

# INTRODUCTION AUX IPSAS

---



**Autres Déclarations**

## Table des matières

Cadre Conceptuel .....	3
Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public .....	4
Principales caractéristiques du Secteur Public .....	5
Objectifs et utilisateurs de l'information financière à usage général .....	8
Caractéristiques Qualitatives.....	8
Contraintes sur l'information incluse dans les Rapports financiers à usage général (GPFRs) .....	9
L'entité déclarante .....	11
Elements des états financiers.....	11
Comptabilisation dans les états financiers .....	12
Bases d'évaluation des actifs et des passifs dans les états financiers .....	13
Bases d'évaluation des actifs .....	13
Bases d'évaluation des passifs .....	13
Présentation dans les rapports financiers à usage général .....	14
Questions et discussions.....	14
Questions de révision .....	15
Réponses aux questions de la révision.....	16
Directives de Pratiques Recommandées.....	17
Directives de Pratiques Recommandées .....	18
RPG 1, Rapport sur la viabilité à long terme des finances publiques .....	18
Information sur la viabilité fiscale à Long terme sous RPG 1.....	18
Dimensions de la viabilité fiscal à Long terme .....	19
RPG 2: Rapport financier (Discussion et analyse des états financiers).....	19
RPG 2: Informations à fournir.....	20
RPG 3, Reporting Service Performance Information .....	20
RPG 3: Informations à fournir.....	20
Objectifs de Performance de Services .....	20
Types d'indicateurs de Performance.....	21
Questions et Discussions .....	21
Question de révision.....	22
Réponses aux questions de révision.....	23
Information financière selon la méthode de comptabilité de caisse .....	24
IPSAS sur la base de la comptabilité de caisse.....	25

Structure de la norme .....	25
Objective.....	25
Définitions .....	26
Etats financiers .....	27
Informations à présenter.....	27
Paiements selon les fonctions .....	28
Paiements selon la nature .....	29
Notes et méthodes comptables .....	29
Budget (Lorsqu'il est rendu public).....	30
Partie 2: Encourager des informations supplémentaires .....	31
Etats financiers consolidés .....	32
Scénario.....	33
Aide extérieure et autres formes d'assistance .....	34
Aide extérieure .....	34
Autres formes d'assistance .....	34
Aide et autres formes d'assistance – Divulgations encouragées.....	35
Questions de révision .....	36
Réponses aux questions de révision.....	37



---

## Cadre Conceptuel



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

- Préface (principales caractéristiques du secteur public)
- Rôle et autorité du cadre conceptuel
- Objectifs et utilisateurs de l'information financière à usage général
- Caractéristiques qualitatives
- Entité déclarante
- Éléments des états financiers
- Comptabilisation dans les états financiers
- Évaluation des actifs et des passifs dans les états financiers
- Présentation dans les rapports financiers à usage général

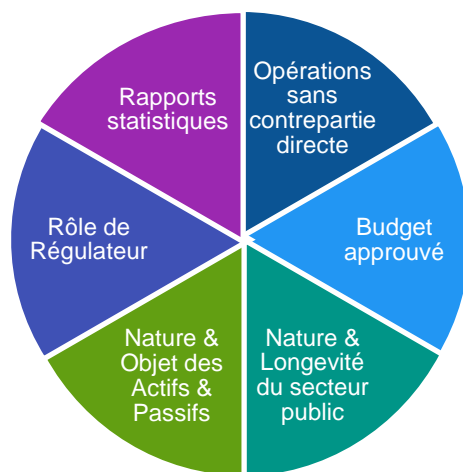
Le Cadre conceptuel pour l'information financière à usage général des entités du secteur public (le Cadre conceptuel) établit les concepts qui sous-tendent l'information financière à usage général des entités du secteur public qui adoptent la méthode de la comptabilité d'exercice. L'IPSASB appliquera ces concepts à l'élaboration de nouvelles IPSAS et de nouvelles directives de pratique recommandée applicables à l'établissement et à la présentation des rapports financiers à usage général (GPFRs) des entités du secteur public.

Le Cadre conceptuel n'établit pas d'exigences faisant autorité en matière d'information financière par les entités du secteur public qui adoptent des IPSAS, pas plus qu'il ne l'emporte sur les exigences des IPSAS ou des lignes directrices de pratiques recommandées (RPG).

Les exigences faisant autorité en matière de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des transactions et autres événements et activités sont spécifiées dans les IPSAS. En cas de conflit entre les exigences d'une IPSAS et le cadre conceptuel, les entités doivent suivre les IPSAS. Le rôle du cadre conceptuel est de guider l'IPSASB dans l'élaboration des IPSAS et des lignes directrices de pratiques recommandées (RPG) et, avec le temps, on s'attend à ce que tout conflit soit réglé.

Le cadre conceptuel peut fournir des orientations pour traiter des questions d'information financière qui ne sont pas traitées par les normes IPSAS ou les RPG. Dans ces circonstances, les préparateurs et d'autres personnes peuvent se référer aux définitions, aux critères de reconnaissance, aux principes de mesure et aux autres concepts définis dans le cadre conceptuel et en examiner l'applicabilité.

## Principales caractéristiques du Secteur Public



### *Volume et importance financière des opérations sans contrepartie directe, y compris les opérations involontaires*

Dans une transaction sans contrepartie directe, une entité reçoit de la valeur d'une autre partie sans donner directement une valeur approximativement égale en échange. De telles transactions sont courantes dans le secteur public, où de nombreuses entités sont financées en grande partie par l'impôt (ou les contributions) ou les transferts d'autres entités, qui sont initialement financés par l'impôt. Le niveau et la qualité des services reçus par un particulier ou un groupe de particuliers ne sont normalement pas liés au montant qu'ils apportent au titre de l'impôt. Selon les dispositions du programme, une personne peut avoir à payer des frais ou des frais et/ou avoir dû verser des contributions déterminées pour accéder à certains services. Nonobstant cette caractéristique, ces opérations sont, en général, de nature sans contrepartie directe, car le montant qu'un individu ou un groupe de particuliers obtient en prestations ne sera pas approximativement égal au montant des frais payés ou des cotisations versées par le particulier ou le groupe. La prévalence et l'importance des opérations sans contrepartie directe peuvent avoir une incidence sur la façon dont elles et les soldes qui en résultent sont constatés, mesurés et présentés aux évaluations les plus favorables de l'entité par les bénéficiaires de services et les fournisseurs de ressources.

La perception de l'impôt est une transaction involontaire légalement obligatoire entre des personnes ou des entités et le gouvernement. Les pouvoirs en matière de collecte d'impôts peuvent varier considérablement d'une juridiction à l'autre, en particulier la relation entre les pouvoirs du gouvernement national et ceux des gouvernements subnationaux et d'autres entités du secteur public. Les entités internationales du secteur public sont largement financées par des transferts des gouvernements nationaux ou régionaux. Celles-ci peuvent être régies par des traités et des conventions ou peuvent être purement volontaires.

La nature involontaire des impôts et des transferts est l'une des principales raisons pour lesquelles l'objectif de reddition de comptes de l'information financière est important dans le secteur public.

### *L'importance du budget approuvé*

La plupart des gouvernements et d'autres entités du secteur public préparent des budgets financiers annuels couvrant généralement les recettes à lever et d'autres plans de dépenses. Dans de nombreuses juridictions, il existe une obligation constitutionnelle de préparer et de rendre public un budget approuvé par la législature (ou l'équivalent). La législation définit souvent le contenu de cette documentation. Le budget approuvé par un gouvernement est la principale méthode par laquelle l'assemblée législative exerce une surveillance et les électeurs et leurs représentants élus tiennent la gestion de l'entité financièrement responsable. Le budget approuvé sert souvent de base à l'établissement des niveaux d'imposition et fait partie du processus d'obtention de l'approbation législative des dépenses.

En raison de l'importance du budget approuvé, il est important de disposer de renseignements qui permettent aux utilisateurs de comparer les dépenses réelles, les recettes et l'excédent ou le déficit qui en résulte avec les prévisions budgétaires.

L'établissement de rapports par rapport au budget est généralement le mécanisme permettant de démontrer le respect des exigences légales relatives à la collecte et à l'utilisation des finances publiques. Les comparaisons entre les prévisions et les renseignements réels facilitent également l'évaluation de la mesure dans laquelle une entité du secteur public a atteint ses objectifs financiers et, par conséquent, favorisent la responsabilisation et éclairent la prise de décisions dans les budgets subséquents.

### *La longévité du secteur public et la nature des programmes du secteur public*

Le principe de continuité d'exploitation qui sous-tend l'établissement des états financiers a souvent été difficile à interpréter dans le secteur public. En raison des pouvoirs souverains, en particulier le pouvoir d'imposition, la position de l'actif ou du passif net peut ne pas être le facteur prépondérant pour déterminer si un gouvernement national peut s'acquitter de ses obligations à leur échéance.

Il y a deux autres raisons pour lesquelles la continuité de l'exploitation a été difficile à interpréter. La première raison est que de nombreux programmes du secteur public sont à long terme et que la capacité de respecter les engagements dépend de l'imposition et des contributions futures. De nombreux engagements découlant de programmes du secteur public ne répondent pas à la définition d'un passif et le pouvoir d'imposer des impôts futurs peut ne pas correspondre à la définition d'un actif. Ces engagements et pouvoirs peuvent donc ne pas être comptabilisés dans les états financiers.

Par conséquent, les états financiers ne peuvent pas fournir toute l'information dont les utilisateurs ont besoin sur les programmes à long terme, en particulier ceux qui offrent des prestations sociales. Les rapports sur la viabilité à long terme des programmes clés sont donc pertinents pour les évaluations de la responsabilisation des fournisseurs de ressources et des bénéficiaires de services. Les conséquences financières de nombreuses décisions auront un impact dans de nombreuses années, voire des décennies, de sorte que les GPFRs contenant des informations financières prospectives sur la viabilité à long terme des finances d'une entité, couvrant de longs horizons temporels, sont nécessaires à des fins de responsabilisation et de prise de décision.

