

## **IPSAS 2—TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE**

### **Remerciements**

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 7 « Tableaux des flux de trésorerie », publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). L'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ont été constitués en 2001 en remplacement de l'IASC. Les Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB. L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 7 dans cette publication du Public Sector Committee de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - IAS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement au service des publications de l'IASB: Publications Department, 1<sup>st</sup> floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Courriel: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

L'IASCF détient les droits d'auteur sur les Normes comptables internationales, les exposés-sondages et autres publications de l'IASC et de l'IASB.

« IAS », « IASB », « IASC », « IASCF » et « International Accounting Standards » sont des marques appartenant à l'IASCF; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IASCF.

**IPSAS 2—TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE****SOMMAIRE**

	Paragraphe
Objectif	
Champ d'Application .....	1-4
Utilité des Informations sur les Flux de Trésorerie .....	5-7
Définitions .....	8-17
Trésorerie et Equivalents de Trésorerie .....	9-11
Entité Economique .....	12-14
Avantages Economiques Futurs ou Potentiel de Service .....	15
Entreprises Publiques .....	16
Actif Net/Situation Nette .....	17
Présentation du Tableau des Flux de Trésorerie .....	18-26
Activités Opérationnelles .....	21-24
Activités d'Investissement .....	25
Activités de Financement .....	26
Présentation des Flux de Trésorerie Lies aux Activités Opérationnelles .....	27-30
Présentation des Flux de Trésorerie Liés aux Activités d'Investissement et de Financement .....	31
Présentation des Flux de Trésorerie pour un Montant Net .....	32-35
Flux de Trésorerie en Monnaie Etrangère .....	36-39
Éléments Extraordinaires .....	40-41
Intérêts et Dividendes .....	42-45
Impôts sur l'Excédent Net .....	46-48
Participations dans des Entités Contrôlées, des Entreprises Associées et des Coentreprises .....	49-50
Acquisitions et Sorties d'Entités Contrôlées et d'autres Unités Opérationnelles .....	51-55
Opérations sans Effet de Trésorerie .....	56-57
Composantes de la Trésorerie et des Equivalents de Trésorerie .....	58-60

TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

Autres Informations à Fournir .....	61–64
Date D'entrée en Vigueur .....	65–66
Annexe: Tableau des Flux de Trésorerie (pour une Entité autre qu'une Institution Financière)	
Comparaison avec IAS 7	

---

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

## Objectif

Le tableau des flux de trésorerie identifie les sources des entrées de trésorerie, les éléments qui ont fait l'objet de sorties de trésorerie pendant la période, ainsi que le solde de trésorerie à la date de reporting. Les informations concernant les flux de trésorerie d'une entité sont utiles, en ce qu'elles procurent aux utilisateurs des états financiers des informations pour rendre compte de la manière dont l'entité s'acquitte de son mandat et de prendre des décisions. Les informations concernant les flux de trésorerie permettent aux utilisateurs d'établir comment une entité du secteur public a généré la trésorerie nécessaire au financement de ses activités mais aussi comment cette trésorerie a été utilisée. Dans la prise et l'évaluation de décisions relatives à l'affectation des ressources, comme par exemple la pérennité des activités de l'entité, les utilisateurs doivent comprendre les échéances et le caractère certain des flux de trésorerie. L'objectif de la présente Norme est d'imposer la fourniture d'une information sur l'historique des évolutions de la trésorerie et des équivalents de trésorerie d'une entité au moyen d'un tableau des flux de trésorerie classant les flux de trésorerie de la période en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.

## Champ d'application

- 1. Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit établir un tableau des flux de trésorerie selon les dispositions définies par la présente Norme et doit le présenter comme partie intégrante de ses états financiers pour chaque période donnant lieu à la présentation d'états financiers.**
2. Les informations relatives aux flux de trésorerie peuvent servir aux utilisateurs des états financiers d'une entité pour évaluer ses flux de trésorerie, pour évaluer si l'entité se conforme à la législation et à la réglementation (y compris les budgets autorisés le cas échéant) et pour décider de procurer des ressources à une entité ou de conclure des opérations avec elle. Ils sont généralement intéressés par la manière dont l'entité génère et utilise sa trésorerie ou ses équivalents de trésorerie. Ceci est le cas quelle que soit la nature des activités de l'entité, même si la trésorerie peut être considérée comme la base de l'activité même de l'entité, comme cela peut être le cas pour une institution financière du secteur public. Les entités ont besoin de trésorerie essentiellement pour les mêmes raisons, quelle que soit l'activité principale génératrice de produits. Elles ont besoin de trésorerie pour payer les biens et services qu'elles consomment, pour financer les coûts du service de la dette et, dans certains cas, pour réduire leur niveau

d'endettement. En conséquence, la présente Norme impose que toutes les entités présentent un tableau des flux de trésorerie.

3. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
4. La « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public » publiée par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les entreprises publiques appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) qui sont publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les entreprises publiques sont définies dans la Norme IPSAS 1 « Présentation des états financiers .»

### Utilité des informations sur les flux de trésorerie

5. L'information relative aux flux de trésorerie d'une entité permet aux utilisateurs des états financiers de prédire les besoins de trésorerie de l'entité, sa capacité à générer de la trésorerie à l'avenir, et de financer les changements dans l'étendue et la nature de ses activités. Le tableau des flux de trésorerie fournit également à l'entité un moyen de justifier les entrées et les sorties de trésorerie pendant la période.
6. Le tableau des flux de trésorerie, lorsqu'il est utilisé de concert avec d'autres états financiers, fournit des informations qui permettent aux utilisateurs d'évaluer les changements relatifs à l'actif net/situation nette d'une entité, sa structure financière (y compris sa liquidité et sa solvabilité) et sa capacité à modifier les montants et l'échéancier des flux de trésorerie pour s'adapter aux changements de circonstances et d'opportunités. Il renforce également la comparabilité des informations sur la performance opérationnelle de différentes entités en éliminant les effets de l'utilisation de traitements comptables différents pour les mêmes opérations et événements.
7. L'information sur l'historique des flux de trésorerie est souvent utilisée comme un indicateur utile des montants, échéances et du caractère certain des flux futurs de trésorerie. Elle est également utile pour vérifier l'exactitude des anciennes estimations de flux futurs de trésorerie.

### Définitions

8. **Dans 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 méthode de 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.

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

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

Les flux de trésorerie sont les entrées et sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie.

Les apports des contributeurs désignent les avantages économiques futurs ou le potentiel de service apportés à l'entité par des parties extérieures à celle-ci, autres que ceux qui résultent en des passifs de l'entité. Ces apports créent un intérêt financier dans l'actif net/situation nette de l'entité, qui:

- (a) Transfère un droit sur la distribution d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service par l'entité au cours de sa vie, ces distributions étant fixées à la discrétion des contributeurs ou de leurs représentants, ainsi que sur la distribution de tout excédent éventuel des actifs sur les passifs en cas de liquidation de l'entité; et/ou
- (b) Peut être vendu, échangé, transféré ou remboursé.

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

Les distributions aux contributeurs désignent 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.

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

Les charges sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période 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 **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.

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

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

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.

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.

L'**actif net/situation nette** est le solde des actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.

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

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

Les **produits** sont les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période 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 d'autres Normes comptables internationales du secteur public sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que

**dans les autres Normes; ils figurent dans le glossaire des définitions, qui fait l'objet d'une publication séparée.**

#### **Trésorerie et équivalents de trésorerie**

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

#### **Entité économique**

12. Dans la présente Norme, le terme « entité économique » sert à définir, pour les besoins de l'information financière, un groupe d'entités composé de l'entité contrôlante et d'entités contrôlées.
13. D'autres termes sont parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment « entité administrative », « entité financière », « entité consolidée » et « groupe ».
14. Une entité économique peut comprendre des entités poursuivant des objectifs tant commerciaux que de politique sociale. Par exemple, un service public de logement peut être une entité économique constituée d'entités proposant des logements moyennant un loyer réduit, mais aussi d'entités proposant des logements à des conditions de marché.

**Avantages économiques futurs ou potentiel de service**

15. Les actifs 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.

**Entreprises publiques**

16. Les entreprises publiques comprennent à la fois des entreprises commerciales, telles que des entreprises de service au public, et des entreprises financières telles que des institutions financières. Les entreprises publiques ne présentent pas, en substance, de différence avec les entités menant des activités similaires dans le secteur privé. Les entreprises publiques visent généralement à dégager un bénéfice, même si certaines peuvent être soumises à des obligations limitées de services à la population qui leur imposent de fournir des biens et des services à certains particuliers et à certaines organisations, soit gratuitement, soit à un prix considérablement réduit. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 6 « États financiers consolidés et individuels » fournit des indications sur la manière de déterminer l'existence d'une situation de contrôle à des fins d'information financière; il y a lieu de s'y référer pour déterminer si une entreprise publique est contrôlée par une autre entité du secteur public.

