

**Cadre conceptuel de l'information financière
à usage général à l'intention des entités publiques :**

Objectifs de l'information financière

Champ d'application de l'information financière

Caractéristiques qualitatives des informations publiées dans les
rapports financiers à usage général

Entité présentant les états financiers

**IFAC
Fédération internationale des experts-comptables**

APPEL À COMMENTAIRES

Les parties intéressées sont invitées à faire part de leurs commentaires concernant les propositions contenues dans le présent document de consultation. Ces commentaires doivent être transmis, de préférence par courriel, d'ici le **31 mars 2009**. Ils pourront être rendus publics et sont à envoyer à l'adresse suivante :

Directeur technique
Conseil des normes comptables internationales du secteur public
(International Public Sector Accounting Standards Board)
Fédération internationale des experts-comptables
(International Federation of Accountants)
277 Wellington Street West
Toronto Ontario Canada M5V 3H2

Les réponses par courriel sont à envoyer à l'adresse suivante : edcomments@ifac.org

Il est possible de télécharger gratuitement ce document de consultation à partir du site de l'IFAC (<http://www.ifac.org>).

© Fédération internationale des experts-comptables (IFAC), octobre 2008. Tous droits réservés. Seules les copies à usage privé ou éducatif sont autorisées. Toute vente ou diffusion est interdite. En outre, toute copie doit porter la mention suivante : *“Copyright © October 2008 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit this document.”* L'autorisation écrite de l'IFAC est requise pour toute reproduction, tout stockage, toute transmission ou tout autre usage similaire du présent document, sauf dans les cas autorisés par la loi. Contact : permissions@ifac.org

ISBN : 978-1-934779-62-0

Introduction

Lorsque le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (le Conseil) a lancé son programme de définition de normes, il a choisi de commencer par développer un ensemble cohérent de normes comptables internationales du secteur public de base (les normes IPSAS) que les entités à la recherche d'orientations en matière d'information financière pourraient adopter. Lors de la rédaction des normes IPSAS, de nombreux concepts, définitions et principes ont été pris en compte et intégrés. À ce jour cependant, ces concepts, définitions et principes n'ont pas été explicitement identifiés ou détaillés.

Dans plusieurs pays, les instances de normalisation nationales ont défini un cadre conceptuel adapté au système politique et à l'organisation institutionnelle locaux. Une part importante des travaux publiés par ces instances est consacrée à de tels cadres conceptuels.

Le Conseil considère qu'il est temps désormais de développer un cadre conceptuel international de l'information financière à usage général (l'information financière) à l'intention des entités publiques. Le Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités publiques du Conseil (le Cadre conceptuel) établira les concepts devant être appliqués lors de la rédaction des normes IPSAS et d'autres documents d'orientation en matière d'informations publiées dans les rapports financiers à usage général.

Le Cadre conceptuel viendra sous-tendre des normes IPSAS applicables dans divers États et dans différentes juridictions, indépendamment du système politique ou du type de régime en place. Les dispositifs institutionnels et administratifs que chaque secteur public a mis en place afin d'assurer les prestations de services aux administrés peuvent également différer grandement d'un État à l'autre. Le Cadre conceptuel devra donc prendre en compte : (a) les traditions socioculturelles sous-jacentes, (b) les types de régime et (c) les mécanismes en place pour assurer les services aux administrés dans les nombreux États susceptibles d'adopter les normes IPSAS.

La plupart des normes IPSAS publiées à ce jour s'appuient sur les Normes internationales d'information financière (IFRS) élaborées par le Conseil des normes comptables internationales (*International Accounting Standards Board*, IASB), dans la mesure où les exigences de ces normes IFRS sont applicables au secteur public. Les normes IPSAS actuelles ont donc été définies à partir de concepts et définitions appropriés repris dans le « Cadre de préparation et de présentation des rapports financiers » de l'IASB (le Cadre de préparation de l'IASB) en procédant aux adaptations requises pour prendre en compte les particularités du secteur public¹.

L'IASB procède actuellement, en collaboration avec le *Financial Accounting Standards Board* (FASB) des États-Unis, à un réexamen de son Cadre de préparation. Le projet commun IASB-FASB porte dans un premier temps sur l'information financière publiée par les entités commerciales du secteur privé. Par la suite, ce projet sera étendu afin d'étudier l'applicabilité du Cadre de préparation de l'IASB aux entités à but non lucratif du secteur privé et aux entités commerciales du secteur public. Cependant, ce cadre n'est pas destiné à s'appliquer à d'autres entités du secteur public.

¹ Conformément à l'objectif de convergence vers les normes IFRS adopté par le Conseil, les normes IPSAS appliquent le principe de la comptabilité d'engagement, s'appuyant sur les normes IFRS dont elles reprennent les exigences à moins qu'une particularité du service public ne justifie de s'en écarter.

Étant données (a) la relation existant entre les normes IPSAS publiées à ce jour et les concepts et définitions contenus dans les normes IFRS et (b) la stratégie actuelle du Conseil en faveur d'une convergence vers ces dernières normes, la définition du Cadre conceptuel fait l'objet d'un suivi régulier². Le Cadre conceptuel du Conseil intègrera les travaux de l'IASB lorsque ceux-ci s'appliquent au secteur public. Cependant, le projet du Conseil dépasse la simple transposition du Cadre de préparation de l'IASB au secteur public : il vise plutôt à élaborer un cadre conceptuel dédié à ce secteur et explicitant les concepts, définitions et principes qui sous-tendent la rédaction des normes IPSAS.

Les destinataires principaux du cadre conceptuel du Conseil sont les entités du secteur public distinctes des entreprises publiques à vocation commerciale. Ces dernières, qui sont des entités à but lucratif, appliquent les normes IFRS publiées par l'IASB et s'inscrivent donc dans le Cadre de préparation de l'IASB. Toutefois, parmi les objectifs assignés aux entreprises publiques à vocation commerciale par l'État actionnaire, la réalisation de certaines missions non lucratives ou à visée sociale accompagne souvent la maximisation des bénéfices. Lors de la rédaction du Cadre conceptuel et du cadre révisé de l'IASB, le Conseil et l'IASB devront déterminer si les objectifs de politique sociale et de fourniture de services parfois assignés aux entreprises publiques à vocation commerciale peuvent influencer sur (a) les objectifs de l'information financière qu'ils publient et/ou (b) d'autres éléments du cadre qui leur est applicable. Le Conseil se prononcera sur les prochains travaux à mener et sur l'intérêt de lancer en priorité un projet consacré aux entreprises publiques à vocation commerciale.

Le Conseil invite les entités du secteur public à adopter la comptabilité d'engagement, tout en sachant qu'un grand nombre d'entre elles appliquent à ce jour la comptabilité de caisse (ou une méthode assimilée ou une variante de celle-ci). La rédaction du Cadre conceptuel permettra au Conseil, lors d'une phase ultérieure du projet, d'examiner les concepts qui régissent l'information financière établie selon la comptabilité de caisse.

Les concepts appliqués dans les modèles d'information financière statistique et l'éventuelle convergence vers ces concepts seront également étudiés lors de la définition du Cadre conceptuel. En effet, le Conseil souhaite limiter autant que possible les écarts par rapport aux modèles d'information financière statistique, à moins que les besoins des destinataires des rapports financiers à usage général diffèrent de façon importante de ceux des utilisateurs de l'information financière statistique.

Documents de consultation et exposé-sondage

Le présent projet a été lancé en 2006 avec la rédaction d'une note de présentation approuvée en novembre 2006. Ce projet collaboratif est conduit sous l'égide du Conseil qui coordonne l'intervention de plusieurs normalisateurs nationaux et d'organismes assimilés.

² En juillet 2006, l'IASB a publié un Document de discussion intitulé « Prise de position préliminaire sur un cadre conceptuel d'information financière amélioré : Objectif de l'information financière et caractéristiques qualitatives de l'information financière utile aux fins de la prise de décisions ». Ce document a été suivi par l'exposé-sondage publié en mai 2008 : « Cadre conceptuel de l'information financière amélioré : Chapitre 1 Objectif de l'information financière ; Chapitre 2 L'information financière utile pour la prise de décisions - Caractéristiques qualitatives et contraintes ». En mai 2008, l'IASB a en outre publié un Document de discussion intitulé : « Prise de position préliminaire sur un Cadre conceptuel de l'information financière amélioré - L'entité présentant les états financiers ».

Bien que le Cadre conceptuel soit constitué d'éléments étroitement liés entre eux, le projet est conduit par étapes. À l'issue de chaque étape, le Conseil émettra un document de consultation, suivi d'un exposé-sondage portant sur la totalité du Cadre conceptuel selon la comptabilité d'engagement. Cette procédure permettra (a) de soumettre aux parties prenantes les éléments du Cadre conceptuel dès qu'ils sont définis, puis l'exposé-sondage complet, afin de recueillir leurs commentaires et (b) de prendre en compte, lors de chaque étape du projet, les éléments obtenus en réponse aux documents de consultation antérieurs.

Les éléments du Cadre conceptuel selon la comptabilité d'engagement ont été regroupés et seront traités comme suit :

Étape 1 – Objectifs et champ d'application de l'information financière, caractéristiques qualitatives des informations contenues dans les rapports financiers à usage général, entité présentant l'information financière.

Étape 2 – Définition et comptabilisation des « éléments » présentés dans les états financiers.

Étape 3 – Examen du ou des critères d'évaluation pouvant s'appliquer, de façon pertinente, aux éléments présentés dans les états financiers.

Étape 4 – Examen des concepts utilisés dans l'information financière fondée sur la comptabilité de caisse.

Des informations complémentaires sur ces différentes étapes sont fournies par la note de présentation du projet consultable en ligne sur le site www.ipsasb.org³.

³ Conseil des normes comptables internationales du secteur public, Cadre conceptuel du secteur public - Note de présentation (décembre 2006). Consultable sur le site ipsasb.org, dans la rubrique « Historique des projets », en cliquant sur le lien « Cadre conceptuel du secteur public » (*Public sector conceptual framework*, informations disponibles en anglais seulement).

Points clés du document

Le présent document de consultation, résultat de la première phase du projet du Conseil consistant à élaborer un Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités publiques, couvre les aspects suivants :

- rôle et autorité du Cadre conceptuel ;
- objectifs de l'information financière ;
- champ d'application de l'information financière ;
- caractéristiques qualitatives des informations contenues dans les rapports financiers à usage général ;
- nature de l'entité présentant l'information financière.

Rôle et autorité du Cadre conceptuel

Le Cadre conceptuel définit les concepts fondateurs de l'information financière à l'intention des entités du secteur public qui adoptent la comptabilité d'engagement.

Le Cadre conceptuel ne définira aucune nouvelle obligation portant sur l'information financière des entités du secteur public qui se conforment aux normes IPSAS et ne prévaudra pas sur les normes IPSAS existantes. Toutefois, en cas de situation non spécifiquement prévue par les normes IPSAS ou par d'autres documents d'orientation émanant du Conseil, le Cadre conceptuel constituera une référence pertinente pour la recherche de solutions.

Objectifs de l'information financière

Les objectifs de l'information financière sont définis en fonction des utilisateurs des rapports financiers à usage général et de leurs besoins d'information. Les utilisateurs de ces rapports peuvent être des bénéficiaires de services, des fournisseurs de ressources ou des parties particulièrement concernées par des services spécifiques. Une synthèse de leurs besoins d'information a été réalisée. On constate que dans de nombreux pays, le pouvoir législatif est l'un des principaux utilisateurs de ces rapports.

L'information financière établie par une entité du secteur public doit fournir aux utilisateurs les informations appropriées au sujet de cette entité aux fins de l'évaluation de la reddition de comptes et de la prise de décisions en matière d'allocation de ressources ou en matière politique et sociale.

Champ de l'information financière

Le champ de l'information financière délimite les transactions, autres événements et activités pouvant être pris en compte dans les rapports financiers à usage général. Les catégories d'informations pouvant faire partie de l'information financière et être publiées dans ces rapports afin de répondre aux objectifs précités sont étudiées en détail.

Le champ de l'information financière devrait être suffisamment étendu pour que le rapport financier à usage général d'une entité rende compte d'éléments financiers ou non concernant son passé, son présent et son avenir, y compris en fournissant des données financières prospectives et d'autres informations quant aux futures activités de fourniture de service, aux objectifs et besoins de ressources associés.

Caractéristiques qualitatives des informations contenues dans les rapports financiers à usage général

Ces caractéristiques qualitatives sont les attributs qui garantissent l'intérêt pour les utilisateurs des informations figurant dans les rapports financiers à usage général au regard des objectifs définis pour l'information financière.

Les caractéristiques qualitatives des renseignements fournis dans les rapports financiers à usage général des entités du secteur public sont la pertinence, la fidélité, l'intelligibilité, la diffusion en temps opportun, la comparabilité et la vérifiabilité. Les rapports financiers à usage général sont également soumis aux contraintes générales que sont l'importance relative, le coût et le bon équilibre entre les caractéristiques qualitatives.

Entité présentant l'information financière

Au sens du Cadre conceptuel, une entité du secteur public qui établit des rapports financiers à usage général est décrite comme une entité présentant l'information financière.

Le Cadre conceptuel n'a pas vocation à désigner les administrations (ou composantes de l'administration) ou autres entités du secteur public qui sont des entités présentant l'information financière qui les concerne ou qui concerne un groupe. Cependant, le Cadre conceptuel décrira (a) les caractéristiques essentielles d'une entité présentant l'information financière et (b) les critères présidant au choix des entités à inclure dans une entité présentant l'information financière d'un groupe.

La nature des relations entre pouvoir législatif et pouvoir exécutif telles qu'elles existent dans de nombreux pays, et les conséquences de ces relations sur l'information financière seront également évoquées.

Appel à commentaires

Le Conseil invite les parties intéressées à lui transmettre leurs commentaires sur tous les aspects traités dans le présent document de consultation.

Le Conseil, qui a formulé des prises de position préliminaires concernant neuf points clés, souhaiterait tout particulièrement recevoir des commentaires sur chacune d'entre elles (chaque prise de position préliminaire peut être retrouvée dans le corps du texte grâce aux renvois indiqués ci-après).

Prise de position préliminaire n° 1 du Conseil - Autorité du Cadre conceptuel (cf. fin du paragraphe 1.7)

Le Cadre conceptuel ne définira aucune nouvelle obligation portant sur l'information financière des entités du secteur public qui se conforment aux normes IPSAS et ne prévaudra pas sur les normes IPSAS existantes.

Lors du choix des principes comptables applicables à certaines situations non spécifiquement prévues par les normes IPSAS ou par d'autres documents d'orientation émanant du Conseil, les entités du secteur public se référeront aux définitions, aux critères de comptabilisation, aux principes d'évaluation et aux autres concepts identifiés dans le Cadre conceptuel dont elles étudieront la possible application.

Prise de position préliminaire n° 2 du Conseil - Rapports financiers à usage général (cf. fin du paragraphe 1.15)

Les rapports financiers à usage général visent à satisfaire les besoins d'information classiques d'un large éventail d'utilisateurs potentiels qui ne peuvent demander la préparation de rapports sur mesure répondant à des besoins d'information spécifiques.

Prise de position préliminaire n° 3 du Conseil - Les utilisateurs des rapports financiers à usage général (cf. fin du paragraphe 2.7)

Afin de recenser les besoins d'information communs des utilisateurs potentiels des rapports financiers à usage général des entités du secteur public, ces utilisateurs sont identifiés comme suit :

- les bénéficiaires de services ou leurs représentants ;
- les contributeurs ou leurs représentants ;
- d'autres parties, dont les groupes d'intérêt et leurs représentants.

Le pouvoir législatif est l'un des principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général des entités du secteur public. Il agit dans l'intérêt des membres de la collectivité, considérés comme bénéficiaires de services, contributeurs ou citoyens ayant un intérêt pour des prestations ou activités particulières ou à qui celles-ci sont nécessaires.

Prise de position préliminaire n° 4 du Conseil - Les objectifs de l'information financière (cf. fin du paragraphe 2.22)

Les objectifs de l'information financière par les entités du service public sont de fournir des renseignements à propos de l'entité présentant l'information financière utiles aux utilisateurs des rapports à des fins :

- d'évaluation de la reddition de comptes ;
- de prise de décisions en matière d'allocation de ressources, en matière politique et sociale.

Prise de position préliminaire n° 5 du Conseil - Le champ d'application de l'information financière (cf. fin du paragraphe 3.18)

Le champ de l'information financière englobe la communication de données financières et non financières portant sur :

- les ressources économiques de l'entité présentant l'information financière à la date de présentation de l'information et les droits sur ces ressources ;
- l'effet des transactions, d'autres événements et activités qui modifient les ressources économiques de l'entité présentant l'information financière et les droits sur ces ressources pendant la période considérée, y compris les entrées et sorties de trésorerie et la performance financière ;
- le respect, par l'entité présentant l'information financière, de la législation ou de la réglementation applicable au domaine et des budgets légalement adoptés ou approuvés et utilisés pour justifier la perception d'impôts et de taxes ;
- la réalisation, par l'entité présentant l'information financière, de ses objectifs de prestation de services ;
- les informations financières prospectives et autres informations sur les futures activités de prestation de services et objectifs associés de l'entité présentant l'information financière, et les ressources nécessaires à cette fin.

Le champ de l'information financière englobe également la fourniture de documents explicatifs sur : a) les principaux facteurs influençant la performance financière de l'entité, la réalisation des objectifs de prestation de services et d'autres objectifs ainsi que les facteurs pouvant avoir une influence sur la performance future de l'entité ; b) les hypothèses qui sous-tendent les informations présentées dans les rapports financiers à usage général et les principales incertitudes les concernant.

Prise de position préliminaire n° 6 du Conseil - Évolution du champ d'application de l'information financière (cf. fin du paragraphe 3.22)

Le champ de l'information financière doit évoluer au gré des besoins d'information des utilisateurs, conformément aux objectifs de l'information financière.