La deuxième raison est la nature et la longévité des gouvernements et des entités du secteur public eux-mêmes. Bien que le contrôle politique puisse changer régulièrement, les gouvernements nationaux ont généralement une très longue durée de vie. Bien qu'ils puissent rencontrer de graves difficultés financières et faire défaut sur leurs obligations en matière de dette souveraine, les gouvernements continuent d'exister.

Si les entités infranationales rencontrent des difficultés financières, les gouvernements nationaux peuvent agir en tant que prêteurs en dernier ressort ou fournir des garanties à grande échelle. Les principaux engagements des entités infranationales en matière de prestation de services peuvent continuer d'être financés par un niveau supérieur de gouvernement. Les entités infranationales peuvent également être fusionnées. Dans d'autres cas, les entités du secteur public qui ne sont pas en mesure de faire face à leurs obligations à l'échéance peuvent continuer d'exister en restructurant leurs activités.

### *La nature et l'objet des actifs du secteur public*

Dans le secteur public, la principale raison de détenir des immobilisations corporelles et d'autres actifs est généralement de fournir des services plutôt que de générer des flux de trésorerie. En raison de la nature de la prestation de services du secteur public, une proportion importante des actifs déployés par les entités du secteur public sont de nature spécialisée, par exemple les routes et les moyens militaires. Il peut exister un marché limité pour ces actifs et, même dans ce cas, ils peuvent nécessiter une adaptation considérable pour pouvoir être utilisés par d'autres opérateurs. Ces facteurs peuvent avoir des implications pour leur évaluation.

Les gouvernements et d'autres entités du secteur public peuvent détenir des articles qui contribuent au caractère historique et culturel d'une nation ou d'une région (par exemple, des trésors artistiques, des bâtiments historiques et d'autres artefacts). Ils peuvent également être responsables de parcs nationaux et d'autres zones d'importance naturelle avec la flore et la faune indigènes. Ces articles et zones ne sont généralement pas détenus pour la vente, même s'il existe des marchés. Les gouvernements et les entités du secteur public ont plutôt la responsabilité de les préserver et de les entretenir pour les générations actuelles et futures.



Les gouvernements ont aussi souvent des pouvoirs sur les ressources naturelles telles que les réserves minérales, l'eau, les zones de pêche et les forêts. Ces pouvoirs permettent aux gouvernements d'accorder des licences pour l'utilisation de ces ressources ou d'obtenir des redevances et des taxes sur leur utilisation.

Les gouvernements peuvent également assumer des droits sur des phénomènes tels que le spectre électromagnétique.

Dans ces domaines, et dans les domaines décrits ci-dessus, il peut y avoir des répercussions à la fois sur la définition d'un actif et sur la comptabilisation et l'évaluation de ces actifs.

### *Le rôle réglementaire des entités du secteur public*

De nombreux gouvernements et autres entités du secteur public ont le pouvoir de réglementer les entités opérant dans certains secteurs de l'économie, soit directement, soit par l'intermédiaire d'organismes spécifiquement créés. La raison d'être de la réglementation en matière de politique publique est de protéger les intérêts des consommateurs, conformément à des objectifs précis de politique publique. L'intervention réglementaire se produit également lorsqu'il y a des imperfections du marché ou des défaillances du marché pour des services particuliers, ou pour atténuer des facteurs tels que la pollution, dont l'impact n'est pas transmis par la tarification. Ces activités réglementaires sont menées conformément aux procédures légales.

Les gouvernements peuvent également se réglementer eux-mêmes et réglementer d'autres entités du secteur public. Un jugement peut être nécessaire pour déterminer si ces règlements créent des droits et des obligations pour les entités du secteur public qui doivent être comptabilisés en tant qu'actifs et passifs, ou si la capacité de l'entité du secteur public de modifier ces règlements a une incidence sur la façon dont ces droits et obligations devraient être comptabilisés.

### *Lien avec les rapports statistiques*

De nombreux gouvernements produisent deux types d'informations financières ex post: a) les statistiques de finances publiques (SFP) sur le secteur des administrations publiques aux fins de l'analyse macroéconomique et de la prise de décisions, et b) les états financiers à usage général (GPFS) pour la responsabilisation et la prise de décisions au niveau de l'entité, y compris les GPFS pour l'ensemble des entités déclarantes publiques.

Les normes générales pour les statistiques macroéconomiques sont énoncées dans le Système de comptabilité nationale (SCN). Le SCN est un cadre pour une description systématique et détaillée de l'économie nationale et de ses composantes, y compris le secteur des administrations publiques. Les méthodes statistiques macroéconomiques internationalement reconnues sont harmonisées avec le SCN dans la mesure du possible, tout en restant compatibles avec leurs propres objectifs spécifiques. Dans le secteur public, pour les statistiques de finances publiques hors Union européenne, le Manuel des statistiques de finances publiques (MSFP), publié par le Fonds monétaire international, est la principale source d'orientation pour l'établissement des statistiques de finances publiques et est conforme au SCN. Le système européen des comptes (SEC) fournit les règles législatives pour les pays qui sont des États membres de l'Union européenne. Le SEC est globalement cohérent avec le SCN et le MSFP en ce qui concerne les définitions, les règles comptables et les classifications, mais présente quelques différences de présentation.

Les états financiers IPSAS et les rapports GFS ont beaucoup en commun. Les deux présentent (a) de l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice, (b) les actifs, les passifs, les revenus et les charges d'un gouvernement et (c) des renseignements complets sur les flux de trésorerie. Il existe également un chevauchement considérable entre les deux cadres de présentation de rapports qui sous-tendent cette information. Les directives IPSAS et GFS en matière de notification présentent des différences importantes, en raison de leurs objectifs différents, de l'accent mis sur les différentes entités déclarantes et du traitement différent de certaines transactions et événements. L'élimination des différences entre les deux bases comptables qui ne sont pas fondamentales pour leurs objectifs différents et le recours à un système d'information financière intégré unique pour établir à la fois des états financiers conformes aux normes IPSAS et des rapports GFS peuvent apporter des avantages aux utilisateurs en termes de qualité, de ponctualité et de compréhensibilité des rapports.





## Objectifs et utilisateurs de l'information financière à usage général

- Objectifs de l'information financière
  - Fournir des informations sur l'entité utiles aux utilisateurs des rapports financiers à usage général (GPFR)
  - Obligations redditionnelles et objectifs décisionnels
    - Reflète l'objectif de prestation de services et la nature du financement
  - Répondre aux besoins d'information des utilisateurs
- Utilisateurs des Rapports financiers à usage général (GPFRs)
  - Utilisateurs principaux: destinataires de services et fournisseurs de ressources

Les objectifs de l'information financière des entités du secteur public sont de fournir des informations sur l'entité qui sont utiles aux utilisateurs des Rapports financiers à usage général (GPFRs) à des fins de reddition de comptes et de prise de décisions. L'identification de la responsabilisation comme un objectif de l'information financière reflète le fait que la plupart des gouvernements et des entités du secteur public ont un objectif de prestation de services plutôt que de recherche de profit, ainsi que la nature de leur financement - principalement par le biais de la fiscalité, mais aussi des transferts d'autres niveaux de gouvernement.

L'information financière n'est pas une fin en soi. Son but est de fournir des informations utiles aux utilisateurs des GPFRs. Les objectifs de l'information financière sont donc déterminés par référence aux utilisateurs des GPFRs et à leurs besoins d'information.



## Caractéristiques Qualitatives

- Pertinence
- Représentation fidèle
- Compréhensibilité
- Opportunité
- Comparabilité
- Verifiabilité

Ce sont les caractéristiques qualitatives de l'information financière qui sont identifiées et expliquées dans le cadre conceptuel. Les caractéristiques qualitatives de l'information incluse dans les GPFRs sont les attributs qui rendent cette information utile aux utilisateurs et appuient l'atteinte des objectifs de l'information financière.

Chacune des caractéristiques qualitatives fait partie intégrante des autres caractéristiques et fonctionne avec elles pour fournir des informations utiles à l'atteinte des objectifs de l'information financière. Cependant, dans la pratique, toutes les caractéristiques qualitatives peuvent ne pas être pleinement atteintes, et un équilibre ou un compromis entre certaines d'entre elles peut être nécessaire.

L'information financière et non financière est **pertinente** si elle est susceptible de faire une différence dans l'atteinte des objectifs de l'information financière. L'information financière et non financière est capable de faire une différence lorsqu'elle a une valeur de confirmation, une valeur prédictive ou les deux.

Pour être utile dans l'information financière, l'information doit être une **représentation fidèle** du phénomène économique et autre qu'elle est censée représenter. Une représentation fidèle est atteinte lorsque la représentation du phénomène est complète, neutre et exempte d'erreur matérielle.

L'information qui représente fidèlement un phénomène économique ou autre décrit la substance de l'opération sous-jacente, de l'autre événement, de l'activité ou de la circonstance. Cela peut ne pas toujours être la même chose que sa forme juridique. Le Cadre conceptuel utilise le terme « représentation fidèle » plutôt que « fiabilité » pour décrire ce qui est essentiellement le même concept. En outre, il n'identifie pas explicitement la substance plutôt que la forme et la prudence comme composantes d'une représentation fidèle.

Ni la « substance sur la forme » ni la « prudence » ne sont incluses en tant que caractéristiques qualitatives (CQ) à part entière. La substance sur la forme n'est pas identifiée comme une caractéristique qualitative distincte ou supplémentaire parce qu'elle est déjà ancrée dans la notion de représentation fidèle.

