

Concept et application des IPSAS (1^{ère} partie – Concept)

Raymond GHYSELS

Expert-comptable et conseil fiscal

TABLE DES MATIÈRES

1.	Introduction	17
1.1.	La directive européenne 2011/85/UE	17
1.2.	Les comptes annuels 2011, en IPSAS, de l'AIEA	19
2.	Genèse, objectifs et avantages des IPSAS	20
2.1.	Généralités	20
2.2.	Exemple d'adoption avantageuse des IPSAS	22
3.	Stratégie de l'IPSASB	23
4.	Projet de cadre conceptuel	23
5.	Principales bases d'évaluation conformes aux IPSAS	24
5.1.	Cost	24
5.2.	Fair value	25
5.3.	Present value	25
6.	Influence de la crise des dettes souveraines sur les comptabilités nationales	25
7.	Principales IPSAS	26
7.1.	IPSAS 24 relative à la présentation de l'information budgétaire	27
7.2.	IPSAS 1 relative à la présentation des états financiers	28
8.	Conclusion	32
8.1.	Rapport Eurostat	32
8.2.	Principales caractéristiques qualitatives des états financiers établis selon l'IPSAS 1	33

qu'elle aborde l'analyse concrète et pratique des états financiers de l'Agence internationale de l'énergie atomique (AIEA) de l'Organisation des Nations unies (ONU) pour l'exercice comptable clos au 31 décembre 2011, sachant que ceux-ci ont été établis, pour la première fois, selon les IPSAS²; cette seconde partie sera complétée par les constats du volumineux rapport du vérificateur extérieur en relation avec le rapport de certification exprimant sans réserve son opinion sur ces états financiers, dont la lecture se révèle très intéressante.

L'actualité qui suscite la publication de ces articles est donc double; elle tient dans la publication:

- 1) de la directive européenne 2011/85/UE en novembre 2011³,
- 2) desdits états financiers de l'AIEA en juillet 2012⁴.

1.1. La directive européenne 2011/85/UE

1.1.1. L'objectif de cette directive

Le principal considérant de cette directive vise l'objectif suivant: «*l'application de pratiques de comptabilité publique exhaustives et fiables, dans tous les sous-secteurs des administrations publiques, est une condition préalable à la production de statistiques de grande qualité qui soient comparables d'un État membre à l'autre*»; autrement dit, cette affirmation signifie, selon la Commission européenne que, actuellement, les comptes publics **ne** sont **pas** de qualité adéquate et **ne** sont **pas** suffisamment comparables entre les 27 États membre de l'Union!

La réalisation de ce considérant devra être mis en œuvre grâce à:

- 1) des mesures de **contrôle interne** donnant une assurance raisonnable que les règles existantes soient

1. Introduction

La présente publication est composée de deux parties:

- 1) la première partie (*qui sera développée dans ce numéro de la revue*) traite du concept des IPSAS¹, en ce qu'elle aborde la problématique des normes comptables internationales du secteur public des points de vue de leur genèse et de leurs objectifs, de leur stratégie, de leur cadre conceptuel, de leurs méthodes d'évaluation, de l'influence de la crise des dettes souveraines sur les comptabilités nationales, des embûches et difficultés à leur implantation; cette première partie sera complétée par une esquisse des principales IPSAS, tant celles relatives à la comptabilité d'exercice qu'à la comptabilité budgétaire;
- 2) la seconde partie (*qui fera l'objet d'un numéro ultérieur*) traite de l'application des IPSAS, en ce

1. IPSAS: International Public Sector Accounting Standards; c-à-d. Normes comptables internationales du secteur public.

2. «*I am very pleased to report that the Agency's Financial Statements for 2011 are the first which comply with International Public Sector Accounting Standards, known as IPSAS. The External Auditor released an unqualified opinion on the Financial Statements. The successful introduction of IPSAS is a milestone in the Agency's management reform efforts and a major step towards increased transparency and best practice in financial reporting.*».

3. Directive 2011/85/UE du conseil du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres, JOUE, L 306/41, 23 novembre 2011. Cf. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:FR:PDF>.

4. Cf. http://www.iaea.org/About/Policy/GC/GC56/GC56Documents/French/gc56-10_fr.pdf.

- implantées dans toutes les administrations publiques des 27 Etats membres⁵ et
- 2) des **audits indépendants**, menés par des institutions publiques telles que les cours des comptes ou des organismes d'audit privés reconnus, qui devraient encourager les meilleures pratiques comptables internationales⁶.