Prise de position préliminaire n° 7 du Conseil - Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général (cf. fin du paragraphe 4.40)

Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général des entités du secteur public sont :

- La pertinence, qui englobe la valeur de confirmation, la valeur prédictive ou les deux ;
- L'image fidèle, obtenue par la description complète, neutre et exempte d'erreur significative d'un phénomène économique ou autre ;
- L'intelligibilité ;
- La diffusion en temps opportun ;
- La comparabilité ;
- La vérifiabilité (y compris la soutenabilité).

Les contraintes pesant sur l'information financière sont l'importance relative, le coût, et l'obtention d'un juste équilibre entre les caractéristiques qualitatives.

Prise de position préliminaire n° 8 du Conseil - Les caractéristiques de l'entité présentant l'information financière (cf. fin du paragraphe 5.10)

Une entité présentant l'information financière se caractérise principalement par l'existence d'utilisateurs qui ont besoin des rapports financiers à usage général publiés par cette entité aux fins de reddition de comptes ou de prise de décisions en matière d'allocation des ressources et en matière politique et sociale.

Une entité du secteur public présentant l'information financière peut être une entité dotée d'une identité juridique propre ou tout(e) autre structure/arrangement organisationnel(le).

Prise de position préliminaire n° 9 du Conseil - La composition de l'entité présentant l'information financière d'un groupe (cf. fin du paragraphe 5.35)

Une entité présentant l'information financière d'un groupe se compose de l'État (ou toute autre entité du secteur public) et d'autres entités lorsque l'État (ou toute autre entité du secteur public) :

- a le pouvoir de diriger les stratégies financières et opérationnelles des autres entités (critère de « pouvoir ») ; et
- peut retirer des avantages des activités des autres entités, ou est exposé à une charge financière pouvant résulter des opérations ou des actions de ces entités et peut user de son pouvoir pour accroître, maintenir ou préserver ces avantages, ou pour maintenir, réduire ou, plus largement, influencer sur la charge financière pouvant résulter des opérations ou des actions de ces entités (critère d'« avantage ou de charge/perte financière »).

LE CADRE CONCEPTUEL DE L'INFORMATION FINANCIÈRE À USAGE GÉNÉRAL À L'INTENTION DES ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC

TABLE DES MATIÈRES

Le Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités du secteur public.....	13
Le rôle du Cadre conceptuel.....	13
Autorité du Cadre conceptuel.....	13
Applicabilité : entités du secteur public distinctes des entreprises commerciales à vocation publique.....	15
Rapports financiers à usage général.....	15
Information financière différenciée.....	17
Les objectifs de l'information financière.....	18
Introduction.....	18
Utilisateurs des rapports financiers à usage général des entités du secteur public.....	18
Besoins d'information des utilisateurs de rapports financiers à usage général des entités du service public.....	21
Les objectifs de l'information financière.....	24
Besoins d'information communs aux différents groupes d'utilisateurs.....	25
Limites des rapports financiers à usage général.....	26
Le champ de l'information financière.....	27
Introduction.....	27
Les rapports financiers à usage général.....	27
Ressources économiques, droits sur ces ressources et variations les affectant.....	27
Conformité.....	28
Résultats de la prestation de services.....	29
Informations prospectives financières et autres.....	29
Documents explicatifs.....	30
Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général.....	33
Introduction.....	33
Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général des entités du secteur public.....	33
Pertinence.....	34
Fidélité.....	35
Intelligibilité.....	37
Diffusion en temps opportun.....	38
Comparabilité.....	38
Vérifiabilité (et soutenabilité).....	39
Contraintes pesant sur l'information incluse dans les rapports financiers à usage général.....	40
Importance relative.....	40
Coût.....	40
Équilibre entre les caractéristiques qualitatives.....	41
L'entité présentant l'information financière.....	43
Introduction.....	43
Caractéristiques d'une entité présentant l'information financière.....	44
Entité présentant l'information financière d'un groupe/Entité de groupe.....	45
Critères d'intégration dans l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration.....	47

Critère de pouvoir.....	48
Critère d'avantage ou de charge/perte financière.....	49
L'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration.....	49
Variantes selon les pays	51
Annexe 1 Comparaison entre les prises de position préliminaires de l'IPSASB et les propositions/prises de position préliminaires actuelles de l'IASB.....	53

Le Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités du secteur public

Le rôle du Cadre conceptuel

- 1.1 Le Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités du secteur public (le Cadre conceptuel de l'IPSASB) établit les concepts fondateurs de l'information financière à usage général (l'information financière) pour les entités du secteur public qui adoptent la comptabilité d'engagement. Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB) appliquera ces concepts en proposant des normes comptables internationales du secteur public (les normes IPSAS) et d'autres documents d'orientation applicables à la préparation et à la présentation des rapports financiers à usage général des entités du secteur public.
- 1.2 Selon le Conseil, les avantages liés à la définition et à l'application du Cadre conceptuel incluent :
 - le développement de normes IPSAS cohérentes, car fondées sur l'application d'un ensemble lui-même cohérent et ordonné de concepts étroitement liés et appropriés pour l'information financière du secteur public ;
 - un processus de rédaction de normes plus efficace du fait que tous les membres du Conseil étudieront tout problème en utilisant des bases conceptuelles communes explicites ;
 - une plus grande exigence de reddition de comptes concernant les décisions du Conseil, qui s'appuieront sur des concepts aisément consultables par chacun.
- 1.3 Les utilisateurs et d'autres parties prenantes de la communauté comptable pourront retirer des avantages du Cadre conceptuel, qui pourra notamment :
 - fournir des lignes directrices aux personnes chargées de préparer les rapports financiers et aux vérificateurs confrontés à des problématiques qui ne seraient pas traitées par les normes IPSAS ou par d'autres documents d'orientation émanant du Conseil ;
 - améliorer la communication entre le Conseil et ses parties prenantes, du fait que les fondements conceptuels des décisions du Conseil et les modalités d'intervention de celui-ci seront connus de tous. Ceci permettra aux membres de la communauté comptable de participer plus efficacement au processus d'établissement des normes.

Autorité du Cadre conceptuel

- 1.4 Les normes IPSAS définissent les obligations relatives à la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la publication des transactions et autres événements et activités objet des rapports financiers à usage général. Lorsqu'il élabore les normes IPSAS, le Conseil respecte une procédure établie au cours de laquelle toutes les parties prenantes peuvent formuler leurs observations.
- 1.5 Le Cadre conceptuel ne définira aucune nouvelle obligation portant sur l'information financière des entités du secteur public qui se conforment aux normes IPSAS et aux autres recommandations du Conseil. Il ne prévaudra pas sur les normes IPSAS

existantes. Si une norme IPSAS existante contredit le Cadre conceptuel, le Conseil pourra la réexaminer et la modifier via la procédure établie. Toutefois, les obligations prévues par la norme IPSAS en question restent applicables jusqu'à une telle modification.

- 1.6 La préface de l'exposé-sondage du Conseil des normes comptables internationales (IASB) intitulé « Cadre conceptuel de l'information financière amélioré : Chapitre 1 Objectif de l'information financière ; Chapitre 2 L'information financière utile pour la prise de décisions - Caractéristiques qualitatives et contraintes » (ci-après : l'exposé-sondage « Objectif et caractéristiques qualitatives » du cadre conceptuel de l'IASB daté de 2008) explique que l'IASB et le *Financial Accounting Standards Board* des États-Unis (FASB) n'ont pas trouvé de position commune quant à l'autorité de leurs cadres conceptuels respectifs modifiés, mais qu'il ont convenu du fait que ces cadres conceptuels ne prévaudront pas sur les normes existantes en matière d'information financière (cf. paragraphe P14)⁴
- 1.7 Bien qu'une norme IPSAS rédigée pour s'appliquer à un type de transaction ou d'autre événement prévaudra sur le Cadre conceptuel, celui-ci constituera une référence importante pour les décideurs lors du choix des principes comptables applicables à certaines situations non spécifiquement traitées par les normes IPSAS. Dans de tels cas, les entités du secteur public se référeront aux définitions, aux critères de comptabilisation, aux principes d'évaluation et aux autres concepts identifiés dans le Cadre conceptuel et en étudieront la possible application.

Prise de position préliminaire n° 1 du Conseil

Le Cadre conceptuel ne définira aucune nouvelle obligation portant sur l'information financière des entités du secteur public qui se conforment aux normes IPSAS et ne prévaudra pas sur les normes IPSAS existantes.

Lors du choix des principes comptables applicables à certaines situations non spécifiquement prévues par les normes IPSAS ou par d'autres documents d'orientation émanant du Conseil, les entités du secteur public se référeront aux définitions, aux critères de comptabilisation, aux principes d'évaluation et aux autres concepts identifiés dans le Cadre conceptuel dont elles étudieront la possible application.

⁴ Comme souligné dans l'introduction du présent document de consultation, l'IASB réexamine actuellement son cadre conceptuel en collaboration avec le FASB américain. Dans le cadre de ce projet, l'IASB a publié l'exposé-sondage intitulé « Cadre conceptuel de l'information financière amélioré : Chapitre 1 Objectif de l'information financière ; Chapitre 2 L'information financière utile pour la prise de décisions - Caractéristiques qualitatives et contraintes » daté de mai 2008, et deux documents de discussion : « Prise de position préliminaire sur un cadre conceptuel d'information financière amélioré – L'entité présentant l'information financière », de mai 2008, et le document « Prise de position préliminaire sur un cadre conceptuel d'information financière amélioré - Objectif de l'information financière et caractéristiques qualitatives de l'information financière utile aux fins de la prise de décisions » (document de discussion, Objectif et caractéristiques qualitatives, juillet 2006).

Applicabilité : entités du secteur public distinctes des entreprises commerciales à vocation publique

- 1.8 Le Cadre conceptuel concerne l'information financière à usage général des entités du secteur public autres que les entreprises commerciales à vocation publique. Il s'applique donc aux rapports financiers à usage général publiés par les administrations intervenant au niveau national, régional ou local comme par un grand nombre d'autres entités du secteur public, notamment les ministères, services, programmes, conseils, comités, agences, caisses de sécurité sociale, fiducies (*trusts*) et autres entités légalement compétentes. Le Cadre conceptuel s'applique également à d'autres entités, comme les organisations gouvernementales internationales, qui préparent des rapports financiers à usage général selon les normes IPSAS.
- 1.9 Dans la « Préface des normes comptables internationales du secteur public » (paragraphe 12), le Conseil précise que les normes IPSAS ne s'appliquent pas aux entreprises publiques à vocation commerciale. Ces dernières appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par le Conseil des normes comptables internationales (IASB). Le cadre de l'IASB définit les concepts qui sous-tendent l'élaboration des normes IFRS.

Rapports financiers à usage général

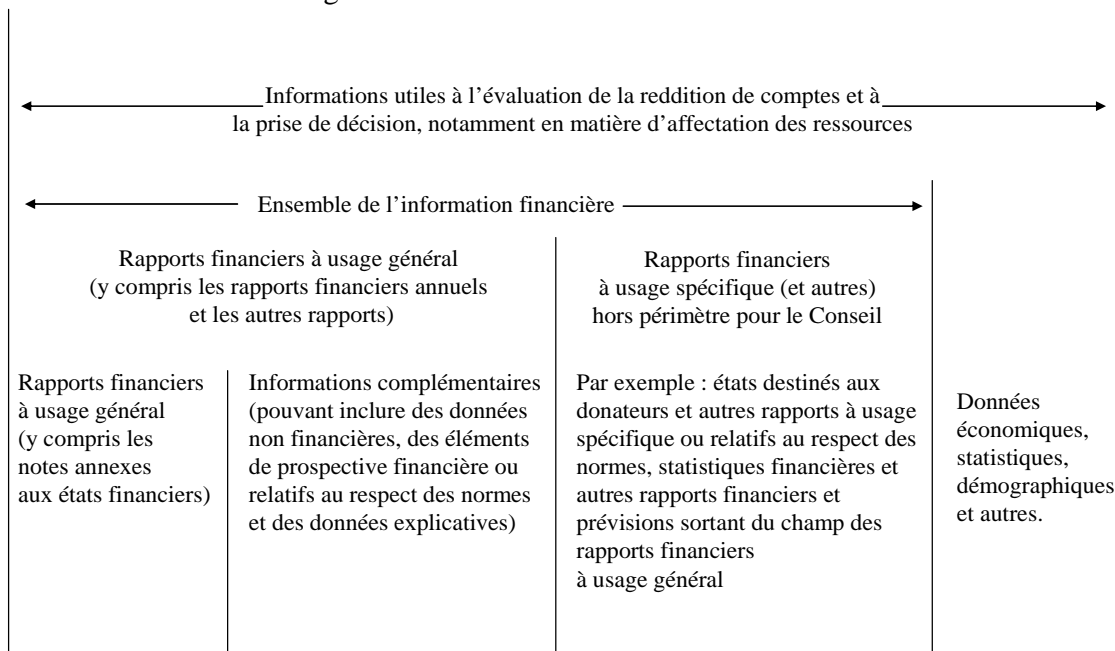
- 1.10 Les rapports financiers à usage général visent à satisfaire les besoins d'information classiques d'un large éventail d'utilisateurs potentiels qui ne peuvent demander la préparation de rapports sur mesure répondant à des besoins d'information spécifiques. Ces utilisateurs s'en remettent donc à un organisme de normalisation indépendant, chargé de définir les principes appropriés de préparation des rapports financiers sur lesquels ils s'appuieront. Les rapports financiers à usage général sont une composante centrale de la transparence de l'information financière des administrations et autres entités du secteur public. Ils contribuent à cette transparence et en favorisent le développement.
- 1.11 Certains utilisateurs de l'information financière sont habilités à demander la préparation de rapports personnalisés répondant à des besoins d'information spécifiques, comme les instances exécutives, le pouvoir législatif et certains organismes de crédit ou des fournisseurs d'aide au développement et d'autres formes d'aide. Les rapports financiers préparés pour répondre aux besoins d'information particuliers de tels utilisateurs sont appelés rapports financiers à usage spécifique. Le Cadre conceptuel et les normes IPSAS correspondantes n'ont pas vocation à s'appliquer en particulier aux rapports financiers à usage spécifique, mais rien ne s'y oppose.
- 1.12 L'exposé-sondage « Objectif et caractéristiques qualitatives » du cadre conceptuel de l'IASB (2008, paragraphe OB4) explique que l'information financière à usage général vise à satisfaire les besoins des utilisateurs qui : (a) n'ont pas la capacité d'exiger des entités toutes les informations dont ils ont besoin et (b) doivent par conséquent s'appuyer, au moins en partie, sur les informations fournies dans les rapports financiers.

1.13 L'information financière à usage général inclut, sans s'y limiter, les états financiers et leurs notes annexes tels que prévus à ce jour par les normes IPSAS. Les rapports financiers à usage général peuvent contenir des informations relatives au passé, au présent ou à l'avenir lorsqu'elles sont utiles à leurs destinataires. Ils peuvent inclure : (a) des états financiers à usage général présentant des informations financières sur des transactions passées et d'autres événements ; (b) des informations prospectives, de nature financière ou non ; (c) des informations de nature non financière concernant le respect par l'entité de ses objectifs de fourniture de services. La portée des informations, financières ou non, fournies par les rapports financiers à usage général est vouée à évoluer et à s'étendre en réponse à plusieurs facteurs, tels que :

- l'évolution du contexte opérationnel dans lequel évoluent les entités qui préparent ces rapports ;
- le fait que les utilisateurs ont besoin d'informations pertinentes sur de nouveaux types de transactions qui influent sur l'évaluation de la situation et de la performance financières de l'entité, et la manière dont celle-ci s'acquitte de ses obligations de reddition de comptes.

1.14 Il arrive que les rapports financiers à usage général ne contiennent pas toutes les informations nécessaires à leurs destinataires aux fins d'évaluation de la reddition de comptes, de prise de décision ou à d'autres égards. Dans certains cas, les utilisateurs devront recourir à d'autres sources d'information. La Figure 1 ci-après présente les sources d'information susceptibles de répondre aux besoins des utilisateurs.

Figure 1 : Besoins d'information des utilisateurs



1.15 Les rapports financiers à usage général peuvent présenter des informations de nature historique, prospective ou associer les deux. Ils peuvent également contenir des données financières prospectives et d'autres éléments fournis en tant qu'informations complémentaires présentés hors des états financiers. Si les données financières

prospectives figurant dans les rapports financiers à usage général peuvent être obtenues à partir des budgets, ces rapports ne portent pas sur la politique budgétaire ni sur l'élaboration du budget. Les rapports financiers à usage général peuvent également contenir certaines données relatives au respect des budgets et des textes réglementaires et législatifs applicables⁵. Des prévisions financières complémentaires et des informations portant sur le respect des initiatives de politique budgétaire et d'autres aspects de nature législative, contractuelle ou réglementaire peuvent figurer dans les rapports d'exécution et de contrôle budgétaire, ou dans d'autres rapports financiers publiés par l'administration en complément aux rapports financiers à usage général.

Prise de position préliminaire n° 2 du Conseil

Les rapports financiers à usage général visent à satisfaire les besoins d'information classiques d'un large éventail d'utilisateurs potentiels qui ne peuvent demander la préparation de rapports sur mesure répondant à des besoins d'information spécifiques.

Information financière différenciée

- 1.16 Certains États ont défini des types ou catégories d'entités dispensées de respecter certaines des obligations prévues par des normes comptables complexes⁶. Les catégories d'entités concernées sont alors tenues au respect d'obligations dites différenciées en matière d'information financière. Au nombre de ces entités figurent par exemple celles qui choisissent de préparer les rapports financiers et de les communiquer aux parties intéressées alors que : (a) nulle législation ou autorité réglementaire ne les y oblige ; (b) l'entité considérée n'émet ni ne souscrit de dette publique, ne consomme ni ne gère de ressources publiques conséquentes.
- 1.17 Le Cadre conceptuel ne définit pas de concepts différenciés applicables suivant le type ou la catégorie d'entité concernée. Si elles sont définies, les éventuelles obligations différenciées en matière d'information financière applicables à certaines entités du secteur public le seront au moyen de normes IPSAS dédiées, ou feront l'objet d'un projet particulier, consacré à l'information financière différenciée.