L'IPSASB est d'avis que la notion de prudence se reflète également dans l'explication de la neutralité en tant que composante d'une représentation fidèle et dans la reconnaissance de la nécessité de faire preuve de prudence dans le traitement de l'incertitude.

**Compréhensibilité** est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs d'en comprendre la signification. Les explications de l'information financière et non financière et les commentaires sur la prestation de services et les autres réalisations au cours de la période visée par le rapport et les attentes pour les périodes futures devraient être rédigés dans un langage simple et présentés d'une manière facilement compréhensible par les utilisateurs.

**Opportunité** signifie que l'information est mise à la disposition des utilisateurs avant qu'elle ne perde sa capacité d'être utile aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions. Le fait de disposer rapidement de l'information pertinente peut accroître son utilité en tant que contribution aux évaluations de la responsabilisation et sa capacité d'éclairer et d'influencer les décisions qui doivent être prises. Un manque d'actualité peut signifier que l'information est moins utile.

**Comparabilité** est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs d'identifier les similitudes et les différences entre deux ensembles de phénomènes. La comparabilité n'est pas une qualité d'un élément d'information individuel, mais plutôt une qualité de la relation entre deux ou plusieurs éléments d'information. La comparabilité diffère de la cohérence. La cohérence fait référence à l'utilisation des mêmes principes ou méthodes comptables et de la même base de préparation, soit d'une période à l'autre au sein d'une entité, soit au cours d'une période unique dans plus d'une entité. La comparabilité est l'objectif, et la cohérence aide à atteindre cet objectif.

**Verifiabilité** est la qualité de l'information qui aide à assurer aux utilisateurs que l'information contenue dans les GPFRs représente fidèlement les phénomènes économiques et autres qu'elle est censée représenter.



### Contraintes sur l'information incluse dans les Rapports financiers à usage général (GPFRs)

- Materialité
- Coûts - Avantages
- Equilibre entre les Caractéristiques Qualitatives (CQ)

En plus des CQ, le Cadre identifie les contraintes omniprésentes sur l'information incluse dans les GPFRs.

L'information est importante si son omission ou son inexactitude pourrait influencer l'exercice de la responsabilité par l'entité, ou les décisions que les utilisateurs prennent sur la base des GPFRs de l'entité préparés pour cette période de reporting. L'importance relative dépend à la fois de la nature et du montant de l'élément jugé dans les circonstances particulières de chaque entité. Les GPFRs peuvent englober des renseignements qualitatifs et quantitatifs sur les réalisations en matière de prestation de services au cours de la période visée par le rapport, ainsi que sur les attentes concernant la prestation des services et les résultats financiers futurs. Par conséquent, il n'est pas possible de spécifier un seuil quantitatif uniforme à partir duquel un type particulier d'information devient significatif.

L'information financière impose des **coûts**. Les avantages de l'information financière devraient justifier ces coûts. Déterminer si les **avantages** de fournir des informations justifient les coûts connexes est souvent une question de jugement, car il n'est souvent pas possible d'identifier et/ou de quantifier tous les coûts et tous les avantages de l'information incluse dans les GPFRs.

Les caractéristiques qualitatives contribuent ensemble à l'utilité de l'information. Par exemple, ni une représentation qui représente fidèlement un phénomène non pertinent, ni une représentation qui représente infidèlement un phénomène pertinent, ne produit d'informations utiles. De même, pour être pertinente, l'information doit être opportune et compréhensible.

Le Cadre conceptuel reconnaît que, dans certains cas, un **équilibre ou un compromis** entre les caractéristiques qualitatives peut être nécessaire pour atteindre les objectifs de l'information financière. L'importance relative des caractéristiques qualitatives dans chaque situation est une question de jugement professionnel.

## L'entité déclarante

- Le gouvernement ou autre organisation du secteur public, programme ou secteur d'activité identifiable du secteur public qui prépare les rapports financiers à usage général (GPFRs)
- Principales caractéristiques
  - La collecte et l'utilisation des ressources; et
  - Destinataires de services ou fournisseurs de ressources dépendant des Rapports Financiers à Usage Général (GPFRs)
- Peut comprendre deux ou plusieurs entités distinctes
- Une identité juridique distincte n'est pas essentielle

Le chapitre 4 du Cadre conceptuel traite de l'entité déclarante, c'est-à-dire des organismes qui devraient élaborer et émettre des GPFRs.

Dans sa forme la plus simple, un périmètre comptable du secteur public est un gouvernement ou une autre organisation, un programme ou un secteur d'activité identifiable du secteur public qui prépare des GPFRs.

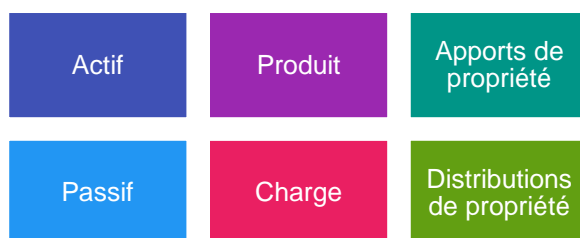
Les principales caractéristiques d'un périmètre comptable du secteur public sont les suivantes :

- Il s'agit d'une entité qui recueille des ressources auprès de mandants ou en leur nom et/ou utilise des ressources pour entreprendre des activités au profit ou au nom de ces mandants; et
- Il y a des bénéficiaires de services ou des fournisseurs de ressources qui dépendent des GPFRs de l'entité pour obtenir des informations à des fins de responsabilisation ou de prise de décision.

Une entité déclarante du secteur public peut comprendre deux entités distinctes ou plus qui présentent les GPFRs comme s'il s'agissait d'une seule entité — une telle entité déclarante est appelée entité déclarante de groupe.

Le gouvernement et de nombreuses entités du secteur public ont une loi distincte. Toutefois, une entité déclarante du secteur public peut être une organisation, une entente administrative ou un programme sans identité juridique distincte.

## Elements des états financiers



Les états financiers décrivent les effets financiers des opérations et autres événements en les regroupant en grandes catégories qui partagent des caractéristiques économiques communes. Ces grandes catégories sont appelées les éléments des états financiers.

Les éléments sont les éléments constitutifs à partir desquels les états financiers sont construits. Ces éléments constitutifs fournissent un point de départ pour l'enregistrement, la classification et l'agrégation des données et des activités économiques de manière à fournir aux utilisateurs des informations qui répondent aux objectifs de l'information financière et qui répondent aux caractéristiques qualitatives de l'information financière tout en tenant compte des contraintes qui pèsent sur l'information incluse dans les GPFRs.

Le cadre conceptuel définit les éléments suivants qui composent les états financiers :

**Un actif** est une ressource actuellement contrôlée par l'entité à la suite d'un événement passé.

Un **passif** est une obligation actuelle de l'entité pour une sortie de ressources résultant d'un événement passé.

**Un Produit** est une augmentation de la situation financière nette de l'entité, autres qu'une augmentation résultant des apports de propriété.

**Une Charge** est une diminution de la situation financière nette de l'entité, autre qu'une diminution découlant des distributions de propriété.

**Apports de propriété** sont des entrées de ressources à une entité, apportées par des parties externes en leur qualité de propriétaires, qui établissent ou augmentent un intérêt dans la situation financière nette de l'entité.

**Distributions de propriété** sont des sorties de ressources de l'entité, distribuées à des parties externes en leur qualité de propriétaires, qui rapportent ou réduisent un intérêt dans la situation financière nette de l'entité.



### Comptabilisation dans les états financiers

- La rubrique correspondant à la définition d'un élément
- Peut être évaluée de manière à :
  - Atteindre des caractéristiques qualitatives; et
  - Prendre en compte des contraintes
- Les critères de reconnaissance ne sont pas incorporés dans les définitions des éléments

Le cadre conceptuel identifie les critères qui doivent être satisfaits pour qu'un élément soit comptabilisé dans les états financiers. La comptabilisation est le processus consistant à incorporer et à inclure dans les montants apparaissant sur l'état financier approprié, un article qui répond à la définition d'un élément et qui peut être mesuré de manière à atteindre les caractéristiques qualitatives et à tenir compte des contraintes qui pèsent sur l'information contenue dans les GPFRs.

Les critères de comptabilisation sont de haut niveau.

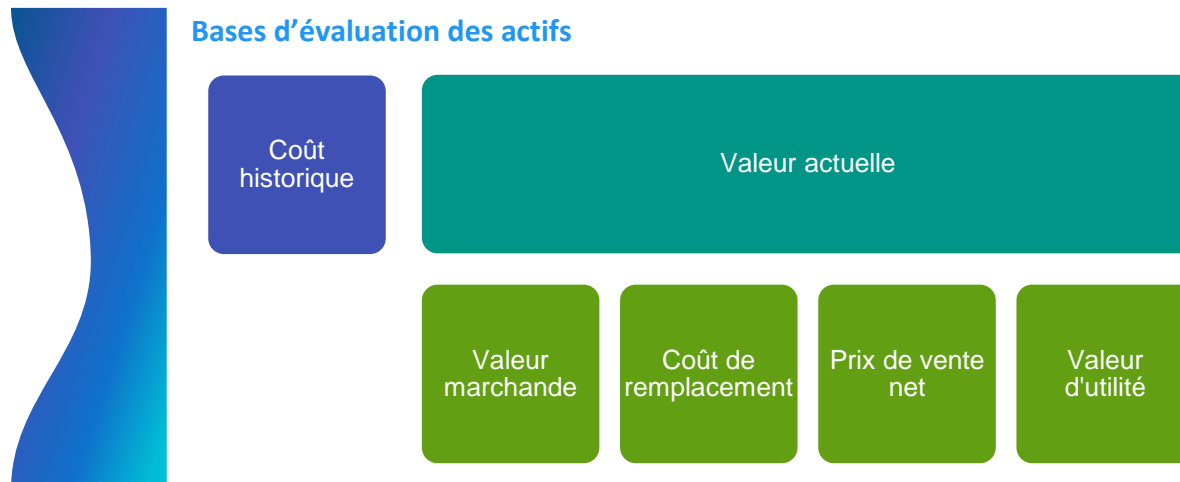
Pour déterminer si un élément doit être comptabilisé, il faut tenir compte de deux types d'incertitude. La première est l'incertitude quant à savoir si la définition d'un élément a été satisfaite. La seconde est l'incertitude de mesure, c'est-à-dire si l'élément peut être mesuré d'une manière qui permet d'atteindre les caractéristiques qualitatives.

