilité

Une information fiable est une information exempte d'erreur et de biais significatifs et à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle

de ce qu'elle est censée présenter ou ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

Image fidèle

Pour qu'une information présente une image fidèle des opérations et d'autres événements, il y a lieu de la présenter conformément à la substance des opérations et autres événements, et non pas uniquement à leur forme juridique.

Prééminence de la substance sur la forme

Si l'information doit présenter une image fidèle des opérations et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. La substance d'opérations ou d'autres événements n'est pas toujours cohérente avec leur forme juridique.

Neutralité

L'information est neutre si elle est exempte de parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si l'information qu'ils contiennent a été sélectionnée ou présentée d'une manière destinée à influencer les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminé.

Prudence

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.

Exhaustivité

L'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût.

Comparabilité

L'information contenue dans les états financiers est comparable lorsque les utilisateurs sont en mesure d'identifier les similitudes et les différences entre cette information et l'information contenue dans d'autres documents.

La comparabilité s'applique à :

- la comparaison d'états financiers d'entités différentes, et
- la comparaison des états financiers de la même entité dans le temps.

Une des implications importantes de la comparabilité est que les utilisateurs soient informés des méthodes comptables utilisées pour la préparation des états financiers et de tout changement apporté à ces méthodes ainsi que des effets de ces changements.

Parce que les utilisateurs souhaitent comparer la performance d'une entité au cours du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices précédents.

Contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable

Diffusion en temps opportun

L'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard injustifié. Pour fournir une information en temps opportun, il s'avère souvent nécessaire de la présenter avant que ne soient connus tous les aspects d'une opération, ce qui nuit à la fiabilité. Inversement, si l'on retarde la présentation de l'information jusqu'à ce que tous les aspects soient connus, l'information peut être très fiable, mais de peu d'utilité pour les utilisateurs qui ont eu des décisions à prendre entre-temps. Pour atteindre l'équilibre entre pertinence et fiabilité, la considération dominante doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs en matière de prise de décisions.

Rapport coût / avantage

Le rapport coût / avantage est une contrainte générale. Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. L'évaluation des avantages et des coûts est cependant une affaire de jugement. En outre, les coûts ne pèsent pas toujours sur les utilisateurs qui profitent des avantages. Parfois, les utilisateurs qui bénéficient des avantages ne sont pas ceux pour qui l'information a été préparée. Pour ces raisons, il est difficile d'appliquer un test coût / avantage dans un cas particulier. Néanmoins, les normalisateurs, ainsi que les personnes responsables de la préparation d'états financiers et les utilisateurs de ceux-ci, doivent garder à l'esprit cette contrainte.

Équilibre entre les caractéristiques qualitatives

En pratique, un équilibre, ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire. Généralement le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques afin de satisfaire aux objectifs des états financiers. L'importance relative des caractéristiques dans les différents cas est une affaire de jugement professionnel.

Annexe 5**Établir le contrôle d'une autre entité pour les besoins de l'information financière**

1. Savoir si une entité contrôle une autre entité pour les besoins de l'information financière est une affaire de jugement prenant en compte la notion du contrôle définie dans la présente Norme et des circonstances particulières à chaque cas. Il convient donc de considérer la nature de la relation entre les deux entités. Il convient en particulier de considérer les deux éléments de la notion du contrôle définie dans la présente Norme. Ces deux éléments sont le pouvoir (le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité) et les avantages (qui représentent la capacité de l'entité contrôlante à obtenir des avantages des activités de l'autre entité).
2. Pour établir le contrôle, l'entité contrôlante doit obtenir des avantages des activités de l'autre entité. A titre d'exemple, une entité peut obtenir des avantages des activités d'une autre entité en termes de distribution de ses excédents (comme un dividende) et est exposée au risque de perte potentielle. Dans d'autres cas, une entité peut ne pas obtenir d'avantages financiers de l'autre entité, mais peut bénéficier de sa capacité à contraindre l'autre entité à collaborer avec elle afin d'atteindre ses objectifs. Il est également possible qu'une entité puisse obtenir des avantages financiers et non-financiers des activités d'une autre entité. A titre d'exemple, une entreprise publique peut procurer un dividende à l'entité contrôlante et lui permettre également d'atteindre certains de ses objectifs de politique sociale.