⁵ Ainsi, la norme IPSAS n° 24 « Présentation des informations budgétaires dans les états financiers » prévoit à ce jour que les rapports financiers à usage général présentent certaines informations budgétaires et données réelles.

⁶ Le Conseil a publié un exposé-sondage proposant des exigences simplifiées applicables à la préparation des états financiers à usage général des entités commerciales privées (petites et moyennes entreprises), intitulé « Exposé-sondage - Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités » (daté de février 2007).

Les objectifs de l'information financière

Introduction

- 2.1 Les objectifs de l'information financière sont la composante centrale du Cadre conceptuel. Ils représentent la finalité de l'information financière fournie par les entités du secteur public. Les autres composantes du Cadre conceptuel, et les normes IPSAS elles-mêmes, sont définies de façon à répondre à ces objectifs.

Utilisateurs des rapports financiers à usage général des entités du secteur public

- 2.2 L'information financière n'est pas une fin en soi. Sa finalité est de fournir des informations pertinentes aux utilisateurs des rapports financiers à usage général. Les objectifs de l'information financière sont donc définis en fonction des utilisateurs de ces rapports et de leurs besoins d'information.

- 2.3 Le Conseil a examiné la liste des utilisateurs potentiels des rapports financiers à usage général des entités du secteur public dressée par plusieurs instances nationales de normalisation et d'autres autorités compétentes dans la définition des normes en matière d'information financière des entités du secteur public. Parmi ces utilisateurs figurent :

- les contribuables et contributeurs « involontaires » assimilés ;
- les citoyens et autres bénéficiaires de services⁷ de l'État ;
- le pouvoir législatif et les instances de surveillance ;
- les représentants élus ou nommés et leurs équipes ;
- les donateurs, notamment les organisations internationales et d'autres contributeurs volontaires ;
- la comptabilité nationale et les statisticiens de l'État ;
- les apporteurs de capitaux actuels et éventuels, qu'il s'agisse d'institutions ou de particuliers, y compris les détenteurs de bons du trésor et d'autres instruments de la dette ;
- les consommateurs de services soumis à redevance d'utilisation ;
- les fournisseurs et les employés ;
- les médias ;
- les représentants ou conseillers de ces groupes d'utilisateurs.

- 2.4 Certains normalisateurs nationaux compétents pour des entités à but non lucratif du secteur public et/ou privé ont (a) identifié les apporteurs de capitaux et contributeurs financiers actuels et éventuels comme constituant le principal groupe d'utilisateurs et (b) défini l'objectif (les objectifs) que l'information financière doit remplir de façon à répondre aux besoins d'information probables de ce groupe d'utilisateurs. Dans

⁷ Un État fournit essentiellement des services à ses administrés, il peut toutefois leur fournir des biens comme de la nourriture ou des vêtements dans certains cas. Le terme « services » s'applique ici également à ce cas de figure.

d'autres cas, les normalisateurs rassemblent les utilisateurs potentiels en grands groupes puis étudient les besoins probables d'information communs à ces groupes.

- 2.5 Le pouvoir législatif agit dans l'intérêt des membres de la collectivité, ceux-ci étant considérés soit (a) comme les bénéficiaires de services fournis par l'administration et ses services, soit (b) comme des apporteurs de capitaux de l'État ou (c) comme des citoyens ayant un intérêt pour des prestations ou activités particulières de l'administration et de ses services ou à qui celles-ci sont nécessaires. Le pouvoir législatif est en règle générale habilité à demander la préparation de rapports financiers à usage spécifique pour répondre à ses besoins d'information particuliers. Quoiqu'il en soit, dans de nombreux États et types de régime, le pouvoir législatif (au niveau national, régional ou local) demeure un utilisateur important des rapports financiers à usage général. Les bénéficiaires des services fournis par une administration et ses services, de même que ceux qui fournissent les ressources nécessaires pour assurer les services en question, ont toutes les chances d'être également des utilisateurs des rapports financiers à usage général.
- 2.6 Les groupes d'utilisateurs visés ci-après sont utilisés pour recenser les besoins d'information communs à un large éventail d'utilisateurs potentiels des rapports financiers à usage général des entités du secteur public dans divers pays et dans des régimes politiques différents :
- les bénéficiaires de services ou leurs représentants (les citoyens et leurs représentants, le pouvoir législatif et les instances de surveillance ou de contrôle) ;
 - les contributeurs ou leurs représentants (les contributeurs « involontaires » tels que les contribuables et les contributeurs « volontaires » tels que les apporteurs de capitaux, les donateurs, les fournisseurs, les consommateurs de services soumis à redevance d'utilisation, les investisseurs, le pouvoir législatif et les élus, les services centraux de l'administration, les instances de surveillance et les conseillers). Les apporteurs de capitaux, contributeurs financiers et autres contributeurs, actuels et éventuels, sont également classés dans ce groupe ;
 - d'autres parties, notamment les groupes d'intérêt et leurs représentants (le pouvoir législatif, les analystes, les statisticiens de l'État, les médias ainsi que les groupes d'intérêt communautaires et leurs représentants), en d'autres termes toutes les parties intéressées par le financement et la fourniture de services particuliers.
- 2.7 Une même partie peut figurer dans plusieurs des groupes ci-dessus. Ainsi, les citoyens sont souvent à la fois bénéficiaires de services, contributeurs et peuvent appartenir à des groupes d'intérêt. De même, le pouvoir législatif, qui agit dans l'intérêt de tous les membres de la collectivité, figure dans chacun de ces groupes. Quoiqu'il en soit, ces groupes comprennent la totalité des utilisateurs potentiels et permettent d'étudier les différentes finalités qui justifient les possibles besoins d'information des utilisateurs.

Prise de position préliminaire n° 3 du Conseil

Afin de recenser leurs besoins d'information communs, les utilisateurs potentiels des rapports financiers à usage général des entités du secteur public sont identifiés comme suit :

- les bénéficiaires de services ou leurs représentants ;
- les contributeurs ou leurs représentants ;
- d'autres parties, dont les groupes d'intérêt et leurs représentants.

Le pouvoir législatif est l'un des principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général des entités du secteur public. Il agit dans l'intérêt des membres de la collectivité, considérés comme bénéficiaires de services, contributeurs ou citoyens ayant un intérêt pour des prestations ou activités particulières ou à qui celles-ci sont nécessaires.

2.8 L'exposé-sondage « Objectif et caractéristiques qualitatives » du cadre conceptuel de l'IASB daté de 2008 explique que les fournisseurs de capitaux sont les principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général, parce qu'ils leur sont utiles pour prendre des décisions sur l'opportunité et la façon (a) d'attribuer des ressources à une entité donnée et (b) de protéger ou de faire croître leurs investissements. Selon l'exposé-sondage, l'objectif de l'information financière à usage général diffusée par les entités commerciales du secteur privé est « de fournir, au sujet de l'entité qui la présente, des informations utiles aux investisseurs en capitaux propres, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions en tant que fournisseurs de capitaux. Les informations utiles aux fournisseurs de capitaux peuvent aussi l'être à d'autres utilisateurs de l'information financière » (paragraphe OB2).

2.9 À plusieurs égards, les utilisateurs potentiels des rapports financiers à usage général des entités du secteur public ressemblent aux utilisateurs des rapports publiés par les entités commerciales du secteur privé. Les relations entre certains de ces utilisateurs et l'entité présentant l'information financière comme les besoins d'information de ces utilisateurs sont en outre similaires (en particulier dans le cas des prêteurs, des fournisseurs et acheteurs de services assurés par l'État). Des différences existent toutefois entre les objectifs d'exploitation des entités du secteur public soumises au Cadre conceptuel du Conseil, et ceux des entités commerciales appliquant le cadre de l'IASB. Ces entités se distinguent en outre quant à la manière dont elles se financent, quant à la nature et à la portée des décisions pouvant être prises par de nombreux apporteurs de capitaux et consommateurs des services qu'elles fournissent. Ainsi :

- les entités du secteur public soumises au Cadre conceptuel du Conseil sont instituées et financées essentiellement pour fournir des services aux administrés, plutôt que pour offrir un rendement financier aux investisseurs en capitaux propres (à ce titre, le résultat financier d'une telle entité ou la variation de son actif net ne permet pas d'évaluer de façon complète et satisfaisante la performance de l'entité en question) ;
- les investisseurs actuels et potentiels des entreprises commerciales du secteur privé décident de leurs investissements à leur totale discrétion, ce qui est impossible pour les contribuables et pour certains autres apporteurs de capitaux

de l'État (qui fournissent des fonds de manière involontaire et ne peuvent décider « d'investir » ou de « céder leur participation » dans les actifs de l'État ou dans une entité du secteur public) ;

- les donateurs et les fournisseurs d'aide au développement ou d'autres formes d'aide apportent de manière volontaire des capitaux aux entités du secteur public, sans attendre de recevoir en contrepartie des services d'une valeur comparable ni un quelconque rendement financier au titre des capitaux apportés. Ils attendent cependant que l'affectation de ces ressources soit celle annoncée et que les résultats obtenus soient conformes aux prévisions (les bénéficiaires de tels capitaux sont donc tenus de respecter des conditions en matière d'affectation des ressources et de résultats à atteindre) ;
- les contribuables et autres citoyens et résidents reçoivent des services fournis par l'administration ou les entités administratives en dehors (sauf pour certains consommateurs de services soumis à redevance d'utilisation) d'une quelconque opération d'échange (en règle générale, on ne peut guère parler d'opération d'échange entre les impôts et taxes acquittés par les contribuables et les services reçus en retour au sens de la définition habituelle des normes comptables) ;
- les consommateurs des biens et services fournis par les entités commerciales du secteur privé peuvent décider de l'opportunité d'acheter ou non les biens et services proposés par une entité et ont souvent le choix en plusieurs fournisseurs de services. Le plus souvent, les bénéficiaires de services et d'autres prestations fournis par les entités du secteur public n'ont pas une telle latitude.

2.10 Ces différences contribuent à déterminer les éléments suivants : a) les objectifs au titre desquels les utilisateurs des rapports financiers à usage général ont besoin d'information ; b) la nature des informations publiées compte tenu de ces objectifs. Ces différences influencent en outre la nature de l'obligation faite aux entités du secteur public de rendre des comptes et se reflètent dans la ou les finalités de l'information financière publiée par celles-ci.

Besoins d'information des utilisateurs de rapports financiers à usage général des entités du service public

2.11 Les bénéficiaires de services, ou leurs représentants, auront besoin d'informations concernant :

- les ressources prélevées par le gouvernement ou toute entité du secteur public au cours de la période considérée et les sommes utilisées pour la prestation de certaines catégories de services ;
- le volume, les types et les coûts des services fournis pendant la période, et la question de savoir si la prestation de services s'est faite dans le respect de la quantité, de la qualité et de la fréquence prescrites par les budgets approuvés, la législation en vigueur ou tout autre texte régissant la collecte des deniers publics et leur utilisation ;
- les futures activités de prestation de services de l'entité et les objectifs associés, notamment :

- les ressources qui seront allouées pour la prestation de certaines catégories de services lors de périodes à venir, et l'origine probable de ces ressources ;
- le niveau de prestation de service prévu dans le futur pour les services existants, le coût anticipé et les sources de récupération des coûts.

2.12 Cette information sera utile aux évaluations effectuées par les bénéficiaires de services qui cherchent à déterminer si : (a) l'entité utilise les ressources de manière économique, efficiente et efficace et comme cela était prévu ; (b) cette utilisation est faite dans l'intérêt des bénéficiaires ; (c) le niveau actuel des impôts, taux ou autres charges permet de maintenir le volume et la qualité des services actuellement fournis, ou doit être revu. Les conclusions auxquelles ils aboutissent peuvent influencer les bénéficiaires dans leurs choix électoraux ou les remarques qu'ils formulent, auprès de représentants élus ou non, concernant le montant des ressources prélevées par l'entité, l'utilisation de ces ressources et le montant de ressources qui devraient être allouées pour fournir, à l'avenir, des services particuliers. Elles peuvent également influencer sur leur opinion quant à leur propre dépendance par rapport à la future prestation de ces services par une entité du secteur public ou, si alternative il y a, par un prestataire du secteur privé.

2.13 Les contributeurs ou leurs représentants auront besoin d'informations sur :

- le montant et le type de ressources prélevées par le gouvernement ou toute entité du secteur public pendant la période concernée, et les ressources disponibles pour financer les futures opérations ;
- le montant et le type de ressources utilisées pour la prestation de services, l'acquisition d'actifs financiers, le remboursement de la dette ou à d'autres fins ;
- la question de savoir si les ressources ont été employées conformément aux budgets approuvés, la législation en vigueur ou tout autre texte régissant la collecte des deniers publics et leur utilisation, ou à d'autres accords de financement ;
- la nature, le volume et le coût des services fournis pendant la période ;
- les prévisions concernant les activités de prestation de service de l'entité et les objectifs associés, notamment les ressources nécessaires au maintien du niveau de prestation de services lors de périodes à venir, et l'origine probable de ces ressources.

2.14 Les contributeurs auront besoin de ces informations pour déterminer si (a) l'entité respecte les objectifs présentés comme justifiant la perception des ressources pendant la période concernée ; (b) l'entité a financé les opérations actuelles avec des fonds obtenus, pendant la période concernée, auprès des contribuables, par l'emprunt ou en faisant appel à d'autres sources ; (c) les besoins en ressources de l'entité sont susceptibles de croître ou de décroître à l'avenir (et quelle sera l'origine probable de ces ressources). Les donateurs auront besoin d'informations pour confirmer que les actifs monétaires et non monétaires fournis à des fins déterminées ont bien été employés à ces fins et que les résultats sont conformes aux prévisions. Les prêteurs et créanciers auront besoin d'informations sur lesquelles fonder leur évaluation à propos de la liquidité de l'entité et pour confirmer que les montants et les échéances

de remboursement annoncés seront respectés. Ces éléments peuvent notamment influencer sur :

- les préférences électorales des contribuables et les remarques qu'ils formulent, auprès de représentants élus ou non, quant au montant des ressources à prélever à l'avenir et à allouer à des programmes ou entités spécifiques, et au degré d'efficacité et d'efficience dans l'utilisation passée de ces ressources ;
- les décisions des élus, notamment au sein du parlement et d'autres conseils ou chambres similaires, à propos de l'allocation de ressources au financement de programmes, actuels ou complémentaires, de prestation de services ;
- la perception qu'ont les marchés des capitaux de la demande de financement par l'emprunt de la part des gouvernements et la valorisation de ce besoin ;
- les décisions des donateurs et autres contributeurs volontaires quant à la sagesse de poursuivre le financement des activités du programme ou de l'entité ;
- les anticipations des consommateurs de services soumis à redevance quant aux coûts probables pour eux de l'utilisation de ces services à l'avenir, et les actions qu'ils pourraient entreprendre vis-à-vis d'autres prestataires de ces services.

2.15 D'autres parties, dont les groupes d'intérêt ou leurs représentants, auront besoin d'informations sur :

- le volume, le type et le coût des services fournis aux administrés (ou à des sous-groupes particuliers) pendant la période concernée et la question de savoir s'ils sont conformes aux budgets approuvés, à un autre texte ou à un accord relatif à la prestation de service ;
- le montant et la nature des ressources (et les droits sur celles-ci), et les changements les ayant affectés au cours de la période, ainsi que les ressources allouées à la fourniture de catégories de services particulières pendant la période concernée ;
- les futures activités de prestation de services et les objectifs associés, ainsi que les ressources à allouer à leur financement.

2.16 Ces autres parties auront besoin d'informations pour (a) identifier les ressources allouées à la fourniture de services donnés ; (b) confirmer que les administrés ont pu bénéficier de ces services comme prévu au cours de la période concernée ; (c) prévoir le niveau de prestation de certains services et les besoins en ressources pour les périodes à venir ; (d) juger dans quelle mesure les fonds publics ont été utilisés de manière efficace et efficiente dans l'intérêt de la collectivité toute entière ou d'une partie de celle-ci. Ces informations seront également nécessaires pour l'établissement des comptes nationaux. Elles seront de plus utilisées dans les modèles comptables et statistiques et dans les études de l'impact des politiques gouvernementales sur l'activité économique. Elles faciliteront en outre les comparaisons internationales portant sur les ressources allouées à des services particuliers, les sources de financement d'activités de l'État et le niveau de la dette publique.

2.17 De telles évaluations sont susceptibles d'influencer les actions et initiatives de ces parties en rapport avec l'utilisation des deniers publics par les entités du secteur public et le soutien que ces parties apporteront aux politiques gouvernementales.

