

# INTRODUCTION AUX IPSAS

---



Présentation

## Table des matières

Etats Financiers .....	3
États de la situation financière, de la performance financière et de la variation de l'actif net/des capitaux propres.....	4
Objectifs de Etats Financiers.....	4
Etats Financiers requis .....	5
Informations comparatives .....	5
Présentation et informations à fournir .....	6
Matérialité et agrégation .....	6
Compensation .....	7
Informations minimales sur l'état de la situation financière.....	8
Distinction courant/ non courant.....	9
État consolidé de la situation financière des entités du secteur public .....	9
Statement of Financial Performance .....	10
Items Presented on Face or in Notes.....	11
Charges classées par Nature.....	12
Charges par classification fonctionnelle .....	12
État consolidé de la performance financière des entités du secteur public .....	13
État de la variation de l'actif net/capitaux propres.....	14
Etat de variation de l'actif net/ capitaux propres (suite) .....	14
Entité du secteur public : Etat de variation de l'actif net/ capitaux propres consolidé .....	15
Notes afferents aux états financiers .....	16
Questions et Discussions .....	17
Questions de révision .....	18
Réponses aux questions de révision.....	20
Etat des flux de trésorerie .....	21
Etat des flux de trésorerie.....	22
Objectif de l'état des flux de trésorerie .....	22
Trésorerie et équivalents de trésorerie.....	23
Exemples d'illustration sur la trésorerie et les équivalents de trésorerie .....	23
Illustrative Examples Cash and Cash Equivalents.....	24
Etat des flux de trésorerie.....	24
<b>Présentation des activités opérationnelles.....</b>	<b>26</b>
Etat consolidé du tableau des flux de trésorerie d'une entité du secteur public (Méthode Directe) .....	27

Etat des flux de trésorerie consolidé d'une entité du secteur public (Méthode indirecte).....	28
Compensation .....	29
Informations à fournir.....	29
Questions et Discussions .....	30
Questions de révision .....	31
Réponses aux questions de révision.....	32
Informations relatives aux parties liées .....	33
Transations entre parties liées IPSAS 20.....	34
Objectif.....	34
Définition des parties liées.....	35
Exemples de parties liées.....	35
Opérations entre parties liées .....	36
Informations à fournir.....	36
Questions et Discussions .....	37
Questions de révision .....	38
Réponses aux questions de révision.....	39
Présentation de l'information budgétaire .....	40
Introduction .....	41
Présentation de l'information budgétaire.....	41
Présentation .....	42
Informations à fournir.....	42
Questions et discussions.....	43
Questions de révision .....	44
Réponses aux questions de révision.....	45
Effets des variations des cours des monnaies étrangères .....	46
Effets des variations des cours des monnaies étrangères IPSAS 4.....	47
Champ d'application .....	47
Monnaie fonctionnelle.....	48
Comptabilisation .....	48
Différences de change.....	49
Informations à fournir.....	49
Questions et discussions.....	49
Questions de révision .....	50
Réponses aux questions de révision.....	51



---

## Etats Financiers



## États de la situation financière, de la performance financière et de la variation de l'actif net/des capitaux propres

Le Manuel des normes comptables internationales du secteur public est la principale source faisant autorité sur les principes comptables internationaux généralement reconnus pour les entités du secteur public.

Ce module couvre les exigences de la norme IPSAS 1, Présentation des états financiers.

### IPSAS 1, Présentation des Etats Financiers

L'objectif de la présente Norme est de prescrire la manière dont les états financiers à usage général doivent être présentés afin d'assurer la comparabilité tant avec les états financiers de l'entité des périodes antérieures qu'avec les états financiers d'autres entités. Pour atteindre cet objectif, la présente Norme énonce des considérations générales pour la présentation des états financiers, des indications pour leur structure et des exigences minimales pour le contenu des états financiers préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice.

IPSAS 1 ne traite pas des exigences de comptabilisation, d'évaluation et d'information pour des transactions et des événements spécifiques. Les participants sont invités à consulter le manuel actuel de l'IPSASB pour faire référence aux normes IPSAS appropriées qui énoncent les exigences relatives à ces transactions ou événements spécifiques. En outre, les participants peuvent se référer à d'autres modules qui couvrent ces exigences.

À la fin de cette séance, les participants doivent :

- Comprendre les exigences relatives à la présentation, à la structure et au contenu des états financiers à usage général préparés et présentés selon la méthode de la comptabilité d'exercice.
- Connaître les exigences minimales en matière de divulgation d'informations financières dans les états de la situation financière, de la performance financière, des variations de l'actif net / des capitaux propres et de l'état des flux de trésorerie.
- Comprendre la distinction entre les informations à fournir dans les états financiers, les tableaux supplémentaires et les notes.



## Objectifs de Etats Financiers

- Répondre aux besoins d'information des bénéficiaires de services et des fournisseurs de ressources en matière de reddition et de prise de décisions
- Les utilisateurs ont besoin d'informations sur :
  - La performance de l'entité, p. ex. l'atteinte de la prestation de services et d'autres objectifs opérationnels et financiers;
  - La gestion des ressources dont il est responsable
  - Se conformer aux autorités législatives et autres
  - Liquidité et solvabilité
  - Durabilité de la prestation de services et des autres opérations
  - Capacité de s'adapter aux circonstances changeantes

## Informations de based:

Les états financiers à usage général sont élaborés principalement pour répondre aux besoins d'information des bénéficiaires de services et des fournisseurs de ressources qui n'ont pas le pouvoir d'exiger d'une entité du secteur public qu'elle divulgue l'information dont elle a besoin pour rendre des comptes et prendre des décisions.

Les états financiers présentent des informations résumées sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie d'une entité. L'objectif des états financiers à usage général est de fournir de l'information financière à un large éventail d'utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger des rapports adaptés à leurs besoins particuliers en matière d'information. Les utilisateurs des états financiers à usage général comprennent les contribuables et les contribuables, les membres de l'Assemblée législative, les créanciers, les fournisseurs, les médias et les employés.

On ne peut s'attendre à ce que les états financiers à usage général répondent à tous les besoins des utilisateurs. Certains renseignements, comme l'information connexe sur la performance et les textes narratifs, ne peuvent être fournis que dans des rapports financiers autres que les états financiers. Les états financiers à usage général peuvent inclure des informations résumées provenant d'autres rapports et/ou des références à ces autres rapports.

Le cadre conceptuel ([Conceptual Framework](#)) traite des besoins d'information des bénéficiaires de services et des fournisseurs de ressources.



## Etats Financiers requis

- Un jeu complet d'états financiers comprend :
  - Etat de la situation financière
  - Etat de la performance financière
  - Etat de variation de l'actif net/ capitaux propres
  - Tableau des flux de trésorerie
  - Comparaison des montants budgétaires et réels
  - Notes
  - Informations comparatives relatives à la période précédente

À condition que les informations fournies dans les déclarations soient conformes aux exigences des IPSAS, la convention d'appellation n'est pas essentielle. Par exemple, l'état de la situation financière peut être appelé bilan ou état de l'actif et du passif. L'état de la performance financière peut également être appelé état des produits et des dépenses, compte de résultat, état des résultats ou compte de profits et pertes. Les notes peuvent inclure des éléments appelés annexes.



## Informations comparatives

- Requis pour la période précédente pour tous les montants déclarés
- Inclus pour les informations narratives et descriptives lorsque cela est pertinent à la compréhension

La comparabilité de l'information au cours des périodes de reporting aide les utilisateurs à prendre et à évaluer des décisions, en particulier en permettant d'évaluer les tendances de l'information financière. Sauf lorsqu'une IPSAS le permet ou exige le contraire, des informations comparatives sont fournies pour l'exercice précédent pour tous les montants indiqués dans les états financiers.

Des informations comparatives sont incluses pour l'information narrative et descriptive lorsqu'elle est pertinente à la compréhension des états financiers.

Dans certains cas, l'information narrative fournie dans les états financiers de la ou des périodes précédentes demeure pertinente pour l'exercice en cours. Par exemple, les détails d'un litige dont l'issue était incertaine à la dernière date de reporting et qui n'a pas encore été résolue, sont divulgués au cours de la période en cours. Les utilisateurs bénéficient d'informations a) indiquant que l'incertitude existait à la dernière date de déclaration et b) les mesures qui ont été prises au cours de la période pour résoudre l'incertitude.



## Présentation et informations à fournir

- La cohérence de la présentation et du classement dans les états financiers est maintenue à moins que les conditions suivantes ne soient réunies :
  - Une autre est plus appropriée
  - Une IPSAS nécessite un changement
- En cas de modification, les montants comparatifs sont reclassés
- Informations pour les articles ou catégories d'articles reclassés
- Informations fournies sur les états ou dans les notes

### Éléments importants:

La présentation et le classement des postes dans les états financiers sont conservés d'une période à l'autre.

La présentation et la classification sont modifiées si:

- Il est évident qu'une autre présentation ou classification serait plus appropriée; ou
- Une IPSAS nécessite un changement de présentation.

Si la présentation ou la classification des articles est modifiée, les montants comparatifs sont reclassés, sauf si cela est impossible. Dans certaines circonstances, il est impossible de reclasser les informations comparatives pour une période antérieure donnée afin d'assurer la comparabilité avec la période en cours.

Par exemple, les données n'ont peut-être pas été recueillies au cours de la ou des périodes précédentes d'une manière qui permette la reclassification, et il peut ne pas être possible de recréer l'information.

La nature, la raison et le montant de chaque article ou catégorie d'article reclassé sont divulgués.

Lorsqu'il n'est pas possible de reclasser des montants comparatifs, l'entité indique la raison pour laquelle elle n'a pas reclassé les montants et la nature des ajustements qui auraient été effectués si les montants avaient été reclassés.

L'information peut figurer dans les états financiers ou dans les notes - certains éléments qui doivent être divulgués au niveau de chacun des états financiers.