**Actif net/situation nette**

17. L'expression « actif net/situation nette » est utilisée dans la présente Norme pour désigner le solde de l'état de la situation financière (total de l'actif après déduction des passifs). L'actif net/situation nette peut être positif ou négatif. Il est permis d'utiliser d'autres termes que l'expression actif net/situation nette, pour autant que leur signification soit claire.

**Présentation du tableau des flux de trésorerie**

18. **Le tableau des flux de trésorerie doit présenter les flux de trésorerie de la période classés en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.**
19. Une entité présente ses flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement de la façon la plus appropriée à son activité. Le classement par activité fournit une information qui permet aux utilisateurs d'évaluer l'effet de ces activités sur la situation financière de l'entité et le montant de sa trésorerie et de ses équivalents de trésorerie.

Cette information peut également être utilisée pour évaluer des relations entre ces activités.

20. Une transaction unique peut inclure des flux de trésorerie qui sont classés différemment. Par exemple, lorsque le remboursement en trésorerie d'un emprunt porte à la fois sur les intérêts et le capital, la partie correspondant aux intérêts peut être classée dans les activités opérationnelles tandis que la partie correspondant au capital est classée dans les activités de financement.

### Activités opérationnelles

21. 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); ou
- (b) Par les destinataires des biens et des services fournis par l'entité.

Le montant des flux de trésorerie nets contribue également à montrer la capacité de l'entité à maintenir sa capacité opérationnelle, à rembourser ses emprunts, à verser des dividendes à ses contributeurs, et à 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.

22. 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) 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;
- (d) entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions et d'autres produits;
- (e) sorties de trésorerie au profit d'autres entités du secteur public en vue de financer leurs activités (hors prêts);
- (f) sorties de trésorerie à des fournisseurs de biens et services;

- (g) sorties de trésorerie aux membres du personnel ou pour leur compte;
- (h) entrées et sorties de trésorerie d'une entité d'assurance relatives aux primes et aux sinistres, aux annuités 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 opérationnelles;
- (j) 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 abandonnées; et
- (l) entrées ou sorties de trésorerie liées à des règlements de litiges.

Certaines opérations, telles que la cession d'un élément d'une installation de production, peuvent donner lieu à un profit ou à une perte, inclus(e) dans la détermination du solde net. Toutefois, les flux de trésorerie liés à de telles transactions sont des flux provenant des activités d'investissement.

23. 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.
24. Dans certains pays, les gouvernements ou d'autres entités du secteur public affecteront ou attribueront des fonds à des entités en vue de financer les activités d'une 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 autorisations budgétaires en activités courantes, investissements et apports en capital, elle doit les classer en flux de trésorerie opérationnels, et en faire mention dans les notes aux états financiers.

#### **Activités d'investissement**

25. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement est importante car les flux de trésorerie indiquent 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 comptabilisé 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**

26. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités de financement est importante, car elle 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 des montants empruntés; et
- (c) sorties de trésorerie effectuées par un preneur de bail dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location-financement.

### **Présentation des flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles**

27. **Une entité doit présenter les flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, en utilisant:**
- (a) **soit la méthode directe, suivant laquelle les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes sont présentées;**
  - (b) **soit la méthode indirecte, suivant laquelle le solde net est ajusté des effets des opérations sans effet de trésorerie, de tout décalage ou régularisation d'entrées ou de sorties de trésorerie opérationnelles, passées ou futures, liées à l'exploitation et des éléments de produits ou de charges liés aux flux de trésorerie concernant les investissements ou le financement.**
28. Les entités sont encouragées à présenter les informations des flux de trésorerie des activités opérationnelles en utilisant la méthode directe. La méthode directe apporte des informations qui peuvent être utiles pour l'estimation des flux futurs de trésorerie et qui ne sont pas disponibles à partir de la méthode indirecte. Selon la méthode directe, les informations sur les principales catégories d'entrées et sorties de trésorerie brutes peuvent être obtenues:
- (a) à partir des enregistrements comptables de l'entité; ou
  - (b) en ajustant les produits opérationnels et les charges opérationnelles (intérêts reçus et produits assimilés, et intérêts versés et charges assimilées dans le cas d'une institution financière publique) et les autres éléments de l'état de la performance financière, en fonction:
    - (i) des variations durant la période dans les stocks et dans les créances et dettes opérationnelles;
    - (ii) des autres éléments sans effet de trésorerie; et
    - (iii) des autres éléments pour lesquels l'effet de trésorerie consiste en flux d'investissement ou de financement.
29. Les entités qui présentent des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles en utilisant la méthode directe sont également encouragées