Pour déterminer si un élément doit être comptabilisé, il faut tenir compte de deux types d'incertitude. La première est l'incertitude quant à savoir si la définition d'un élément a été satisfaite. La seconde est l'incertitude de mesure, c'est-à-dire si l'élément peut être mesuré d'une manière qui permet d'atteindre les caractéristiques qualitatives.

L'IPSASB a estimé que les définitions des éléments ne devraient pas contenir de critères de reconnaissance. Par conséquent, un article peut satisfaire à la définition d'un élément, mais ne pas répondre aux critères de reconnaissance parce qu'il ne peut pas être mesuré de manière fiable.

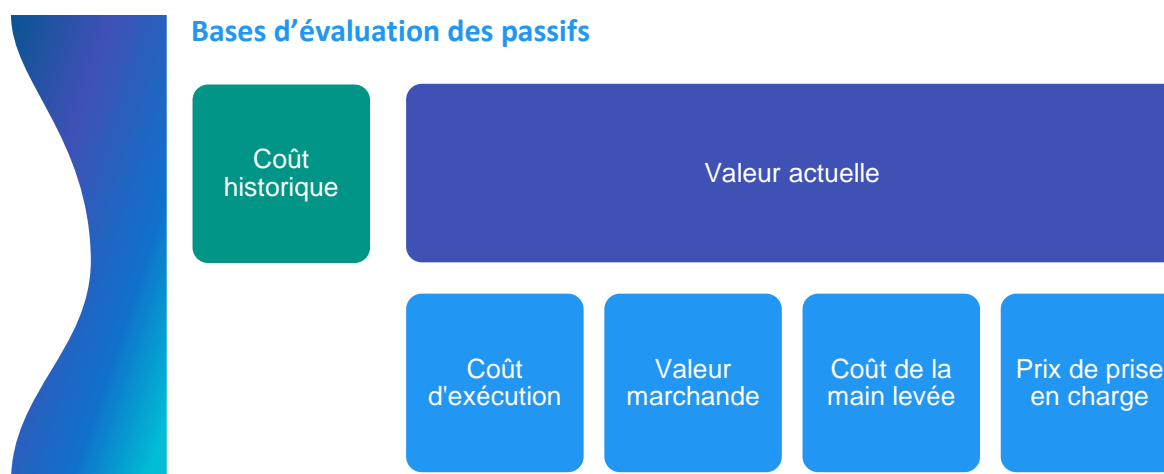
## Bases d'évaluation des actifs et des passifs dans les états financiers

L'objectif de l'évaluation est de sélectionner les bases de mesure qui reflètent le plus fidèlement le coût des services, la capacité opérationnelle et la capacité financière de l'entité d'une manière utile pour demander des comptes à l'entité et aux fins de la prise de décisions. Le cadre conceptuel identifie un certain nombre de bases de mesure pour mesurer les actifs et les passifs.



Le Cadre définit cinq bases de mesure pour les actifs et fournit des directives sur les circonstances de haut niveau, mais non spécifiques, lorsqu'il est approprié de les appliquer. Après mûre réflexion, l'IPSASB a décidé de ne pas définir la « juste valeur », mais plutôt la **valeur marchande**. De plus, le cadre conceptuel suggère que, pour les entités qui adoptent des valeurs actuelles, le **coût de remplacement** peut être la base d'évaluation appropriée pour les actifs spécialisés qui sont détenus principalement pour la prestation de services, plutôt que pour la génération de flux de trésorerie.

Le **prix de vente net** et la **valeur d'utilité** sont également identifiés comme bases de mesure. Ils sont susceptibles d'être utilisés dans des circonstances plus limitées, par exemple lorsqu'une décision a été prise quant à la vente d'un actif et pour déterminer les dépréciations.



Il s'agit des bases d'évaluation identifiées dans le Cadre conceptuel des passifs. **Le coût historique** est de nouveau déterminé.

**Le coût d'exécution** est : Les coûts que l'entité engagera pour remplir les obligations représentées par le passif, en supposant qu'elle le fasse de la manière la moins coûteuse.

**Le coût de la mainlevée** fait référence au montant d'une sortie immédiate de l'obligation. Le coût de la mainlevée est le montant que soit le créancier acceptera en règlement de sa créance, soit un tiers facturera pour accepter le transfert de la responsabilité du débiteur.

**Le prix de prise en charge** est le montant que l'entité serait rationnellement disposée à accepter en échange de la prise en charge d'un passif existant.

**Le coût d'exécution** sera souvent la base d'évaluation pertinente, car dans le cas d'opérations sans contrepartie directe dans le secteur public, il existe souvent des circonstances très limitées dans lesquelles un tiers acceptera le transfert d'un passif ou la preuve du montant qu'une entité serait rationnellement disposée à accepter en échange de la prise en charge d'un passif existant. Néanmoins, il peut y avoir des circonstances où le coût de rejet et le prix de prise en charge fournissent des renseignements pertinents.



### Présentation dans les rapports financiers à usage général

- Sélection de l'information
- Lieu de l'information
- Organisation de l'information

Le cadre conceptuel adopte une perspective de présentation de portée plus large, en tenant compte de la façon dont l'information devrait être présentée dans les rapports financiers à usage général, et pas seulement dans les états financiers.

Les décisions relatives à la sélection de l'information portent sur les renseignements déclarés :

- Dans les états financiers; et
- Dans les GPFRs en dehors des états financiers (Autres GPFRs).

Les décisions sur l'emplacement de l'information sont prises au sujet de:

- L'information du rapport financier se trouve à l'intérieur; et
- La composante d'un rapport financier d'information se trouve

L'organisation de l'information traite de l'arrangement, du regroupement et de l'ordre de l'information, ce qui comprend des décisions sur:

- Comment l'information est organisée dans un GPFR; et
- La structure Générale d'un GPFR.

### Questions et discussions

Ainsi s'achève notre session sur le Cadre conceptuel. Les participants doivent se référer aux questions de révision pour tester leurs connaissances.

Visitez le site web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>



## Questions de révision

### Question 1

En cas d'incompatibilité entre les normes IPSAS et le cadre conceptuel, les préparateurs devraient appliquer le cadre conceptuel.

**Vrai ou Faux ?**

### Question 2

Quelles sont les caractéristiques du secteur public que l'IPSASB a identifiées comme sous-tendant l'élaboration des normes IPSAS et qui sont abordées dans la préface du cadre conceptuel du secteur public ?

### Question 3

Les éléments sont les éléments constitutifs à partir desquels les états financiers sont construits.

Quels éléments le cadre conceptuel identifie-t-il ?

**Quels éléments le cadre conceptuel identifie-t-il ?**

## Réponses aux questions de la révision

### Question 1

La bonne réponse est “Faux”.

Le Cadre conceptuel n'établit pas d'exigences faisant autorité en matière d'information financière par les entités du secteur public qui adoptent les IPSAS, pas plus qu'il ne l'emporte sur les exigences des IPSAS ou des Directives de Pratiques Recommandées (RPG). Les exigences faisant autorité en matière de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des transactions et autres événements et activités sont spécifiées dans les IPSAS. En cas de conflit entre les exigences d'une norme IPSAS et le cadre conceptuel, les entités doivent suivre les IPSAS.

### Question 2

Les principales caractéristiques du secteur public qui sont reconnues et prises en compte dans le cadre conceptuel du secteur public sont les suivantes :

- **Le volume et l'importance financière des opérations sans contrepartie directe, y compris les opérations involontaires;**
- **L'importance du budget approuvé**
- **La nature et l'objet des actifs dans le secteur public**
- **La longévité du secteur public et la nature des programmes du secteur public**
- **Le rôle réglementaire des entités du secteur public**
- **Relation avec les rapports statistiques**

### Question 3

Les éléments identifiés dans le cadre conceptuel sont les suivants :

**Un actif** est une ressource actuellement contrôlée par l'entité à la suite d'un événement passé.

Un **passif** est une obligation actuelle de l'entité pour une sortie de ressources résultant d'un événement passé.

**Un Produit** est une augmentation de la situation financière nette de l'entité, autres qu'une augmentation résultant des apports de propriété.

**Une Charge** est une diminution de la situation financière nette de l'entité, autre qu'une diminution découlant des distributions de propriété.

**Apports de propriété** sont des entrées de ressources à une entité, apportées par des parties externes en leur qualité de propriétaires, qui établissent ou augmentent un intérêt dans la situation financière nette de l'entité.

**Distributions de propriété** sont des sorties de ressources de l'entité, distribuées à des parties externes en leur qualité de propriétaires, qui rapportent ou réduisent un intérêt dans la situation financière nette de l'entité.



---

## Directives de Pratiques Recommandées



## Directives de Pratiques Recommandées

- RPG 1, Rapport sur la viabilité à long terme des finances d'une entité
- RPG 2, Rapport de gestion
- RPG 3, Rapport sur la performance des services.

L'IPSASB a élaboré des lignes directrices sur les pratiques recommandées pour traiter des aspects de l'information financière à usage général qui ne font pas partie des états financiers. Parce que ceux-ci traitent souvent de domaines en évolution ou en développement de la déclaration, les RPG ne sont pas obligatoires.