«Pour le 31 décembre 2012 au plus tard, la Commission procède à une évaluation de l'adéquation, pour les États membres, des normes comptables internationales pour le secteur public»⁷. Ce projet s'inscrit dans le «Six-Pack», paquet législatif adopté le 8 novembre 2011 qui marque un important renforcement de la gouvernance économique dans l'Union européenne⁸. Un des éléments du «Six-Pack» demande à la Commission de procéder à une évaluation, pour les 27 États membres, de l'adéquation des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) pour fin 2012. Eurostat entreprendra le rapport d'évaluation au nom de la Commission. A cet effet, Eurostat avait lancé une consultation publique⁹.

Dans le cadre de cette consultation publique, l'IFAC a répondu à Eurostat à propos de la *suitability* des IPSAS aux comptes publics des 27 Etats membres de l'Union. Le ton utilisé dans cette réponse est sans doute fort civil, mais très assertif¹⁰. Elle tient en ceci. L'IFAC supporte fermement l'adoption des IPSAS par les Etats membres de l'Union européenne. Cela serait

une étape historique dans la transparence des comptes gouvernementaux. Une comptabilité de caisse, même modifiée, est **incapable** de faire face aux complexités de la crise des dettes souveraines, tout en laissant leurs utilisateurs **gravement mal informés**. C'est pourquoi les gouvernements doivent, par la formation professionnelle permanente et le recrutement sélectif, améliorer les compétences des fonctionnaires. Cela est possible puisque la Nouvelle-Zélande¹¹ et l'Australie s'y consacrent avec succès depuis 20 ans¹². L'IFAC poursuit sévèrement: «... *the sovereign debt crisis and the consequences that are being felt around the globe illustrate the implications of government balance sheet management failures and the inability of organizations such as global financial institutions, investors in government debt, and credit rating agencies to adequately monitor the financial positions of governments*».

1.1.2. Précisions de vocabulaire

Enfin, précisons quelques notions de vocabulaire anglo-français¹³, en matière de comptabilité de caisse (*cash basis*) et de comptabilité d'exercice (*accrual basis*), sachant que ces expressions sont souvent mal comprises et que chacune d'elle peut être suivie de l'adjectif «modifiée»¹⁴. La comparaison entre ces quatre types de comptabilité du secteur public se synthétise comme suit:

5. L'objectif poursuivi, pour les états financiers dans l'espace (entre les 27 Etats membres) et dans le temps (exercice après exercice). Pour être complet, est que «les normes comptables internationales pour le secteur public, IPSAS, définissent les quatre principales caractéristiques qualitatives de l'information comptable:
 - 1) l'intelligibilité (compréhension par les lecteurs des comptes),
 - 2) la pertinence (l'utilité de l'information pour ses utilisateurs),
 - 3) la comparabilité (capacité de l'information à être comparée dans le temps et l'espace) et
 - 4) la fiabilité (image fidèle de la performance et de la situation financières)».
 Cf. http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/comptabilite/cadre_de_reference_Etat.pdf, Cadre de référence relatif au contrôle interne comptable de l'Etat, Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'Etat (France), DGFIP, avant-propos, septembre 2010.
6. Directive 2011/85/UE, op. cit., troisième considérant. Ce considérant devrait avoir pour objectif la **certification** des comptes publics.
7. Directive 2011/85/UE, op. cit., art. 16 § 3.
8. Cf. <http://www.europaforum.public.lu/fr/dossiers-thematiques/2011/six-pack/index.html>.
9. Cette consultation publique était ouverte du 17 février au 11 mai 2012. Cf. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/public_consultations/consultations/ipsas. Cf. également, Eurostat, 18 décembre 2012, «Public consultation - Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States», Summary of responses, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUB/IT/D4_2012/EN/D4_2012-EN.PDF.
10. Lettre du 25 avril 2012 d'Ian Ball, Chief executive officer de l'IFAC à François Lequiller, Directeur à Eurostat; Cf. <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IFAC%20Response%20to%20Eurostat%20Consultation%20on%20Use%20of%20IPSAS.pdf>.
11. Cf. «La privatisation des techniques comptables et de la gestion budgétaire aurait permis à la Nouvelle-Zélande de passer d'un déficit budgétaire de 9 % du PIB à un excédent de 1 % du PIB en dix ans, de 1984 à 1994. La dette publique est passée quant à elle de plus de 70 % du PIB en 1984 à 30 % du PIB, après une amputation des dépenses publiques de 10 points de PIB en cinq ans»; <http://www.senat.fr/rap/r00-037/r00-03719.html>.
12. Mise en œuvre de la comptabilité d'exercice dans les comptes du gouvernement: l'expérience de la Nouvelle-Zélande, octobre 1994; «L'expérience de la Nouvelle-Zélande démontre qu'un tel changement est non seulement possible mais peut également être très réussi»; https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/document-de-synthese-d-a_0.pdf.
13. Les faux-amis en anglais (*false friends*) sont des mots de la langue anglaise qui, par leur forme, en rappellent d'autres dans la langue française, mais s'en éloignent par le sens; les utiliser conduit donc à des contre-sens. Cf. notamment, Règles et pratiques comptables au niveau local, pages 2 à 4, Faska Khrouz et Isabel Brusca, Conseil de l'Europe, Strasbourg, 2007.
14. Cf. <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-10-definition-and-r.pdf>, «Study 1 noted that the basis of accounting adopted by a government and its units lies on a continuum from the cash basis to the full accrual basis. The Study highlighted four alternative bases of accounting that are currently adopted by governments:
 - 1) cash;
 - 2) modified cash;
 - 3) modified accrual; and
 - 4) full accrual».