à présenter un rapprochement du solde des activités ordinaires avec le flux de trésorerie net des activités opérationnelles. Ce rapprochement pourra être intégré soit dans le tableau des flux de trésorerie, soit dans les notes aux états financiers.

30. Selon la méthode indirecte, le flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles se détermine en ajustant le solde net des activités ordinaires pour tenir compte de l'effet:
- (a) des variations durant la période dans les stocks et dans les créances et dettes opérationnelles;
  - (b) des éléments sans effet de trésorerie, tels que les amortissements, les provisions, les impôts différés, les profits ou pertes de change latents, les excédents non distribués des entreprises associées et les intérêts minoritaires;
  - (c) de tous les autres éléments pour lesquels l'effet de la trésorerie consiste en flux de trésorerie d'investissement ou de financement; et
  - (d) de l'impact des éléments extraordinaires classés en flux de trésorerie opérationnels.

### **Présentation des flux de trésorerie liés aux activités d'investissement et de financement**

31. **Une entité doit présenter séparément les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes provenant des activités d'investissement et de financement, sauf si les flux de trésorerie décrits aux paragraphes 32 et 35 sont présentés pour leur montant net.**

### **Présentation des flux de trésorerie pour un montant net**

32. **Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, d'investissement ou de financement suivantes peuvent être présentés pour leur montant net:**
- (a) **entrées et sorties de trésorerie effectuées pour le compte de clients, de redevables d'impôt ou de bénéficiaires lorsque les flux de trésorerie découlent des activités de l'autre partie et non de celles de l'entité; et**
  - (b) **entrées et sorties de trésorerie concernant des éléments ayant un rythme de rotation rapide, des montants élevés et des échéances courtes.**
33. Le paragraphe 32(a) ne vise que des opérations dont les soldes résultants de trésorerie sont contrôlés par l'entité présentant les états financiers. Des exemples de telles entrées et sorties de trésorerie sont notamment:

- (a) l'encaissement d'impôts par un échelon d'autorité pour le compte d'un autre échelon d'autorité, hormis les impôts encaissés par un État pour son propre compte dans le cadre d'un accord de partage d'impôts;
  - (b) l'acceptation et le remboursement de dépôts à vue par une institution financière du secteur public;
  - (c) la trésorerie détenue pour le compte de clients par une entité spécialisée dans les placements ou une fiducie; et
  - (d) les loyers reversés aux propriétaires de biens, après avoir été collectés pour leur compte.
34. Des exemples d'entrées et sorties de trésorerie visées au paragraphe 32(b) sont les avances et le remboursement des éléments suivants:
- (a) acquisition ou cession de placements; et
  - (b) d'autres emprunts à court terme, par exemple ceux ayant une échéance inférieure ou égale à trois mois.
35. **Les flux de trésorerie provenant de chacune des activités suivantes d'une institution financière publique peuvent être présentés pour leur montant net:**
- (a) **entrées et sorties de trésorerie liées à l'acceptation et au remboursement de dépôts à échéance déterminée;**
  - (b) **placement de dépôts auprès d'autres institutions financières et retrait de ces dépôts; et**
  - (c) **prêts et avances consentis à des clients et remboursement de ces prêts et avances.**

### **Flux de trésorerie en monnaie étrangère**

36. **Les flux de trésorerie provenant de transactions en monnaie étrangère doivent être enregistrés dans la monnaie fonctionnelle de l'entité par application au montant en monnaie étrangère du cours de change entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère à la date des flux de trésorerie.**
37. **Les flux de trésorerie d'une entité contrôlée étrangère doivent être convertis au cours de change entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère aux dates des flux de trésorerie.**
38. Les flux de trésorerie libellés en monnaie étrangère sont présentés en conformité avec IPSAS 4 « Effets des variations des cours des monnaies étrangères. » Celle-ci permet d'utiliser un cours de change qui se rapproche du cours réel. A titre d'exemple, un cours de change moyen pondéré pour

une période peut être utilisé pour l'enregistrement des opérations en monnaie étrangère et pour la conversion des flux de trésorerie d'une entité contrôlée étrangère. IPSAS 4 n'autorise pas l'utilisation du cours de change à la date de reporting pour la conversion des flux de trésorerie d'une entité contrôlée étrangère.