## Matérialité et agrégation

- Chaque classe significative d'éléments similaires doit être présentée séparément.
- Les éléments de nature ou de fonction différente doivent être présentés séparément, à moins qu'ils ne soient négligeables
- Il n'est pas nécessaire de satisfaire aux exigences spécifiques des IPSAS si l'information n'est pas pertinente

Les états financiers résultent du traitement d'un grand nombre d'opérations ou d'autres événements qui sont regroupés en catégories selon leur nature ou leur fonction. Les états financiers devraient utiliser une terminologie pour décrire toute classification des éléments afin que l'information importante soit présentée clairement et facilement compréhensible. Des détails excessifs peuvent entraîner de la confusion et une mauvaise interprétation. Les éléments qui ne sont pas significatifs en eux-mêmes seraient regroupés avec d'autres éléments qui se rapprochent le plus de leur nature.

Le processus d'agrégation et de classification consiste à présenter des données condensées et classifiées à présenter sous forme de postes dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net / des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie, ou dans les notes. Si un poste n'est pas significatif individuellement, il est agrégé avec d'autres postes soit au recto de ces états, soit dans les notes. Un élément qui n'est pas suffisamment important pour justifier une présentation séparée dans la synthèse de ces états peut néanmoins être suffisamment important pour être présenté séparément dans l'annexe.

L'application du concept d'importance relative signifie qu'il n'est pas nécessaire de satisfaire aux exigences spécifiques de comptabilisation, d'évaluation ou de divulgation d'informations d'une IPSAS si l'information n'est pas significative.



## Compensation

- Les actifs et les passifs, ainsi que les produits et les charges ne doivent pas être compensés
  - L'évaluation des actifs déduction faite des provisions pour moins-value ne se compense pas
  - La compensation des produits et des charges peut être appropriée si elle reflète la substance de la transaction

Les actifs et les passifs, ainsi que les produits et les charges, ne sont pas compensés, sauf si une IPSAS l'exige ou l'autorise.

Il est important que les actifs et les passifs, ainsi que les revenus et les charges, soient déclarés séparément. La compensation dans l'état de la performance financière ou l'état de la situation financière, sauf lorsque la compensation reflète la substance de la transaction ou de l'autre événement, nuit à la capacité des utilisateurs (a) de comprendre les transactions, les autres événements et conditions qui se sont produits, et (b) d'évaluer les flux de trésorerie futurs de l'entité.

L'évaluation des actifs nets des provisions pour moins-value – par exemple, les provisions pour obsolescence sur les stocks et les provisions pour créances douteuses sur créances – ne constitue pas une compensation.

La compensation des produits avec les dépenses connexes découlant de la même transaction est appropriée lorsque cette présentation reflète la substance de la transaction.

## Informations minimales sur l'état de la situation financière

<b>ACTIFS</b>	<b>PASSIFS</b>
1. Immobilisations corporelles	1. Impôts et transferts payables
2. Immeuble de placement	2. Passifs au titre des avantages sociaux
3. Immobilisations incorporelles	3. Dettes
4. Actifs financiers	4. Provisions
5. Investissements	5. Passifs financiers
6. Stocks	6. Passifs ne donnant pas le contrôle
7. Sommes recouvrables provenant d'opérations sans contrepartie directe	
8. Créances provenant d'opérations avec contrepartie directe	
9. Trésorerie et équivalents de trésorerie	
	ACTIFS NETS/ CAPITAUX PROPRES
Eléments supplémentaires pour comprendre les états	

Des postes, des rubriques et des sous-totaux supplémentaires sont présentés dans la synthèse de l'état de la situation financière lorsque cette présentation est pertinente pour comprendre la situation financière de l'entité.

IPSAS 1 ne prescrit pas l'ordre ou le format dans lequel les articles doivent être présentés. IPSAS 1 fournit simplement une liste d'éléments qui sont suffisamment différents par leur nature ou leur fonction pour justifier une présentation séparée dans l'état de la situation financière.

La décision sur la question de savoir si des éléments supplémentaires sont présentés séparément est fondée sur une évaluation de:

- a) La nature et la liquidité des actifs;
- b) La fonction des actifs au sein de l'entité; et
- c) Les montants, la nature et le calendrier des passifs.

## Distinction courant/ non courant

- L'état de la situation financière présente séparément les actifs et les passifs courants et non courants
- L'actif courant est la trésorerie ou les équivalents de trésorerie ou l'élément qui devrait être réalisé dans les douze mois suivant la date de clôture
- Le passif actuel devrait être réglé dans les douze mois suivant la date d'établissement des états financiers

L'entité doit présenter les actifs courants et non courants, ainsi que les passifs courants et non courants, sous forme de classifications distinctes dans son état de la situation financière.

Un actif courant est :

- Attendu qu'il soit réalisé ou être détenu en vue de la vente ou de la consommation au cours du cycle d'exploitation normal;
- détenu principalement à des fins commerciales;
- attendu qu'il soit réalisé dans les douze mois suivant la date d'établissement des rapports; ou
- Il s'agit de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie

Tous les autres actifs (p. ex., actifs corporels, incorporels et financiers de nature à long terme) sont classés comme non courants.

Un passif actuel est :

- Attendu qu'il soit réglé dans le cycle d'exploitation normal;
- Détenu principalement à des fins commerciales;
- Devant être réglé dans les douze mois suivant la date de clôture; ou
- L'entité n'a pas le droit inconditionnel de différer le règlement du passif pendant au moins douze mois après la date de clôture.

Tous les autres passifs sont classés comme non courants.

## État consolidé de la situation financière des entités du secteur public

AU 31 décembre 20X2 (en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
<b>ACTIFS</b>		
Actifs courants	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Actifs non courants	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Total actifs	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
<b>PASSIFS</b>		
Passifs courants	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Passifs non courants	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Total passifs	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
ACTIFS NETS/ CAPITAUX PROPRES	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Total passifs et capitaux propres	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx

Notez les exigences qui sont illustrées.

- L'état de la situation financière est clairement identifié.

Les informations suivantes sont bien mises en évidence:

- Le nom de l'entité déclarante;
- Les états financiers couvrent l'entité économique;
- La date de clôture (appropriée pour cette composante des états financiers);
- La monnaie de présentation; et
- Le niveau d'arrondi utilisé.

Les messages clés affichés sont les suivants :

- Distinction entre actifs et passifs courants et non courants; et
- Actif net/capitaux propres.

IPSAS 1 exige que la présentation de sous-classifications spécifiques des actifs, des passifs et des actifs nets/capitaux propres soit indiquée au recto de la déclaration. Cela n'a pas été illustré en raison du manque d'espace.

## Etat de la performance financière

- Au minimum, l'état inclus:
  - Produits
  - Charges financières
  - Part de l'excédent ou du déficit des entreprises associées et des coentreprises
  - Gain ou perte attribuable à la cession d'actifs ou à l'abandon d'activités
  - Excédent ou déficit
- Des éléments supplémentaires sont présentés s'ils sont pertinents pour la compréhension de la performance financière par les utilisateurs

Normalement, tous les postes de revenus et de charges constatés au cours d'une période sont inclus dans l'excédent ou le déficit. Cela comprend les effets des changements dans les estimations comptables. Toutefois, il peut y avoir des circonstances où certains postes peuvent être exclus de l'excédent ou du déficit pour la période courante. IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs, traite de deux de ces circonstances: la correction des erreurs et l'effet des changements de méthodes comptables.

D'autres normes IPSAS traitent d'éléments qui peuvent répondre aux définitions des recettes ou des charges, mais qui sont généralement exclus de l'excédent ou du déficit. Par exemple, les excédents de réévaluation résultant de l'adoption du modèle de réévaluation. (voir IPSAS 17, Immobilisations corporelles).

Veuillez noter qu'il existe des exigences supplémentaires pour les entités qui ont adopté la norme IPSAS 41, Instruments financiers (la date d'entrée en vigueur est le 1er janvier 2023). Les points supplémentaires à présenter sont les suivants :

- Présents séparément dans les revenus, les revenus d'intérêts calculés selon la méthode des intérêts effectifs; et les gains et pertes découlant de la décomptabilisation d'actifs financiers évalués au coût amorti;
- Pertes de valeur; et
- Gains ou pertes résultant du reclassement d'actifs financiers en actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais d'un excédent ou d'un déficit.

Des postes, des rubriques et des sous-totaux supplémentaires sont inclus dans l'état de la performance financière, et les descriptions utilisées et l'ordre des postes sont modifiés lorsque cela est nécessaire pour expliquer les éléments de performance. Les facteurs à prendre en considération comprennent l'importance relative ainsi que la nature et la fonction des composantes des revenus et des charges.

## Éléments présentés en synthèse ou dans les notes

- Produits par opération
  - Analyse des charges classées par nature ou fonction
- Produits et charges significatifs tels que
  - Produits par opération
  - Dépréciations et reprises
  - Coûts de restructuration
  - Gains ou pertes sur cession
  - Reprises de provisions
  - Autres éléments inhabituels ou éléments significatifs

Lorsque les produits et les charges sont significatifs, leur nature et leur montant doivent être indiqués séparément.

Exemples:

- a) Les réductions de valeur des stocks à la valeur nette de réalisation ou des immobilisations corporelles par rapport à la valeur recouvrable ou au montant des services recouvrables, selon le cas, ainsi que les reprises de ces réductions de valeur
- b) Les restructurations des activités d'une entité et les reprises de toute provision pour coûts de restructuration;
- c) Cessions d'immobilisations corporelles;
- d) Privatisations ou autres cessions d'investissements;
- e) Cessation des activités;
- f) Règlement des litiges; et
- g) Autres reprises de provisions.

L'entité doit présenter, soit dans l'état de la performance financière, soit dans les notes, une sous-classification du total des produits, classés d'une manière appropriée aux activités de l'entité.

Les charges sont sous-classées afin de mettre en évidence les coûts et le recouvrement des coûts de programmes, d'activités ou d'autres segments pertinents du périmètre comptable. Cette analyse est fournie de deux façons.

La première forme d'analyse est la méthode de la nature des dépenses où les dépenses sont agrégées en fonction de leur nature (par exemple, amortissement, achats de matériaux, frais de transport, avantages sociaux et coûts de publicité) et ne sont pas réaffectées entre diverses fonctions au sein de l'entité. Cette méthode peut être simple parce qu'il n'est pas nécessaire d'affecter les dépenses aux classifications fonctionnelles.

