

PARTIE 2: INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST ENCOURAGÉE

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

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE PARTIE 2: INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST RECOMMANDÉE

2.1 Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée

Définitions

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

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

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

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

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

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

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

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

Est un actif financier tout actif qui est:

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

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

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

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

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

Avantages économiques futurs ou potentiel de service

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

Continuité d'activité

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

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

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

Éléments extraordinaires

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

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

Distincts des activités ordinaires

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

Qui ne devraient pas se reproduire dans un avenir prévisible

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

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

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

Identifier les éléments extraordinaires

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

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

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

Opérations administrées

- 2.1.15 *Une entité est encouragée à présenter dans les notes aux états financiers le montant et la nature des flux de trésorerie et des soldes de trésorerie résultant d'opérations administrées par l'entité en tant que mandataire pour le compte de tiers lorsque ces montants échappent au contrôle de l'entité.*
- 2.1.16 Les flux de trésorerie associés aux opérations administrées par une entité agissant en tant que mandataire pour le compte de tiers peuvent ne pas transiter par un compte bancaire contrôlé par l'entité présentant les états financiers. Dans ces cas, l'entité ne peut pas utiliser ou bénéficier d'une autre manière de la trésorerie qu'elle administre dans la réalisation de ses propres objectifs. Ces flux de trésorerie échappent parfois au contrôle de

l'entité et ne sont donc pas inclus dans les totaux présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui seraient éventuellement préparés. Toutefois, la présentation du montant et de la nature de ces opérations par grandes catégories est encouragée parce qu'elle contient des informations utiles sur la portée des activités de l'entité, et qu'elle est pertinente pour l'évaluation de la performance de l'entité.

- 2.1.17 Lorsque ces entrées et sorties de trésorerie transitent par un compte bancaire contrôlé par l'entité, elles sont traitées comme des flux de trésorerie et des soldes de trésorerie appartenant à l'entité elle-même et compris dans les totaux présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie. Le paragraphe 1.3.13(a) de la première partie de la présente Norme permet de présenter ces entrées et sorties de trésorerie pour le montant net. Les paragraphes 2.1.18 à 2.1.22 ci-dessous fournissent des commentaires sur les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie qui:
- (a) peuvent être contrôlés par une autorité publique ou une entité publique et qui seront publiés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon la première partie de la présente Norme; et
 - (b) sont des opérations administrées qui ne seront pas incluses dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui pourraient être préparés mais dont la publication est encouragée.

Recouvrement des produits

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

utilisée à la discrétion de la direction de ce département sans autorisation budgétaire ou autre de l'État ou de l'organe compétent. Dès lors, la trésorerie encaissée n'est pas contrôlée par le Département de la taxation, et ne constitue donc pas une partie des entrées ou des soldes de trésorerie du Département. Suite à une décision de l'État, certains des montants encaissés peuvent être attribués ou alloués au Département pour utilisation. Toutefois, c'est la décision de l'État d'autoriser la dépense des fonds par le Département de la taxation, et non le recouvrement de la trésorerie, qui engendre le contrôle.

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

Flux de trésorerie « de transit »

- 2.1.21 Dans certains cas, les accords administratifs mis en place pour les activités de recouvrement d'impôts qu'entreprend une autorité publique ou une entité publique en tant que mandataire d'une tierce partie peuvent prévoir que la trésorerie encaissée soit initialement déposée sur le compte bancaire propre de l'entité avant de le transférer vers le bénéficiaire ultime. Les flux de trésorerie résultant de ces transactions sont parfois dénommés flux de trésorerie « de transit ». Dans ces cas, l'entité:

- (a) contrôle la trésorerie qu'elle encaisse en qualité de mandataire pour la période, généralement brève, pendant laquelle la trésorerie est déposée sur le compte bancaire de l'entité avant le transfert à des tierces parties;
- (b) bénéficie habituellement des intérêts résultant des montants déposés sur des comptes générateurs d'intérêts avant le transfert à l'autre entité; et
- (c) est tenu de transférer la trésorerie encaissée à des tiers conformément aux dispositions législatives ou à des accords administratifs.