Les objectifs de l'information financière

- 2.18 Les administrations et autres entités du secteur public prélèvent des ressources auprès des contribuables et autres contributeurs afin de fournir des services aux citoyens et à d'autres bénéficiaires. Elles sont donc tenues de rendre des comptes à ceux qui leur fournissent des ressources et à ceux qui attendent d'elles qu'elles utilisent ces ressources pour fournir les services nécessaires. La notion de reddition de comptes a été décrite dans de nombreux dictionnaires et, pour ce qui concerne l'information financière, dans les ouvrages comptables de référence. Si la formulation peut varier, toutes ces définitions reprennent des concepts reflétés dans la définition suivante : « L'obligation d'attester d'une gestion et d'un contrôle adéquats ou de toute autre conduite imposée par la loi, la réglementation, une obligation contractuelle ou l'usage. » (*Kohler's Dictionary for Accountants*)
- 2.19 Pour s'acquitter de son obligation de reddition de comptes, un État ou une entité du service public doit répondre devant les administrés de la gestion des ressources qui lui sont confiées. Il s'agit de fournir une information financière qui permette aux utilisateurs de se faire une idée de (a) la mesure dans laquelle l'entité en question s'est acquittée de sa responsabilité en matière de protection et de gestion des ressources publiques ; (b) l'efficacité et l'efficience de l'utilisation de ces ressources pour atteindre des objectifs de prestation de services donnés ; (c) la conformité avec les textes budgétaires, législatifs ou autres régulant la collecte et l'utilisation des deniers publics. De telles informations sont nécessaires pour justifier la collecte et l'utilisation des ressources, contribuent au débat public et constituent des éléments utiles aux prises de décision des utilisateurs des rapports financiers à usage général.
- 2.20 Le pouvoir législatif peut prendre des décisions, ou exercer une influence, concernant (a) les ressources allouées pour financer la fourniture de certains services ; (b) l'« investissement » réalisé à cette fin dans les ministères, agences ou autres entités du service public. Les prêteurs, créanciers et donateurs décident de fournir ou non des ressources et, en respectant certaines conditions, peuvent choisir de retirer ces ressources à l'administration ou à toute entité du secteur public. Ces utilisateurs auront besoin d'informations afin d'évaluer la reddition de comptes, pour formuler des initiatives publiques et prendre des décisions sur l'allocation future de ressources à des entités données.
- 2.21 Les citoyens et autres utilisateurs potentiels des rapports financiers à usage général ont rarement la possibilité directe et immédiate de prendre, de manière permanente, des décisions concernant l'allocation de ressources à telle ou telle entité du secteur public présentant l'information financière. En revanche, ils peuvent décider quelles seront leurs préférences électorales et les remarques qu'ils formuleront auprès de responsables élus ou d'autres organes représentatifs (ces décisions peuvent avoir des conséquences sur l'allocation des ressources pour certaines entités du secteur public). Dans certains cas, ils peuvent également prendre des décisions qui concernent leur situation personnelle : choisir une école pour leurs enfants, choisir un prestataire de services de santé ou choisir une ville ou une banlieue où loger. Dans la plupart des cas, ces décisions ne seront pas directement prises en réponse aux informations contenues dans les rapports financiers à usage général (ainsi, les décisions électorales ne se prennent que tous les trois ou quatre ans et impliquent la prise en compte de nombreux facteurs). D'autres décisions peuvent aussi être prises périodiquement et influencées par des informations autres que financières. Toutefois, les informations

fournies, au titre de l'obligation de reddition de comptes, par une entité dans ses rapports annuels ou financiers concernant (a) sa gestion et son emploi des ressources publiques ; (b) sa réalisation des objectifs de prestation de services ; (c) ses probables futurs besoins en ressources et ses objectifs de prestation de services peuvent également contribuer à la prise de décision en l'éclairant. Par conséquent, les citoyens et autres utilisateurs potentiels ont aussi besoin d'informations afin d'évaluer la reddition de comptes et la prise de décisions économiques, politiques et sociales.

Besoins d'information communs aux différents groupes d'utilisateurs

2.22 Chaque groupe d'utilisateurs mentionné ci-dessous a besoin d'informations afin d'évaluer la reddition de comptes et pour la prise de décisions quant à l'allocation de ressources ou en matière politique et/ou sociale. En outre, leurs besoins se rejoignent à certains égards. Ainsi, tous ces utilisateurs ont besoin d'informations sur :

- les types et les montants des ressources actuellement disponibles pour la prestation de services au cours des périodes à venir, et les droits sur ces ressources ;
- les montants, l'origine et les utilisations des ressources perçues pendant la période concernée ;
- le coût des services fournis ainsi que le montant du recouvrement des coûts et son origine pour la période, y compris les sommes recouvrées auprès des contribuables, consommateurs de services soumis à redevance et donateurs ;
- la question de savoir si une utilisation économique, efficace et efficiente a été faite des ressources, conformément aux budgets approuvés et à tout autre texte donnant autorité pour percevoir et utiliser ces ressources ;
- les résultats atteints par l'entité au regard des objectifs de fourniture de service, du point de vue quantitatif et qualitatif ;
- les prévisions concernant les activités de prestation de service de l'entité et les objectifs associés, y compris les informations prévisionnelles concernant le coût de ces prestations et le montant et l'origine des ressources qui leur seront allouées ;
- les informations prospectives, financières ou non, utiles pour évaluer jusqu'à quel point la soutenabilité des opérations et programmes de l'État est vérifiée.

Ces utilisateurs ont également besoin d'explications afin de mieux évaluer l'efficacité et l'efficience des opérations, et de remettre en contexte (a) les informations, financières ou autres, concernant le respect de ses obligations par l'entité et les résultats atteints en termes de prestation de services pendant la période concernée et (b) les prévisions en matière de programmes, objectifs et besoins en ressources établies pour l'entité.

Prise de position préliminaire n° 4 du Conseil

Les objectifs de l'information financière par les entités du service public sont de fournir des renseignements à propos de l'entité présentant l'information financière utiles aux utilisateurs des rapports à des fins :

- d'évaluation de la reddition de comptes ;
- de prise de décisions en matière d'allocation de ressources, en matière politique et sociale.⁸

Limites des rapports financiers à usage général

2.23 Les rapports financiers à usage général jouent un rôle important dans la communication des informations visant à permettre à un État ou à toute autre entité du secteur public de s'acquitter de son obligation de reddition de comptes. Ils fournissent par ailleurs des renseignements utiles à la prise de décisions économiques, politiques et sociales. Ainsi, les rapports financiers peuvent fournir, dans les états financiers « conventionnels » et les notes annexées, des informations sur la situation financière à la clôture de la période concernée, et sur la performance financière, les flux de trésorerie et les variations d'actifs nets durant cette période. Les rapports financiers peuvent aussi apporter (a) des informations non financières sur la prestation de services de l'entité pendant la période concernée ; (b) des informations prospectives, financières ou non, sur les projets et objectifs de l'entité quant aux prestations de services à venir ; (c) les prévisions relatives au montant et à l'origine des ressources nécessaires au financement de ces projets et objectifs.

2.24 Toutefois, il arrive que les rapports financiers à usage général ne fournissent pas toutes les informations dont les utilisateurs ont besoin pour évaluer la reddition de comptes et prendre des décisions économiques, politiques et sociales. Les utilisateurs de rapports financiers peuvent aussi avoir besoin d'étudier les informations émanant d'autres sources, notamment les rapports sur les conditions économiques actuelles et à venir, le budget de l'État et les prévisions en la matière, ainsi que les données concernant des politiques publiques qui n'apparaissent pas dans les rapports. La Figure 1, à la suite du paragraphe 1.14, indique les sources potentielles d'informations financières ou autres utiles aux utilisateurs à des fins d'évaluation de la reddition de comptes et de prise de décision.

2.25 Conventionnellement, les rapports financiers à usage général et leurs notes rendent compte d'informations sur les effets financiers des transactions et autres événements passés. La mesure dans laquelle ces rapports répondent aux besoins des utilisateurs en matière d'informations supplémentaires concernant (a) la réalisation des objectifs de prestation de services par l'entité et (b) ses futurs objectifs de prestation de services et ses besoins de ressources prévisionnels, ainsi que la nature de cette réponse, dépendra de ce que le champ de l'information financière englobera. Ce sujet fait l'objet du chapitre suivant.

⁸ Le paragraphe 2.8 indique les caractéristiques essentielles de l'objectif des rapports financiers à usage général proposées par l'IASB.

Le champ de l'information financière

Introduction

- 3.1 Le champ de l'information financière délimite les transactions, autres événements et activités pouvant être pris en compte dans les rapports financiers à usage général. Ce champ a été élaboré pour répondre aux besoins des utilisateurs en matière d'information et aux objectifs de l'information financière issus de ces besoins.
- 3.2 Les rapports financiers à usage général rendent compte a) des résultats de transactions, d'autres événements et d'activités auxquels l'entité présentant l'information financière a participé ou par lesquels elle a été affectée ; b) de la prestation de services et d'autres objectifs. Les rapports financiers à usage général peuvent également fournir des informations financières ou autres sur les futures activités de prestation de services de l'entité et objectifs associés, et sur ses besoins de ressources prévisionnels. Si l'information financière fournit des renseignements sur les résultats réels ou anticipés des politiques publiques, elle n'a pas vocation à participer à leur élaboration, si l'on fait abstraction du fait que les données présentées dans les rapports financiers à usage général inspirent cette élaboration.
- 3.3 La figure 1, à la suite du paragraphe 1.14, propose un aperçu des sources potentielles d'information utiles aux utilisateurs aux fins de la prise de décision et pour évaluer la reddition de comptes. Il montre que les états financiers à usage général et d'autres données incluses dans les rapports financiers à usage général fournissent des renseignements utiles aux utilisateurs à ces deux égards. Il montre également que d'autres sources que les rapports financiers à usage général contiennent des informations pouvant s'avérer utiles aux fins de la prise de décision et pour évaluer la reddition de comptes qui concernent, notamment, le respect des normes ou d'ordre économique, statistique et démographique.

Les rapports financiers à usage général

- 3.4 Les données qui peuvent être incluses dans le champ de l'information financière et présentées dans les rapports financiers à usage général sont décrites ci-dessous.

Ressources économiques, droits sur ces ressources et variations les affectant

- 3.5 Les états financiers à usage général, ainsi que les notes, commentaires et annexes les accompagnant, peuvent renseigner sur les ressources économiques de l'entité et des droits sur celles-ci à la date de présentation de l'information, ou encore sur les variations ayant affecté ces éléments pendant la période considérée. Par exemple, ces renseignements permettront aux utilisateurs des rapports financiers à usage général d'identifier :
 - les ressources économiques (et leur catégorie) disponibles pour la prestation de services à la date de présentation de l'information ainsi que l'augmentation ou la diminution de ces ressources pendant la période comptable ;
 - la nature et les origines d'une éventuelle augmentation des ressources économiques disponibles pour les prestations de services futures et la mesure

dans laquelle une éventuelle diminution de ces ressources est due à la consommation du potentiel de prestation de services ou à d'autres facteurs ;

- la nature et le montant des droits sur ces ressources à la date de présentation de l'information, l'augmentation ou la diminution de ces droits durant la période considérée et leurs origines ainsi que les montants et les échéances des flux de trésorerie nécessaires à leur remboursement.
- 3.6 La prestation de services au bénéfice des administrés, l'obtention de ressources auprès d'eux ainsi qu'une série d'autres événements (une variation des taux d'intérêt, par exemple) auront des répercussions sur les ressources économiques de l'entité et sur les droits sur celles-ci pendant la période considérée. Ces activités, transactions et autres événements auront un impact sur la performance financière de l'entité présentée selon la comptabilité d'engagement. Par exemple, a) la prestation de services durant la période consommera des liquidités et d'autres ressources économiques, b) les sommes perçues ou à percevoir au titre de taxes et redevances d'utilisation pendant la période viendront augmenter le montant de la trésorerie et les créances et c) les variations des taux d'intérêt entraîneront une modification du coût du service de la dette ou du rendement des dépôts de liquidités ou d'autres placements.
- 3.7 L'information sur la performance financière de l'entité et d'autres transactions ou événements ayant entraîné des fluctuations dans sa situation financière durant la période considérée fourniront des éléments d'appréciation de certains aspects, par exemple la question de savoir si l'entité a acquis ses ressources dans des conditions économiques avantageuses et les a utilisées de manière efficiente et efficace pour ses prestations de services. L'information sur les coûts de la prestation de services, le montant du recouvrement des coûts et son origine permettra aux utilisateurs de déterminer si les coûts d'exploitation ont été recouverts grâce aux impôts et taxes, redevances d'utilisation, contributions de donateurs, transferts depuis d'autres échelons administratifs ou à l'émission de titres obligataires.
- 3.8 L'information sur les flux de trésorerie de l'entité aide à évaluer la performance financière, la liquidité et la solvabilité de l'entité. Elle indique comment l'entité a levé et utilisé les fonds pendant la période et couvre, notamment, a) ses emprunts et remboursements d'emprunts, b) les transferts au profit et en provenance d'autres entités gouvernementales, c) les acquisitions et cessions d'actifs financiers par l'entité et d) les dividendes en espèces des placements. L'information sur les flux de trésorerie peut aussi aider à évaluer le respect par l'entité des autorisations de dépenses en termes de flux de trésorerie, ainsi que l'importance et les sources d'entrées de trésorerie probablement nécessaires à l'avenir pour remplir les objectifs de prestation de services.

Conformité

- 3.9 Les États et autres entités du secteur public sont tenus de rendre compte à leurs administrés de l'utilisation des ressources que ces derniers ont financées, directement ou indirectement. La plupart des États publient leur budget approuvé pour l'année ou toute autre période donnée à venir. Le budget approuvé reflète les caractéristiques financières des projets de l'État (ou de l'entité) pour cette période à venir. Il est utilisé pour justifier la perception d'impôts, de taxes et autres ressources et donne au

gouvernement autorité pour dépenser les deniers publics. Publier un rapport sur l'exécution du budget permet à un gouvernement de s'acquitter en grande partie de son obligation de reddition des comptes envers ses administrés.

- 3.10 Le fait de faire figurer, dans les rapports financiers à usage général, des données destinées à aider les utilisateurs à évaluer le respect par l'entité a) des budgets légalement adoptés ou approuvés et b) de la législation en vigueur ou de tout autre texte régissant la collecte de deniers publics et leur utilisation ne peut qu'accroître l'utilité de ces rapports du point de vue de la reddition de comptes. Par ailleurs, cela fournit des éléments utiles à la prise de décision. Des données sur la conformité avec certaines politiques gouvernementales et sur d'autres aspects législatifs, contractuels ou réglementaires peuvent également être intégrées dans les rapports que les gouvernements ou instances de régulation publient pour compléter leurs rapports financiers à usage général.

Résultats de la prestation de services

- 3.11 Les entités du service public soumises aux normes IPSAS utilisent des ressources financières et non financières pour remplir leurs objectifs de prestation de services. La communication d'informations financières comme non financières sur les activités de prestation de services et leurs résultats pendant la période considérée aidera à évaluer le caractère économique, efficient et efficace des opérations de l'entité. Elles sont nécessaires pour que l'entité puisse s'acquitter de son obligation de rendre compte de l'atteinte de ses objectifs de prestation de services, c'est-à-dire de rendre compte des ressources financières prélevées sous forme d'impôts, de taxes et autres et justifier l'emploi de ces ressources. Les décisions relatives à l'affectation des ressources à telle ou telle entité ou tel ou tel programme sont également prises, du moins en partie, en réponse à a) l'information non financière concernant les résultats de la prestation de services pendant la période et b) les objectifs de prestation de services pour l'avenir. La communication de données non financières dans les rapports financiers à usage général est, par conséquent, nécessaire à la réalisation des objectifs de l'information financière.
- 3.12 Dans certains cas, des mesures quantitatives des résultats des activités de prestation de services de l'entité renseignent sur la réalisation des objectifs de prestation de services (informations sur le coût, le volume et la fréquence de la prestation de services, et rapport entre les services fournis et les ressources de l'entité, par exemple). Toutefois, dans d'autres cas, la réalisation des objectifs de prestation de services peut être communiquée par des documents explicatifs concernant la qualité de tel ou tel service ou les résultats de certains programmes sociaux.

Informations prospectives financières et autres

- 3.13 Les décisions prises au cours d'une période donnée relativement à de futurs programmes de prestation de services peuvent avoir des conséquences importantes sur :
- les administrés qui sont et seront dépendants de ces services à l'avenir ;

- les générations actuelles et futures de contribuables et autres contributeurs involontaires qui paieront les impôts, taxes et prélèvements destinés à financer la prestation de services prévue.
- 3.14 La fourniture d'informations sur les activités de prestation de services envisagées, leurs objectifs, leur impact possible sur les futurs besoins en ressources de l'entité et les probables origines de telles ressources améliorera la manière dont l'entité s'acquitte de son obligation de reddition de comptes et fournira des données supplémentaires utiles à la prise de décision.
- 3.15 Les informations financières prospectives incluses dans les rapports financiers à usage général peuvent porter sur les conséquences financières attendues de transactions et d'autres événements passés, y compris les conséquences qui ne sont pas reflétées dans les états financiers. Elles peuvent aussi porter sur des transactions et d'autres événements ou activités non encore survenus mais pouvant survenir, compte tenu des politiques, initiatives et programmes gouvernementaux existants, y compris ceux sur lesquels se fondent les budgets et prévisions des autorités.
- 3.16 Dans le but d'améliorer la transparence de l'information financière, les gouvernements et les agences gouvernementales de certains pays ont aujourd'hui la possibilité (ou l'obligation) de présenter des informations prospectives sur les résultats attendus de politiques ou de programmes gouvernementaux sous forme de rapports financiers à usage général. Ils peuvent également présenter des informations financières ou autres sur la viabilité budgétaire de programmes gouvernementaux existants et prévus sur le long terme, y compris les coûts anticipés des programmes et les recettes fiscales et autres sources de revenus qui seront nécessaires à leur futur financement.

Documents explicatifs

- 3.17 Les rapports financiers à usage général peuvent inclure des documents explicatifs émanant de la direction ou d'un organe de gestion et concernant a) les principaux facteurs influençant la performance financière de l'entité, b) la réalisation des objectifs de l'entité, en termes de prestation de services notamment et c) les facteurs pouvant avoir une influence sur la performance future de l'entité. Ces données permettront aux utilisateurs de mieux comprendre l'information, financière ou autre, contenue dans les rapports financiers à usage général, de la replacer dans son contexte et mettront en valeur le rôle des rapports financiers à usage général en tant que source de renseignements utiles à la prise de décision et à la reddition de comptes.
- 3.18 Les données fournies par les rapports financiers à usage général incluent des estimations et des anticipations des résultats de certaines transactions et autres événements survenus, et les résultats attendus d'activités futures et des objectifs de prestation de services. Pour leur évaluation de l'information fournie, les utilisateurs trouveront également de l'aide dans l'explication a) des hypothèses et principales incertitudes concernant les montants inscrits dans les états financiers et d'autres données présentées dans les rapports financiers à usage général et b) des méthodes utilisées pour compiler ces informations.