39. Les profits et pertes latents provenant des variations des cours de change ne sont pas des flux de trésorerie. Toutefois, l'effet des variations des cours de change sur la trésorerie ou les équivalents de trésorerie détenus ou dus en monnaies étrangères est présenté dans le tableau des flux de trésorerie de façon à permettre le rapprochement de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'ouverture et à la clôture de la période. Ce montant est présenté séparément des flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement et tient compte le cas échéant des écarts qui auraient été constatés si les flux de trésorerie avaient été inscrits au cours de change de clôture.

### Intérêts et dividendes

40. **Les flux de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes reçus ou versés doivent être tous présentés séparément. Chacun doit être classé de façon permanente d'une période à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.**
41. Le montant total des intérêts versés au cours d'une période est indiqué dans le tableau des flux de trésorerie, qu'ils aient été comptabilisés en charges dans l'état de performance financière ou incorporés au coût d'un actif conformément à l'autre traitement autorisé dans la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 5 « Coûts d'emprunt .»
42. 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 aucun consensus pour le classement de ces flux de trésorerie pour les autres entités. Les intérêts payés et les intérêts et dividendes reçus peuvent être classés dans les flux de trésorerie opérationnels parce qu'ils entrent dans le calcul du solde net. Alternativement, les intérêts versés et les intérêts et dividendes reçus peuvent être classés respectivement en flux de trésorerie financiers et flux de trésorerie d'investissement, car ils représentent des ressources financières ou des retours sur investissements.
43. Les dividendes versés peuvent être classés en flux financier de trésorerie, car ils sont le coût d'obtention de ressources financières. A contrario, les dividendes versés peuvent être classés parmi les flux de trésorerie des activités opérationnelles dans le but d'aider les utilisateurs à déterminer la capacité d'une entité à verser des dividendes à partir des flux de trésorerie opérationnels.

**Impôts sur l'excédent net**

44. **Les flux de trésorerie provenant des impôts sur l'excédent net doivent être présentés séparément et classés comme des flux de trésorerie des activités opérationnelles, à moins qu'ils ne puissent être spécifiquement rattachés aux activités de financement et d'investissement.**
45. Les entités du secteur public sont généralement exemptées d'impôt sur leurs excédents nets. Toutefois, certaines entités du secteur public peuvent exercer une activité soumise à une fiscalité équivalente, où les impôts sont prélevés de la même manière que s'il s'agissait d'entités du secteur privé.
46. L'impôt sur l'excédent net résulte d'opérations qui donnent lieu à des flux de trésorerie classés en activité opérationnelle, d'investissement ou de financement dans le tableau des flux de trésorerie. Alors que la charge d'impôt peut être facilement identifiable pour les activités d'investissement et de financement, les flux de trésorerie relatifs à l'impôt sont souvent impossibles à identifier et peuvent survenir lors d'une période différente de celle de la transaction génératrice de flux de trésorerie. Par conséquent, les impôts payés sont habituellement classés en flux de trésorerie d'activités opérationnelles. Toutefois, lorsqu'il est possible de relier le flux de trésorerie d'impôt à une transaction individuelle qui procure des flux de trésorerie classés en activité d'investissement ou de financement, le flux de trésorerie d'impôt est classé, suivant le cas, en activité d'investissement ou de financement. Lorsque les flux de trésorerie d'impôt sont répartis sur plus d'une catégorie d'activité, le montant total d'impôts payés est une information à fournir.