### RPG 1, Rapport sur la viabilité à long terme des finances publiques

Le Guide des pratiques recommandées (RPG) fournit des orientations sur la communication d'informations sur la viabilité à long terme des finances d'une entité du secteur public (« information sur la viabilité budgétaire à long terme »). Le RPG fournit également des informations sur l'impact des politiques et décisions actuelles prises à la date d'établissement des états financiers sur les entrées et sorties futures et complète les informations contenues dans les états financiers à usage général (« états financiers »).

L'objectif de ce rapport est de fournir une indication de la viabilité à long terme projetée des finances d'une entité sur un horizon temporel spécifié conformément aux hypothèses énoncées.

Les états financiers sont au cœur de l'information financière. Toutefois, ils ne fournissent pas d'information sur (a) les entrées de fonds pour les ressources attendues qui seront réalisées à l'avenir mais qui ne sont pas comptabilisées comme actifs à la date de clôture ou (b) les obligations futures qui ne sont pas comptabilisées comme passifs à la date de clôture. Les informations sur la viabilité à long terme des finances d'une entité peuvent donc compléter les informations contenues dans les états financiers et contribuer à la réalisation des objectifs de l'information financière.



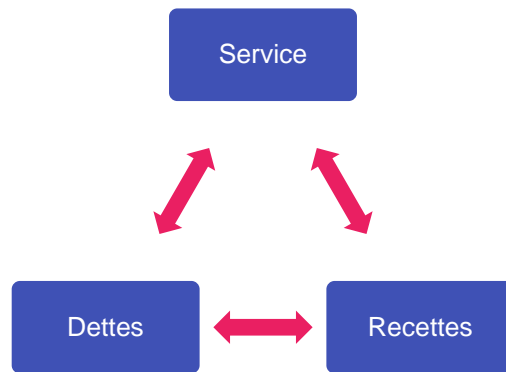
### Information sur la viabilité fiscale à Long terme sous RPG 1

- Des projections des flux entrants et sortants futurs, qui peuvent être affichées sous forme de tableaux ou de graphiques, et une discussion narrative expliquant les projections
- Une discussion narrative des dimensions de la viabilité fiscale à long terme, y compris les indicateurs utilisés pour décrire les dimensions; et
- Une discussion narrative des principes, des hypothèses et de la méthodologie qui sous-tendent les projections.

Selon le RPG 1, les informations sur la viabilité fiscale à long terme comprennent généralement les informations ci-dessus.

Une entité présente des projections des entrées et des sorties futures, y compris les dépenses en immobilisations qui sont préparées sur la base des hypothèses actuelles et des hypothèses concernant les conditions économiques et autres futures.

## Dimensions de la viabilité fiscal à Long terme



Les trois dimensions sont interdépendantes car les changements dans une dimension affectent les autres dimensions. Par exemple, les services futurs et les droits aux bénéficiaires (la dimension service) sont financés par les recettes et/ou la dette. Une seule dimension peut être analysée en maintenant les deux autres dimensions constantes. Par exemple, en maintenant constants les niveaux existants de services et de revenus, une entité peut illustrer l'effet de telles hypothèses sur le niveau d'endettement. Les relations entre les dimensions de la viabilité budgétaire à long terme sont illustrées dans le RPG.

Il y a deux aspects à chaque dimension : la capacité et la vulnérabilité. La capacité est la capacité de l'entité à changer ou à influencer la dimension, et la vulnérabilité est l'étendue de la dépendance de l'entité à l'égard de facteurs indépendants de sa volonté ou de son influence.

### RPG 2, Rapport financier ( Discussion et analyse des états financiers)

La présente directive sur les pratiques recommandées fournit des conseils pour la préparation et la présentation de la discussion et de l'analyse des états financiers. La discussion et l'analyse des états financiers aident les utilisateurs à comprendre la situation financière, le rendement financier et les flux de trésorerie présentés dans les états financiers à usage général (ci-après appelés « états financiers »).

### RPG 2: Rapport financier (Discussion et analyse des états financiers)

Une explication des éléments, transactions et événements significatifs présentés dans les états financiers d'une entité et des facteurs qui les ont influencés.

La discussion et l'analyse des états financiers fournissent des renseignements utiles aux utilisateurs aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions en leur permettant de mieux comprendre les activités de l'entité du point de vue de l'entité elle-même. Il offre également la possibilité de refléter l'interprétation par l'entité des éléments, transactions et événements importants ayant une incidence sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité. Par conséquent, l'analyse des états financiers complète l'information contenue dans les états financiers.

Le contenu de l'analyse des états financiers doit être conforme aux états financiers et aux éléments, opérations et événements sous-jacents, ainsi qu'aux hypothèses telles que celles relatives à la comptabilisation et à l'évaluation.



### RPG 2: Informations à fournir

- Aperçu des opérations
- Objectifs et stratégies
- Analyse des états financiers
- Principaux risques et incertitudes.

L'examen et l'analyse des états financiers devraient comprendre les éléments suivants, sans se contenter de reproduire l'information contenue dans les états financiers :

- a) Un aperçu des opérations de l'entité et de l'environnement dans lequel elle opère;
- b) Informations sur les objectifs et les stratégies de l'entité;
- c) Une analyse des états financiers de l'entité, y compris les changements et tendances significatifs de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité; et
- d) Une description des principaux risques et incertitudes de l'entité qui influent sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie, une explication de l'évolution de ces risques et incertitudes depuis la dernière date de clôture et ses stratégies pour supporter ou atténuer ces risques et incertitudes.

### RPG 3, Reporting Service Performance Information

La fonction principale des gouvernements et de la plupart des entités du secteur public est de fournir des services aux mandants. Les utilisateurs des rapports financiers à usage général (GPFRRs) ont besoin d'information sur le rendement des services pour tenir les entités responsables et prendre des décisions, y compris des décisions concernant les ressources pour les services.

*Le rapport sur la performance des services prend en charge les rapports des entités sur les informations de haute qualité sur le rendement des services.*



### RPG 3: Informations à fournir

- Objectifs de la Performance des Services
- Indicateurs de Performance
- Coût total.

L'information sur le rendement du service est une information sur les services que l'entité fournit, les objectifs de performance de service d'une entité et la mesure dans laquelle elle atteint ces objectifs.



### Objectifs de Performance de Services

- Un objectif de performance des services est une description du ou des résultats prévus qu'une entité vise à atteindre, exprimés en termes d'intrants, d'extrants, de résultats ou d'efficacité.

Les objectifs de performance des services peuvent être exprimés à l'aide d'indicateurs de rendement des intrants, des extrants, des résultats ou de l'efficacité; ou par une combinaison d'un ou de plusieurs de ces quatre indicateurs de rendement. Un objectif de rendement de service peut également être exprimé à l'aide d'une description narrative d'un état futur souhaité résultant de la prestation de services.

### *Indicateurs de performance*

Les indicateurs de performance peuvent être des mesures quantitatives, des mesures qualitatives et/ou des descriptions qualitatives de la nature et de la mesure dans laquelle une entité utilise les ressources, fournit des services et atteint ses objectifs de rendement en matière de services.

### *Atteinte des objectifs de performance de Service*

L'information sur la performance du service présentée devrait être adaptée aux objectifs de performance du service de l'entité. L'information sur la performance réelle des services peut comprendre des indicateurs de rendement en matière d'efficacité.



### Types d'indicateurs de Performance

- Intrants
- Extrants
- Résultats
- Efficience
- Efficacité

Les types d'indicateurs de performance se présentent comme suit:

- **Intrants:** les intrants sont les ressources utilisées par une entité pour fournir des extrants.
- **Extrants:** les extrants les services fournis par une entité à des destinataires extérieurs à l'entité.
- **Résultats:** les résultats sont les impacts sur la société qui résultent des extrants de l'entité ou qui sont raisonnablement attribuables à ceux-ci.
- **Efficience:** L'efficience est la relation entre a) les intrants et les produits, ou b) les intrants et les résultats.
- **Efficacité:** L'efficacité est la relation entre les résultats réels et les objectifs de rendement du service.

### *Principes de Présentation des informations sur la performance des services*

La présentation de l'information sur la performance des services devrait être adaptée aux objectifs de performance de l'entité en matière de services. Il devrait préciser la relation entre les objectifs de performance de service de l'entité et ses réalisations en matière de performance de service.

La présentation de l'information sur la performance des services devrait répondre aux caractéristiques qualitatives des rapports financiers.

Les contraintes omniprésentes sur l'information dans les GPFRs devraient également s'appliquer à l'information sur la performance des services.

Les informations sur la performance des services présentées devraient tenir compte de la situation particulière de l'entité.

### Questions et Discussions

Ceci conclut notre session sur les directives de pratiques recommandées (RPG). Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Visitez le site web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>



## Question de révision

### Question 1

Lequel des énoncés suivants décrit le mieux les directrices de pratiques recommandées ?

- a) des directives obligatoires sur les domaines de l'information financière à usage général qui ne figurent pas dans les états financiers;
- b) des directives obligatoires sur les domaines de l'information financière à usage général dans les états financiers; ou
- c) Indications non obligatoires sur les domaines de l'information financière à usage général qui ne font pas partie des états financiers.

### Question 2

Quelles sont les trois dimensions de la viabilité fiscale à long terme ?

### Question 3

Quel type d'indicateur de performance évalue la relation entre les résultats réels et les objectifs de performance du service ?

## Réponses aux questions de révision

### Question 1

La bonne réponse est c) des indications non obligatoires sur les domaines de l'information financière à usage général qui ne figurent pas dans les états financiers.

Des lignes directrices sur les pratiques recommandées ont été élaborées pour traiter des aspects de l'information financière à usage général qui ne font pas partie des états financiers. Étant donné qu'elles portent souvent sur des domaines de déclaration en évolution ou en développement, les lignes directrices sur les pratiques recommandées ne sont pas obligatoires.