Prise de position préliminaire n° 5 du Conseil

Le champ de l'information financière englobe la communication de données financières et non financières portant sur :

- les ressources économiques de l'entité présentant l'information financière à la date de présentation de l'information et les droits sur ces ressources ;
- l'effet des transactions, d'autres événements et activités qui modifient les ressources économiques de l'entité présentant l'information financière et les droits sur ces ressources pendant la période considérée, y compris les entrées et sorties de trésorerie et la performance financière ;
- le respect, par l'entité présentant l'information financière, de la législation ou de la réglementation applicable au domaine et des budgets légalement adoptés ou approuvés et utilisés pour justifier la perception d'impôts et de taxes ;
- la réalisation, par l'entité présentant l'information financière, de ses objectifs de prestation de services ;
- les informations financières prospectives et autres informations sur les futures activités de prestation de services et objectifs associés de l'entité présentant l'information financière, et les ressources nécessaires à cette fin.

Le champ de l'information financière englobe également la fourniture de documents explicatifs sur : a) les principaux facteurs influençant la performance financière de l'entité, la réalisation des objectifs de prestation de services et d'autres objectifs ainsi que les facteurs pouvant avoir une influence sur la performance future de l'entité ; b) les hypothèses qui sous-tendent les informations présentées dans les rapports financiers à usage général et les principales incertitudes les concernant.

- 3.19 Le Conseil se penchera sur la présentation et la communication des informations dans les états financiers, et sur d'autres formes de présentation et de communication pouvant être utilisées dans les rapports financiers à usage général, dans d'autres parties du cadre conceptuel et à l'occasion de l'élaboration de normes IPSAS, si nécessaire. Le champ de l'information financière ne changera pas en fonction de la fréquence de préparation ou de présentation des rapports financiers à usage général. Les données devant être incluses dans les rapports financiers à usage général annuels ou intermédiaires seront précisées par les normes IPSAS, en tant que de besoin.
- 3.20 L'IASB n'a pas encore publié de document de discussion ni d'exposé-sondage traitant de l'éventail des données pouvant être englobées dans le champ de l'information financière. Toutefois, l'exposé-sondage « Objectif et caractéristiques qualitatives » du cadre conceptuel de l'IASB daté de 2008 propose que les rapports financiers fournissent des informations sur ; a) les ressources économiques de l'entité (ses actifs) et sur les droits sur ces ressources (ses passifs et capitaux propres) ; b) les effets des transactions, des autres événements et des circonstances qui modifient ces ressources et ses droits sur celles-ci pendant la période considérée (performance financière reflétée par la comptabilité d'engagement et par les flux de trésorerie) ; c) d'autres variations des ressources et les explications fournies par la direction (paragraphes OB15 à OB25). La base des conclusions de l'exposé-sondage explique que l'objectif de l'information financière doit être suffisamment large pour englober

les informations susceptibles d'être fournies par des voies autres que les états financiers (paragraphe BC1.4 et 1.5).⁹

- 3.21 La prise de position préliminaire n° 5 du Conseil laisse imaginer un champ potentiellement large pour l'information financière, un champ qui permet à l'information financière d'évoluer en fonction des besoins des utilisateurs. Toutefois, reconnaître que la communication de données financières et non financières concernant le passé, le présent et l'avenir puisse être englobée dans le champ de l'information financières ne laisse pas nécessairement augurer de l'élaboration de normes IPSAS régissant les modalités de cette information.
- 3.22 Les données présentées dans les états financiers et les notes annexes restent un élément central de l'information financière. En conséquence, le programme d'élaboration des normes du Conseil continuera de répondre à la demande exprimée par les utilisateurs pour une information financière de meilleure qualité sur les transactions et autres événements ayant un impact sur la situation et la performance financières de l'entité ainsi que sur ses flux de trésorerie. Toutefois, les rapports financiers à usage général doivent également répondre à la demande des utilisateurs pour une information financière et non financière concernant, par exemple, a) la réalisation des objectifs de prestation de services de l'entité pendant la période considérée et b) ses futures activités de prestation de services, objectifs et besoins en ressources.

Prise de position préliminaire n° 6 du Conseil

Le champ de l'information financière doit évoluer au gré des besoins d'information des utilisateurs, conformément aux objectifs de l'information financière.

⁹ La nature des informations additionnelles pouvant être présentées dans les rapports financiers à usage général et incluant, par exemple, des informations à caractère environnemental ou social, des informations prospectives ou prévisionnelles, des prévisions de flux de trésorerie, sera étudiée lors d'une phase ultérieure du projet. Cf. le document de discussion de l'IASB « Prise de position préliminaire sur un cadre conceptuel d'information financière amélioré — Objectif de l'information financière et caractéristiques qualitatives de l'information financière utile aux fins de la prise de décisions », juillet 2006 (paragraphe BC1.3 à 1.7).

Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général

Introduction

- 4.1 Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général sont les qualités qui les rendent utiles aux utilisateurs et favorisent la réalisation des objectifs de l'information financière (reddition de comptes et prise de décisions en matière d'allocation de ressources et en matière politique et sociale).
- 4.2 Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général des entités du secteur public sont la pertinence, la fidélité, l'intelligibilité, la diffusion en temps opportun, la comparabilité et la vérifiabilité (dont la soutenabilité). Les rapports financiers à usage général sont également soumis aux contraintes générales que sont l'importance relative, le coût et le bon équilibre entre les caractéristiques qualitatives. Chaque caractéristique qualitative est un élément indispensable et indissociable des autres caractéristiques pour l'obtention, dans les rapports financiers à usage général, de données utiles à la réalisation des objectifs de l'information financière. Toutefois, en pratique, toutes les caractéristiques qualitatives ne sont pas obligatoirement remplies, un équilibre ou un arbitrage entre certaines d'entre elles s'avérant parfois nécessaire.
- 4.3 Ces caractéristiques qualitatives ont été élaborées après l'examen de celles proposées dans l'exposé-sondage « Objectif et caractéristiques qualitatives » du cadre conceptuel de l'IASB daté de 2008. Toutefois, elles en diffèrent quelque peu car elles a) répondent aux objectifs des rapports financiers à usage général des entités du secteur public et b) reflètent un champ d'information comptable potentiellement plus étendu que celui prévu par l'IASB en l'état actuel des choses.
- 4.4 Les préparateurs des rapports financiers à usage général évalueront l'information, pour vérifier si elle est conforme aux caractéristiques qualitatives et remplit donc les conditions d'intégration dans les rapports financiers à usage général. Ces évaluations s'inscrivent dans le contexte de réalisation des objectifs de l'information financière qui, à leur tour, ont été conçus pour répondre aux besoins des utilisateurs en matière d'information.

Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général des entités du secteur public

- 4.5 On entend par phénomènes économiques les ressources économiques, les droits sur ces ressources et les transactions ou autres événements et circonstances qui modifient ces ressources pendant la période considérée. Les informations incluses dans les rapports financiers à usage général décrivent les phénomènes économiques et autres. Par exemple, les rapports financiers à usage général fournissent des renseignements sur la situation financière de l'entité, sa performance financière, la réalisation de ses objectifs de prestation de services, et sa conformité à la législation et autres textes pendant la période considérée. Les rapports financiers à usage général peuvent également inclure a) des informations prospectives, financières ou autres, sur les activités et objectifs de prestation de services de l'entité attendus pour l'avenir et b)

des données explicatives aidant les utilisateurs à comprendre la performance actuelle de l'entité et ses futurs objectifs, attentes et stratégies.

- 4.6 Les caractéristiques qualitatives s'appliquent à l'ensemble des informations contenues dans les rapports financiers à usage général, y compris l'information non financière, l'information financière prospective et les données explicatives ou autres explications écrites. Cependant, leur interprétation, leur importance relative et la mesure dans laquelle ces caractéristiques sont réalisables peuvent différer en fonction de a) la nature des informations incluses dans les rapports financiers à usage général et b) le degré d'incertitude et de subjectivité entrant dans la compilation de ces informations. Par exemple, le degré de vérifiabilité réalisable en matière d'information prospective financière et non financière sera peut-être moins élevé qu'en matière d'information historique. En conséquence, il est nécessaire de communiquer les hypothèses et méthodes adoptées pour la compilation des données, afin d'en fournir une image fidèle. De la même manière, la comparabilité avec d'autres entités est moins importante pour les explications données sur la manière dont la direction perçoit les facteurs qui sous-tendent la performance actuelle et/ou qui pourraient avoir un impact sur les opérations et réalisations futures. De plus, dans ces explications, la vérifiabilité pourrait s'interpréter, de façon plus pertinente, comme la présentation d'informations venant étayer les explications, opinions et attentes incluses dans le rapport. Le besoin d'indications supplémentaires pour l'interprétation et l'application des caractéristiques qualitatives sera pris en compte dans l'élaboration de toute norme IPSAS et autres décisions du Conseil élargissant le champ de l'information financière au-delà des rapports financiers et des notes annexes.

Pertinence

- 4.7 L'information est pertinente si elle est susceptible d'influencer la réalisation des objectifs de l'information financière, c'est-à-dire le respect des obligations de reddition de comptes de l'entité ou les décisions prises par les utilisateurs des rapports financiers à usage général. L'information financière sur les transactions, d'autres événements ou activités peut avoir une influence lorsqu'elle a une valeur de confirmation, une valeur prédictive ou les deux. Pour qu'une information sur ces transactions ou d'autres événements ou activités soit susceptible d'influencer l'évaluation de la reddition de comptes ou les décisions, il n'est pas nécessaire qu'elle ait effectivement contribué à une décision par le passé ou qu'il soit certain qu'elle le fera à l'avenir. L'information peut être susceptible d'influencer les décisions – et donc être pertinente – même si certains utilisateurs choisissent de ne pas s'en servir ou la connaissent déjà.
- 4.8 L'information sur un phénomène économique ou autre a une valeur de confirmation si elle confirme ou modifie les attentes passées (ou actuelles), y compris celles basées sur des évaluations antérieures. L'information sera pertinente pour la reddition de comptes et la prise de décision si elle confirme (ou est utile à des évaluations visant à confirmer) des attentes passées quant à divers aspects, notamment, a) le degré auquel les gestionnaires se sont acquittés de leurs responsabilités en vue d'une utilisation efficiente et efficace des ressources, b) la réalisation d'objectifs de prestation de services déterminés et c) le respect des contraintes budgétaires, législatives ou autres.

- 4.9 Les rapports financiers à usage général peuvent intégrer des données sur les futurs objectifs et activités de prestation de services d'une entité, y compris des informations prospectives sur leurs coûts anticipés, le montant et l'origine des ressources qu'il est prévu de déployer pour les prestations de services à l'avenir. De telles informations auront une valeur prédictive et seront pertinentes pour la reddition de comptes et la prise de décision. L'information sur un phénomène économique ou autre, actuel ou passé, a une valeur prédictive si elle forme des attentes concernant l'avenir. Les informations qui confirment les attentes passées accroissent la probabilité que les résultats à venir en matière financière et de prestation de services seront conformes aux attentes. Si les informations modifient les attentes, elles modifient également la perception des probabilités de l'éventail des résultats possibles.
- 4.10 Les rôles de prédiction et de confirmation de l'information sont interreliés. Par exemple, les informations sur le niveau et la structure actuels des ressources économiques d'une entité et des droits sur ces ressources aident les utilisateurs à a) confirmer l'issue des stratégies de gestion des ressources pendant la période considérée et b) prédire la capacité d'une entité de réagir aux changements de circonstances et aux besoins anticipés en termes de prestation de services. Les mêmes informations aident à confirmer ou à corriger les prédictions passées des utilisateurs au sujet de cette capacité. Elles permettent également de confirmer ou de corriger l'information financière prospective contenue dans les précédents rapports financiers à usage général.

Fidélité

- 4.11 Pour être utile, l'information doit donner une image fidèle des phénomènes économiques ou autres qu'elle prétend représenter. L'information financière donne une image fidèle quand elle dépeint un phénomène économique de façon complète, neutre et exempte d'erreurs significatives. L'information financière qui présente fidèlement un phénomène économique ou autre dépeint la substance économique de la transaction, de l'événement ou des circonstances sous-jacentes, laquelle ne correspond pas toujours à sa forme juridique.
- 4.12 Bien que qu'elle ne soit pas identifiée comme une caractéristique ou sous-caractéristique qualitative distincte, la prééminence de la substance sur la forme reste une qualité essentielle attendue de l'information financière. En effet, pour que celle-ci donne une image fidèle du phénomène économique ou autre, il faut que la substance, et pas seulement la forme juridique, des phénomènes économiques ou autres soit présentée dans les rapports financiers à usage général.
- 4.13 Un même phénomène économique ou autre peut être représenté de multiples façons. Par exemple, la réalisation d'objectifs de prestation de services particuliers peut être dépeinte a) qualitativement, par le biais d'une description des résultats et effets immédiats et attendus sur le long terme du programme de prestation de services, b) quantitativement, sous forme de mesure du volume des services fournis par ce programme ou c) qualitativement et quantitativement. Par ailleurs, une présentation dans les rapports financiers peut représenter des phénomènes économiques multiples. Ainsi, dans un état financier, le poste « Immobilisations corporelles » peut représenter l'ensemble des matériels et installations de production de l'entité.

- 4.14 Un phénomène économique ou autre est dépeint de façon complète lorsque sont incluses toutes les informations nécessaires pour en donner une image fidèle. Une omission peut rendre l'information erronée ou trompeuse, et donc sans intérêt pour les utilisateurs des rapports financiers. L'information financière prospective et l'information sur la réalisation des objectifs et résultats de la prestation de services doivent être présentées avec les principales hypothèses sous-jacentes et toute explication nécessaire à une description complète et utile aux utilisateurs.
- 4.15 La neutralité est l'absence de partis pris visant l'atteinte d'un résultat prédéterminé ou l'incitation à un comportement particulier. Pour pouvoir donner une image fidèle des phénomènes économiques ou autres qu'elle prétend représenter, l'information doit être dénuée de parti pris.
- 4.16 Les rapports financiers ne sont pas neutres si, par le choix et la présentation des informations financières, ils influent sur l'évaluation de la reddition de comptes, la prise d'une décision ou la formation d'un jugement en vue d'atteindre un résultat prédéterminé. Toutefois, le fait que l'information financière doive être neutre ne signifie pas qu'elle ne doit pas avoir de but ou qu'elle ne doit pas influencer le comportement. Au contraire, l'information financière pertinente est, par définition, celle qui peut influencer les évaluations et décisions des utilisateurs.
- 4.17 Les phénomènes économiques ou autres représentés dans les rapports financiers à usage général surviennent ordinairement dans des contextes d'incertitude. L'information qui figure dans les rapports inclut par conséquent des estimations qui font appel au jugement de la direction. Pour représenter fidèlement un phénomène économique ou autre, une estimation doit être fondée sur les données appropriées et chaque donnée doit refléter les meilleures informations disponibles. Il est souhaitable que les estimations (et les données sur lesquelles elles sont fondées) soient complètes et neutres et un niveau minimal de précision est nécessaire pour qu'une estimation donne une image fidèle d'un phénomène économique ou autre. Une image fidèle n'implique toutefois pas une exhaustivité ou une neutralité absolue de l'estimation, ni une totale absence d'erreurs dans les résultats. Une présentation laissant entendre que les informations fournies sont complètes, neutres ou exemptes d'erreurs à un point qu'il est impossible d'atteindre diminuerait la fidélité de la présentation des phénomènes économiques qu'elle prétendrait représenter. Donc, pour donner une image fidèle du phénomène économique ou autre, il peut être parfois nécessaire de mentionner expressément le degré d'incertitude des informations financières et autres présentées.
- 4.18 La norme IPSAS 1, « Présentation des états financiers » (voir annexe B), fait de la « neutralité » et de la « prudence » des composantes de la « fiabilité »¹⁰. Afin de respecter la neutralité, les préparateurs ne doivent pas prendre position pour ou contre un sujet ou un résultat particulier : l'IPSAS 1 explique que « les rapports

¹⁰ La norme IPSAS 1, « Présentation des états financiers » (voir Annexe B) identifie les caractéristiques qualitatives qui s'appliquent actuellement à l'information financière préparée selon les normes IPSAS. Selon ce document, la « fiabilité », plutôt que l'image fidèle, est une caractéristique qualitative. Toutefois, il explique que la fiabilité englobe l'image fidèle, la prééminence de la substance sur la forme, la neutralité, la prudence et l'exhaustivité. Les caractéristiques qualitatives identifiées par la norme IPSAS 1 sont les suivantes : intelligibilité, pertinence (qui englobe l'importance relative), fiabilité et comparabilité. Les contraintes ayant un impact sur le respect de ces caractéristiques sont : diffusion en temps opportun, rapport coût/avantage et équilibre entre les caractéristiques qualitatives.

financiers ne sont pas neutres si l'information qu'ils contiennent a été sélectionnée ou présentée de manière à influencer la prise de décision ou le jugement, dans le but d'atteindre un résultat prédéterminé ». Le document explique également que 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. Cependant, l'exercice de la prudence ne permet pas, par exemple, la création de réserves dissimulées ou de provisions excessives, la sous-évaluation délibérée des actifs ou des produits, ou la surévaluation délibérée des passifs ou des charges. Sinon, les états financiers ne seraient pas neutres et ne posséderaient pas la qualité de fiabilité et d'image fidèle ».

- 4.19 La neutralité de l'information et le nécessaire exercice de la prudence face à l'incertitude restent des caractéristiques importantes de l'information financière à des fins de reddition des comptes et de prise de décision. La prudence n'est pas considérée comme un élément essentiel de l'image fidèle car les propriétés de la prudence, identifiées dans l'IPSAS 1, sont englobées et reflétées par la neutralité. La neutralité est incompatible avec la prudence si la prudence est interprétée comme autorisant à introduire un biais dans le contenu des es rapports financiers à usage général.