**Participations dans des entités contrôlées, des entreprises associées et des coentreprises**

47. Lors de la comptabilisation d'une participation dans une entreprise associée ou une entité contrôlée selon la méthode de mise en équivalence ou au coût, un détenteur limite ses informations dans le tableau des flux de trésorerie aux flux de trésorerie intervenus entre lui-même et l'entité détenue, par exemple aux dividendes et aux avances.
48. Une entité qui comptabilise sa participation dans une entité contrôlée conjointement selon la méthode de l'intégration proportionnelle, inscrit dans le tableau des flux de trésorerie consolidé sa quote-part dans les flux de trésorerie de l'entité contrôlée conjointement. Une entité qui présente la même participation selon la méthode de mise équivalence inscrit dans son tableau des flux de trésorerie les flux liés aux participations dans la coentreprise, aux distributions et autres entrées ou sorties de trésorerie entre elle et l'entité contrôlée conjointement.

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

49. **L'ensemble des flux de trésorerie provenant des acquisitions et sorties d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles doit être présenté séparément et classé dans les activités d'investissement.**
50. **Une entité doit indiquer, 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 prix total d'achat ou de cession;**
  - (b) **la portion du prix d'achat ou de cession payée en trésorerie et en équivalents de trésorerie;**
  - (c) **le montant de trésorerie et d'équivalents de trésorerie dont dispose l'entité contrôlée ou l'unité opérationnelle acquise ou sortie; et**
  - (d) **le montant des actifs et passifs, autres que la trésorerie et les équivalents de trésorerie, de l'entité contrôlée ou de l'unité opérationnelle acquise ou sortie, regroupés par grandes catégories.**
51. La présentation séparée sous des rubriques spécifiques des effets des flux de trésorerie des acquisitions et sorties d'entités contrôlées et autres unités opérationnelles 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. Les effets des cessions sur les flux de trésorerie ne sont pas portés en déduction de ces acquisitions.
52. Le montant global de trésorerie versé ou reçu lors de l'achat ou de la vente est inscrit dans le tableau des flux de trésorerie après déduction du montant de trésorerie et d'équivalents de trésorerie acquise ou cédée.
53. Les actifs et passifs autres que de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie d'une entité contrôlée ou d'une unité opérationnelle acquise ou sortie ne doivent être présentés que si l'entité ou l'unité contrôlante avait antérieurement comptabilisé ces actifs ou passifs. Par exemple, dans le cas de l'acquisition par une autre entité du secteur public d'une entité du secteur public qui prépare des états financiers selon les principes de la comptabilité de caisse, l'entité acquéreuse n'est pas tenue de présenter les actifs et passifs (autres que la trésorerie et les équivalents de trésorerie) de l'entité acquise puisque cette entité n'aura pas comptabilisé d'actifs ou de passifs sans effet de trésorerie.

### Opérations sans effet de trésorerie

54. **Les opérations d'investissement et de financement qui ne requièrent pas de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie doivent être exclues du tableau des flux de trésorerie. De telles opérations doivent être présentées dans les états financiers de façon à fournir toute information pertinente à propos de ces activités d'investissement et de financement.**
55. De nombreuses activités d'investissement et de financement n'ont pas d'effet direct sur les flux de trésorerie courants bien qu'elles influent sur la structure du capital et de l'actif de l'entité. L'exclusion des opérations sans effet de trésorerie du tableau des flux de trésorerie est cohérente avec l'objectif d'un tableau de flux de trésorerie, car ces éléments n'entraînent pas de flux de trésorerie pendant la période. Exemples d'opérations sans effet de trésorerie:
- (a) l'acquisition d'actifs par le biais d'échanges d'actifs, par la prise en charge de passifs directement liés ou par un contrat de location-financement; et
  - (b) la conversion de dettes en capitaux propres.

### Composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie

56. **Une entité doit indiquer les composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et doit présenter un rapprochement entre les montants de son tableau des flux de trésorerie et les éléments équivalents présentés dans l'état de la situation financière.**
57. Compte tenu de la diversité des méthodes de gestion de la trésorerie et des pratiques bancaires dans le monde, et pour se conformer à IPSAS 1 « Présentation des états financiers », une entité indique la méthode qu'elle adopte pour déterminer la composition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie.
58. L'effet de tout changement de méthode de détermination des composantes de trésorerie et des équivalents de trésorerie, par exemple, un changement dans la classification des instruments financiers considérés antérieurement comme faisant partie du portefeuille de placement de l'entreprise, est présenté selon la Norme IPSAS 3 « Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs .»