Lorsque des entrées de trésorerie provenant d'opérations administrées transitent par un compte bancaire contrôlé par l'entité présentant les états financiers, les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie résultant de l'activité de recouvrement seront inclus dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon le paragraphe 1.3.4(a)(i) de la première partie de la présente Norme. Le paragraphe 1.3.13(a) de la première partie de la

présente Norme précise que les entrées et sorties de trésorerie qui résultent d'opérations que l'entité administre pour le compte d'autres parties et qui sont comptabilisées dans les états financiers peuvent être présentées pour le montant net.

Transferts versés

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

Présentation des principales catégories de flux de trésorerie

- 2.1.23 *Une entité est encouragée à présenter, soit dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers, ou dans les notes de ces états:*
- (a) *une analyse du total des sorties de trésorerie et des paiements effectués par des tiers en utilisant une classification basée soit sur la nature des sorties soit sur leur fonction au sein de l'entité, selon ce qui est approprié; et*
 - (b) *les produits d'emprunts. En outre, le montant des emprunts peut être également classé par type et par source.*
- 2.1.24 Les subdivisions recommandées au paragraphe 2.1.23(a) peuvent être présentées dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon les dispositions des paragraphes 1.3.12 et 1.3.24 de la première partie de la présente Norme. Lorsqu'une base de classification différente est adoptée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, la présentation d'informations additionnelles ventilées selon les recommandations visées au paragraphe 2.1.23(a) ci-dessus est encouragée, sous la forme d'un état séparé ou d'une note.
- 2.1.25 Les sorties de trésorerie et les paiements effectués par des tiers peuvent être également subdivisés de manière à souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes spécifiques, d'activités ou d'autres segments pertinents pour l'entité présentant les états financiers. Une entité est

encouragée à présenter cette information d'au moins l'une des deux manières suivantes.

- 2.1.26 La première méthode est appelée méthode des sorties de trésorerie par nature. Elle consiste à regrouper les sorties de trésorerie dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon leur nature (par exemple, achats de matières premières, frais de transport, salaires et rémunérations), et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entité. Voici un exemple de classification selon la méthode des sorties de trésorerie par nature:

	Sorties de trésorerie	Paiements par des tiers
Rémunérations et salaires	(X)	(X)
Frais de transport	(X)	(X)
Investissements	(X)	(X)
Coûts d'emprunts	(X)	(X)
Autre	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)

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

	Sorties de trésorerie	Paiements par des tiers
Services de santé	(X)	(X)
Services de formation	(X)	(X)
Investissements	(X)	(X)
Coûts d'emprunts	(X)	(X)
Autre	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)

- 2.1.28 Selon cette méthode, les sorties de trésorerie associées aux principales fonctions assumées par l'entité sont présentées séparément. Dans cet exemple, l'entité a des fonctions en relation avec la fourniture de prestations de soins de santé et de formation. L'entité doit présenter des postes de sorties de trésorerie pour chacune de ces fonctions.
- 2.1.29 Les entités classant les sorties de trésorerie par fonction sont encouragées à fournir des informations supplémentaires sur la nature des sorties de trésorerie, y compris les sorties relatives aux salaires et autres avantages du personnel.

- 2.1.30 Le paragraphe 1.3.12 de la première partie de la présente Norme impose de présenter le total des entrées de trésorerie de l'entité en affichant séparément la subdivision du total des entrées de trésorerie d'après une base de classification appropriée aux activités de l'entité. La subdivision d'entrées de trésorerie en catégories appropriées dépendra de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. Outre la présentation du montant des produits d'emprunts, les subdivisions suivantes peuvent être appropriées:
- (a) entrées de trésorerie provenant d'impôts (qui peuvent être à leur tour subdivisées par type d'impôts);
 - (b) entrées de trésorerie provenant de redevances, amendes, pénalités et licences;
 - (c) entrées de trésorerie provenant d'opérations d'échange avec contrepartie directe, y compris des entrées provenant de la vente de biens et de services et de redevances (lorsque celles-ci sont classées comme étant des opérations d'échange avec contrepartie directe);
 - (d) entrées de trésorerie provenant de subventions, de transferts ou d'autorisations budgétaires (éventuellement classées par source);
 - (e) entrées de trésorerie provenant d'intérêts et de dividendes; et
 - (f) entrées de trésorerie provenant de dons et de donations.