### Question 2

Les trois dimensions de la viabilité budgétaire à long terme sont les suivantes :


- a) Dimension Service
- b) Dimension des recettes
- c) Dimension de la dette

### Question 3

Le type d'indicateur de performance évalue la relation entre les résultats réels et les objectifs de performance du service est **l'efficacité**.

Les autres types d'indicateurs de rendement sont les suivants :

- **Intrants**: les intrants sont les ressources utilisées par une entité pour fournir des extrants.
- **Extrants**: les extrants les services fournis par une entité à des destinataires extérieurs à l'entité.
- **Résultats**: les résultats sont les impacts sur la société qui résultent des extrants de l'entité ou qui sont raisonnablement attribuables à ceux-ci.
- **Efficiences**: L'efficacité est la relation entre a) les intrants et les produits, ou b) les intrants et les résultats.



**Information financière selon la méthode de  
comptabilité de caisse**

## IPSAS sur la base de la comptabilité de caisse

L'IPSASB considère que les IPSAS sur la base de la comptabilité de caisse constituent une étape importante dans l'amélioration de la cohérence et de la comparabilité de l'information financière selon la comptabilité de caisse et encourage l'adoption de la présente norme. Toutefois, l'adoption de ces normes IPSAS ne doit pas être considérée comme la fin du parcours. L'IPSASB encourage les gouvernements à passer à la comptabilité d'exercice et à harmoniser les exigences nationales avec les IPSAS préparées à l'intention des entités adoptant la comptabilité d'exercice. Les entités qui ont l'intention d'adopter la méthode de la comptabilité d'exercice à un moment donné dans l'avenir pourraient trouver utiles d'autres publications de l'IPSASB, en particulier l'étude 14 relative à la transition vers la comptabilité d'exercice : ([\*Study 14, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities\*](#)).



### Structure de la norme

- Deux parties
- Part 1 – Obligatoire
- Part 2 – Encourager les informations supplémentaires.

Les normes IPSAS sur la base de la comptabilité de caisse comportent deux parties.

La partie 1 est obligatoire. La présente partie énonce les exigences applicables à toutes les entités qui préparent des états financiers à usage général selon la comptabilité de caisse. Partie 1 :

- Définir la comptabilité de caisse;
- Établir les exigences relatives à la divulgation d'informations dans les états financiers et les notes annexées; et
- Traiter d'un certain nombre de questions spécifiques en matière de reporting.

Une entité qui prétend présenter des informations selon les IPSAS sur la base de la comptabilité de caisse doit se conformer à toutes les exigences de la présente partie de la norme.

La partie 2 n'est pas obligatoire. Elle identifie les méthodes comptables et les informations supplémentaires qu'une entité est encouragée à adopter. Celles-ci visent à améliorer sa responsabilité financière et la transparence de ses états financiers. La partie 2 comprend également des explications sur d'autres méthodes de présentation de certaines informations.



### Objective

- Prescrire la manière dont les états financiers à usage général doivent être présentés selon la méthode de comptabilité de caisse
- Les informations sur les encaissements, les paiements en espèces et les soldes de trésorerie d'une entité sont nécessaires à des fins de reddition de comptes et fournissent des informations utiles pour évaluer la capacité de l'entité à générer suffisamment de liquidités à l'avenir ainsi que les sources et utilisations probables de la trésorerie.

L'IPSAS selon la comptabilité de caisse a pour objet de prescrire la manière dont les états financiers à usage général doivent être présentés selon la méthode de la comptabilité de caisse.

Les informations sur les encaissements, les paiements en espèces et les soldes de trésorerie d'une entité sont nécessaires à des fins de reddition de comptes et fournissent des informations utiles pour évaluer la capacité de l'entité à générer suffisamment de liquidités à l'avenir et les sources et utilisations probables de la trésorerie.

Dans la prise et l'évaluation des décisions en ce qui concerne l'affectation des ressources de trésorerie et la durabilité des activités de l'entité, les utilisateurs doivent comprendre le calendrier et la certitude des encaissements et des décaissements.

La conformité aux exigences et aux encouragements de la norme améliorera l'information financière complète et transparente des encaissements, des décaissements et des soldes de trésorerie de l'entité. Cela améliorera également la comparabilité avec les propres états financiers de l'entité des périodes précédentes et avec les états financiers d'autres entités qui adoptent la comptabilité de caisse.

Les informations requises par les IPSAS selon la comptabilité de caisse ne concernent que les encaissements, les décaissements et les soldes de trésorerie. Il s'agit de beaucoup moins d'information que ce qui est fourni selon la méthode de la comptabilité d'exercice.



## Définitions

- Trésorerie
  - Encaisse, dépôt à vue et équivalents de trésorerie.
- Comptabilité de caisse
  - Une méthode comptable qui ne comptabilise les transactions et autres événements que lorsque des espèces sont reçues ou payées.
- Equivalents de trésorerie
  - Placements à court terme très liquides qui sont facilement convertibles en liquidités connues et qui sont soumis à un risque négligeable de variation de valeur
  - Habituellement trois mois ou moins jusqu'à l'échéance.

Les normes IPSAS sur la base de la comptabilité de caisse comprennent d'autres définitions :

- Les flux de trésorerie sont des entrées et des sorties de trésorerie.
- Les paiements en espèces sont des sorties de fonds.
- Les rentrées de fonds sont des entrées de fonds.
- Le contrôle de la trésorerie survient lorsque l'entité peut utiliser ou bénéficier d'une autre manière de la trésorerie dans la poursuite de ses objectifs et peut exclure ou réglementer l'accès d'autres personnes à cet avantage.

Étant donné que la définition de la trésorerie utilisée dans les IPSAS basées sur la trésorerie inclut les équivalents de trésorerie, elle est cohérente avec la définition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie utilisée dans IPSAS 2, Tableaux des flux de trésorerie.



## Etats financiers

- Un état des encaissements et décaissements qui comptabilise toutes les encaisses, les paiements de trésorerie et les soldes de trésorerie contrôlés par l'entité;
- Méthodes comptables et notes explicatives; et
- Lorsque l'entité met à la disposition du public son budget approuvé, une comparaison du budget et des montants réels soit sous la forme d'un état financier supplémentaire distinct, soit sous la forme d'une colonne budgétaire dans l'état des encaissements et des décaissements.

L'état des encaissements et des décaissements comptabilise toutes les encaisses, les paiements de trésorerie et les soldes de trésorerie contrôlés par l'entité. Il est important de savoir quand une entité contrôle des liquidités.

Les montants déposés sur le compte bancaire d'une entité sont contrôlés par cette entité. Dans certains cas, les liquidités qu'une entité gouvernementale:

- a) Perçoit au nom de son gouvernement (ou d'une autre entité) est déposé dans son propre compte bancaire avant d'être transféré au Trésor ou à un autre compte des administrations publiques; et
- b) Est à transférer à des tiers au nom de son gouvernement est initialement déposé dans son propre compte bancaire avant le transfert au destinataire autorisé.

Dans ces cas, l'entité ne contrôlera l'encaisse que pour la période au cours de laquelle l'encaisse réside dans son compte bancaire avant le transfert au Revenu consolidé ou à un autre compte bancaire contrôlé par le gouvernement, ou à des tiers.

Les entités peuvent choisir de divulguer des informations supplémentaires. Lorsque ces renseignements supplémentaires ne sont pas préparés selon la méthode de comptabilité de caisse, ils sont présentés dans les notes. Les informations fournies doivent être clairement décrites et facilement compréhensibles.



## Informations à présenter

- Total des encaissements et des décaissements
  - Classification appropriée aux opérations de l'entité
- Soldes de trésorerie d'ouverture et de clôture
  - Les soldes non disponibles pour l'usage de l'entité ou soumis à des restrictions externes sont indiqués dans les notes.
- Montants – Base brut, sauf:
  - Opérations administrées pour le compte d'une autre entité
  - Postes pour lesquels le chiffre d'affaires est rapide, les montants sont importants et les échéances courtes.

L'état des encaissements et des paiements doit présenter les montants suivants pour la période visée par le rapport :

- Total des encaissements de l'entité montrant séparément une sous-classification du total des encaissements en utilisant une base de classification appropriée aux opérations de l'entité;
- Total des paiements en espèces de l'entité montrant séparément une sous-classification du total des paiements en espèces en utilisant une base de classification appropriée aux opérations de l'entité; et
- Soldes de trésorerie d'ouverture et de clôture de l'entité.

L'entité doit indiquer dans l'annexe aux états financiers, accompagnée d'un commentaire, la nature et le montant :

- Des soldes de trésorerie significatifs qui ne sont pas disponibles pour l'utilisation par l'entité;
- Des soldes de trésorerie importants soumis à des restrictions externes; et
- Facilités d'emprunt non utilisées qui pourraient être disponibles pour des activités d'exploitation futures et pour régler des engagements en capital, en indiquant toute restriction à l'utilisation de ces facilités.

Le total des encaissements et des décaissements, ainsi que les encaissements et décaissements pour chaque sous-classification des rentrées et des paiements de fonds, doivent être déclarés sur une base brute, sauf que les encaissements et les décaissements peuvent être déclarés sur une base nette lorsque :

- Ils découlent d'opérations que l'entité administre pour le compte d'autres parties et qui sont comptabilisées dans l'état des encaissements et des décaissements; ou
- Ils concernent des éléments pour lesquels le chiffre d'affaires est rapide, les montants sont importants et les échéances courtes.

Les postes, rubriques et sous-totaux doivent être présentés dans l'état des encaissements et décaissements lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour présenter fidèlement les encaissements, les décaissements et les soldes de trésorerie de l'entité.