La deuxième option est la méthode de la fonction des dépenses et classe les dépenses en fonction du programme ou des fins pour lesquelles elles ont été faites. Cette méthode peut fournir des informations plus pertinentes aux utilisateurs que la classification des dépenses par nature, mais l'affectation des coûts aux fonctions peut nécessiter des répartitions arbitraires et nécessite un jugement considérable.

Les charges associées aux principales fonctions assumées par l'entité sont présentées séparément. Dans l'exemple des diapositives, l'entité a des fonctions liées à la prestation de services de santé et d'éducation.

Le choix entre la méthode de la fonction de dépense et la méthode de la nature des dépenses dépend de facteurs historiques et réglementaires et de la nature de l'entité. La direction doit choisir la présentation la plus pertinente et la plus fiable.

### Charges classées par Nature

<b>Produits</b>	<u>x,xxx,xxx</u>
<b>Charges</b>	
Avantages du personnel	(x,xxx,xxx)
Subventions et autres paiements par transferts	(x,xxx,xxx)
Dépréciations et amortissements	(x,xxx,xxx)
Autres charges	<u>(x,xxx,xxx)</u>
<b>Total Charges</b>	(x,xxx,xxx)
<b>Excédent/(deficit)</b>	<u>x,xxx,xxx</u>

### Charges par classification fonctionnelle

<b>Produits</b>	<u>x,xxx,xxx</u>
<b>Charges</b>	
Santé	(x,xxx,xxx)
Education	(x,xxx,xxx)
Protection sociale	<u>(x,xxx,xxx)</u>
Autres charges	(x,xxx,xxx)
<b>Total charges</b>	(x,xxx,xxx)
<b>Excédent/(deficit)</b>	<u>x,xxx,xxx</u>

## État consolidé de la performance financière des entités du secteur public

Pour l'exercice clos le 31 décembre 20X2 (en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
Produits		
Impôts	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Redevances, amendes, pénalités et licences	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Transferts reçus d'autres gouvernements	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Autres produits	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
<b>Total produits</b>	<b>x,xxx,xxx</b>	<b>x,xxx,xxx</b>
Achats		
Gouvernement général	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Maintien de l'ordre et sécurité	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Protection sociale	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
<b>Total achats</b>	<b>x,xxx,xxx</b>	<b>x,xxx,xxx</b>
<b>Excédent/Déficit de la période</b>	<b>x,xxx,xxx</b>	<b>x,xxx,xxx</b>

Il convient de noter que les exigences de la norme IPSAS 1 sont illustrées. Par exemple,

- a) État de la performance financière clairement identifié.
- b) Les informations suivantes mises en évidence:
  - (i) Le nom de l'entité déclarante;
  - (ii) Les états financiers portent sur l'entité économique (états consolidés);
  - (iii) La date d'établissement des états financiers (correspondant à cet élément des états financiers);
  - (iv) La monnaie de présentation; et
  - (v) Le niveau d'arrondi utilisé.
- c) Messages clés affichés
  - (i) les produits constatés au cours de la période
  - (ii) le coût des services gouvernementaux fournis au cours de la période
  - (iii) excédent ou déficit de fonctionnement

L'état de la performance financière présente l'excédent ou le déficit provenant des opérations au cours de la période comptable. Il mesure, en termes monétaires, la mesure dans laquelle une entité a maintenu son actif net au cours de la période. L'entité divulgue les produits par source comptabilisés dans la période, le coût des services fournis au cours de la période par fonction et la différence entre eux. Étant donné que l'entité divulgue les dépenses par fonction, la nature des charges est présentée dans des notes ou des annexes supplémentaires aux états financiers.



## État de la variation de l'actif net/capitaux propres

L'État des variations de l'actif net/des capitaux propres requis fait apparaître:

1. Excédent ou déficit de la période
2. Produits et charges comptabilisés directement dans l'actif net/capitaux propres
3. Total des produits et des charges pour la période (la somme de ce qui précède) – attribuables aux propriétaires et aux intérêts minoritaires
4. Effets des changements de méthodes comptables

Étant donné qu'il est important de tenir compte de tous les éléments de produits et de charges dans l'évaluation de l'évolution de la situation financière d'une entité entre deux dates de clôture, un état des variations de l'actif net ou des capitaux propres qui met en évidence le total des produits et des charges d'une entité, y compris ceux qui sont comptabilisés directement dans l'actif net/les capitaux propres, est requis.

Les variations de l'actif net/des capitaux propres d'une entité entre deux dates de clôture reflètent l'augmentation ou la diminution de son actif net au cours de la période. D'autres IPSAS peuvent exiger que certains éléments (tels que les augmentations et les diminutions dues aux réévaluations) soient comptabilisés directement en tant que variations de l'actif net/des capitaux propres.

L'entité doit présenter un état des variations de l'actif net/capitaux propres faisant apparaître :

- a) Excédent ou déficit pour la période;
- b) Chaque élément de produits et de charges de l'exercice qui, comme l'exigent d'autres normes, est comptabilisé directement dans l'actif net/les capitaux propres, et le total de ces éléments;
- c) Total des produits et des charges pour la période (calculé comme la somme des points a) et b), en indiquant séparément les montants totaux attribuables aux propriétaires de l'entité contrôlante et aux intérêts minoritaires; et
- d) Pour chaque composante de l'actif net/des capitaux propres présentés séparément, les effets des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs comptabilisées conformément à IPSAS 3.



## Etat de variation de l'actif net/ capitaux propres (suite)

1. Transactions avec les propriétaires, montrant les distributions séparément
2. Solde des excédents ou déficits accumulés au début et à la fin de la période et variations au cours de la période
3. Rapprochement pour chaque composante de l'actif net/capitaux propres début et fin

- a) Montants des transactions avec les propriétaires agissant en leur qualité de propriétaires, en indiquant les distributions aux propriétaires séparément;
- b) Solde des excédents ou déficits accumulés au début de la période et à la date de clôture, et les variations au cours de la période; et
- c) Dans la mesure où les composantes de l'actif net/des capitaux propres sont présentées séparément, rapprochement entre la valeur comptable de chaque composante de l'actif net/des capitaux propres au début et à la fin de la période, en indiquant séparément chaque changement.

## Entité du secteur public : Etat de variation de l'actif net/ capitaux propres consolidé

Pour l'exercice clos le 31 décembre 20X2 (en milliers d'unités monétaires)

	Réserve	Cumul Excédent/ Déficit	Total
Solde au 31 décembre 20X0	X,XXX	X,XXX	X,XXX
Changements dans les modules comptables		XXX	XXX
Solde retraité au 31 décembre 20X0	X,XXX	X,XXX	X,XXX
Variation de l'actif net/ capitaux de la période			
Excédent/Déficit de la période		X,XXX	X,XXX
Solde au 31 décembre 20X1	X,XXX	X,XXX	X,XXX
Variation de l'actif net/ Capitaux propres de la période			
Excédent/ Déficit de la période		X,XXX	X,XXX
Solde au 31 décembre 20X2	X,XXX	X,XXX	X,XXX

Notez les exigences illustrées:

- a) Etat de variation de l'actif net/ capitaux propres est clairement identifié
- b) Les informations suivantes mises en évidence:
  - (i) Le nom de l'entité déclarante;
  - (ii) Les états financiers portent sur l'entité économique
  - (iii) La date d'établissement des états financiers (correspondant à cet élément des états financiers);
  - (iv) La monnaie de présentation; et
  - (v) Le niveau d'arrondi utilisé.
- c) Messages clés affichés:
  - (i) Les variations de l'actif net/des capitaux propres d'une entité entre deux dates de clôture; et
  - (ii) Si l'actif net/les capitaux propres ont été maintenus au cours de la période.

Cette illustration suppose un ajustement du solde précédemment déclaré en raison d'un changement de méthode comptable conformément à IPSAS 3.

La variation de l'actif net/des capitaux propres pour chaque période présentée résulte uniquement d'un excédent ou d'un déficit. Il n'y a pas d'éléments de produits et de charges pour les périodes présentées qui, comme l'exigent d'autres normes, sont comptabilisés directement dans l'actif net/les capitaux propres. Par conséquent, le total des revenus et des charges pour la période est l'excédent de la période. Dans cette illustration, il n'y a pas de montants attribuables aux propriétaires de l'entité contrôlante et aux participations minoritaires.

## Notes afférents aux états financiers

- Présentent des informations sur la base de préparation des états financiers et les méthodes comptables spécifiques
- Divulguer les renseignements requis qui ne figurent pas sur les états;
- Fournir des informations supplémentaires
- Jugements significatifs utilisés
- Informations sur l'incertitude des estimations

Les notes et tableaux qui font partie intégrante des états financiers présentent les informations nécessaires à une présentation fidèle de la situation financière, des résultats d'exploitation, de la variation de l'actif net/des capitaux propres et des flux de trésorerie d'une entité.

Ils sont utiles pour clarifier et expliquer les éléments des états financiers et sont raccordés avec les éléments spécifiques des états financiers auxquels ils se rapportent. Ils ont la même signification que si les informations ou les explications figuraient dans le corps des états eux-mêmes.

Les notes doivent présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et les méthodes comptables spécifiques utilisées.

Les notes sont normalement présentées dans l'ordre suivant, ce qui aide les utilisateurs à comprendre les états financiers et à les comparer avec les états financiers d'autres entités:

- a) Une déclaration de conformité aux IPSAS;
- b) un résumé des principales conventions comptables appliquées;
- c) les renseignements à l'appui des éléments présentés dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net/des capitaux propres ou l'état des flux de trésorerie, dans l'ordre dans lequel chaque état et chaque poste sont présentés; et
- d) Autres informations à fournir, y compris:
  - i. Passifs éventuels (voir IPSAS 19) et engagements contractuels non comptabilisés; et
  - ii. Informations non financières, par exemple les objectifs et les politiques de gestion des risques financiers de l'entité (voir IPSAS 30).