Information relative aux parties liées

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

Présentation des actifs, des passifs et comparaison avec les budgets

- 2.1.33 *Une entité est encouragée à indiquer, dans les notes aux états financiers:*
- (a) *des informations relatives aux actifs et aux passifs de l'entité; et*
 - (b) *une comparaison avec les budgets, si l'entité ne rend pas publics ses budgets approuvés*
- 2.1.34 Les États et les administrations publiques contrôlent des ressources significatives en plus de la trésorerie, et mettent ces ressources en œuvre

pour la réalisation de leurs objectifs de fourniture de services. Ils empruntent également des montants destinés à financer leurs activités, encourent d'autres dettes et passifs dans le cours normal de leurs opérations, et prennent des engagements de dépenser de la trésorerie à l'avenir pour l'acquisition d'immobilisations. Les actifs et passifs qui ne sont pas de la trésorerie ne seront pas inclus dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui pourraient être préparés selon la méthode de la comptabilité de trésorerie. Toutefois, les États tiennent à jour des écritures de leurs dettes, autres passifs, et de leurs actifs qui ne sont pas de la trésorerie, en assurent le suivi et la gestion. La présentation d'informations relatives à des actifs et des passifs et aux coûts de programmes et activités particuliers améliorera la reddition de comptes; elle est encouragée par la présente Norme.

2.1.35 Les entités qui fournissent de telles informations sont encouragées à identifier les actifs et les passifs par type, par exemple en classant:

- (a) les actifs en tant que créances, placements ou immobilisations corporelles; et
- (b) les passifs en tant que dettes fournisseurs, emprunts par type ou source et autres passifs.

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

Comparaison avec les budgets

2.1.36 Les entités du secteur public sont généralement soumises à des limites budgétaires sous la forme de crédits ou d'autorisations budgétaires qui peuvent éventuellement être mises en place par une loi de finances. Un des objectifs de l'information financière publiée par les entités du secteur public consiste à déterminer si la trésorerie a été obtenue et utilisée conformément au budget légalement adopté. Dans certaines juridictions, cette disposition figure dans la législation. Les entités qui rendent publics leurs budgets approuvés doivent se conformer aux dispositions des paragraphes 1.9.1 à 1.9.48 de la première partie de cette Norme. Cette Norme encourage

les autres entités (à savoir les entités ne rendant pas publics leurs budgets approuvés) à intégrer dans leurs états financiers la présentation d'une comparaison des montants réels et des montants budgétés pour la période de reporting, lorsque les états financiers et le budget sont établis selon la même méthode comptable. Pour ces autres entités, il existe différentes possibilités de comparaison des informations financières avec un budget, et notamment:

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

- 2.1.37 *Les entités qui intègrent dans leurs états financiers une comparaison des montants réels et des montants budgétés sont encouragées à inclure dans leurs états financiers un renvoi vers les rapports comportant des informations relatives à la fourniture des services.*
- 2.1.38 *Les entités adoptant des budgets périodiques pluriannuels sont encouragées à fournir des notes plus détaillées concernant la relation entre les montants réels et les montants budgétés pendant la période budgétaire.*
- 2.1.39 Les informations budgétaires supplémentaires, dont les informations concernant la fourniture des réalisations en matière de services, peuvent être présentées dans des documents autres que des états financiers. Les entités qui intègrent dans leur états financier une comparaison des montants réels et des montants budgétés sont encouragées à y inclure un renvoi à ces documents, notamment en particulier pour établir un lien, d'une part, entre les données relatives aux montants réels et aux montants budgétés et, d'autre part, entre les données budgétaires non financières et les réalisations en matière de fournitures des services.
- 2.1.40 Comme indiqué au paragraphe 1.9.32 de la présente Norme, les entités peuvent adopter des approches différentes pour déterminer le budget annuel dans le cadre du budget périodiquepluriannuel. Lorsque des budgets périodiques pluriannuels sont adoptés, les entités sont encouragées à fournir des informations supplémentaires sur des sujets tels que la relation entre le budget périodique pluriannuel et les budgets annuels le composant et les montants réels pendant la période budgétaire.