Contrôle pour les besoins de l'information financière

3. Pour les besoins de l'information financière, le contrôle résulte du pouvoir d'une entité de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité et n'implique pas nécessairement qu'une entité détienne une participation majoritaire ou d'autres intérêts dans la situation nette de l'autre entité. Le pouvoir de contrôler doit être présentement susceptible d'être exercé. Autrement dit, l'entité doit avoir obtenu ce pouvoir par voie réglementaire ou par le biais d'un accord formel. Le pouvoir de contrôler n'est pas présentement susceptible d'être exercé si une modification de la législation ou la renégociation d'accords sont nécessaires pour lui donner effet. Ceci doit être distingué du fait que l'existence du pouvoir de contrôler une autre entité ne dépend pas de la probabilité ou de la vraisemblance que ce pouvoir soit effectivement exercé.
4. De même, l'existence du contrôle n'impose pas qu'une entité assume la responsabilité de la direction des affaires quotidiennes de l'autre entité (ni qu'elle s'y implique). Dans de nombreux cas, une entité peut n'exercer son

pouvoir de contrôler une autre entité qu'en cas de rupture ou de résiliation d'un accord entre l'entité contrôlée et l'entité contrôlante.

5. Par exemple, un ministère peut détenir une part d'intérêt dans une administration ferroviaire qui opère comme une entreprise publique. L'administration ferroviaire est habilitée à opérer de manière autonome et ne dépend pas de l'État pour son financement ; elle a mobilisé des capitaux par le biais d'importants emprunts garantis par l'État. L'administration ferroviaire n'a procuré aucun dividende à l'État depuis plusieurs années. L'État a le pouvoir de nommer et de révoquer la majorité des membres de l'organe de direction de l'administration ferroviaire. L'État n'a jamais exercé le pouvoir de révoquer les membres de l'organe de direction et est réticent à agir ainsi en raison de la sensibilité de l'électorat à l'implication du gouvernement précédent dans l'exploitation du réseau ferroviaire. Dans ce cas, le pouvoir de contrôler est présentement susceptible d'être exercé, mais dans le cadre de la relation existant entre l'entité contrôlée et l'entité contrôlante, aucun événement ne s'est produit pour justifier l'exercice par l'entité contrôlante de ses pouvoirs sur l'entité contrôlée. En conséquence, le contrôle existe car le pouvoir de contrôler est suffisant, même si l'entité contrôlante peut choisir de ne pas l'exercer.
6. L'existence de pouvoirs légaux distincts n'exclut pas en soi qu'une entité soit contrôlée par une autre entité. Par exemple, le Service national de la statistique dispose généralement de pouvoirs légaux lui permettant d'opérer indépendamment de l'État. Autrement dit, le Service national de la statistique peut détenir le pouvoir d'obtenir des informations et de présenter ses conclusions sans recourir à l'État ou à un autre organisme. L'existence du contrôle n'exige pas qu'une entité soit responsable de la direction des affaires courantes d'une autre entité ni de la manière dont cette entité s'acquitte de ses fonctions professionnelles.
7. Le pouvoir qu'a une entité de diriger la prise de décisions relatives aux politiques financières et opérationnelles d'une autre entité ne suffit pas, en soi, à établir l'existence du contrôle tel qu'il est défini dans la présente Norme. L'entité contrôlante doit pouvoir diriger la prise de décision de manière à pouvoir obtenir des avantages des activités de l'autre entité, par exemple en permettant à l'autre entité de collaborer avec elle dans le cadre d'une entité économique en vue de la poursuite de ses objectifs. Cela aura pour effet d'exclure des définitions d'« entité contrôlante » et d'« entité contrôlée » les relations qui ne s'étendent pas, par exemple, au-delà de celle qui existe entre un liquidateur et l'entité liquidée, et exclura normalement la relation entre un prêteur et un emprunteur. De même, un administrateur de fiducie dont la relation avec celle-ci ne s'étend pas au-delà des obligations normales d'un administrateur ne sera pas considéré comme exerçant le contrôle de la fiducie dans le cadre de la présente Norme.