Dans le processus d'application des méthodes comptables de l'entité, la direction porte divers jugements, outre ceux impliquant des estimations, qui peuvent affecter de manière significative les montants comptabilisés dans les états financiers. Par exemple, la direction porte des jugements pour déterminer, par exemple, si la substance de la relation entre l'entité déclarante et d'autres entités indique que ces autres entités sont contrôlées par l'entité déclarante.

## Questions et Discussions

Visitez le site web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Ceci conclut notre module sur la présentation des états financiers. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

## Questions de révision

### Question 1

Une entité a décidé de modifier le classement des charges en estimant qu'un classement par fonction ? au lieu d'un classement par nature serait plus pertinent pour les utilisateurs des états financiers.

**Quelles sont les exigences de la norme IPSAS 1 pour effectuer un tel changement ?**

### Question 2

Les normes IPSAS permettent la compensation des actifs et des passifs ainsi que des produits et des charges.

**Vrai ou Faux ? Pourquoi ?**

### Question 3

Une entité a constitué une provision pour moins-value pour impôts irrécouvrables.

L'entité peut-elle déduire la provision pour moins-value de l'actif d'impôts à recevoir aux fins de présentation dans son état de situation financière ?

**L'entité peut-elle déduire la provision pour moins-value de l'actif d'impôts à recevoir aux fins de présentation dans son état de situation financière ? Pourquoi ?**

#### Question 4

En vertu des normes IPSAS 1 et des autres normes IPSAS, les informations requises peuvent être fournies soit dans les états financiers, soit dans des notes.

**Vrai ou faux ? Pourquoi ?**

#### Question 5

Un gouvernement dispose d'un inventaire de terrains industriels aménagés destinés à la revente. À la date du rapport, le gouvernement a publiquement fait la promotion de la vente du terrain. Il existe un marché actif pour le terrain, bien que, en raison de la nature du marché, une vente puisse prendre plus de 12 mois.

**Le terrain détenu pour la revente est-il un actif courant ?**

## Réponses aux questions de révision

### Question 1

Lorsque la présentation ou le classement des postes des états financiers est modifié, les montants comparatifs sont reclassés. Lorsque des montants comparatifs sont reclassés, l'entité doit indiquer:

- a) la nature du reclassement;
- b) le montant de chaque élément ou catégorie d'éléments qui est reclassé; et
- c) La raison du reclassement. (IPSAS 1, paragraphe 55)

### Question 2

La réponse est "faux" (bien qu'il y ait des exceptions limitées).

Il est important que les actifs et les passifs, ainsi que les revenus et les dépenses, soient présentés séparément, bien qu'il y ait des exceptions. La compensation dans l'état de la performance financière ou l'état de la situation financière, sauf lorsque la compensation reflète la substance de la transaction ou de l'autre événement, nuit à la capacité des utilisateurs (a) de comprendre les transactions, les autres événements et conditions qui se sont produits, et (b) d'évaluer les flux de trésorerie futurs de l'entité.

Certaines transactions qu'une entité entreprend ne génèrent pas de revenus mais sont accessoires aux principales activités génératrices de revenus. Les résultats de ces transactions sont présentés, lorsque cette présentation reflète la substance de la transaction ou de l'autre événement, en déduisant tout produit avec les dépenses connexes découlant de la même opération. Par exemple, il peut être approprié de rembourser les dépenses nettes en vertu d'une entente contractuelle avec un tiers, comme un contrat de garantie du fournisseur.

### Question 3

La réponse est oui. L'évaluation des actifs nets des provisions pour moins-value – par exemple, les provisions pour obsolescence sur les stocks et les provisions pour créances douteuses sur créances – ne constitue pas une compensation.

### Question 4

La réponse est "Faux"

IPSAS 1 exige que des informations particulières apparaissent sur l'état de la situation financière, de l'état de la performance financière et de l'état des variations de l'actif net/des capitaux propres. D'autres divulgations peuvent être faites soit au recto de ces déclarations, soit dans les notes. (IPSAS 1, paragraphe 59) Les préparateurs d'états financiers devraient vérifier les obligations d'information des autres normes IPSAS afin de déterminer la présentation appropriée des informations requises.

### Question 5

Le terrain industriel aménagé peut être classé comme courant car il devrait être réalisé dans le cycle d'exploitation normal de l'entité.



---

## Etat des flux de trésorerie



## Etat des flux de trésorerie

Le Manuel des normes comptables internationales du secteur public est la principale source faisant autorité sur les principes comptables internationaux généralement reconnus pour les entités du secteur public.

Ce module couvre les exigences d'IPSAS 2, Tableaux des flux de trésorerie.



## Objectif de l'état des flux de trésorerie

- Obligatoire
- Fournit aux utilisateurs une base pour évaluer comment l'entité génère et utilise les liquidités
- Les utilisateurs peuvent évaluer l'effet des activités sur la situation financière
- L'information a une valeur prédictive
  - Montants, calendrier et certitude des flux de trésorerie futurs
  - Besoins de trésorerie futurs
  - Durabilité des activités

Les utilisateurs des états financiers d'une entité s'intéressent généralement à la façon dont l'entité génère et utilise la trésorerie et les équivalents de trésorerie.

Le tableau des flux de trésorerie identifie

- a) les sources des entrées de fonds,
- b) les postes pour lesquels des liquidités ont été dépensées au cours de la période considérée, et
- c) le solde de trésorerie à la date d'établissement des états financiers.

Le tableau des flux de trésorerie présente les soldes de trésorerie et d'équivalents de trésorerie d'ouverture et de clôture et montre les changements survenus au cours de la période.

Les utilisateurs s'intéressent à l'incidence des activités sur la situation financière de l'entité.

Les informations sur les flux de trésorerie ont une valeur prédictive. Bien qu'il fournisse des informations historiques sur les variations de la trésorerie et des équivalents de trésorerie d'une entité, l'état des flux de trésorerie peut être utilisé pour prédire :

- a) les montants et le calendrier des flux de trésorerie futurs;
- b) les besoins de trésorerie futurs; et
- c) la capacité de financer les changements dans le périmètre et la nature de ses activités;
- d) la pérennité des activités de l'entité.

## Trésorerie et équivalents de trésorerie

<b>Trésorerie</b>	<b>Equivalents de trésorerie</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Trésorerie</li><li>• Dépôts à vue</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Placements liquides à court terme (3 mois ou moins)</li><li>• Facilement convertible</li><li>• Risque insignifiant</li></ul>
Les composantes doivent être divulguées	

Les liquidités comprennent les liquidités et les dépôts à vue. Les équivalents de trésorerie sont les suivants:

- des placements à court terme, très liquides, facilement convertibles en liquidités connues;
- soumis à un risque insignifiant de variation de valeur; et
- détenus dans le but de respecter des engagements de trésorerie à court terme plutôt qu'à des fins d'investissement ou autres.

Pour qu'un placement soit admissible à titre d'équivalent de trésorerie :

- a) il doit être facilement convertible en un montant de trésorerie connu;
- b) avoir une échéance inférieure à 3 mois; et
- c) être soumis à un risque insignifiant de variations de valeur. (IPSAS 2, paragraphe 9)

## Exemples d'illustration sur la trésorerie et les équivalents de trésorerie

### Scénario 1

Une entité acquiert une obligation d'État à taux fixe de trois ans sur un marché actif deux mois avant son échéance.

- L'obligation est-elle de la trésorerie et de l'équivalent de trésorerie ? Expliquer.

### Réponse:

L'investissement est un équivalent de trésorerie. Il est à court terme (date d'échéance dans les deux mois suivant la date d'achat), très liquide (négocié sur le marché actif), facilement converti en un montant connu de liquidités (capital plus intérêts à l'échéance ou à la valeur de marché s'il est vendu avant l'échéance) et soumis à un risque négligeable de variations de valeur (obligations d'État à taux d'intérêt fixe proche de l'échéance peu susceptible de fluctuer de manière significative en valeur).



## Exemples d'illustration trésorerie et équivalents de trésorerie

### Scénario 2

La banque générale d'une entité fluctue entre un solde et un découvert en fonction du cycle des encaissements et des paiements de l'entité. Le découvert est remboursable sur demande.

- Le découvert fait-il partie de la trésorerie et des équivalents de trésorerie ? Explique

### Réponse:

Le découvert bancaire est un équivalent de trésorerie. Il est remboursable à vue et fait partie intégrante de la gestion de trésorerie de l'entité.

## Etat des flux de trésorerie

Présentez les flux de trésorerie classés par :

- Activités d'exploitation - dérivées des principales activités génératrices de trésorerie, par exemple les recettes fiscales, les paiements aux fournisseurs
- Activités d'investissement - achat/vente d'actifs et autres investissements à long terme pour des ressources contribuant à la prestation future de services
- Activités de financement - changements dans la taille et la composition du capital apporté et des emprunts de l'entité (par exemple paiement d'intérêts; émission de titres de créances)

Les flux de trésorerie découlant des activités d'exploitation sont un indicateur clé de la mesure dans laquelle les activités sont financées à partir des revenus de la période. Le montant des flux de trésorerie nets provenant de l'exploitation aide à montrer :

- a) la capacité de l'entité à maintenir sa capacité d'exploitation, à rembourser ses obligations et à réaliser de nouveaux investissements, sans recourir à des sources de financement externes; et
- b) une indication de la mesure dans laquelle une entité a financé ses activités courantes au moyen des produits de la période courante (par exemple, impôts, frais et frais de service, revenus de placements, etc.)

L'information sur les composantes spécifiques des flux de trésorerie d'exploitation historiques est utile, en conjonction avec d'autres informations, pour prévoir les flux de trésorerie d'exploitation futurs.