États financiers consolidés

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

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

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

2.1.43 Le paragraphe 1.6.20(b) de la première partie de la présente Norme impose d'indiquer les raisons de la non-consolidation d'une entité contrôlée. Les paragraphes 1.6.7 et 1.6.8 de la première partie de la Norme disposent également qu'une entité contrôlée qui est elle-même une entité entièrement détenue ou une entité contrôlante qui est quasi-totalement détenue ne doivent pas présenter d'états financiers consolidés. Lorsque c'est le cas, la présentation des informations du paragraphe 02.01.42 ci-dessus est encouragée.

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

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

2.1.45 Une entité est encouragée à indiquer dans les notes aux états financiers, de façon globale pour les acquisitions et sorties d'entités contrôlées ou

d'autres unités opérationnelles effectuées au cours de la période, chacun des éléments suivants:

- (a) *le montant total de l'acquisition ou de la cession (y compris la trésorerie ou d'autres actifs);*
- (b) *la part du montant de l'acquisition ou de la cession acquittée en trésorerie; et*
- (c) *le montant de trésorerie dont dispose l'entité contrôlée ou l'unité opérationnelle acquise ou sortie.*

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

Coentités

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

- (a) en tant que sorties de trésorerie, la trésorerie dépensée pour l'acquisition d'une participation dans une coentité et dans les activités courantes d'une coentité; et
- (b) en tant qu'entrées de trésorerie, la trésorerie reçue de la coentité.

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

Information financière dans les économies hyperinflationnistes

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

Le retraitement des états financiers

- 2.1.53 *Une entité qui établit ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste est encouragée à:*

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

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

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

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

2.1.56 Dans une économie hyperinflationniste, l'utilité des états financiers s'accroît sensiblement lorsqu'ils sont exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de reporting. En conséquence, les traitements et informations à fournir selon les paragraphes 02.01.53 et 02.01.54 ci-dessus sont recommandés. La présentation de cette information comme étant la présentation principale plutôt que comme un supplément aux états financiers qui n'ont pas été retraités est encouragée. Une présentation séparée des états des entrées et des sorties de trésorerie et autres états financiers avant retraitement est découragée.

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

- 2.1.58 De nombreuses entités du secteur public intègrent dans leurs états financiers les informations budgétaires correspondantes, afin de faciliter les comparaisons avec le budget. Lorsque c'est le cas, la présente Norme recommande de retraiter l'information budgétaire conformément à ses dispositions.

Informations comparatives

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

États financiers consolidés

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

Sélection et utilisation de l'indice général des prix

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

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

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

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

Périmètre des états consolidés – Exclusions de l'entité économique

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

l'entité qui fait l'objet du contrôle temporaire. Pour que cette exemption s'applique à plusieurs dates de reporting successives, l'entité contrôlante doit démontrer son intention continue de céder, ou de ne plus contrôler, l'entité qui fait l'objet du contrôle temporaire. Une entité est réellement engagée à céder, ou à ne plus contrôler, une autre entité si elle a un plan formalisé à cet effet sans possibilité réelle de se soustraire à ce plan.

- 2.2.6 Les entités qui se préparent à passer à la méthode de la comptabilité d'exercice devront avoir conscience de cette différence en exigences de consolidation entre les IPSAS de comptabilité de caisse et de comptabilité d'exercice, et déterminer si, pour les entités contrôlées incluses dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, le contrôle est temporaire.