Intelligibilité

- 4.20 L'intelligibilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs d'en comprendre la signification. Les rapports financiers à usage général des entités du secteur public doivent présenter les informations de manière à satisfaire les besoins des utilisateurs, en tenant compte de leurs connaissances et en s'adaptant à la nature de l'information présentée. Par exemple, les explications concernant les informations financières ou autres et la description des réalisations et attentes doivent être écrites en termes simples, et présentées de manière compréhensible par les utilisateurs. L'intelligibilité se trouve accrue lorsque l'information est classée, définie et présentée de manière claire et concise. La comparabilité peut elle aussi permettre d'accroître l'intelligibilité.
- 4.21 Même si la clarté et la concision de l'information aident les utilisateurs à la comprendre, la capacité de comprendre les informations financières varie grandement selon les utilisateurs. Il est supposé que les utilisateurs des rapports financiers ont une connaissance raisonnable des activités de l'entité et de l'environnement dans lequel elle opère, et savent lire et étudier un rapport financier. Pour faire des évaluations et porter des jugements à des fins de reddition des comptes et de prise de décision, les utilisateurs doivent également examiner et analyser les informations d'une façon raisonnablement diligente. Toutefois, lorsque les phénomènes économiques sous-jacents sont particulièrement complexes, il se peut que moins d'utilisateurs soient en mesure de comprendre les informations financières décrivant ces phénomènes. Dans de tels cas, certains utilisateurs pourraient avoir besoin d'avoir recours à un conseiller. On ne devrait pas exclure des rapports financiers à usage général des informations pertinentes et fidèles pour la seule raison qu'elles peuvent être trop complexes ou difficiles à comprendre pour certains utilisateurs.

Diffusion en temps opportun

- 4.22 Cette caractéristique répond au besoin de rendre l'information accessible aux utilisateurs avant qu'elle ne perde son utilité du point de vue de la prise de décision et de la reddition de comptes. Rendre plus rapidement accessible l'information pertinente peut en effet accroître sa capacité d'influencer les décisions et son utilité pour évaluer la reddition de comptes. A contrario, une information qui n'est pas diffusée en temps opportun perd son utilité potentielle.
- 4.23 Certaines informations peuvent continuer d'être utiles longtemps après la date de présentation des rapports parce que certains utilisateurs continuent d'avoir besoin d'en tenir compte dans la prise de décision. Par exemple, à des fins de reddition de comptes et de prise de décisions sociales, politiques ou d'affectation de ressources, les utilisateurs peuvent être amenés à évaluer a) les tendances de la performance de l'entité en matière financière et de prestation de services, b) la réalisation des niveaux de service annoncés par l'entité et c) le respect par celle-ci des budgets sur plusieurs périodes. Par ailleurs, les résultats et effets de certains programmes de prestation de services sont parfois impossibles à prévoir – par exemple, dans le cas de programmes destinés à améliorer le bien-être économique des administrés, réduire l'incidence d'une maladie particulière ou accroître les niveaux de compétences de certains groupes d'âge.

Comparabilité

- 4.24 La comparabilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre deux séries de phénomènes économiques. La comparabilité n'est pas une caractéristique d'un élément d'information donné, mais plutôt une caractéristique de la relation entre deux éléments d'information ou plus. La cohérence et la permanence des méthodes renvoient à l'utilisation des mêmes méthodes et procédés comptables d'une période à l'autre dans une même entité ou au cours d'une même période dans différentes entités. La comparabilité est le but tandis que la cohérence et la permanence des méthodes constituent un moyen facilitant l'atteinte de ce but.
- 4.25 L'information sur la situation et la performance financières de l'entité, sa conformité à la législation et autres textes, ses prestations de services et ses projets est nécessaire à la prise de décision et à la reddition de comptes. L'information est plus utile si elle peut être comparée a) au budget ou à l'information financière prospective de l'entité pour la période considérée ou à la date de présentation de l'information, b) à des informations similaires concernant cette même entité pour d'autres périodes ou à d'autres dates et/ou c) à des informations similaires sur d'autres entités (par exemple, des entités du secteur public offrant des services similaires dans des États différents). La permanence des méthodes comptables appliquées au budget ou à d'autres informations prospectives pour une période à venir, et aux résultats durant cette période, améliorera l'utilité des comparaisons entre résultats prévus et résultats réels. La comparabilité avec d'autres entités sera sans doute moins significative dans la description de la perception de la direction quant aux facteurs d'influence de la performance actuelle de l'entité ou de son opinion à ce sujet.
- 4.26 Il ne faut pas confondre comparabilité et uniformité. Pour que l'information soit comparable, il faut que les similitudes et les différences soient visibles. Trop

d'importance accordée à l'uniformité peut réduire la comparabilité en faisant paraître semblables des éléments qui ne le sont pas. Cela n'accroît pas plus la comparabilité de l'information contenue dans les rapports financiers à usage général que de faire paraître différents des éléments qui sont semblables.

- 4.27 On devrait atteindre un certain degré de comparabilité en maximisant les caractéristiques qualitatives essentielles que sont la pertinence et la représentation fidèle. Autrement dit, la représentation fidèle d'un phénomène économique pertinent devrait naturellement présenter un certain degré de comparabilité avec la présentation fidèle, par une autre entité, d'un phénomène économique pertinent similaire. Même si un phénomène économique donné peut être dépeint fidèlement de multiples façons, le fait de permettre l'application de diverses méthodes comptables pour le même phénomène économique diminue la comparabilité et peut donc n'être pas souhaitable.

Vérifiabilité (et soutenabilité)

- 4.28 La vérifiabilité est la qualité de l'information qui aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information donne une image fidèle des phénomènes économiques qu'elle prétend représenter. La vérifiabilité englobe la soutenabilité et peut parfois être décrite comme telle. Le terme de vérifiabilité est souvent utilisé relativement à l'information quantitative communiquée dans les états financiers, tandis que la soutenabilité est liée à l'information qualitative et prospective communiquée dans les rapports financiers à usage général. Que l'on utilise le terme de vérifiabilité ou de soutenabilité, la caractéristique implique que l'information financière est vérifiable, suppose que différents observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à un consensus général, quoique pas nécessairement complet, sur l'un ou l'autre des points suivants :

- que l'information dépeint sans erreur ou biais significatif les phénomènes économiques qu'elle prétend représenter ;
- qu'une méthode de comptabilisation ou d'évaluation appropriée a été appliquée sans erreur, biais ou parti pris significatif.

- 4.29 Pour être vérifiable, l'information n'a pas à être nécessairement exprimée par un montant unique. Une fourchette de montants possibles et les probabilités connexes peuvent être vérifiables.

- 4.30 La vérification peut être directe ou indirecte. Une vérification directe peut consister, par exemple, à vérifier un montant ou une autre représentation en a) comptant de l'argent, b) contrôlant les temps de réponse pour la prestation de services ou les dossiers des patients traités ou c) en observant des titres négociables et leurs cours. Dans le cas de la vérification indirecte, on vérifie le montant ou l'autre représentation en contrôlant les données et en recalculant les résultats selon la même convention ou méthode comptable. Un exemple est la vérification de la valeur comptable des stocks effectuée en contrôlant les données (quantités et coûts) et en recalculant les stocks de clôture au moyen de la même hypothèse relative aux flux des coûts (par exemple la méthode du coût moyen ou celle du PEPS).

- 4.31 Les rapports financiers à usage général des entités du secteur public peuvent inclure des informations quantitatives et des descriptions sur a) les principaux facteurs qui influent sur la performance de l'entité pendant la période, b) les effets ou résultats attendus des programmes de prestation de services mis en œuvre pendant la période comptable et c) l'information prospective financière ou autre. La précision des représentations quantitatives ou qualitatives de ces informations peut s'avérer impossible à déterminer immédiatement, voire jamais. Pour aider à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information donne une image fidèle des phénomènes économiques qu'elle prétend représenter, les informations à fournir doivent être vérifiables. En conséquence, les hypothèses sous-jacentes, les méthodes employées et les facteurs et circonstances sur lesquels reposent les opinions exprimées ou l'information fournie doivent être transparents. Cela permettra aux utilisateurs de juger de la pertinence de ces hypothèses et des méthodes de compilation, d'évaluation, de représentation et d'interprétation de l'information et également de confirmer qu'avec ces hypothèses et méthodes, l'information dépeint sans erreur ou biais significatif les phénomènes économiques qu'elle prétend représenter..
- 4.32 La vérifiabilité et la soutenabilité ne sont pas absolues. En fait, plus l'information contenue dans le rapport financier est vérifiable, plus elle est utile, certaines informations étant moins vérifiables que d'autres.

Contraintes pesant sur l'information incluse dans les rapports financiers à usage général

Importance relative

- 4.33 Une information présente un caractère significatif (c'est-à-dire qu'elle revêt une importance relative) si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions que les utilisateurs prennent en s'appuyant sur les rapports financiers à caractère général de l'entité concernant une période comptable donnée ou d'affecter la manière dont elle s'acquitte de son obligation de reddition de comptes. Puisque l'importance relative dépend de la nature et du montant de l'élément en cause, appréciés dans les circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude, il n'est pas possible de préciser un seuil quantitatif uniforme à partir duquel un type d'information particulier deviendrait significatif.
- 4.34 L'importance relative est une contrainte générale en ce sens qu'elle touche toutes les caractéristiques qualitatives de l'information financière. Il convient par exemple de tenir compte de l'importance relative lorsqu'il s'agit de déterminer si l'information est suffisamment complète, neutre et exempte d'erreurs pour donner une image fidèle du phénomène économique qu'elle prétend représenter. Des omissions ou inexactitudes significatives aboutiront à des informations incomplètes, biaisées ou non exemptes d'erreurs.

Coût

- 4.35 L'information financière entraîne des coûts ; les avantages procurés par l'information financière devraient justifier ces coûts. Évaluer si les avantages résultant de la production d'informations justifient les coûts qui s'y rattachent est habituellement une démarche plus qualitative que quantitative. De plus, l'évaluation qualitative des avantages et des coûts est souvent incomplète.

- 4.36 Les coûts de production comprennent les coûts de la collecte et du traitement des informations, de leur vérification et/ou de présentation des hypothèses et méthodes utilisées, et de leur diffusion. Les utilisateurs engagent de plus des coûts d'analyse et d'interprétation. L'omission d'informations utiles pour la prise de décisions entraîne également des coûts, notamment ceux que les utilisateurs engagent pour trouver les informations ailleurs ou procéder à des estimations à partir des données incomplètes fournies par les rapports financiers ou de données provenant d'autres sources. Ce sont les préparateurs qui fournissent l'essentiel de l'effort nécessaire à la production de l'information financière. Toutefois, les bénéficiaires des services et les fournisseurs de capitaux finissent par en supporter le coût tandis que les ressources seront redéployées, des activités de prestation de services vers la collecte de données destinées à être incluses dans les rapports financiers à usage général.
- 4.37 L'information financière permet aux entités de s'acquitter de leur obligation de reddition de comptes et aide les fournisseurs de capitaux et autres utilisateurs à prendre de meilleures décisions politiques, sociales et en termes d'allocation des ressources. Elle procure également des avantages aux entités et aux États, respectivement, a) le prise de meilleures décisions de gestion du fait que l'information financière utilisée en interne est souvent fondée, au moins en partie, sur les informations préparées pour les rapports financiers à usage général et b) la réduction du coût de la dette.
- 4.38 L'application de la contrainte de coût amène à évaluer s'il est probable que les avantages procurés par l'information financière justifieront les coûts entraînés par sa production et son utilisation. Lors de cette évaluation, il y a lieu de se demander si une ou plusieurs caractéristiques qualitatives pourraient être sacrifiées dans une certaine mesure pour réduire les coûts. Aux fins de leur évaluation, sous l'angle des coûts, d'un projet de normes, les normalisateurs cherchent à obtenir des préparateurs, des utilisateurs, des universitaires et d'autres parties des informations sur la nature et l'ampleur des avantages et des coûts qui pourraient découler de cette norme.

Équilibre entre les caractéristiques qualitatives

- 4.39 Les caractéristiques qualitatives se conjuguent de différentes manières pour contribuer à l'utilité de l'information. Par exemple, ni une description donnant une image fidèle d'un phénomène insignifiant ni une description ne donnant pas une image fidèle d'un phénomène pertinent n'aboutit à une information utile. De la même manière, pour être pertinente, l'information doit être rapide et compréhensible.
- 4.40 Dans certains cas, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est nécessaire afin de satisfaire aux objectifs de l'information financière. L'importance relative des caractéristiques qualitatives dans les divers cas est une affaire de jugement professionnel.

Prise de position préliminaire n° 7 du Conseil

Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général des entités du secteur public sont :

- La pertinence, qui englobe la valeur de confirmation, la valeur prédictive ou les deux ;

- L'image fidèle, obtenue par la description complète, neutre et exempte d'erreur significative d'un phénomène économique ou autre ;
- L'intelligibilité ;
- La diffusion en temps opportun ;
- La comparabilité ;
- La vérifiabilité (y compris la soutenabilité).

Les contraintes pesant sur l'information financière sont l'importance relative, le coût, et l'obtention d'un juste équilibre entre les caractéristiques qualitatives.

4.41 Le chapitre de l'exposé-sondage « Objectif et caractéristiques qualitatives » du cadre conceptuel de l'IASB daté de 2008 établit une distinction entre les caractéristiques qualitatives essentielles et les caractéristiques qualitatives auxiliaires et identifie :

- La pertinence et la fidélité en tant que caractéristiques essentielles, et indique l'ordre dans lequel il convient de les appliquer ;
- La comparabilité, la vérifiabilité, la diffusion en temps opportun et l'intelligibilité en tant que caractéristiques auxiliaires, et explique que leur application est un processus itératif qui ne suit pas un ordre imposé ;
- L'importance relative et le coût en tant que contraintes générales qui limitent le contenu de l'information financière.
- Comme noté au paragraphe 4.3, la prise de position préliminaire du Conseil sur les caractéristiques qualitatives et les contraintes pesant sur l'information contenue dans les rapports financiers à usage général a été élaborée après l'examen des caractéristiques qualitatives proposées par l'IASB, mais elle en diffère en ceci qu'elle concerne le secteur public.

L'entité présentant l'information financière

Introduction

- 5.1 Les rapports financiers à usage général peuvent être établis afin de répondre aux besoins d'information d'utilisateurs concernant, par exemple, (a) une entité du secteur public, telle qu'une administration au niveau national, régional ou local, (b) un ministère ou un département ministériel (c) un programme de fourniture de tel ou tel service. Ces rapports financiers peuvent également servir à communiquer des informations sur des groupes d'organismes ou de programmes du secteur public, traités comme une entité unique (désignés sous le terme « entité présentant l'information financière d'un groupe » ou « entité de groupe »). Sont par exemple traités comme une entité unique l'État et l'ensemble de ses agences, entités commerciales et entreprises publiques, ou l'ensemble des organismes qui constituent un ministère spécifique.
- 5.2 Dans certains cas, l'établissement d'un rapport financier à usage général par une administration, un autre organisme ou tout autre programme du secteur public peut être exigé par une autorité législative, une autorité réglementaire ou une autorité compétente comme un ministère des finances. Dans d'autres cas, l'élaboration de ces rapports est facultative.
- 5.3 Dans la présente section, on entend par « entité du secteur public » une administration, tout autre organisme du secteur public, tout programme gouvernemental ou toute autre activité gouvernementale. Au sens du Cadre conceptuel de l'IPSASB, une entité du secteur public qui établit des rapports financiers à usage général est décrite comme une entité présentant l'information financière. Par conséquent, (a) des États et d'autres entités du secteur public au niveau national, régional ou local, et (b) des organisations gouvernementales internationales, auxquelles il est demandé ou qui décident d'établir des rapports financiers, sont des entités présentant l'information financière au sens du Cadre susmentionné.
- 5.4 Le Cadre conceptuel n'a pas vocation à désigner les administrations ou autres entités du secteur public qui devraient être des entités présentant l'information financière qui les concerne ou qui concerne le groupe. Ces entités seront désignées par l'autorité législative, réglementaire ou autre, ou par des autorités compétentes au fait des caractéristiques des entités du secteur public dans leur pays et des besoins d'information des utilisateurs. Cependant, le Cadre conceptuel décrira les caractéristiques essentielles d'une entité présentant l'information financière et les critères présidant au choix des entités à inclure dans une entité présentant l'information financière d'un groupe.
- 5.5 La définition des éléments des rapports financiers, les bases d'évaluation de ces éléments et le format de présentation des informations susceptibles d'être fournies dans les rapports, seront abordés dans d'autres volets du Cadre conceptuel et, le cas échéant, dans des normes IPSAS particulières. Ces normes définiront également les méthodes à adopter pour combiner ou regrouper des informations sur les différentes entités présentant l'information financière incluses dans une entité de groupe.