Les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation proviennent principalement des principales activités génératrices de trésorerie de l'entité. Voici des exemples de flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation :

- a) Les encaissements provenant des impôts, des prélèvements et des amendes;
- b) Les encaissements provenant des frais pour les biens et services fournis par l'entité;
- c) Les encaissements provenant de subventions ou de virements et d'autres crédits<sup>1</sup> ou d'autres autorisations budgétaires effectuées par le gouvernement central ou d'autres entités du secteur public;
- d) les encaissements provenant des redevances, des honoraires, des commissions;

- e) Décaissements à l'attention d'autres entités du secteur public pour financer leurs opérations (à l'exclusion des prêts);
- f) Décaissements aux fournisseurs pour les biens et services;
- g) Décaissements à l'attention des employés et en leur nom.

<sup>1</sup> Dans certaines juridictions, il peut ne pas y avoir de distinction claire entre les crédits ou les autorisations budgétaires pour les activités courantes, les travaux d'immobilisations et les contributions en capital. Dans ces cas, l'ouverture de crédits ou l'autorisation budgétaire devrait être classée comme flux de trésorerie provenant des opérations, et ce fait devrait être indiqué dans les notes afférentes aux états financiers. (IPSAS 2, paragraphe 24).

Les activités d'investissement sont l'acquisition et la cession d'actifs à long terme et d'autres investissements non inclus dans les équivalents de trésorerie.

La présentation séparée des flux de trésorerie découlant des activités d'investissement est importante car les flux de trésorerie représentent la mesure dans laquelle des sorties de trésorerie ont été effectuées pour des ressources destinées à contribuer à la prestation future de services de l'entité.

Seules les sorties de fonds qui donnent lieu à un actif comptabilisé dans l'état de la situation financière sont admissibles à la classification comme activités d'investissement.

Les exemples les plus courants de flux de trésorerie découlant des activités d'investissement sont les suivants :

- a) Les décaissements pour acquérir et les encaissements provenant de la vente d'immobilisations corporelles, d'actifs incorporels et d'autres actifs à long terme;
- b) les décaissements pour acquérir et les encaissements pour la vente de placements à long terme (à l'exclusion de ceux classés comme équivalents de trésorerie ou de ceux détenus à des fins de négociation);
- c) Les avances de fonds et les prêts consentis et les encaissements provenant du remboursement d'avances et de prêts consentis à d'autres parties. (IPSAS 2, paragraphe 25)

Activités de financement - Flux de trésorerie qui entraînent des changements dans la taille et la composition du capital d'apport et des emprunts de l'entité.

Voici des exemples de flux de trésorerie découlant des activités de financement :

- a) Les encaissements provenant de l'émission de débentures, de prêts, de billets, d'obligations, d'hypothèques et d'autres emprunts à court ou à long terme;
- b) Décaissements pour le remboursement en espèces des montants empruntés;
- c) Décaissements effectués par un preneur pour la réduction de l'encours du passif relatif à un contrat de location-financement. (IPSAS 2, paragraphe 26).

La présentation des flux de trésorerie découlant des activités de financement est utile pour prévoir les créances sur les flux de trésorerie futurs des apporteurs de capitaux à l'entité. Par exemple, les entrées de fonds provenant de l'émission de débentures, de prêts, de billets, d'obligations, d'hypothèques et d'autres emprunts à court ou à long terme entraîneront des sorties futures pour le remboursement du capital et le service de la dette.

## Présentation des activités opérationnelles

<b>Méthode directe</b>	<b>Méthode indirecte</b>
<i>Informations à fournir</i> <ul style="list-style-type: none"><li>• principales catégories de recettes monétaires brutes</li><li>• paiements bruts en liquides</li></ul>	<i>Excédent/déficit ajusté pour</i> <ul style="list-style-type: none"><li>• transactions autres qu'en liquides</li><li>• reports</li><li>• charges à payer</li></ul>
L'utilisation de la méthode directe est préférée	

Selon la méthode directe, l'information est présentée sur les principales catégories de revenus d'exploitation, de charges d'exploitation et d'autres éléments dans l'état de la performance financière, à l'exception des éléments de produits ou de charges associés aux flux de trésorerie d'investissement ou de financement.

Selon la méthode indirecte, le flux net de trésorerie lié aux activités d'exploitation est déterminé en ajustant l'excédent ou le déficit net des activités ordinaires pour tenir compte des effets suivants :

- a) Variations au cours de la période des stocks et des créances et dettes opérationnelles;
- b) les éléments hors trésorerie tels que l'amortissement, les provisions, les impôts différés, les gains et pertes de change non réalisés, les excédents non distribués des entreprises associées et les intérêts minoritaires; et
- c) Tous les autres éléments pour lesquels les effets de trésorerie sont l'investissement ou le financement des flux de trésorerie. (IPSAS 2, paragraphe 30)

Les entités sont encouragées à déclarer les flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation en utilisant la méthode directe. La méthode directe fournit des informations qui (a) peuvent être utiles pour estimer les flux de trésorerie futurs, et (b) ne sont pas disponibles dans la méthode indirecte.

## Etat consolidé du tableau des flux de trésorerie d'une entité du secteur public (Méthode directe)

Exercice clos le 31 décembre 20X2 (en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
<b>Flux de trésorerie des activités opérationnelles</b>		
Encaissements		
Redevances, amendes, pénalités et licences	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Autres revenus	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Décaissements		
Coûts du personnel	(x,xxx,xxx)	(x,xxx,xxx)
Autres dépenses	(x,xxx,xxx)	(x,xxx,xxx)
Trésorerie nette des activités opérationnelles	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
<b>Flux de trésorerie des activités d'investissement</b>		
Acquisition d'immobilisations corporelles	(x,xxx,xxx)	(x,xxx,xxx)
<b>Flux de trésorerie des activités de financement</b>		
Produits d'emprunt	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
<b>Augmentation (diminution) nette de trésorerie</b>	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
<b>Trésorerie à l'ouverture de la période</b>	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
<b>Trésorerie à la fin de la période</b>	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx

L'exemple illustratif est fondé sur l'approche privilégiée par l'IPSASB qui consiste à présenter directement les flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation.

Les exigences de divulgation suivantes sont illustrées.

- a) État des flux de trésorerie clairement identifié.
- b) Les informations suivantes sont mises en évidence :
  - (i) Le nom de l'entité déclarante;
  - (ii) Les états financiers portent sur l'entité économique (états consolidés);
  - (iii) La date d'établissement des états financiers (correspondant à cet élément des états financiers);
  - (iv) La monnaie de présentation; et
  - (v) Le niveau d'arrondi utilisé.
- c) Messages clés affichés
  - (i) des informations sur les principales catégories de revenus d'exploitation, de charges d'exploitation et d'autres flux de trésorerie
  - (ii) Flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement
  - (iii) le solde d'ouverture et de clôture de la trésorerie et des équivalents de trésorerie

Les directives de mise en œuvre d'IPSAS 2, Cash Flow Statements, donnent un exemple plus consistant d'un tableau des flux de trésorerie pour la méthode directe et la méthode indirecte.

## Etat des flux de trésorerie consolidé d'une entité du secteur public (Méthode indirecte)

Exercice clos le 31 décembre 20X2 (en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
<b>Flux de trésorerie des activités opérationnelles</b>		
Excédent ou déficit de la période	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Ajustement pour les éléments non monétaires		
Charges de dépréciation	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Augmentation des créances	(x,xxx,xxx)	(x,xxx,xxx)
Augmentation des dettes	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
Flux de trésorerie nets des activités opérationnelles	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
<b>Flux de trésorerie des activités d'investissement</b>		
Acquisition d'immobilisations corporelles	(x,xxx,xxx)	(x,xxx,xxx)
<b>Flux de trésorerie des activités de financement</b>		
Produits des emprunts	x,xxx,xxx	x,xxx,xxx
<b>Augmentation (diminution) nette de trésorerie</b>	<b>x,xxx,xxx</b>	<b>x,xxx,xxx</b>
<b>Trésorerie à l'ouverture de la période</b>	<b>x,xxx,xxx</b>	<b>x,xxx,xxx</b>
<b>Trésorerie à la fin de la période</b>	<b>x,xxx,xxx</b>	<b>x,xxx,xxx</b>

L'exemple d'illustration est basé sur l'approche alternative de l'IPSASB de la méthode indirecte de déclaration des flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation.

Les exigences de divulgation suivantes sont illustrées.

- a) Etat des flux de trésorerie clairement identifié.
- b) Les informations suivantes sont mises en évidence:
  - (i) Le nom de l'entité déclarante;
  - (ii) Les états financiers portent sur l'entité économique (états consolidés);
  - (iii) La date d'établissement des états financiers (correspondant à cet élément des états financiers);
  - (iv) La monnaie de présentation; et
  - (v) Le niveau d'arrondi utilisé.
- c) Messages clés affichés
  - (i) Flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement
  - (ii) le solde d'ouverture et de clôture de la trésorerie et des équivalents de trésorerie

Les directives de mise en œuvre d'IPSAS 2, Etat des flux de trésorerie, donnent un exemple plus solide d'un tableau des flux de trésorerie pour la méthode directe et la méthode indirecte.



## Compensation

Les flux de trésorerie peuvent être déclarés sur une base nette lorsque:

- Encaissements perçus et paiements effectués au nom d'autres personnes (p. ex. perception d'impôts par un niveau de gouvernement pour un autre niveau de gouvernement)
- Encaissements et décaissements lorsque
  - Le chiffre d'affaires est rapide/ fréquent
  - Les montants sont importants
  - Les échéances sont courtes(p. ex. achat et vente de placements)

Les flux de trésorerie peuvent être déclarés sur une base nette lorsque :

- a) Les rentrées de fonds perçues et les paiements effectués pour le compte d'autrui reflètent les activités de l'autre partie; et
- b) Encaissements et paiements pour les articles dont le chiffre d'affaires est rapide, les montants sont importants et les échéances courtes (par exemple, achat et vente de placements).

Le poste a) ne concerne que les opérations pour lesquelles les soldes de trésorerie qui en résultent sont contrôlés par l'entité déclarante. Voici quelques exemples de ces rentrées et paiements en espèces :

- a) La perception d'impôts par un ordre de gouvernement pour un autre ordre de gouvernement, à l'exclusion des impôts perçus par un gouvernement pour son propre usage dans le cadre d'un accord de partage des impôts;
- b) L'acceptation et le remboursement des dépôts à vue d'une institution financière publique;
- c) les fonds détenus pour des clients par une entité d'investissement ou de fiducie; et
- d) Loyers perçus pour le compte des propriétaires de biens immobiliers et versés à ceux-ci.