Annexe 2: Illustration de certaines dispositions dont l'adoption est recommandée dans la deuxième partie de la norme

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

Extraits des notes aux états financiers de l'entité ABC

Opérations administrées (paragraphe 2.1.15)

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

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

Opérations entre parties liées (Paragraphe 2.1.31)

Les principaux dirigeants (tels que définis dans la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 20 Information relative aux parties liées) de l'entité ABC sont le ministre, les membres de l'organe de direction et les membres du comité de direction. L'organe de direction se compose de membres désignés par l'État A. Le président-directeur général et le directeur financier assistent aux réunions de l'organe de direction mais n'en sont pas membres. Le ministre n'est pas rémunéré par l'entité ABC. La rémunération globale des membres de l'organe de direction et le nombre de membres déterminé selon une base d'équivalent temps-plein recevant une rémunération dans cette catégorie se présente comme suit:

Rémunération globale	AX millions
Nombre de personnes	AY personnes

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

Rémunération globale	AP millions.
Nombre de personnes	AQ personnes

Extraits des notes aux états financiers de l'État X***Actifs et passifs (paragraphe 2.1.33(a))******Immobilisations corporelles***

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

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

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

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

Emprunts

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

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

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

Comparaison avec le budget lorsque l'entité ne rend pas public son budget (paragraphe 2.1.33 (b))

(en milliers d'unités monétaires)	Réel	Budgété	Écart
ENTRÉES DE TRÉSORERIE			
<i>Impôts</i>			
Impôt sur le résultat	X	X	X
Taxe sur la valeur ajoutée	X	X	(X)
Impôt foncier	X	X	X
Autres taxes	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
<i>Accords d'assistance</i>			
Organismes publics internationaux	X	X	-
Autres subventions et aides	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>-</u>
	X	X	-
<i>Emprunts</i>			
Produits d'emprunts	X	X	(X)
<i>Entrées de capital</i>			
Produit de la cession d'immobilisations corporelles	X	X	X
<i>Activités de transaction</i>			
Produits d'activités de transaction	X	X	X
<i>Autres entrées de trésorerie</i>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
Total des entrées de trésorerie	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
SORTIES DE TRÉSORERIE			
<i>Activités</i>			
Rémunérations, salaires et avantages du personnel	(X)	(X)	(X)
Fournitures et consommables	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
<i>Transferts</i>			
Subventions	(X)	(X)	-
Autres transferts	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
	(X)	(X)	-
<i>Investissements</i>			
Acquisition/construction d'immobilisations corporelles	(X)	(X)	(X)
Acquisition d'instruments financiers	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
	(X)	(X)	(X)

(en milliers d'unités monétaires)	Réel	Budgété	Écart
Remboursements d'emprunts et d'intérêts			
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)	-
Intérêts versés	(X)	(X)	-
	(X)	(X)	-
Autres sorties de trésorerie	(X)	(X)	X
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)
ENTRÉES/(SORTIES) DE TRÉSORERIE NETTES	X	X	X

Extraits des notes aux états financiers de l'entité XYZ

Entités contrôlées (paragraphe 2.1.41, 2.1.44 et 2.1.45)

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

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

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

Acquisitions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

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

Cessions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

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

*(Extraits des notes aux états financiers de l'entité XYZ – suite)***Coentités significatives (paragraphe 02.01.49)**

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

INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST RECOMMANDÉE

Extrait des notes aux états financiers de l'État B:

Budget biennal selon la méthode de la comptabilité de caisse pour la période clôturée le 31 décembre 200X (paragraphe 2.1.38)

(en milliers d'unités monétaires)	Budget biennal initial Année	Objec-tif budgé-taire pour la 1 ^{ère} année	Budget révisé la 1 ^{ère} année	Montants réels de la 1 ^{ère} année calculés sur une base comparable	Solde disponible pour la 2 ^{ème} année	Objec-tif budgé-taire pour la 2 ^{ème} année	Budget révisé la 2 ^{ème} année	Montants réels de la 2 ^{ème} année calculés sur une base comparable	*Différence montants budgétés / montants réels pour la période budgétaire
ENTRÉES DE TRÉSORERIE									
Impôts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Accords d'assistance	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Produits d'emprunts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Produits de la cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	X	X	X	X	X	X	X	X
SORTIES DE TRÉSORERIE									

* Il n'est pas nécessaire d'indiquer cette colonne. Toutefois, il est possible d'inclure une comparaison entre le budget réel et le budget initial ou final, clairement identifié, suivant le cas.

INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST RECOMMANDÉE

(en milliers d'unités monétaires)	Budget biennal initial Année	Objec-tif budgé-taire pour la 1 ^{ère} année	Budget révisé la 1 ^{ère} année	Montants réels de la 1 ^{ère} année calculés sur une base comparable	Solde disponible pour la 2 ^{ème} année	Objec-tif budgé-taire pour la 2 ^{ème} année	Budget révisé la 2 ^{ème} année	Montants réels de la 2 ^{ème} année calculés sur une base comparable	*Différence montants budgétés / montants réels pour la période budgétaire
Santé	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Education	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ordre public et sécurité	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protection sociale	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Logement et équipements collectifs	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Autre	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
FLUX DE TRÉSORERIE NET	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Annexe 3: Présentation de l'état des entrées et sorties de trésorerie selon le format imposé par IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie

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

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

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

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

Définitions

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

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

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

Composantes des états financiers

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

classé en tant qu'activité de financement. Une entité qui présente des informations par le biais d'un tableau des flux de trésorerie présente ses flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement de la façon la plus appropriée à son activité.

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

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

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

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

6. La présentation d'informations sur des aspects tels que la question de savoir si la trésorerie provient d'impôts, d'amendes, de redevances (activités opérationnelles), de la cession d'actifs immobilisés (activités d'investissement) et/ou d'emprunts (activités de financement) et si elle a été dépensée afin de faire face à des coûts opérationnels, d'acquérir des actifs immobilisés (activités d'investissement) ou de rembourser la dette (activités de financement)

améliorera la transparence et la qualité de l'information financière. La fourniture de ces informations facilitera également une analyse et une évaluation plus informées des ressources de trésorerie actuelles de l'entité ainsi que des sources et de la pérennité des entrées de trésorerie futures. En conséquence, la présente Norme encourage toutes les entités à présenter ces informations dans les états financiers et/ou dans les notes correspondantes.

Activités opérationnelles

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

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

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

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

- (a) entrées de trésorerie provenant d'impôts, de prélèvements et d'amendes;
- (b) entrées de trésorerie provenant de ventes de biens et de services fournis par l'entité;
- (c) les entrées de trésorerie provenant de subventions ou de transferts et d'autres autorisations budgétaires approuvées par l'État ou par d'autres entités du secteur public, y compris celles effectuées pour l'acquisition d'actifs immobilisés;
- (d) les entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions;
- (e) les sorties de trésorerie au profit d'autres entités du secteur public en vue de financer leurs activités (hors prêts ou injections de capitaux propres);

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

Activités d'investissement

11. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement identifie dans quelle mesure des sorties de trésorerie ont accru les ressources destinées à contribuer aux prestations futures de services par l'entité. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités d'investissement:
- (a) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme. Ces sorties comprennent les frais de développement inscrits à l'actif et les immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même;

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

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

Activités de financement

12. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités de financement est utile à la prévision des flux futurs de trésorerie de l'entité attendus par les apporteurs de capitaux. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités de financement:
 - (a) produits de l'émission d'emprunts obligataires, d'emprunts ordinaires, de billets de trésorerie, d'emprunts hypothécaires et autres emprunts à court ou à long terme;
 - (b) sorties de trésorerie pour rembourser des montants empruntés;

- (c) sorties de trésorerie effectuées par un preneur dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location-financement; et
- (d) entrées et sorties de trésorerie relatives à l'émission et au remboursement de monnaie.