### Autres informations à fournir

59. **L'entité doit indiquer le montant des soldes importants de trésorerie et d'équivalents de trésorerie détenus par l'entité et non disponibles pour l'entité économique et l'accompagner d'un commentaire des responsables de la gestion dans les notes aux états financiers.**

60. Il existe différentes circonstances où les soldes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie détenus par une entité ne sont pas disponibles pour une utilisation par l'entité économique. C'est le cas, par exemple, des soldes de trésorerie et d'équivalents de trésorerie détenus par une entité contrôlée opérant dans un pays où des contrôles de change ou d'autres restrictions juridiques existent, lorsque ces soldes ne sont pas disponibles pour une utilisation générale par l'entité contrôlante ou les autres entités contrôlées.
61. Des informations complémentaires peuvent être pertinentes pour les utilisateurs pour comprendre la situation financière et la liquidité d'une entité. La mention de ces informations, accompagnées d'un commentaire des responsables de la gestion dans les notes aux états financiers, est encouragée et peut inclure:
- (a) le montant des facilités de crédit non utilisées qui pourraient être disponibles pour les activités opérationnelles futures et pour le règlement d'engagements relatifs à des dépenses en capital, en indiquant toutes limitations à l'utilisation de ces facilités;
  - (b) les montants globaux des flux de trésorerie provenant de chacune des activités opérationnelles, d'investissement et de financement et relatifs aux participations détenues dans des coentités comptabilisées selon la méthode de l'intégration proportionnelle; et
  - (c) le montant et la nature des soldes de trésorerie soumis à restrictions.
62. Lorsqu'une entité élabore son budget selon les principes de la comptabilité de caisse, le tableau des flux de trésorerie pourra aider les utilisateurs à comprendre la relation entre les activités ou les programmes de l'entité et les informations budgétaires de l'État. Il convient de se reporter à IPSAS 1 pour une brève description de la comparaison des chiffres réels et des chiffres budgétés.

### **Date d'entrée en vigueur**

63. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2001. Une application anticipée est encouragée.**
64. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes comptables internationales du secteur public pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

## Annexe

**Tableau des flux de trésorerie (pour une entité autre qu'une institution financière)**

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

**Tableau des flux de trésorerie selon la méthode directe (paragraphe 27a)****Entité du secteur public – Tableau des flux de trésorerie consolidé pour la période clôturée le 31 décembre 20X2 (en milliers d'unités monétaires)**

	20X2	20X1
<b>FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS OPÉRATIONNELLES</b>		
Entrées de trésorerie		
Impôts	X	X
Ventes de biens et services	X	X
Subventions	X	X
Intérêts reçus	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X
Sorties de trésorerie		
Coût du personnel	(X)	(X)
Régimes sur complémentaires	(X)	(X)
Fournisseurs	(X)	(X)
Intérêts payés	(X)	(X)
Autres sorties de trésorerie	(X)	(X)
<b>Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS D'INVESTISSEMENT</b>		
Acquisitions d'immobilisations corporelles	(X)	(X)
Produit de la cession d'immobilisations corporelles	X	X
Produit de la cession de participations	X	X
Acquisition de valeurs mobilières en monnaie étrangère	(X)	(X)
<b>Flux de trésorerie nets provenant des activités d'investissement</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>

**FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS DE FINANCEMENT**

Produits d'emprunts	X	X
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)
Distribution/dividende versés à l'État	(X)	(X)
<b>Flux de trésorerie nets provenant des activités de financement</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Augmentation (diminution) nette de trésorerie et équivalents de trésorerie</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de la période</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de la période</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**Notes au tableau des flux de trésorerie**(a) *Trésorerie et équivalents de trésorerie*

La trésorerie et les équivalents de trésorerie se composent des fonds en caisse, des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire. La trésorerie et les équivalents de trésorerie figurant dans le tableau des flux de trésorerie comprennent les montants suivants inscrits dans l'état de la situation financière:

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
Caisse et banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	<b>X</b>	<b>X</b>

L'entité bénéficie de facilités de crédit non utilisées à hauteur de X, dont X sont utilisables uniquement pour des projets d'infrastructure.

(b) *Immobilisations corporelles*

Au cours de la période, l'entité économique a acquis des immobilisations corporelles pour un montant total de X, dont X au moyen de subventions en capital accordées par l'État. Des sorties de trésorerie pour un montant de X ont été effectuées pour acquérir des immobilisations corporelles.