Le choix par une entité des classifications des encaissements et des décaissements divulgués relève du jugement professionnel. Les IPSAS selon la comptabilité de caisse fournissent des indications sur cette sélection et des exemples de différentes classifications qui peuvent convenir à certaines entités:

“Le total des encaissements peut être classé, par exemple, de manière à identifier séparément les encaissements provenant de : l'impôt ou l'affectation de crédits; subventions et dons; les emprunts; le produit de la cession d'immobilisations corporelles; et d'autres activités courantes de prestation de services et de négociation. Le total des décaissements peut être classé pour, par exemple, identifier séparément les paiements en espèces en ce qui concerne: les activités continues de prestation de services, y compris les transferts aux mandants ou à d'autres gouvernements ou entités; les programmes de réduction de la dette; les acquisitions d'immobilisations corporelles; et toute activité commerciale. D'autres présentations sont également possibles, par exemple le total des encaissements peut être classé en fonction de leur source et les décaissements peuvent être sous-classés en fonction de la nature des paiements ou de leur fonction ou programme au sein de l'entité, selon le cas.”

### Paiements selon les fonctions

Un exemple de la façon dont les paiements en espèces pourraient être classés selon leur fonction est présenté ci-dessous.

	200X Paiements	200X-1 Paiements
<b>Services de santé</b>	(x)	(x)
<b>Services d'éducation</b>	(x)	(x)
<b>Acquisitions d'immobilisations</b>	(x)	(x)
<b>Coûts d'emprunt</b>	(x)	(x)
<b>Autres</b>	(x)	(x)
<b>Total des paiements</b>	(x)	(x)



## Paievements selon la nature

Un exemple de la façon dont les paiements en espèces pourraient être classés selon leur nature est présenté ci-dessous.

	200X Paievements	200X-1 Paievements
<b>Traitements et salaires</b>	(x)	(x)
<b>Frais de transport</b>	(x)	(x)
<b>Acquisitions d'immobilisations</b>	(x)	(x)
<b>Coûts d'emprunt</b>	(x)	(x)
<b>Autres</b>	(x)	(x)
<b>Total des paievements</b>	(x)	(x)

## Notes et méthodes comptables

- Notes
  - Base de préparation
  - Méthodes comptables spécifiques
  - Informations supplémentaires nécessaires à une présentation équitable
  - Présenté de manière systématique
- Méthodes comptables
  - Chaque méthode nécessaire à une bonne compréhension
- Erreurs corrigées dans le solde de trésorerie d'ouverture
  - Période comparative retraitée.

Les notes afférentes aux états financiers d'une entité doivent :

- Présenter des informations sur la base de préparation des états financiers et les méthodes comptables spécifiques retenues et appliquées pour les transactions importantes et autres événements; et
- Fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans les états financiers, mais qui sont nécessaires pour une présentation fidèle des encaissements, des décaissements et des soldes de trésorerie de l'entité.

Les notes afférentes aux états financiers devraient être présentées de manière systématique. Chaque élément figurant au recto de l'état des rentrées de fonds et des paiements et des autres états financiers doit faire l'objet d'un renvoi à toute information connexe contenue dans les notes.

La section des notes afférentes aux états financiers relative aux méthodes comptables doit décrire chaque méthode comptable spécifique nécessaire à une bonne compréhension des états financiers, y compris la mesure dans laquelle l'entité a appliqué les dispositions transitoires des normes IPSAS sur la base de la comptabilité de caisse.

Les traitements comptables inappropriés ne sont corrigés ni par la divulgation des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou des documents explicatifs.

Lorsqu'une erreur survient relativement à un solde de trésorerie indiqué dans les états financiers, le montant de l'erreur qui se rapporte à des périodes antérieures doit être comptabilisé en ajustant l'encaisse au début de la période. Les informations comparatives devraient être regroupées, à moins qu'il ne soit impossible de le faire.

Les traitements comptables inappropriés ne sont corrigés ni par la divulgation des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou des documents explicatifs.

Lorsqu'une erreur survient relativement à un solde de trésorerie indiqué dans les états financiers, le montant de l'erreur qui se rapporte à des périodes antérieures doit être comptabilisé en ajustant l'encaisse au début de la période. Les informations comparatives devraient être regroupées, à moins qu'il ne soit impossible de le faire.



### Budget (Lorsqu'il est rendu public)

- Budgets initial et final
- Montants réels sur une base comparable
- Explication des différences matérielles
  - Note de divulgation
  - Autres documents (Renvois) lorsqu'ils sont disponibles
- Rapprochement des montants réels sur une base comparable et des montants réels dans les états financiers.

Une entité qui met à la disposition du public son ou ses budgets approuvés doit présenter une comparaison des montants budgétaires et des montants réels soit sous la forme d'un état financier supplémentaire distinct, soit sous forme de colonnes budgétaires supplémentaires dans l'état des encaissements et des décaissements.

La comparaison des montants budgétaires et réels devrait présenter séparément pour chaque niveau de contrôle législatif:

- Les montants du budget initial et final;
- Les montants réels sur une base comparable; et
- À titre de note, une explication des différences significatives entre le budget et les montants effectifs (à moins qu'une telle explication ne figure dans d'autres documents publics publiés en même temps que les états financiers et qu'un renvoi à ces documents ne soit fait dans les notes).

Une entité ne peut présenter une comparaison des montants budgétaires et réels sous forme de colonnes budgétaires supplémentaires dans l'état des encaissements et des paiements que lorsque les états financiers et le budget sont établis sur une base comparable.

Les montants effectifs présentés sur une base comparable au budget devraient, lorsque les états financiers et le budget ne sont pas établis sur une base comparable, être rapprochés du total des rentrées de fonds et du total des paiements en espèces, en indiquant séparément les différences de base, de calendrier et d'entité. Le rapprochement peut être indiqué au recto de l'état comparatif des montants budgétaires et réels ou dans les notes afférentes aux états financiers.

## Partie 2: Encourager des informations supplémentaires

- Continuité d'exploitation
- Opérations administratives
- Principales catégories de flux de trésorerie
- Informations sur les parties liées
- Actifs, Passifs, Recettes et dépenses
- Comparaison avec le Budget
- Etats financiers consolidés
- Partenariats
- Paiements par des tiers
- Bénéficiaires de l'aide extérieure et autres
- Format de l'état des flux de trésorerie.

### **Continuité d'exploitation**

Les entités sont encouragées à évaluer leur capacité à poursuivre leurs activités. La divulgation d'incertitudes importantes liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Les IPSAS selon la comptabilité de caisse indiquent que la détermination de la continuité d'exploitation d'une entité est principalement pertinente pour les entités individuelles plutôt que pour le gouvernement dans son ensemble.

### **Opérations administratives**

Une entité est encouragée à indiquer le montant et la nature des flux de trésorerie et des soldes de trésorerie résultant d'opérations administrées par l'entité en tant qu'agent pour le compte de tiers lorsque ces montants échappent au contrôle de l'entité.

### **Principales catégories de flux de trésorerie**

Une entité est encouragée à publier des informations:

- a) une analyse du total des encaissements à l'aide d'une classification fondée soit sur la nature des paiements, soit sur leur fonction au sein de l'entité, selon le cas; et
- b) Provenant des emprunts. En outre, le montant des emprunts peut être classé en fonction du type et de la source.

### **Informations sur les parties liées**

Une entité est encouragée à fournir les informations requises IPSAS 20, Informations à fournir par des parties liées (voir le module Présentation).

### **Actifs, Passifs, Recettes et dépenses**

Une entité est encouragée à fournir des informations sur les actifs, les passifs, les produits et les dépenses de l'entité.

La divulgation de renseignements sur les actifs, les passifs ainsi que les coûts et les revenus de programmes et d'activités particuliers améliorera la responsabilisation et fournira des renseignements utiles à la prise de décisions.

Ces divulgations peuvent ne pas être exhaustives en premier lieu; Les entités sont encouragées à les développer progressivement et à s'en inspirer au fur et à mesure qu'elles adoptent pleinement les IPSAS

### Comparaison avec le Budget

Si l'entité ne rend pas public son budget approuvé, elle est néanmoins encouragée à publier une comparaison des montants réels avec les budgets. Les entités qui rendent leur budget public sont tenues de divulguer une comparaison des montants budgétaires et réels (voir plus haut dans ce module).

### Partenariats

L'entité est encouragée à fournir des informations sur les partenariats qui sont nécessaires pour présenter fidèlement les encaissements et les paiements de l'entité au cours de la période et les soldes de trésorerie à la date de clôture

### Paiements par des tiers

Lorsque, au cours de la période de reporting, une entité déclarante a été officiellement informée que des paiements ont été effectués pour régler directement ses obligations ou acheter des biens et des services à son profit par des tiers (ou qu'elle a autrement vérifié que de tels paiements ont été effectués), l'entité est encouragée à fournir des informations sur:

- a) Total des paiements effectués par ces tiers; et
- b) Une sous-classification du montant total de ces paiements en utilisant une base de classification appropriée à l'exploitation de l'entité.

### Format de l'état des flux de trésorerie

L'entité qui achève l'adoption des IPSAS d'exercice est encouragée à présenter un état des encaissements et des paiements dans le même format que celui exigé par IPSAS 2, Tableaux des flux de trésorerie.

## Etats financiers consolidés

### Définitions

- Entités contrôlée
  - Entité sous le contrôle d'une autre entité
- Entité contrôlante
  - Entité ayant une ou plusieurs entités contrôlées
- Entité économique
  - Une entité contrôlante et ses entités contrôlées

### Procédures de consolidation

- Soldes de trésorerie et opérations éliminées en totalité
- Ajustements pour:
  - Différentes périodes comptables
  - Différentes méthodes comptables.