Intérêts et dividendes

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

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

15. La subdivision des entrées de trésorerie dépend de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. Selon la nature de l'entité, les subdivisions suivantes peuvent être appropriées:
 - (a) entrées de trésorerie provenant d'impôts (qui peuvent être à leur tour subdivisées par type d'impôts);
 - (b) entrées de trésorerie provenant de redevances, amendes, pénalités et licences;
 - (c) entrées de trésorerie provenant d'opérations d'échange avec contrepartie directe, y compris des entrées provenant de la vente de biens et de services et de redevances (lorsque celles-ci sont classées comme étant des opérations d'échange avec contrepartie directe);
 - (d) entrées de trésorerie provenant de subventions, de transferts ou d'autorisations budgétaires (éventuellement classées par source); et
 - (e) entrées de trésorerie provenant d'intérêts et de dividendes.
16. Les sorties de trésorerie sont subdivisées de manière à souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes spécifiques, d'activités ou d'autres

segments pertinents pour l'entité présentant les états financiers. Des exemples de classification de sorties de trésorerie par nature et par fonction figurent dans la première partie de la présente Norme.

Annexe 4: Caractéristiques qualitatives des états financiers

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

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

Intelligibilité

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

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

Pertinence

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

Importance relative

La pertinence de l'information est influencée par sa nature et son importance relative.

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

Fiabilité

Une information fiable est une information exempte d'erreur et de biais significatifs et à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

Image fidèle

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

Prééminence de la substance sur la forme

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

Neutralité

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

Prudence

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

Exhaustivité

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

Comparabilité

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

La comparabilité s'applique à:

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

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

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

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

Célérité

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

Rapport coût / avantage

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

Équilibre entre les caractéristiques qualitatives

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

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

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

Contrôle pour les besoins de l'information financière

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



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

Pouvoir réglementaire et capacité d'influence de la commande publique

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

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

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

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

Conditions relatives au pouvoir

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

Conditions relatives aux avantages

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

Indicateurs relatifs au pouvoir

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

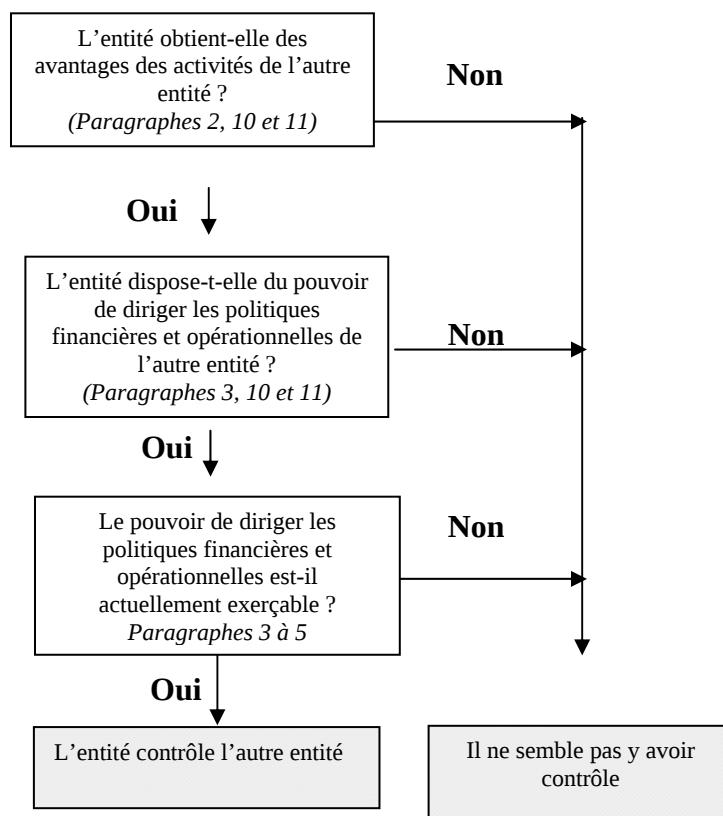
- (e) L'entité détient une « action spécifique »¹ (ou équivalent) dans l'autre entité, qui lui confère le droit de diriger les politiques financières et opérationnelles de cette autre entité.

Indicateurs relatifs aux avantages

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

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

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



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