Pouvoir réglementaire et capacité d'influence de la commande publique

8. Les États et leurs organismes publics ont le pouvoir de réglementer le comportement de nombreuses entités en faisant usage de leurs pouvoirs régaliens ou législatifs. Le pouvoir réglementaire et la capacité d'influence de la commande publique ne constituent pas un contrôle pour les besoins de l'information financière. Afin de garantir que les états financiers d'une entité du secteur public ne comprennent que les ressources (de trésorerie, y compris les équivalents de trésorerie) qu'elle contrôle et dont elle peut obtenir des avantages, le sens de « contrôle » dans le cadre de la présente Norme ne s'étend pas :
- (a) à la capacité du pouvoir législatif d'établir le cadre réglementaire dans lequel les entités opèrent et d'imposer des conditions ou des sanctions à leurs activités. Un tel pouvoir n'équivaut pas au contrôle d'une entité du secteur public sur les actifs déployés par ces entités. A titre d'exemple, un organisme de contrôle de la pollution peut avoir le pouvoir de fermer les activités d'entités qui ne se conforment pas à la réglementation relative à la protection de l'environnement. Toutefois, ce pouvoir ne constitue pas un contrôle car l'organisme de contrôle de la pollution n'a qu'un pouvoir de réglementation ; ou
 - (b) aux entités qui sont économiquement dépendantes d'une entité du secteur public. Ainsi, lorsqu'une entité reste libre d'accepter ou non un financement émanant d'une entité du secteur public ou de faire ou non affaire avec une entité du secteur public, elle détient le pouvoir ultime de diriger ses propres politiques financières et opérationnelles et n'est donc pas contrôlée par cette entité du secteur public. A titre d'exemple, un ministère peut être en mesure d'influencer les politiques financières et opérationnelles d'une entité qui dépend de lui pour son financement (comme une association caritative) ou d'une entité à but lucratif qui dépend, du point de vue économique, des affaires que lui apporte le ministère. En conséquence, le ministère possède un certain pouvoir en sa qualité d'acheteur, mais n'a pas le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'entité.

Déterminer l'existence du contrôle pour les besoins de l'information financière

9. Les entités du secteur public peuvent créer d'autres entités pour atteindre certains de leurs objectifs. Dans certains cas, il peut apparaître clairement qu'une entité est contrôlée et qu'elle doit donc être consolidée. Dans d'autres cas, cela peut ne pas être aussi clair. Les paragraphes 10 et 11 ci-après proposent des commentaires en vue de déterminer l'existence ou l'inexistence du contrôle pour les besoins de l'information financière.
10. A l'examen de la relation entre deux entités, le contrôle est présumé exister lorsque sont réunies au moins l'une des conditions suivantes relatives au

pouvoir et l'une des conditions suivantes relatives aux avantages, sauf s'il apparaît clairement que le contrôle est détenu par une autre entité.

Conditions relatives au pouvoir

- (a) L'entité détient, directement ou indirectement par le biais d'entités contrôlées, la majorité des droits de vote de l'autre entité.
- (b) L'entité a le pouvoir, soit conféré par la réglementation soit exercé dans les limites de celle-ci, de nommer ou de révoquer la majorité des membres de l'organe de direction de l'autre entité.
- (c) L'entité a le pouvoir d'exprimer la majorité des votes susceptibles d'être exprimés lors d'une assemblée générale de l'autre entité, ou de régir la manière dont ils seront exprimés.
- (d) L'entité a le pouvoir d'exprimer la majorité des votes aux réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent.

Conditions relatives aux avantages

- (a) L'entité a le pouvoir de dissoudre l'autre entité et d'obtenir une part significative des avantages économiques résiduels ou d'assumer des obligations significatives. Par exemple, la condition relative aux avantages pourrait être satisfaite si une entité était responsable du passif résiduel d'une autre entité.
 - (b) L'entité a le pouvoir d'obtenir des distributions d'actifs de l'autre entité, et/ou peut être responsable de certaines obligations de l'autre entité.
11. Lorsque l'une ou plusieurs des conditions mentionnées au paragraphe 10 n'existe pas, les facteurs suivants sont susceptibles, individuellement ou collectivement, d'indiquer l'existence du contrôle.