Des exemples de rentrées de fonds et de paiements visés au point b) sont les avances consenties et le remboursement :

- a) L'achat et la vente d'investissements; et
- b) Autres emprunts à court terme, par exemple ceux qui ont une échéance de trois mois ou moins.



## Informations à fournir

- Variations des passifs découlant des activités de financement
- Composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie
- Informations supplémentaires pertinentes pour les utilisateurs dans la compréhension de la situation financière et de la liquidité de l'entité
- Montant des facilités d'emprunt non utilisées et restrictions
- Flux de trésorerie provenant des participations dans des coentreprises
- Montant et nature des soldes de trésorerie affectés
- Rapprochement de l'excédent/déficit avec les flux de trésorerie nets liés aux activités d'exploitation lorsque la méthode directe est utilisée

Les entités doivent fournir des informations pour permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer les variations des passifs découlant des activités de financement. Cela devrait inclure à la fois les variations découlant des flux de trésorerie et les variations hors trésorerie.

L'entité doit fournir les composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie.

Des informations supplémentaires peuvent être utiles aux utilisateurs pour comprendre la situation financière et la liquidité d'une entité. La divulgation de ces informations, ainsi qu'une description dans les notes afférentes aux états financiers, est encouragée et peut comprendre :

- a) le montant des facilités d'emprunt non utilisées qui peuvent être disponibles pour des activités opérationnelles futures et pour régler des engagements en capital, en indiquant toute restriction à l'utilisation de ces facilités;
- b) Les montants agrégés des flux de trésorerie provenant de chacune des activités d'exploitation, d'investissement et de financement liées aux participations dans des coentreprises présentés au moyen d'une consolidation proportionnelle; et
- c) Le montant et la nature des soldes de trésorerie affectés.

Les entités déclarant les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation à l'aide de la méthode directe sont également encouragées à fournir un rapprochement, soit dans le tableau des flux de trésorerie, soit dans les notes, de l'excédent ou du déficit provenant des activités ordinaires avec les flux de trésorerie nets liés aux activités d'exploitation. Le rapprochement est préparé de la même manière que la méthode indirecte de présentation d'un tableau des flux de trésorerie.

## Questions et Discussions

Visitez le site web de l'IPSASB webpage <http://www.ipsasb.org>

Ceci conclut notre module sur le tableau des flux de trésorerie. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

## Questions de révision

### Question 1

Les entités sont encouragées à déclarer les flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation en utilisant la méthode directe.

Quel état décrit le mieux cette méthode de reporting ?

- a) Un rapprochement de l'excédent/déficit avec le flux de trésorerie net lié aux activités d'exploitation
- b) L'excédent ou le déficit de la période est ajusté pour tenir compte des effets des opérations hors trésorerie et des reports
- c) Les principaux flux de trésorerie provenant des revenus d'exploitation, des charges et d'autres éléments de l'état de la performance financière sont présentés.

### Question 2

Parmi les éléments suivants, lesquels sont les flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation ?

- a) Encaissements provenant des impôts, prélèvements, amendes, frais
- b) Transferts monétaires (à l'exclusion du capital) effectués à d'autres entités du secteur public
- c) Paiements en espèces pour traitements, salaires et avantages sociaux
- d) Paiements en espèces d'intérêts et de principal
- e) Encaissements provenant de la vente d'immobilisations corporelles
- f) Points a, b et c
- g) Tout ce qui précède

### Question 3

Parmi les éléments suivants, lesquels sont les flux de trésorerie provenant des activités d'investissement ?

- a) Paiements en espèces pour l'acquisition d'immobilisations corporelles;
- b) Gain ou perte sur la vente d'immobilisations corporelles;
- c) Produit en espèces de l'émission de débentures pour l'acquisition d'immobilisations corporelles;
- d) Paiements en espèces qui réduisent l'encours du passif au titre d'un contrat de location-financement;
- e) Points a et b ci-dessus;
- f) Tout ce qui précède.

## Réponses aux questions de révision

### Question 1

La réponse est (c).

Selon la méthode directe, les flux de trésorerie nets liés aux activités d'exploitation comprennent des informations sur les principales catégories de revenus d'exploitation, de charges d'exploitation et d'autres éléments dans l'état de la performance financière, à l'exception des éléments de produits ou de charges associés aux flux de trésorerie d'investissement ou de financement.

Dans le cadre de la méthode directe, des informations sur les principales catégories de rentrées brutes de fonds et de paiements bruts en espèces peuvent être obtenues, soit:

- a) a) À partir des registres comptables de l'entité; ou
- b) En ajustant les revenus d'exploitation, les charges d'exploitation (intérêts et produits assimilés, et intérêts débiteurs et charges assimilées pour une institution financière publique) et d'autres éléments de l'état de la performance financière pour :
  - (i) Variations au cours de l'exercice des stocks et des sommes à recevoir et créditrices;
  - (ii) Autres éléments hors trésorerie; et
  - (iii) Autres éléments dont les effets de trésorerie sont des placements ou des flux de trésorerie.

Selon la méthode indirecte, le flux net de trésorerie lié aux activités d'exploitation est déterminé en ajustant l'excédent ou le déficit net des activités ordinaires pour tenir compte des effets suivants :

- a) Variations au cours de la période des stocks et des créances et dettes opérationnelles;
- b) les éléments hors trésorerie tels que l'amortissement, les provisions, les impôts différés, les gains et pertes de change non réalisés, les excédents non distribués des entreprises associées et les intérêts minoritaires;
- c) Tous les autres éléments pour lesquels les effets de trésorerie sont l'investissement ou le financement des flux de trésorerie; et
- d) L'impact de tout élément extraordinaire classé comme flux de trésorerie d'exploitation.

### Question 2

La réponse est (f).

Les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation proviennent principalement des principales activités génératrices de trésorerie de l'entité. Pour d'autres exemples de flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, voir le paragraphe 22 de la norme IPSAS 2.

Les remboursements en espèces des montants empruntés sont des activités de financement. Les rentrées de fonds provenant de la vente d'immobilisations corporelles sont des activités d'investissement.

### Question 3

La réponse est (a).

Paiements en espèces pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, d'actifs incorporels et d'autres actifs à long terme

Le gain ou la perte sur la cession d'immobilisations corporelles est une opération hors trésorerie. Les encaissements réels provenant de la cession d'immobilisations corporelles constituent un flux de trésorerie provenant d'une activité d'investissement.

Le produit encaissé de l'émission de débentures pour l'acquisition d'immobilisations corporelles et les paiements en espèces qui réduisent l'encours du passif au titre d'un contrat de location-financement sont deux activités de financement.



---

## Informations relatives aux parties liées



## Transactions entre parties liées IPSAS 20

Le Manuel des normes comptables internationales de secteur public est la principale source faisant autorité sur les principes comptables internationaux généralement reconnus pour les entités du secteur public.

IPSAS 20, Informations à fournir par des parties liées, contient des exigences relatives à la divulgation des relations entre parties liées et de certaines transactions avec des parties liées.

L'application d'IPSAS 20 implique l'identification des parties liées (les entités contrôlées et contrôlantes de l'entité déclarante, les associés et le personnel de direction clé et les membres de leur famille proche) et la publication des informations requises à leur sujet.

Pour se conformer à la norme, une entité déclarante devra avoir en place :

- Des mécanismes permettant d'identifier les opérations entre parties apparentées qui ne sont pas effectuées dans le cadre des procédures opérationnelles normales ou du mandat de l'entité déclarante; et
- Régistres de la rémunération et des avantages reçus par le personnel de direction clé et les membres de leur famille proche, de l'entité déclarante.



## Objectif

- Divulguer l'existence de parties liées là où le contrôle existe – identifier les parties qui contrôlent ou influencent de manière significative
- Divulguer des renseignements sur les opérations entre parties liées – déterminer ce qu'il faut divulguer
- Le fond avant la forme

Des relations entre apparentés existent dans l'ensemble du secteur public. Les ministres, les autres membres élus ou nommés du gouvernement et la haute direction peuvent exercer une influence considérable sur les activités des ministères et d'autres entités.

Les ministères et les entités gouvernementales mènent fréquemment les activités nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités et à l'atteinte de leurs objectifs par l'entremise d'entités contrôlées distinctes et d'entités sur lesquelles ils exercent une influence considérable.

La norme IPSAS 20 exige la divulgation de l'existence de relations entre parties liées lorsqu'il existe un contrôle, et la divulgation d'informations sur les transactions entre l'entité et ses parties liées dans certaines circonstances. L'information est nécessaire à des fins de reddition de comptes et pour faciliter une meilleure compréhension de la situation financière et du rendement de l'entité déclarante.

La divulgation des transactions avec le personnel de direction clé et les membres de sa famille proche vise à réduire le risque que ces parties liées concluent des transactions qui exposent l'entité à des risques ou qui sont à des conditions plus favorables que d'habitude.



## Définition des parties liées

Les parties sont considérées comme liées si l'une des parties a la capacité de :

- Contrôler l'autre partie ou
- Exercer une influence significative

Ou si l'entité liée et une autre entité sont soumises à un contrôle commun

L'influence significative est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une entité, mais pas de contrôler ces politiques.

L'influence significative peut être exercée de plusieurs manières, généralement par une représentation au conseil d'administration ou à un organe directeur équivalent, mais aussi, par exemple, par la participation a) au processus d'élaboration des politiques, b) aux transactions importantes entre entités au sein d'une entité économique, c) à l'échange de personnel d'encadrement, ou d) la dépendance à l'égard de l'information technique. Une influence significative peut être acquise par un droit de propriété, une loi ou un accord. En ce qui concerne une participation au capital, une influence significative est présumée conformément à la définition contenue dans IPSAS 36.