(c) *Rapprochement des flux de trésorerie nets des activités opérationnelles et du solde net des activités ordinaires (en milliers d'unités monétaires)*

## TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Excédent ou (déficit)</b>	X	X
<b>Mouvements sans effet de trésorerie</b>		
Amortissements	X	X
Amortissements	X	X
Augmentation de la provision pour créances douteuses	X	X
Accroissement des dettes envers les fournisseurs	X	X
Augmentation des emprunts	X	X
Augmentation des provisions relatives au coût du personnel	X	X
(Profits)/pertes sur cessions d'immobilisations corporelles	(X)	(X)
(Profits)/pertes sur cessions de participations	(X)	(X)
Augmentation d'autres actifs courants	(X)	(X)
Augmentation des participations résultant d'une réévaluation	(X)	(X)
Augmentation des créances	(X)	(X)
	<hr/>	<hr/>
<b>Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles</b>	X	X
	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>

**Tableau des flux de trésorerie selon la méthode indirecte (paragraphe 27(b))**

**Entité du secteur public – Tableau des flux de trésorerie consolidé pour la période clôturée le 31 décembre 20X2 (en milliers d’unités monétaires)**

	20X2	20X1
<b>FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS OPÉRATIONNELLES</b>		
Excédent ou (déficit)	X	X
<b>Mouvements sans effet de trésorerie</b>		
Amortissements	X	X
Amortissements	X	X
Augmentation de la provision pour créances douteuses	X	X
Accroissement des dettes envers les fournisseurs	X	X
Augmentation des emprunts	X	X
Augmentation des provisions relatives au coût du personnel	X	X
(Profits)/pertes sur cessions d’immobilisations corporelles	(X)	(X)
(Profits)/pertes sur cessions de participations	(X)	(X)
Augmentation d’autres actifs courants	(X)	(X)
Augmentation des participations résultant d’une réévaluation	(X)	(X)
Augmentation des créances	(X)	(X)
<b>Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles</b>	X	X
<b>FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS D’INVESTISSEMENT</b>		
Acquisitions d’immobilisations corporelles	(X)	(X)
Produit de la cession d’immobilisations corporelles	X	X
Produit de la cession de participations	X	X
Acquisition de valeurs mobilières en monnaie étrangère	(X)	(X)
<b>Flux de trésorerie nets provenant des activités d’investissement</b>	(X)	(X)
<b>FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS DE FINANCEMENT</b>		

## TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
Produits d'emprunts	X	X
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)
Distribution/dividende versés à l'État	(X)	(X)

**Notes au tableau des flux de trésorerie**(a) *Trésorerie et équivalents de trésorerie*

La trésorerie et les équivalents de trésorerie se composent des fonds en caisse, des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire. La trésorerie et les équivalents de trésorerie figurant dans le tableau des flux de trésorerie comprennent les montants suivants inscrits dans l'état de la situation financière:

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
Caisse et banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

L'entité bénéficie de facilités de crédit non utilisées à hauteur de X, dont X sont utilisables uniquement pour des projets d'infrastructure.

(b) *Immobilisations corporelles*

Au cours de la période, l'entité économique a acquis des immobilisations corporelles pour un montant total de X, dont X au moyen de subventions en capital accordées par l'État. Des sorties de trésorerie pour un montant de X ont été effectuées pour acquérir des immobilisations corporelles.

### Comparaison avec IAS 7

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 2 « Tableaux des flux de trésorerie » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 7 « Tableaux des flux de trésorerie ». Les principales différences entre IPSAS 2 et IAS 7 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 7 a été intégré à IPSAS 2 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 2 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 7. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « entité » « produit » « état de la performance financière », « état de la situation financière » et « actif net/situation nette » dans IPSAS 2. Les termes équivalents dans IAS 7 sont « entreprise », « produit », « compte de résultat », « bilan » et « capitaux propres ».
- IPSAS 2 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui de IAS 7 (paragraphe 8).
- Tout comme IAS 7, IPSAS 2 autorise l'utilisation soit de la méthode directe, soit de la méthode indirecte, pour présenter les flux de trésorerie des activités opérationnelles. Dans les cas où la méthode directe est utilisée pour présenter les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, IPSAS 2 encourage la présentation d'un rapprochement du solde net et des flux de trésorerie opérationnels dans les notes aux états financiers (paragraphe 29).
- L'annexe à IPSAS 2 ne contient pas d'illustration d'un tableau des flux de trésorerie pour une institution financière.