Caractéristiques d'une entité présentant l'information financière

- 5.6 L'objectif de l'information financière est de fournir, au sujet de l'entité qui la présente, des informations utiles aux utilisateurs aux fins d'évaluation de la reddition de comptes, de prise de décisions en matière d'allocation des ressources et en matière politique et sociale. En conséquence, l'élément-clé qui caractérise une entité présentant l'information financière est l'existence d'utilisateurs qui ont besoin de rapports financiers établis par cette entité, qu'il s'agisse d'une administration ou d'une autre entité du secteur public, aux fins d'évaluation de la reddition de comptes et de prise de décision.¹¹
- 5.7 L'administration et certaines entités du secteur public auront une identité juridique propre. Il en va ainsi des entreprises publiques, des fiducies qui sont juridiquement distinctes des fiduciaires et des bénéficiaires, ou d'une autorité légale qui a le pouvoir de conclure des transactions et de contracter. Le fait qu'un organisme possède une identité juridique distincte permettra de lever les doutes quant à son existence propre et son droit, notamment, de lever des fonds, de posséder des actifs, de s'endetter et d'utiliser des actifs conformément aux termes de son mandat tel qu'il est défini dans la législation, la réglementation ou par toute autorité compétente.
- 5.8 Les entités du secteur public non dotées d'une identité juridique propre peuvent également (a) lever, dépenser, répartir ou gérer des fonds publics, (b) mettre en œuvre la politique du gouvernement ou (c) être chargées de la fourniture de services directement aux administrés. Certains utilisateurs peuvent avoir besoin des rapports financiers à usage général publiés par ces entités aux fins d'évaluation de la reddition de comptes et de prise de décision. Par exemple, de nombreuses unités administratives (telles que des départements ministériels), ou des groupes d'activités formant un ensemble cohérent ou liées, ayant pour objet la fourniture de services particuliers (tels que des programmes gouvernementaux), peuvent être tenus de rendre des comptes séparément au pouvoir législatif et à la collectivité, sans toutefois avoir d'identité juridique propre. Par exemple, ils ne peuvent pas conclure d'accords contractuels avec des tiers.¹²
- 5.9 Par conséquent, une entité du secteur public présentant l'information financière peut avoir une identité juridique propre (par exemple, une administration au niveau national, régional ou local, ou une autorité légale), ou être une structure organisationnelle, un arrangement administratif ou une activité dénuée d'identité juridique propre (y compris des départements ministériels ou des programmes gouvernementaux).
- 5.10 Afin de déterminer si une entité donnée du secteur public devrait établir des rapports financiers à usage général, il convient d'examiner plus particulièrement les circonstances qui laissent raisonnablement supposer qu'il existe des utilisateurs ayant besoin de rapports financiers établis par cette entité aux fins de l'évaluation de la reddition de comptes et de la prise de décision. Dans de nombreux cas, de telles

¹¹ Les entités définies comme des entités présentant l'information financière, quel que soit le pays concerné, peuvent évoluer par la suite en fonction, notamment, de changements intervenant dans les caractéristiques de fonctionnement d'entités données et de l'évolution des besoins des utilisateurs.

¹² Dans certains cas, les rapports financiers à usage général d'une administration présenteront, en annexe, des informations sur des groupes particuliers d'activités, de ressources ou de programmes conformément à la norme IPSAS 18 « Information sectorielle ».

entités auront la responsabilité ou la capacité de lever ou de répartir des fonds publics et/ou de s'endetter afin d'atteindre leurs objectifs. Toutefois, cela peut ne pas être toujours le cas ; par exemple, certaines entités (a) peuvent être créées avec un mandat restreint, en rapport avec l'élaboration ou la mise en œuvre de certains aspects de la politique gouvernementale, mais (b) peuvent ne pas avoir la capacité de lever ou de répartir des fonds publics ou de s'endetter. Des utilisateurs peuvent également avoir besoin des rapports financiers à usage général publiés par ces entités aux fins d'évaluation de la reddition de comptes et de prise de décision.

Prise de position préliminaire n° 8 du Conseil

Une entité présentant l'information financière se caractérise principalement par l'existence d'utilisateurs qui ont besoin des rapports financiers à usage général publiés par cette entité aux fins de reddition de comptes ou de prise de décisions en matière d'allocation des ressources et en matière politique et sociale.

Une entité du secteur public présentant l'information financière peut être une entité dotée d'une identité juridique propre ou tout(e) autre structure/arrangement organisationnel(le).

- 5.11 Le document de discussion de l'IASB intitulé « Prise de position préliminaire sur un Cadre conceptuel d'information financière amélioré – L'entité présentant l'information financière » (mai 2008), ci-après dénommé le document de discussion de 2008, définit cette entité comme un secteur délimité d'activité commerciale qui intéresse les investisseurs en capitaux propres, les prêteurs et d'autres créanciers actuels et potentiels. Ce document indique également que ce concept ne devrait pas se limiter aux activités commerciales exercées dans le cadre d'une entité ayant une structure juridique particulière.

Entité présentant l'information financière d'un groupe/Entité de groupe

- 5.12 Une administration peut fonctionner *via* un certain nombre d'unités administratives telles que des ministères, des départements ministériels et des programmes chargés d'activités spécifiques. Elle peut également mettre en place des fiducies, des autorités légalement compétentes et des entreprises publiques dotées d'une identité juridique propre, ou disposant de l'autonomie nécessaire pour fournir ou contribuer à la fourniture de services aux administrés. Les ministères, départements ministériels et programmes peuvent également exercer certaines de leurs activités de fourniture de services *via* des structures juridiques distinctes et autres entités.
- 5.13 Une entité de groupe est composée de deux entités présentant l'information financière ou plus, présentées comme une seule entité présentant l'information financière. Dans certains cas, les autorités législatives ou toute autre autorité exigeront l'établissement de rapports financiers à usage général qui regroupent des informations sur l'ensemble des unités administratives et des entités distinctes qui constituent (a) une administration (dénommée ci-après entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration/), ou (b) une autre entité présentant l'information financière d'un groupe du secteur public. Dans d'autres cas, l'élaboration de ces rapports est facultative.
- 5.14 La présente section est consacrée à l'étude des relations entre entités du secteur public et la détermination des circonstances dans lesquelles des entités distinctes sont

incluses dans une entité de groupe. Ces circonstances sont définies par rapport aux objectifs de l'information financière.

- 5.15 L'analyse ci-après se conçoit, pour l'essentiel, comme un point de départ à la définition de l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration. En effet, dans de nombreux pays, un intérêt considérable est porté à l'information financière présentée par une telle entité. Toutefois, les critères à adopter pour définir cette entité et un grand nombre des questions qui se posent lors de leur application valent également lorsqu'il s'agit de définir d'autres entités d'un groupe du secteur public, par exemple, si les rapports financiers portent sur l'ensemble des entités qui composent un secteur de l'administration, un ministère ou un département spécifique.
- 5.16 Selon la prise de position préliminaire formulée dans le document de discussion « Entité présentant l'information financière » du cadre conceptuel de l'IASB daté de 2008, la composition d'une entité de groupe devrait être fondée sur la notion de contrôle en appliquant le modèle de l'entité contrôlante. Le groupe sera par conséquent constitué de l'entité contrôlante et de l'ensemble des entités contrôlées, et les états financiers consolidés seront présentés selon l'optique de l'entité présentant l'information financière du groupe plutôt que de celle des actionnaires de la société mère.¹³ Le Cadre conceptuel susmentionné (paragraphe 49) propose la définition suivante du contrôle : « le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité afin d'obtenir les avantages des activités de cette entité (ou de réduire l'ampleur des pertes) et d'accroître, de maintenir ou de préserver les avantages (ou de réduire le montant des pertes). »
- 5.17 L'IPSASB a étudié un large éventail de notions sur lesquelles fonder la composition d'une entité de groupe du secteur public. Les termes « notion de contrôle », « notion de responsabilité » et « surveillance et influence importante » ont été utilisés par les organismes de normalisation du secteur public et des autorités compétentes similaires dans un grand nombre de pays pour décrire les notions qu'il convient d'adopter pour définir une entité de groupe. Ainsi, dans ces pays, l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration inclura toutes les entités que l'administration contrôle, dont elle est responsable, qu'elle est chargée de surveiller ou sur lesquelles elle exerce une influence importante. Parmi les autres notions proposées, citons la « notion de majorité des risques et des avantages », la « notion de contrôle commun », « uniquement les opérations couvertes par un budget public » et « uniquement les opérations ayant une fonction ou un objet similaire ».
- 5.18 Un grand nombre de ces notions présentent des caractéristiques communes et, dans certains cas, les rapports financiers à usage général établis sur la base d'une notion peuvent contenir des informations sur des ressources, des obligations et des activités relevant d'autres notions.¹⁴ Néanmoins, les notions peuvent également présenter des

¹³ Le document de discussion indique également qu'un modèle de contrôle commun (qui n'intègre pas l'entité contrôlante dans l'entité de groupe) peut être approprié dans certaines circonstances.

¹⁴ Par exemple, les normes IPSAS se fondent actuellement sur la notion de contrôle pour identifier une entité de groupe. Toutefois, la norme IPSAS 18 « Information sectorielle » exige qu'une entité présentant l'information financière présente, en annexe, des informations sur des groupes spécifiques d'activités ; la norme IPSAS 22 « Information financière sur le secteur gouvernemental » impose la présentation, en annexe, de certaines informations sur le secteur gouvernemental au niveau de l'ensemble de l'administration ; et selon la norme

différences et avoir un sens particulier, qui n'est pas nécessairement le même, selon les pays. En tant que tels, les termes « contrôle », « responsabilité » et « surveillance » ne sont pas utilisés dans la présente section. L'analyse porte plutôt sur les critères justifiant l'inclusion d'une entité dotée d'une identité juridique propre ou bénéficiant d'une autonomie opérationnelle au sein de l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration, sans toutefois préciser si ces critères correspondent à une notion de contrôle, de responsabilité, de surveillance ou une autre notion.

Critères d'intégration dans l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration

5.19 Aux termes de la présente section, une entité de l'ensemble de l'administration inclut l'État et d'autres entités lorsque les critères suivants sont remplis :

- L'État a le pouvoir de diriger les stratégies financières et opérationnelles de ces entités (critère de « pouvoir ») ; et
- L'État (a) peut retirer des avantages des activités de ces entités, ou est soumis à une charge financière qui peut résulter des opérations ou des actions de ces entités, et (b) peut user de son pouvoir pour accroître, maintenir ou préserver ces avantages, ou maintenir, réduire ou modifier d'une autre manière la charge financière susmentionnée (critère d' « avantage ou de charge/perte financière »).

5.20 Si la relation existant entre l'État et une autre entité est telle que ces critères de « pouvoir » et d' « avantage ou de charge/perte financière » sont remplis, l'État peut charger l'autre entité de lever des ressources et/ou d'utiliser ses ressources pour atteindre les objectifs de l'État. Dans de tels cas, la nature de la relation entre l'État et l'autre entité est telle que, pour répondre aux besoins d'information des utilisateurs et remplir les objectifs de l'information financière, les rapports financiers afférents à l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration devraient présenter des informations exhaustives sur les deux entités comme si elles n'en formaient qu'une seule.

5.21 Il est nécessaire que les deux critères susmentionnés soient remplis pour justifier l'intégration d'une entité dans l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration. Dans certains cas, un État peut exercer un pouvoir sur une entité, mais uniquement en qualité d'autorité réglementaire, de fiduciaire ou de mandataire. Il n'est alors pas en mesure d'exercer ce pouvoir dans son propre intérêt, soit par l'accroissement des avantages soit par la réduction de la charge financière que représentent ces entités. Par conséquent, l'État et l'autre entité ne travaillent pas de concert à la réalisation des objectifs de l'État et, compte tenu de la nature de leur relation, le fait de les présenter comme une entité unique (a) donne une représentation inexacte des ressources économiques de l'État et des droits sur ces ressources, et (b) ne permet pas de remplir les objectifs de l'information financière.

5.22 Dans d'autres cas, un État peut retirer des avantages, ou être exposé à une charge/perte financière, liés aux activités d'entités dont il ne peut diriger les

IPSAS 24 « Présentation d'informations budgétaires dans les états financiers », une entité présentant l'information financière doit mettre ses informations budgétaires à la disposition du public.

stratégies financières et opérationnelles. Il ne peut alors missionner l'autre entité pour lever ou utiliser des ressources à des fins spécifiques, et la nature de leur relation est elle que le fait de les présenter comme une entité unique ne permet pas de remplir les objectifs de l'information financière. Ces entités ne satisferont pas aux critères d'intégration dans l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration, et un mécanisme différent sera adopté pour présenter les informations relatives aux avantages ou, au contraire, à la charge/perte financière résultant des activités de ces entités.

Critère de pouvoir

5.23 Le pouvoir de diriger les stratégies financières et opérationnelles d'une autre entité peut avoir différentes origines, comme la législation en vertu de laquelle l'entité a été établie, un accord contractuel officiel ou un autre accord. Ce pouvoir se traduit souvent par le droit pour l'État de nommer ou de révoquer la majorité des membres de l'organe de gestion ou de direction de l'autre entité disposant d'un droit de vote. Dans le cas des entreprises publiques commerciales et d'autres entités qui adoptent une structure d'entreprise, l'État détient ce pouvoir lorsqu'il est actionnaire majoritaire ou détient une autre participation ou une « action spécifique »¹⁵ (ou équivalent) dans l'entité.

5.24 Le pouvoir de diriger les stratégies financières et opérationnelles doit être actuellement exerçable, même si l'État décide de ne pas l'exercer au cours de la période concernée (et ne l'a pas exercé au cours de périodes antérieures). Par conséquent, le critère de « pouvoir » sera rempli même si l'État décide de ne pas exercer le pouvoir d'établir les stratégies financières et opérationnelles délimitant le champ d'action de l'entité¹⁶ ou de ne pas intervenir dans le processus de décision de cette dernière. Toutefois, le pouvoir n'est pas actuellement exerçable si, pour être effectif, il nécessite de modifier la législation ou de renégocier des accords. Les États ont la capacité (généralement soumise à différents processus et des contre-pouvoirs) de modifier la législation applicable afin de réguler le comportement de certaines entités ou certains secteurs. Du point de vue de l'information financière, il convient de déterminer si le critère de « pouvoir » est rempli sur la base de la législation applicable, plutôt que la législation susceptible ou non d'être adoptée à l'avenir. L'entité présentant l'information financière d'un groupe n'inclura pas des entités dont l'État ne peut diriger les stratégies financières et opérationnelles au cours de la période concernée, même si, moyennant amendement de la législation, il pouvait y être autorisé dans le futur.

¹⁵ On entend par « action spécifique » une catégorie d'actions ouvrant droit pour leur détenteur à des pouvoirs ou des droits spécifiques excédant généralement ceux normalement attachés à la participation financière du détenteur ou à au fait qu'il soit représenté au sein de l'organe de direction. À une action spécifique est souvent attaché le droit de diriger les stratégies financières et opérationnelles de l'autre entité. Pour déterminer si une « action spécifique » détenue par un État dans une entreprise publique lui permettra de diriger les stratégies financières et opérationnelles de cette entité, il convient d'examiner les droits attachés à cette action pour son détenteur, en tenant compte de tous les éléments pertinents.

¹⁶ Les conditions dans lesquelles les stratégies financières et opérationnelles d'une entité sont établies par un État sont examinées aux paragraphes 5.33 et 5.34.

Critère d'avantage ou de charge/perte financière

- 5.25 L'« avantage » que l'État retire d'une autre entité peut prendre la forme de droits à une distribution des excédents réalisés par cette entité (tels qu'un dividende versé par une entreprise publique commerciale), ou à des avantages résiduels en cas de dissolution de cette entité. L'avantage peut également prendre la forme d'une capacité à ordonner à l'autre entité de collaborer à la réalisation des objectifs de l'État en matière de fourniture de services, y compris de fourniture de services aux administrés.
- 5.26 L'État est exposé à une « charge/perte financière » lorsqu'il est légalement tenu ou s'est engagé à (a) financer les déficits de l'autre entité ou lui apporter un soutien financier, ou (b) régler les dettes résiduelles de l'autre entité en cas de dissolution de cette dernière.

L'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration

- 5.27 Sur la base des critères de « pouvoir » et d'« avantage ou de charge/perte financière », les missions-clés de l'État réalisées *via* des ministères, des départements, des programmes ou d'autres dispositifs ou structures administratifs seront intégrés dans l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration.
- 5.28 Dans de nombreux régimes politiques, en particulier les régimes démocratiques, il existe une distinction entre le pouvoir législatif et le pouvoir exécutif. La relation entre ces deux pouvoirs peut varier en fonction des régimes politiques ; néanmoins, de manière générale, le pouvoir législatif rédige et amende les lois, lève les impôts et taxes et vote le budget et d'autres projets de lois de nature financière. Le pouvoir exécutif est quant à lui chargé de diriger la branche administrative et les branches assimilées de l'État et de mettre en œuvre les lois votées par le pouvoir législatif. Dans les régimes parlementaires, le pouvoir législatif nomme l'exécutif. Dans les régimes présidentiels, le pouvoir législatif est au moins aussi puissant que le pouvoir exécutif et en est indépendant. En règle générale, le pouvoir législatif est financé par des fonds publics inscrits au budget de l'État. Cependant, l'exécutif n'a pas le pouvoir de diriger les stratégies financières et opérationnelles des organes représentant le pouvoir législatif aux niveaux national, régional et local. Dans certains pays, des rapports financiers à usage général peuvent être établis pour communiquer des informations sur une entité de groupe qui inclut à la fois (a) les branches législative et exécutive, et (b) les entités juridiques et autres entités mises en place pour contribuer à leurs activités de fourniture de services.
- 5.29 Dans les économies centralisées ou planifiées, les États peuvent avoir le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'un vaste éventail d'entités, et d'ordonner à ces entités de coopérer avec l'État dans l'intérêt de la collectivité. Par conséquent, si des rapports financiers relatifs à l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration sont établis, ils peuvent englober l'ensemble, ou une large part, de l'activité économique réalisée dans le pays concerné par des entités commerciales non gouvernementales ainsi que par des départements ministériels et d'autres entités du secteur public. Il conviendra de se demander, lors de l'élaboration et de l'application d'exigences dans ces pays, si les rapports financiers relatifs à l'entité présentant l'information financière de

l'ensemble de l'administration établis sur cette base fourniront ou non aux utilisateurs des informations utiles aux fins d'évaluation de la reddition de comptes et de prise de décision.