## Exemples de parties liées

- les entités qui, directement ou indirectement, par l'intermédiaire d'un ou de plusieurs intermédiaires, contrôlent l'entité déclarante ou sont contrôlées par elle;
- Sociétés associées (voir IPSAS 36, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises);
- Les personnes physiques qui possèdent, directement ou indirectement, une participation dans l'entité déclarante qui leur confère une influence notable sur l'entité, et les membres proches de la famille de cette personne;
- le personnel de gestion clé et les membres proches de la famille du personnel de gestion clé; et
- Les entités dans lesquelles une participation substantielle est détenue, directement ou indirectement, par une personne visée aux alinéas c) ou d), ou sur lesquelles cette personne est en mesure d'exercer une influence notable.

L'entité déclarante doit créer un processus pour identifier et examiner ses parties liées. Le processus comprendra :

- Identifier les entités contrôlées et contrôlantes de l'entité déclarante. La norme IPSAS 35, États financiers consolidés, donne des indications sur le concept de « contrôle » d'une autre entité aux fins de l'information financière;
- Identifier les associés de l'entité déclarante. IPSAS 36, Investissements dans des entreprises associées et des coentreprises, fournit des indications sur les entreprises associées;
- Identifier les personnes et les entités qui exercent un contrôle conjoint sur l'entité déclarante. La norme IPSAS 37, Accords conjoints, fournit des orientations sur les partenariats d'association. Bien que la définition des parties liées dans IPSAS 20 ne fasse pas spécifiquement référence aux personnes ou entités qui exercent un contrôle conjoint sur l'entité déclarante, aux fins d'IPSAS 20, l'influence notable est définie comme englobant les entités soumises à un contrôle conjoint;
- Tenir un registre des principaux membres de la direction de l'entité déclarante et des membres de sa famille proche. Ce dossier comprendra des renseignements sur :

- Le montant de la rémunération et des avantages reçus de l'entité déclarante; et
- Entités dans lesquelles une participation substantielle est détenue (directement ou indirectement) par le personnel de direction clé et sa famille.



## Opérations entre parties liées

- Transfert de ressources ou d'obligations entre parties liées
- Le prix peut ou ne pas être facturé
- Dépendance économique exclue

Les transactions entre apparentés comprennent tous les transferts de ressources ou d'obligations entre parties liées, qu'un prix soit facturé ou non. Toutefois, seules certaines opérations entre apparentés doivent être divulguées dans les états financiers. IPSAS 20 n'exige pas la divulgation des transactions entre parties liées si elles sont effectuées selon des modalités et conditions normales.

Pour identifier ces types d'opérations, l'entité déclarante devra :

- Examiner ses relations avec ses parties liées; et
- Déterminer ce qui constitue les procédures opérationnelles normales ou le mandat avec les parties liées et élaborer de nouvelles politiques pour faire face à toute incertitude.

Si une entité est tenue de tenir un registre des intérêts des fonctionnaires élus ou de haut rang, il s'agirait d'un point de départ utile pour identifier les informations relatives au personnel de direction clé.



## Informations à fournir

- Reddition
- Transparence
- Informations sur les relations entre parties liées
- Opérations divulguées – types, éléments permettant de clarifier l'importance
- Détails sur le personnel clé de management

Pour se conformer aux exigences d'information des IPSAS concernant les informations fournies par des parties liées, l'entité devra :

- Identifier toutes ses parties liées.
- Identifier et tenir des registres des transactions entre parties liées pertinentes. Ces documents devraient décrire :
  - La nature des relations entre parties liées;
  - Types d'opérations qui ont eu lieu; et
  - D'autres éléments des transactions nécessaires pour clarifier l'importance des opérations pour ses opérations, tels que les modalités de ces opérations.

- c) Identifier et divulguer la rémunération globale du personnel de direction clé (voir également IPSAS 39, Avantages du personnel) et toutes les autres rémunérations et rémunérations fournies au personnel de direction clé et aux membres de leur famille proche.
- d) Identifier les prêts accordés au personnel de gestion clé et aux membres de leur famille proche, dont la disponibilité n'est pas largement disponible pour les personnes qui ne font pas partie du groupe de gestion clé ou qui ne sont pas largement connues du public. La direction devrait établir des politiques et des critères sur le moment et la façon dont ces prêts peuvent être approuvés. Une entité qui accorde ces types de prêts devrait disposer de systèmes capables de générer:
  - (i) Le montant avancé et les modalités de celui-ci;
  - (ii) Le montant remboursé au cours de l'exercice et le solde de clôture de tous les prêts et créances; et
  - (iii) Lorsque le bénéficiaire n'est pas membre de l'organe directeur ni membre du groupe de direction de l'entité, la relation de la personne avec l'organe directeur ou le groupe de direction.

## Questions et Discussions

Visitez le site web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Ceci conclut notre module sur les opérations de change. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

## Questions de révision

### Question 1

Un organisme gouvernemental divulgue ses relations et ses transactions avec des parties liées.

**Lesquelles des parties suivantes sont liées ?**

- a) Une société appartenant au mari du directeur général d'un organisme gouvernemental ?
- b) Une entité contrôlée par un organisme gouvernemental ?
- c) Un associé d'un organisme gouvernemental ?
- d) Un employé junior ?

### Question 2

Les entités sont-elles tenues de recueillir des renseignements sur les transactions avec le personnel de gestion clé et les membres de leur famille proche ?

**Quels types de transactions doivent être divulgués ?**

## Réponses aux questions de révision

### Question 1

La réponse est a), b) et c).

Voici des exemples de parties liées :

- a) Les entités qui, directement ou indirectement, par l'intermédiaire d'un ou de plusieurs intermédiaires, contrôlent l'entité déclarante ou sont contrôlées par elle;
- b) Sociétés associées (voir IPSAS 36, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises);
- c) Les personnes physiques détenant, directement ou indirectement, un intérêt dans l'entité déclarante qui leur confère une influence significative sur l'entité, et les membres proches de la famille de ces personnes;
- d) Personnel de gestion clé et membres proches de la famille du personnel de gestion clé; et
- e) Les entités dans lesquelles une participation substantielle est détenue, directement ou indirectement, par une personne décrite aux points (c) ou (d), ou sur laquelle une telle personne est en mesure d'exercer une influence notable.

### Question 2

Les éléments d'information que les entités devront recueillir au sujet du personnel de gestion clé et des membres de leur famille proche sont les suivants :

- a) Rémunération et compensation fournies; et
- b) Les prêts qui ne sont pas largement accessibles aux personnes qui ne sont pas des cadres clés et les prêts dont la disponibilité n'est pas largement connue du public.



## Présentation de l'information budgétaire



## Introduction

Le Manuel des normes comptables internationales du secteur public est la principale source faisant autorité sur les principes comptables internationaux généralement reconnus pour les entités du secteur public.



## Présentation de l'information budgétaire

- S'applique aux entités du secteur public qui rendent leur budget approuvé accessible au public
- N'exige pas que les entités mettent leurs budgets à disposition
- N'établit pas d'exigences concernant la base comptable dans un budget ou la présentation de l'information dans un budget
- Améliore la transparence des états financiers et démontre la reddition

Le budget est un document important pour de nombreux gouvernements. La présentation de rapports comparatifs entre les budgets et les résultats de l'exécution budgétaire améliore la transparence des états financiers et constitue un élément important pour démontrer la responsabilité, en particulier pour les entités qui rendent leurs budgets publics.

Les budgets ne sont pas statiques. Ils sont souvent mis à jour tout au long de la période couverte par le rapport et différentes versions d'un budget peuvent être mises à la disposition du public à différents moments de la période considérée. Parce qu'il peut y avoir plus d'un budget, IPSAS 24 établit les définitions suivantes:

- a) Le budget initial est le budget initial approuvé pour la période budgétaire.
- b) Le budget approuvé désigne le pouvoir de dépenser découlant de lois, de projets de loi de crédits, d'ordonnances gouvernementales et d'autres décisions relatives aux recettes ou recettes prévues pour l'exercice budgétaire.
- c) Le budget final est le budget initial ajusté pour tenir compte de toutes les réserves, des montants reportés, des virements, des affectations, des crédits supplémentaires et d'autres modifications législatives autorisées ou d'autorisations similaires applicables à la période budgétaire.

Les budgets peuvent également être de plus d'un an.

La norme IPSAS 24 établit donc une distinction entre les budgets annuels et pluriannuels.



## Présentation

- Comparaison des montants budgétisés et des montants effectifs
- Si les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable (p. ex. comptabilité d'exercice et budget d'exercice)
  - Colonnes budgétaires supplémentaires dans les états financiers
  - Etats financiers supplémentaires distincts
- Si les états financiers et le budget ne sont pas préparés sur une base comparable (par exemple, comptabilité d'exercice et budget de trésorerie), des états financiers supplémentaires distincts sont requis
- Base comparable au budget

IPSAS 24 exige la présentation d'une comparaison des montants budgétisés (budget initial et final) et des montants effectifs dans les états financiers. La comparaison doit être fournie pour chaque niveau de surveillance législative. La façon dont cette comparaison est présentée dépend de la question de savoir si les états financiers et le budget sont établis sur une base comparable.

Si les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable (par exemple, les états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice et un budget d'exercice), la comparaison peut être présentée au moyen de colonnes supplémentaires dans les états financiers primaires ou dans un état séparé. Si les états financiers et le budget sont préparés différemment (par exemple, les états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice et le budget selon la comptabilité de caisse), la comparaison doit être présentée dans un état distinct.

La comparaison entre le budget et les montants réels doit être présentée sur une base comparable au budget (par exemple, si le budget est présenté selon la comptabilité de caisse, la comparaison des montants budgétisés et réels doit également être présentée selon la comptabilité de caisse).

Une base comparable signifie que les montants réels sont présentés sur la même base comptable, la même base de classification, pour les mêmes entités et pour la même période que le budget approuvé. Sur une base comparable, cela signifie que :

- a) la même méthode comptable est utilisée (c.-à-d. comptabilité de caisse ou comptabilité d'exercice),
- b) les montants sont destinés à la même entité économique (c'est-à-dire les mêmes entités),
- c) les mêmes classifications sont utilisées et
- d) le budget et les états financiers portent sur le même exercice.