<i>Comptabilité de caisse (camérale), cash</i>	<i>Comptabilité de caisse (modifiée), modified cash</i>	<i>Comptabilité d'exercice (modifiée), modified accrual</i>	<i>Comptabilité d'exercice, full accrual</i>
Enregistrements comptables limités aux seules: Dépenses & recettes.	Enregistrements comptables comportant: Dépenses & recettes, complétées par la <i>recognition</i> , en fin d'exercice, de certains actifs et passifs monétaires (essentiellement créances et dettes).	Enregistrements comptables: Recognition de certains actifs et passifs monétaires. Les actifs non financiers, comme les immobilisations, sont comptabilisés en dépenses, lors de leur acquisition.	Enregistrements comptables: Actifs, passifs & situation nette, Performance financière (charges & produits), <i>Notes</i> , La comptabilité d'un exercice couvre l'ensemble des opérations, des avoirs et droits de toute nature, des dettes, obligations et engagements de toute nature.
Faits générateurs: Encaissements & décaissements.	Faits générateurs: Encaissements (complétés par l'inventaire des montants à recevoir en fin d'exercice) & décaissements (complétés par l'inventaire des montants dus en fin d'exercice).	Faits générateurs: Droits constatés applicables à tous les enregistrements comptables.	Faits générateurs: Les droits constatés s'enregistrent dans l'exercice auquel ils se rattachent. Principe de réalisation des produits et de correspondance des charges aux produits. Inventaire des droits et engagements.

Par comptabilité de caisse, on désigne «*du nom de comptabilité simple l'enregistrement chronologique des recettes et des dépenses découlant d'encaissements ou de décaissements d'argent. On parle aussi ... de comptabilité camérale. C'est le stade le plus élémentaire de la comptabilité*». «*Il n'y a pas de système plus primitif*»¹⁵.

«*Le terme accrual est sans doute l'un des termes comptables les plus difficiles à rendre en français en raison des nombreux sens qu'il revêt. Au départ, il convient de noter que le verbe intransitif to accrue a deux sens: 1) devenir exigible et 2) s'accroître. La notion d'accrual se rattache le plus souvent à ce deuxième sens, mais il existe des cas où ce fil conducteur n'est pas suffisant pour mener au bon équivalent français. En effet, si ... le sens premier de accrual correspond à la notion d'inscription de produits à recevoir ou de charges à payer qui sont fonction le plus souvent du temps écoulé, ce terme se définit d'une façon plus globale en partant, non pas de la notion de croissance, mais de la notion de **rattachement des produits et des charges à l'exercice qui les a vu naître***»¹⁶. Cette interprétation trouve sa confirmation dans la définition donnée par Eric Kohler au verbe transitif to accrue: «*To give effect to an accrual; to record revenue or expense in the accounting period to which it relates, notwithstanding that the required receipt or outlay may take place, in whole or in part, in a preceding or following period*»¹⁷. Ce sont donc non seulement les opérations de fin d'exercice,

comme les amortissements, les réductions de valeur, les provisions, mais aussi les opérations de régularisation et de variations de stocks (qui toutes n'ont pas de correspondance en comptabilité budgétaire) qui entrent dans le concept de ces deux expressions *accrual principle* et *accrual basis of accounting*. L'ensemble de ces éléments sont donc cohérents avec les principes comptables généraux de spécificité des exercices et de rattachement du fait générateur d'une opération comptable à un exercice déterminé. C'est donc là une caractéristique essentielle de la comptabilité d'exercice (*accrual basis of accounting*) par opposition à la comptabilité de caisse (*cash basis of accounting*). Dès lors, l'expression «comptabilité d'exercice» est préférée à celles de «comptabilité générale», de «comptabilité patrimoniale» ou de «comptabilité d'engagements».