- 5.30 Certains organismes du secteur public tels que la banque centrale, l'office chargé des statistiques et une série de commissions et d'autorités légales peuvent être mis en place par l'État et dotés (a) d'un pouvoir légal ou constitutionnel leur conférant une indépendance et (b) d'une autonomie en matière de définition des processus et politiques opérationnels. L'existence d'un pouvoir légal ou constitutionnel propre et d'une autonomie opérationnelle n'empêche pas, en soi, ces entités distinctes d'être intégrées dans l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration. Ainsi, ces entités sont souvent financées en totalité ou en grande partie par des fonds publics inscrits au budget de l'État et sont soumises à un contrôle budgétaire par le département du Trésor ou un autre département ministériel. Par ailleurs, dans de nombreux cas, le cadre dans lequel ces entités interviennent est établi en cohérence avec les objectifs fixés par l'État et ce dernier conserve le droit de modifier leurs objectifs et de revendiquer ou de réorienter leurs actifs résiduels en cas de dissolution. Afin de satisfaire aux objectifs de l'information financière, les rapports financiers à usage général qui concernent l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration contiendront des informations sur l'État et sur toutes les autres entités lorsque l'État (a) a le pouvoir de diriger leurs politiques financières et opérationnelles et (b) peut obtenir des avantages ou est exposé à une charge/perte financière du fait de leurs activités.
- 5.31 Dans certains cas, des entités peuvent être mises en place par, et/ou doivent rendre des comptes au, pouvoir législatif plutôt qu'à l'exécutif. Par exemple, dans de nombreux régimes politiques, le vérificateur général (chargé de la vérification des comptes publics) est un membre du Parlement ou d'un organe législatif assimilé, responsable devant le Parlement ou un organe assimilé et non devant l'exécutif. Aux fins d'élaboration des rapports financiers, une entité englobant les pouvoirs législatif et exécutif inclura les membres de l'autorité législative et d'autres entités lorsque l'autorité législative (a) a le pouvoir de diriger leurs stratégies financières et opérationnelles et (b) peut retirer des avantages ou est exposé à une charge/perte financière du fait de leurs activités.
- 5.32 L'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration inclura également des autorités légales, des entreprises publiques commerciales et des fonds souverains, qu'il s'agisse de fonds pour l'avenir, de fonds d'infrastructures ou de fonds d'autre nature, lorsque l'État a le pouvoir, par exemple, de nommer la majorité des membres de l'organe de direction de l'entreprise publique commerciale ou les fiduciaires du fonds, même s'il décide de ne pas exercer ce pouvoir. Les entreprises publiques commerciales et les fonds souverains sont susceptibles de procurer des avantages significatifs à l'État et de faire peser sur lui des charges importantes. Par conséquent, il convient, lorsque les critères de « pouvoir » et d'« avantage ou de perte/charge financière » sont remplis, de présenter des informations sur ces entités dans les rapports financiers destinés à communiquer des informations sur l'État aux fins d'évaluation de la reddition de comptes et de la prise de décision.
- 5.33 Afin de déterminer si une entité doit être incluse dans l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration, il convient de tenir compte non seulement de la forme mais également de la nature de la relation existant

entre cette entité et l'État. Dans certains cas, il peut être nécessaire de mobiliser son jugement professionnel pour déterminer si (a) les critères de « pouvoir » et d'« avantage ou de perte/charge financière » sont remplis sur le fonds et (b) la relation entre l'entité et l'État est telle que l'exclusion de cette entité de l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration réduirait la capacité des rapports financiers à usage général du groupe à satisfaire aux objectifs de l'information financière. Par exemple :

- un État peut mettre en place un fonds d'investissement ou une autre entité opérationnelle en leur assignant des objectifs opérationnels précis. Les lois portant création du fonds ou de l'entité opérationnelle définissent l'ensemble des politiques financières et opérationnelles, de nature stratégique ou autre, y compris (a) des stratégies d'investissement et l'affectation des revenus du fonds d'investissement ou (b) la nature et les bénéficiaires des services appelés à être fournis par l'entité opérationnelle. Ces politiques ne peuvent être modifiées. Les revenus du fonds iront à des agences publiques déterminées et les services fournis par l'entité opérationnelle sont conformes à la politique gouvernementale ; ou
- une entité indépendante peut être créée pour émettre des titres d'emprunt pour le compte d'un État aux fins de financement d'un projet précis, et pour recevoir des recettes déterminées provenant de ou versées pour le compte de l'État ou ses administrés aux fins du service ou du remboursement de la dette. Les activités de l'entité sont limitées à la perception d'impôts, de taxes ou d'autres recettes déterminées, au versement d'intérêts aux porteurs des titres d'emprunt, et à la réalisation des tâches administratives et de gestion nécessaires pour faciliter cette activité. Ces entités sont souvent désignées sous le terme « entités ad hoc ».

5.34 Bien que l'État bénéficie de manière substantielle, sinon exclusive, des avantages procurés par les activités de chacune de ces entités (ou soit exposé à une charge financière du fait de ces activités), les stratégies financières et opérationnelles de ces entités sont établies au cours de la création de ces dernières et de la définition de leurs mandats opérationnels. Cette pratique peut susciter des divergences de vue quant à la capacité de l'État à diriger ces politiques, en particulier à les diriger de manière permanente. Dans chaque cas, toutefois, l'État qui retire des avantages des activités de l'entité a établi, ou approuvé, les stratégies financières et opérationnelles auxquelles l'entité doit se conformer. Par ailleurs, ni la direction de l'entité ni aucune autre partie n'a le pouvoir de prendre des décisions relatives à ces stratégies qui auraient pour effet de réorienter, ou de modifier sensiblement d'une quelconque autre façon, le montant ou la nature des avantages, ou la charge financière, qui vont à l'État. Aussi est-il probable que, sur le fond, les critères à la fois de « pouvoir » et d'« avantage ou de charge/perte financière » soient remplis et que ces entités soient intégrées dans l'entité présentant l'information financière de l'ensemble de l'administration.

Variantes selon les pays

5.35 Les normes IPSAS ont vocation à être appliquées dans des pays dotés de régimes politiques différents et qui adoptent une organisation institutionnelle et administrative différente pour la fourniture de services. Les normes IPSAS qui font appel aux critères susmentionnés pour l'identification de l'entité présentant

l'information financière de l'ensemble de l'administration (ou une autre entité de groupe du secteur public) devront répondre à des questions d'ordre opérationnel qui peuvent se poser lors de l'application de ces critères dans des pays différents.

Prise de position préliminaire n° 9 du Conseil

Une entité présentant l'information financière d'un groupe se compose de l'État (ou toute autre entité du secteur public) et d'autres entités lorsque l'État (ou toute autre entité du secteur public) :

- a le pouvoir de diriger les stratégies financières et opérationnelles des autres entités (critère de « pouvoir ») ; et
- peut retirer des avantages des activités des autres entités, ou est exposé à une charge financière pouvant résulter des opérations ou des actions de ces entités et peut user de son pouvoir pour accroître, maintenir ou préserver ces avantages, ou pour maintenir, réduire ou, plus largement, influencer sur la charge financière pouvant résulter des opérations ou des actions de ces entités (critère d'« avantage ou de charge/perte financière »).

Comparaison entre les prises de position préliminaires de l'IPSASB et les propositions/prises de position préliminaires actuelles de l'IASB

La présente Annexe fournit une comparaison des prises de position préliminaires de l'IPSASB qui figurent dans le présent document de consultation aux propositions/prises de position actuelles de l'IASB. Chaque prise de position préliminaire peut être retrouvée dans le corps du texte grâce aux renvois indiqués ci-après.

Les propositions et prises de position préliminaires actuelles de l'IASB sont résumées à la suite de chaque prise de position de l'IPSASB.

Ces propositions et prises de position préliminaires sont extraites des documents suivants :

- Exposé-sondage « Cadre conceptuel de l'information financière amélioré : Chapitre 1 : Objectif de l'information financière (et) Chapitre 2 : L'information financière utile pour la prise de décisions – Caractéristiques qualitatives et contraintes (mai 2008 ; ci-après dénommé l'exposé-sondage de 2008) ;
- Document de discussion « Prise de position préliminaire sur un Cadre conceptuel d'information financière amélioré : Entité présentant l'information financière (mai 2008 ; ci-après dénommé le document de discussion de 2008) ; et
- Document de discussion « Prise de position préliminaire sur un Cadre conceptuel d'information financière amélioré : Objectif de l'information financière et caractéristiques qualitatives de l'information financière utile aux fins de la prise de décisions » (juillet 2006 ; ci-après dénommé le document de discussion de 2006).

Pour une vision détaillée des propositions et prises de position préliminaires de l'IASB, les lecteurs sont invités à se référer aux documents susmentionnés.

L'autorité du Cadre conceptuel de l'IPSASB

Prise de position préliminaire n° 1 du Conseil – (paragraphe 1.7)

Le Cadre conceptuel ne définira aucune nouvelle obligation portant sur l'information financière des entités du secteur public qui se conforment aux normes IPSAS et ne prévaudra pas sur les normes IPSAS existantes.

Lors du choix des principes comptables applicables à certaines situations non spécifiquement prévues par les normes IPSAS ou par d'autres documents d'orientation émanant du Conseil, les entités du secteur public se référeront aux définitions, aux critères de comptabilisation, aux principes d'évaluation et aux autres concepts identifiés dans le Cadre conceptuel dont elles étudieront la possible application.

L'exposé-sondage « Objectif et caractéristiques qualitatives » du cadre conceptuel de l'IASB daté de 2008 indique que l'IASB et le FASB n'ont pas tiré de conclusion commune sur l'autorité de leurs cadres conceptuels révisés ; ils ont toutefois tous deux décidé que le cadre conceptuel commun n'aurait pas préséance sur les normes existantes en matière d'information financière.

Rapports financiers à usage général

Prise de position préliminaire n° 2 du Conseil – (paragraphe 1.15)

Les rapports financiers à usage général visent à satisfaire les besoins d'information classiques d'un large éventail d'utilisateurs potentiels qui ne peuvent demander la préparation de rapports sur mesure répondant à des besoins d'information spécifiques.

L'exposé-sondage de 2008 indique que l'information financière à usage général vise à satisfaire les besoins d'un large éventail d'utilisateurs plutôt que ceux d'un groupe unique. Elle découle des besoins d'information d'utilisateurs qui n'ont pas la capacité d'exiger d'une entité toutes les informations dont ils ont besoin et qui doivent par conséquent s'appuyer, au moins en partie, sur les informations fournies dans les rapports financiers.

Utilisateurs des rapports financiers à usage général

Prise de position préliminaire n° 3 du Conseil – (paragraphe 2.7)

Afin de recenser leurs besoins d'information communs, les utilisateurs potentiels des rapports financiers à usage général des entités du secteur public sont identifiés comme suit :

- les bénéficiaires de services ou leurs représentants ;
- les contributeurs ou leurs représentants ;
- d'autres parties, dont les groupes d'intérêt et leurs représentants.

Le pouvoir législatif est l'un des principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général des entités du secteur public. Il agit dans l'intérêt des membres de la collectivité, considérés comme bénéficiaires de services, contributeurs ou citoyens ayant un intérêt pour des prestations ou activités particulières ou à qui celles-ci sont nécessaires.

L'exposé-sondage de 2008 indique que les fournisseurs de capitaux sont les principaux utilisateurs de rapports financiers à usage général et que les informations utiles aux fournisseurs de capitaux aux fins de leur prise de décisions peuvent aussi l'être à d'autres utilisateurs de l'information financière.

Objectifs de l'information financière

Prise de position préliminaire n° 4 du Conseil – (paragraphe 2.22)

Les objectifs de l'information financière par les entités du service public sont de fournir des renseignements à propos de l'entité présentant l'information financière utiles aux utilisateurs des rapports à des fins :

- d'évaluation de la reddition de comptes ;
- de prise de décisions en matière d'allocation de ressources, en matière politique et sociale.

D'après l'exposé-sondage de 2008, l'objectif de l'information financière à usage général d'entités commerciales du secteur privé est « de fournir, au sujet de l'entité qui la présente, des informations utiles aux investisseurs en capitaux propres, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions en tant que fournisseurs de capitaux. Les informations utiles aux fournisseurs de capitaux peuvent aussi l'être à d'autres utilisateurs de l'information financière ».

Champ de l'information financière

Prise de position préliminaire n° 5 du Conseil – (paragraphe 3.18)

Le champ de l'information financière englobe la communication de données financières et non financières portant sur :

- les ressources économiques de l'entité présentant l'information financière à la date de présentation de l'information et les droits sur ces ressources ;
- l'effet des transactions, d'autres événements et activités qui modifient les ressources économiques de l'entité présentant l'information financière et les droits sur ces ressources pendant la période considérée, y compris les entrées et sorties de trésorerie et la performance financière ;
- le respect, par l'entité présentant l'information financière, de la législation ou de la réglementation applicable au domaine et des budgets légalement adoptés ou approuvés et utilisés pour justifier la perception d'impôts et de taxes ;
- la réalisation, par l'entité présentant l'information financière, de ses objectifs de prestation de services ;
- les informations financières prospectives et autres informations sur les futures activités de prestation de services et objectifs associés de l'entité présentant l'information financière, et les ressources nécessaires à cette fin.

Le champ de l'information financière englobe également la fourniture de documents explicatifs sur : a) les principaux facteurs influençant la performance financière de l'entité, la réalisation des objectifs de prestation de services et d'autres objectifs ainsi que les facteurs pouvant avoir une influence sur la performance future de l'entité ; b) les hypothèses qui sous-tendent les informations présentées dans les rapports financiers à usage général et les principales incertitudes les concernant.

L'exposé-sondage de 2008 propose que les rapports financiers fournissent des informations sur les ressources économiques de l'entité (ses actifs) et sur les droits sur ces ressources (ses passifs et capitaux propres). Ils doivent également renseigner sur les effets des transactions et autres événements et circonstances qui modifient les ressources économiques de l'entité et ses droits sur ces ressources au cours de la période considérée (performance financière reflétée par la comptabilité d'engagement et par les flux de trésorerie), ainsi que sur les autres variations des ressources et des explications fournies par la direction. Selon la base des conclusions figurant dans l'Exposé-sondage, l'objectif de l'information financière devrait être suffisamment large pour englober les informations susceptibles d'être fournies par des voies autres que les états financiers.

Évolution du périmètre de l'information financière

Prise de position préliminaire n° 6 du Conseil – (paragraphe 3.22)

Le champ de l'information financière doit évoluer au gré des besoins d'information des utilisateurs, conformément aux objectifs de l'information financière.

Le document de discussion « Objectif et caractéristiques qualitatives » du cadre conceptuel de l'IASB daté de 2006 indique que la nature des informations additionnelles pouvant être présentées dans des rapports financiers à usage général et incluant, par exemple, des informations à caractère environnemental ou social, des informations prospectives ou prévisionnelles et des prévisions de flux de trésorerie, sera étudiée lors d'une phase ultérieure du projet.

Caractéristiques qualitatives essentielles

Prise de position préliminaire n° 7 du Conseil – (paragraphe 4.40)

Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général des entités du secteur public sont :

- La pertinence, qui englobe la valeur de confirmation, la valeur prédictive ou les deux ;
- L'image fidèle, obtenue par la description complète, neutre et exempte d'erreur significative d'un phénomène économique ou autre ;
- L'intelligibilité ;
- La diffusion en temps opportun ;
- La comparabilité ;
- La vérifiabilité (y compris la soutenabilité).

Les contraintes pesant sur l'information financière sont l'importance relative, le coût, et l'obtention d'un juste équilibre entre les caractéristiques qualitatives.

L'exposé-sondage de 2008 distingue les caractéristiques qualitatives « essentielles » des caractéristiques qualitatives « auxiliaires » et propose que :

- la pertinence et la fidélité soient deux caractéristiques qualitatives essentielles ;
- la comparabilité, la vérifiabilité, la diffusion en temps opportun et l'intelligibilité soient des caractéristiques qualitatives auxiliaires ;
- l'importance relative et le coût soient des contraintes générales qui limitent le contenu de l'information financière.

Caractéristiques d'une entité présentant l'information financière

Prise de position préliminaire n° 8 du Conseil – (paragraphe 5.10)

Une entité présentant l'information financière se caractérise principalement par l'existence d'utilisateurs qui ont besoin des rapports financiers à usage général publiés par cette entité aux fins de reddition de comptes ou de prise de décisions en matière d'allocation des ressources et en matière politique et sociale.

Une entité du secteur public présentant l'information financière peut être une entité dotée d'une identité juridique propre ou tout(e) autre structure/arrangement organisationnel(le).

Le document de discussion « Entité présentant l'information financière » du cadre conceptuel de l'IASB daté de 2008 décrit une entité présentant l'information financière comme un secteur délimité d'activité commerciale présentant un intérêt pour des investisseurs en capitaux propres, des prêteurs et d'autres créanciers actuels et potentiels. Il indique également que ce concept ne devrait pas se limiter aux activités commerciales exercées dans le cadre d'une entité ayant une structure juridique particulière.

Critères de définition de la composition d'une entité de groupe

Prise de position préliminaire n° 9 du Conseil – (paragraphe 5.35)

Une entité présentant l'information financière d'un groupe se compose de l'État (ou toute autre entité du secteur public) et d'autres entités lorsque l'État (ou toute autre entité du secteur public) :

- a le pouvoir de diriger les stratégies financières et opérationnelles des autres entités (critère de « pouvoir ») ; et
- peut retirer des avantages des activités des autres entités, ou est exposé à une charge financière pouvant résulter des opérations ou des actions de ces entités et peut user de son

pouvoir pour accroître, maintenir ou préserver ces avantages, ou pour maintenir, réduire ou, plus largement, influencer sur la charge financière pouvant résulter des opérations ou des actions de ces entités (critère d'« avantage ou de charge/perte financière »).

Le document de discussion de 2008 susmentionné propose que la composition d'une entité de groupe soit basée sur la notion de contrôle en appliquant sur le modèle de l'entité contrôlante. Il établit également la définition suivante de la notion de contrôle : « le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité afin d'obtenir les avantages de ses activités (ou de réduire l'ampleur des pertes) et d'accroître, de maintenir ou de préserver ces avantages (ou de réduire le montant de ces pertes). »