Les chiffres de l'état comparatif doivent être rapprochés des chiffres clés des états financiers.



## Informations à fournir

- Différences importantes entre le budget et les montants réels
- Explication indiquant si les changements entre le budget initial et le budget final proviennent de réaffectations à l'intérieur du budget ou d'autres facteurs
- Explication de la base budgétaire et de la base de classification adoptées dans le budget approuvé;
- Période du budget approuvé; et
- Entités incluses dans le budget approuvé

IPSAS 24 spécifie également les informations à fournir pour aider le lecteur à comprendre la comparaison.

Il s'agit notamment des éléments suivants :

- a) Une explication des différences significatives entre le budget et les montants réels

Il y a une exception à cette exigence si cette information est fournie dans un autre document public publié conjointement avec les états financiers et que les états financiers comportent un renvoi à cet autre document;

- b) Une explication indiquant si les changements entre le budget initial et le budget final sont la conséquence de réaffectations à l'intérieur du budget ou d'autres facteurs. Encore une fois, cette explication peut figurer dans les notes afférentes aux états financiers ou dans un autre document.
- c) Une explication de la base budgétaire et de la base de classification adoptées dans le budget approuvé;
- d) La période du budget approuvé; et
- e) Les entités incluses dans le budget approuvé.

## Questions et discussions

Visitez le site web de l'IPSASB <http://www.ipsasb.org>

Ceci conclut notre module sur les opérations de change. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

## Questions de révision

### Question 1

Lequel des éléments suivants décrit l'objectif d'IPSAS 24 ?

- a) Exiger des entités qu'elles rendent publics les budgets approuvés
- b) Fournir aux utilisateurs des informations sur les rapports financiers à usage général qui démontrent le respect du budget légalement adopté pour la reddition de comptes.
- c) Fournir l'information dont les utilisateurs ont besoin pour évaluer le rendement d'une entité par rapport aux plans pour la période.
- d) Fournir des orientations sur la préparation des budgets sur une base comparable à celle des états financiers.

## Réponses aux questions de révision

### Question 1

Les points b) et c) décrivent le mieux l'objectif d'IPSAS 24.

La présentation d'une comparaison des montants budgétaires avec les montants réels sur une base comparable dans les états financiers fournit aux utilisateurs des informations sur la conformité d'une entité avec le budget légalement adopté.

La présentation d'une comparaison des montants budgétaires avec les montants réels sur une base comparable dans les états financiers fournit aux utilisateurs les informations nécessaires pour évaluer le rendement d'une entité par rapport aux plans pour la période.

La présente norme n'exige pas que les budgets approuvés soient rendus publics, ni que les états financiers divulguent des informations sur les budgets approuvés ou fassent des comparaisons avec ceux-ci qui ne sont pas rendus publics.

Les IPSAS n'établissent pas de normes ni ne précisent les exigences relatives à la formulation ou à la présentation des budgets approuvés qui sont rendus publics.



**Effets des variations des cours des monnaies  
étrangères**



## Effets des variations des cours des monnaies étrangères IPSAS 4

Le Manuel des normes comptables internationales du secteur public est la principale source faisant autorité sur les principes comptables internationaux généralement reconnus pour les entités du secteur public.

La norme IPSAS 4, les effets des variations des cours des monnaies étrangères, contient des indications sur la comptabilisation des opérations en devises et des opérations à l'étranger.

Pour appliquer IPSAS 4, les entités devront s'assurer qu'elles disposent de systèmes permettant d'identifier les transactions et les soldes visés dans IPSAS 4 et qu'elles ont classé les opérations étrangères comme des opérations étrangères qui font partie intégrante des opérations de l'entité déclarante ou comme des entités étrangères.

L'adoption de la comptabilité d'exercice est souvent associée à une importance accrue accordée à la gestion du risque de change. Cela peut impliquer l'élaboration de politiques concernant les expositions à des devises individuelles et aux institutions financières, ainsi que les types d'instruments à utiliser pour gérer ces expositions.



## Champ d'application

- Transactions en devises étrangères
- Opérations à l'étranger
- Monnaie de présentation

IPSAS 4:

- a) Traite de la comptabilisation des transactions en devises et des opérations à l'étranger;
- b) Énonce les exigences permettant de déterminer le taux de change à utiliser pour la comptabilisation de certaines transactions et de certains soldes; et
- c) Explique comment comptabiliser l'incidence financière des variations des taux de change dans les états financiers.

Il y a gain ou perte de change lorsqu'il y a des opérations payables ou à recevoir en devises et que les taux de change changent entre le moment de la comptabilisation de l'opération et le moment du paiement. Ces gains ou pertes peuvent être réalisés ou non réalisés à la fin de la période de déclaration. Des gains ou des pertes peuvent également survenir en raison de changements dans les taux utilisés pour convertir les soldes associés aux opérations à l'étranger.

Comme l'indiquent les Directives révisées pour la gestion de la dette publique du Fonds monétaire international (FMI) et de la Banque mondiale (FMI et Banque mondiale, 2014), les expositions excessives au risque de change non couvert constituent un piège courant dans la gestion de la dette publique. Des montants excessifs de dette libellée en devises et de dette indexée sur les devises peuvent rendre les gouvernements vulnérables à la volatilité et l'augmentation éventuelle des coûts du service de la dette si leurs taux de change se déprécient, et le risque de défaut de paiement s'ils ne peuvent pas reconduire leurs dettes.

De nombreux gouvernements seront également exposés à d'importantes expositions au risque de change découlant des achats et des ventes d'entités gouvernementales. L'adoption de la comptabilité d'exercice offre au gouvernement une occasion opportune d'examiner sa gestion des risques de change, tant en ce qui concerne la dette que les activités de ses entités.

Les options comprennent l'établissement de seuils précis au-delà desquels la couverture sera prise, ou le maintien de la non-assurance à l'échelle pangouvernementale (parfois appelé auto-assurance). La gestion des risques liés aux opérations d'entités individuelles en devises peut se faire au niveau de l'entité ou en tant que fonction centralisée.



## Monnaie fonctionnelle

- Monnaie de l'environnement économique primaire dans lequel l'entité exerce ses activités
- Généralement simple
- Recettes perçues, coûts réglés
- Les éléments en devises sont généralement convertis en monnaie fonctionnelle

IPSAS 4 exige qu'une entité enregistre initialement ses opérations en devises dans sa monnaie fonctionnelle.

À chaque date de clôture, l'entité doit convertir tous les éléments en devises dans la monnaie fonctionnelle. Le taux qui doit être utilisé dépend du type d'élément (par exemple, les éléments monétaires en devises sont convertis en utilisant le taux de clôture).



## Comptabilisation

Initialement:

- Appliquer le taux de change au comptant au montant en devise étrangère à la date de la transaction

Par la suite

- Éléments monétaires en devises au taux de clôture
- Éléments non monétaires évalués au coût historique convertis à la date de transaction
- Éléments non monétaires à la juste valeur convertis à la date de détermination de la juste valeur.

Une transaction en devises est enregistrée, lors de la comptabilisation initiale dans la monnaie fonctionnelle, en appliquant au montant en devise étrangère le taux de change au comptant entre la monnaie fonctionnelle et la devise étrangère à la date de la transaction.

La date d'une transaction est la date à laquelle l'opération remplit les conditions requises pour la première fois pour être reconnue conformément aux normes IPSAS. Pour des raisons pratiques, un taux qui se rapproche du taux réel à la date de la transaction est souvent utilisé, par exemple, un taux moyen pour une semaine ou un mois peut être utilisé pour toutes les transactions dans chaque devise étrangère effectuées au cours de cette période. Toutefois, si les taux de change fluctuent considérablement, l'utilisation du taux moyen pour une période donnée est inappropriée.



## Différences de change

- Éléments monétaires – comptabiliser les différences en excédent/déficit
- Élément non monétaire – comptabiliser le gain ou la perte connexe – actif net/capitaux propres ou excédent/déficit
- Partie monétaire des opérations étrangères – excédent/déficit des états financiers distincts.

Les écarts de change résultant du règlement des éléments monétaires et de la conversion des éléments monétaires à un taux différent de celui de la comptabilisation initiale sont généralement comptabilisés en excédent ou en déficit. Toutefois, les écarts de change découlant d'éléments monétaires qui font partie de l'investissement net de l'entité déclarante dans une entreprise à l'étranger sont comptabilisés dans une composante distincte de l'actif net/des capitaux propres dans les états financiers consolidés (et par la suite comptabilisés en excédent ou en déficit à la disposition de cet investissement net).



## Informations à fournir

- Différences de change comptabilisées en excédent/déficit
- Différences nettes de change sur l'actif net/capitaux propres
- Changement de monnaie fonctionnelle

## Questions et discussions

Visitez le site web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Ceci conclut notre module sur les opérations de change. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

## Questions de révision

### Question 1

Lequel des énoncés suivants décrit le taux à utiliser lors de la comptabilisation initiale d'une opération de change ?

- a) Le taux de change moyen de l'année
- b) Le taux au comptant à la date de la transaction
- c) Le taux au comptant à la fin de la période de référence.

### Question 2

Quels éléments sont ensuite mesurés au taux de clôture ?

- a) Différences de change comptabilisées en excédent/déficit
- b) Éléments non monétaires mesurés au coût historique
- c) Éléments non monétaires évalués à la juste valeur

## Réponses aux questions de révision

### Question 1

**La réponse est (b), le taux au comptant à la date de la transaction**

Les opérations de change sont comptabilisées en utilisant le taux au comptant à la date de la transaction, et non la date de clôture. Bien qu'un taux moyen puisse être utilisé lorsque le taux se rapproche du taux réel à la date de la transaction, l'utilisation d'une moyenne annuelle n'est pas appropriée.

### Question 2

**La réponse est (a), les éléments monétaires en devises.**

Les éléments non monétaires mesurés au coût historique sont convertis à la date de la transaction. Les éléments non monétaires évalués à la juste valeur sont convertis à la date à laquelle la juste valeur a été déterminée.

---

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.