Indicateurs relatifs au pouvoir

- (a) L'entité a le pouvoir d'opposer son droit de veto aux budgets de fonctionnement et d'investissement de l'autre entité.
- (b) L'entité a le pouvoir d'opposer son droit de veto, d'annuler ou de modifier les décisions de l'organe de direction de l'autre entité.
- (c) L'entité a la capacité d'approuver l'embauche, le redéploiement et le licenciement des principaux dirigeants de l'autre entité.
- (d) Le mandat de l'autre entité est établi et limité par la réglementation.

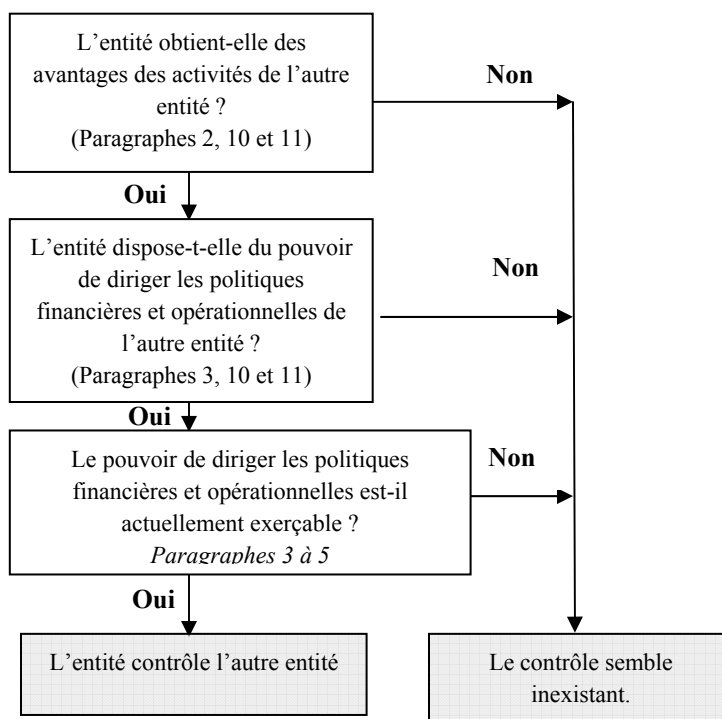
- (e) L'entité détient une « action spécifique »¹ (ou équivalent) dans l'autre entité, qui lui confère le droit de diriger les politiques financières et opérationnelles de cette autre entité.

Indicateurs relatifs aux avantages

- (a) L'entité est titulaire d'un droit de propriété direct ou indirect sur l'actif net/situation nette de l'autre entité, assorti d'un droit d'accès continu à cet actif net/situation nette.
 - (b) L'entité a droit à une part importante de l'actif net/situation nette de l'autre entité en cas de liquidation ou de distribution autre qu'une liquidation.
 - (c) L'entité est en mesure de contraindre l'autre entité à coopérer avec elle pour atteindre ses objectifs.
 - (d) L'entité est exposée au comblement du passif résiduel de l'autre entité.
12. Le diagramme suivant indique les étapes de base qui participent à l'établissement du contrôle sur une autre entité. Il doit être lu en parallèle avec les paragraphes 1 à 11 de la présente annexe.

¹ L'expression « action spécifique » fait référence à une catégorie d'actions qui confère à son détenteur des pouvoirs ou droits spécifiés qui excèdent ceux généralement associés à la propriété du détenteur dans la participation ou dans la représentation à l'organe de direction.

Établir le contrôle d'une autre entité pour les besoins de l'information financière



13. Parfois, une entité contrôlée est exclue de la consolidation lorsque ses activités sont dissemblables de celles des autres entités au sein de l'entité économique, par exemple, la consolidation d'entreprises publiques avec des entités du secteur budgétaire. Une exclusion pour ce motif n'est pas justifiée car l'information fournie serait meilleure en consolidant ces entités contrôlées et en fournissant dans les états financiers consolidés des informations supplémentaires sur les différentes activités des entités contrôlées.