Une entité contrôlante est encouragée à présenter des états financiers consolidés qui consolident toutes ses entités contrôlées, étrangères et nationales, en appliquant les procédures de consolidation suivantes:

- a) Les soldes de trésorerie et les opérations de trésorerie entre entités au sein de l'entité économique sont entièrement éliminés;
- b) Lorsque les états financiers utilisés dans une consolidation sont établis à des dates de clôture différentes, des ajustements sont opérés pour tenir compte des effets des opérations importantes en espèces intervenues entre ces dates et la date des états financiers de l'entité contrôlante; et

- c) Les états financiers consolidés sont établis selon des conventions comptables uniformes pour les opérations similaires en espèces. S'il n'est pas possible d'utiliser des méthodes comptables uniformes pour établir les états financiers consolidés, ce fait devrait être indiqué en même temps que les proportions des postes des états financiers consolidés auxquels les différentes méthodes comptables ont été appliquées.

### Scénario

- Le ministère A contrôle les agences B et C
- Le ministère A déclare des recettes de 10 000 000 \$ et des encaissements de 9 000 000 \$
- L'agence B déclare des recettes de 2 000 000 \$ et des encaissements de 2 100 000 \$. Les recettes comprennent 1 500 000 \$ (crédits) du ministère A et 300 000 \$ (paiement des services) de l'Agence C
- L'Agence C déclare des recettes de 1 000 000 \$ et des paiements de 900 000 \$
- Quels sont les encaissements de groupe et les totaux des paiements ?

### Réponse:

Encaissements	Ministère A	Agence B	Agence C	TOTAL
Report	10,000,000	2,000,000	1,000,000	<b>13,000,000</b>
Eliminer :				
Le Ministère A paie l'Agence B		(1,500,000)		<b>(1,500,000)</b>
L'Agence C paie l'Agence B		(300,000)		<b>(300,000)</b>
<b>TOTAL</b>	<b>10,000,000</b>	<b>200,000</b>	<b>1,000,000</b>	<b>11,200,000</b>

Décaissements	Ministère A	Agence B	Agence C	TOTAL
Report	9,000,000	2,100,000	900,000	<b>12,000,000</b>
Eliminer:				
Le Ministère A paie l'Agence B	(1,500,000)			<b>(1,500,000)</b>
L'Agence C paie l'Agence B			(300,000)	<b>(300,000)</b>
<b>TOTAL</b>	<b>7,500,000</b>	<b>2,100,000</b>	<b>600,000</b>	<b>10,200,000</b>

Le total des recettes consolidées est de 11 200 000 \$ et le total des décaissements consolidés est de 10 200 000 \$.

## Aide extérieure et autres formes d'assistance

Les IPSAS sur la base de la comptabilité de caisse comprennent les définitions suivantes relatives à l'aide extérieure et aux autres formes d'assistance :

### Aide extérieure

- **Aide extérieure** on entend toutes les ressources publiques que le bénéficiaire peut utiliser ou dont il peut bénéficier d'une autre manière pour atteindre ses objectifs.
- **Ressources officielles** désigne tous les prêts, dons, assistance technique, garanties ou autres formes d'assistance fournis ou engagés en vertu d'un accord contraignant par des organismes multilatéraux ou bilatéraux d'aide extérieure ou par un gouvernement, ou des organismes d'un gouvernement, autres qu'à un bénéficiaire du même pays que le gouvernement ou l'organisme gouvernemental qui fournit ou s'engage à fournir, l'assistance.
  - Bilatérale p. ex., USAID, Direction suisse du développement et de la coopération
  - Multilatéral, p. ex. Banque mondiale, FMI, Nations Unies.

Les normes IPSAS sur la base de la comptabilité de caisse définissent les organismes d'aide extérieure bilatéraux et multilatéraux comme suit :

- Les organismes bilatéraux d'aide extérieure sont des organismes établis en vertu de la législation, de la réglementation ou d'une autre autorité nationale dans le but de fournir une partie ou la totalité de l'aide extérieure de ce pays, ou y compris dans le but de fournir une partie ou la totalité de l'aide extérieure de ce pays.
- Les organismes multilatéraux d'aide extérieure sont tous les organismes créés en vertu d'un accord ou d'un traité international aux fins de fournir une aide extérieure ou y compris aux fins de fournir une aide extérieure.

Le fait que ces agences soient établies par la loi par les gouvernements les distingue des organisations non gouvernementales (ONG).

### Autres formes d'assistance

Autre assistance désigne les ressources fournies par les organisations non gouvernementales (ONG) et les dons et autres formes d'assistance fournis volontairement par des particuliers et des organisations du secteur privé que le bénéficiaire peut utiliser ou dont il peut bénéficier d'une autre manière pour atteindre ses objectifs. Les autres formes d'aide ne comprennent pas les ressources officielles, les taxes, les amendes et les frais, les ressources fournies dans le cadre d'une opération de change ou les ressources fournies par le gouvernement ou les organismes d'un gouvernement du même pays que le bénéficiaire.



## Aide et autres formes d'assistance – Divulgations encouragées

- Montant total de l'aide reçue en espèces
- Aide totale versée par des tiers pour régler directement les obligations de l'entité ou acheter des biens et des services en son nom lorsque le tiers en est avisé ou autrement vérifié par le bénéficiaire
- Le montant total de l'aide reçue sous forme de prêts et de dons
- Catégories importantes de fournisseurs d'aide et montant accordé
- Par catégorie et montant importants, les fins auxquelles l'aide a été reçue et utilisée
- Le solde des prêts d'assistance non utilisés et des subventions disponibles à la date de clôture

Les entités sont encouragées à fournir des informations séparément sur l'aide extérieure reçue et les autres formes d'aide reçues.

Les détails complets des divulgations encouragées pour l'aide extérieure sont les suivants: Les entités sont également encouragées à faire les mêmes divulgations pour d'autres formes d'assistance.

- a) Le montant total de l'aide extérieure reçue en liquidités au cours de la période, à moins qu'il ne soit indiqué comme une catégorie distincte de rentrées de fonds dans l'état des encaissements et des décaissements;
- b) L'aide extérieure totale versée par des tiers au cours de la période pour régler directement les obligations de l'entité ou acheter des biens et des services au nom de l'entité lorsque le tiers en a fait la connaissance ou qu'elle a été vérifiée d'une autre manière par le bénéficiaire;
- c) Le montant total de l'aide extérieure reçue au cours de la période sous forme de prêts et le montant total reçu sous forme de dons;
- d) Les catégories importantes de fournisseurs d'aide extérieure et le montant fourni;
- e) Par catégorie et montant significatifs, les fins auxquelles l'aide extérieure a été reçue et utilisée au cours de la période considérée, en indiquant séparément les montants fournis sous forme de prêts et de dons; et
- f) le solde des prêts et subventions extérieurs non utilisés disponibles à la date de clôture pour financer des opérations futures lorsque le montant des prêts ou subventions disponibles pour le bénéficiaire est spécifié dans un accord contraignant et que le respect de toutes les modalités et conditions substantielles qui déterminent ou affectent l'accès à ce montant est hautement probable, Affiché séparément :
  - (i) Total des prêts au titre de l'aide extérieure;
  - (ii) Total des dons au titre de l'aide extérieure; et
  - (iii) Les fins auxquelles l'aide sous forme de prêts non utilisés et l'aide non utilisée peuvent être utilisées.



## Questions de révision

### Question 1

Les soldes de trésorerie d'ouverture et de clôture de l'entité présentés dans l'état des encaissements et des décaissements doivent inclure les liquidités et les dépôts à vue.

Vrai or Faux?

### Question 2

Les IPSAS selon la comptabilité de caisse exigent que les encaissements soient présentés selon une classification adaptée aux opérations de l'entité.

Les services d'éducation, les services de santé et les services de défense sont des exemples de postes présentés sous quel type de classification ?

### Question 3

Une entité qui met à la disposition du public son ou ses budgets approuvés doit présenter une comparaison des montants budgétaires et des montants réels sous forme de colonnes budgétaires supplémentaires dans l'état des encaissements et des paiements.

Vrao ou Faux ?

## Réponses aux questions de révision

### Question 1

La réponse correcte est “Faux”.

Les soldes de trésorerie d'ouverture et de clôture de l'entité présentés dans l'état des encaissements et des décaissements doivent inclure la trésorerie, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie. Les équivalents de trésorerie sont des placements à court terme (c.-à-d. habituellement trois mois ou moins jusqu'à l'échéance), très liquides, facilement convertibles en liquidités connues et soumis à un risque négligeable de variation de valeur.

### Question 2


Les services d'éducation, les services de santé et les services de défense sont des exemples de postes présentés sous une classification « paiements par fonction ».

L'autre classification illustrée dans les normes IPSAS sur la base de la comptabilité de caisse est une classification « paiements par nature », qui comprend des postes tels que les salaires et traitements et les frais de transport.

### Question 3

La réponse correcte est “Faux”.

Une entité qui rend public son ou ses budgets approuvés est tenue de présenter une comparaison des montants budgétaires et des montants réels. Toutefois, il peut présenter la comparaison soit sous la forme d'un état financier supplémentaire distinct, soit sous la forme de colonnes budgétaires supplémentaires dans l'état des encaissements et des paiements. En outre, une entité peut présenter une comparaison des montants budgétaires et réels sous forme de colonnes budgétaires supplémentaires dans l'état des rentrées de fonds et des paiements uniquement lorsque les états financiers et le budget sont établis sur une base comparable.



---

Les exposés-sondages, les documents de consultation et les autres publications de l'IFAC sont publiés par l'IFAC et ses droits d'auteur.

L'IFAC n'accepte aucune responsabilité pour les pertes causées à toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant au contenu de cette publication, que cette perte soit causée par négligence ou autrement.

Le logo de l'IFAC, « Fédération internationale des comptables » et « IFAC » sont des marques déposées et des marques de service de l'IFAC aux États-Unis et dans d'autres pays.

Droits d'auteur © 2020 par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Tous droits réservés. Une autorisation écrite de l'IFAC est requise pour reproduire, stocker ou transmettre, ou pour faire d'autres utilisations similaires, de ce document, sauf lorsque le document est utilisé pour un usage individuel et non commercial uniquement. Contactez-permissions@ifac.org.