1.2. Les comptes annuels 2011, en IPSAS, de l'AIEA

Ces états financiers de l'Agence internationale de l'énergie atomique, arrêtés au 31 décembre 2011, sont les premiers comptes annuels à être préparés, présentés et publiés en IPSAS, sachant qu'antérieurement le référentiel comptable applicable était celui des UN-SAS¹⁸. L'introduction des IPSAS a été un projet complexe et de grande ampleur. Les préparatifs, commençant en 2007, ont donc pris quatre ans. La mise en œuvre simultanée du nouveau système de planifica-

15. Nils Soguel, *Éléments de comptabilité publique*, 2e édition, p. 4, Institut de hautes études en administration publique, Fondation autonome, associée à l'Université de Lausanne et à l'École polytechnique fédérale de Lausanne, 1998.

16. Ordre des comptables agréés du Québec, Cf. http://ocaq.qc.ca/terminologie/affichage_bulletin.asp?ID=157.

17. Eric L. Kohler, *A Dictionary for Accountants*, 5e édition, Englewood Cliffs (N.J.), Prentice-Hall, Inc., 1975, p. 16.

18. UNSAS, United Nations System Accounting Standards.

tion des ressources (ERP)¹⁹ et du système d'information pour l'appui au programme (AIPS)²⁰ a ajouté à la complexité²¹.

Le rapport du directeur général de l'agence, accompagnant ces états financiers, observe que les états financiers préparés conformément aux IPSAS donnent un bien meilleur aperçu des actifs, passifs, produits et charges de l'Agence. L'augmentation de la transparence des actifs et passifs aboutit à un renforcement des contrôles internes et de la gestion des ressources. L'information résultant des IPSAS relative aux produits et aux charges étaye mieux la prise de décisions et renforce la planification stratégique. Cette assertion doit être approuvée. Ces premiers états financiers 2011 en IPSAS représentent, en effet, un travail indiscutablement exemplaire et de très grande qualité! On peut même dire que ces comptes annuels ont valeur d'exemple pour les comptables publics de tous pays.

2. Genèse, objectifs et avantages des IPSAS

2.1. Généralités

L'*International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) a été constitué en mai 1986 sous la dénomination *Public Sector Committee* (PSC), à l'initiative de l'*International federation of accountants* (IFAC). Son mandat était de mettre au point des programmes d'amélioration de la gestion financière et de la reddition des comptes dans le secteur public, puis de rédiger les normes qui seraient publiées par les soins de l'IPSASB.

L'IPSASB atteint en effet ses objectifs:

- 1) en publiant des normes comptables internationales du secteur public,
- 2) en favorisant l'adoption de ces IPSAS et la convergence internationale vers ces normes et

- 3) en publiant d'autres documents comportant une guidance et des recommandations relatives aux enjeux et décrivent des expériences entourant l'information financière dans le secteur public.

Le troisième objectif est spécialement rencontré par la publication de la *Study 14*²² qui traite de nombreuses questions concrètes et pratiques relatives aux IPSAS, mais aussi à toutes celles préalables, complexes et à haute densité technique, à la mise en place d'un système de comptabilité d'exercice. Cette étude volumineuse et fouillée identifie donc les principales exigences des IPSAS, les innombrables questions à résoudre préalablement à l'adoption de l'*accrual basis*, de même que bien d'autres questions nécessaires à leur implantation, mais qui ne sont pas traitées par les normes comptables internationales elles-mêmes. Cette étude n'établit cependant pas d'exigences nouvelles ou supplémentaires et ne doit pas être considérée comme un substitut aux IPSAS.

La *Study 14* met en évidence les multiples avantages de la comptabilité d'exercice de la manière suivante:

- 1) mieux rendre compte, tant sur le court terme que sur le long terme,
 - a) des emplois²³ (utilisation, affectation ou destination des ressources) et
 - b) des ressources (en capital par moyens propres ou apports, en subventionnements²⁴ reçus et en revenus du travail par prestations tarifées²⁵);
- 2) permettre de déterminer précisément le patrimoine et son évolution dans le long terme,
 - a) tant en termes de mutations patrimoniales (modification de la structure du patrimoine sans modification de la valeur nette de celui-ci),
 - b) que de variations patrimoniales²⁶ (modification de la valeur brute ou nette du patrimoine et de sa structure impliquant un enrichissement ou un appauvrissement de celui-ci);
- 3) mieux évaluer la position de trésorerie et les performances financières, de même que les cash-

19. Entreprise ressource planning.

20. Agency-Wide Information System for Programme Support.

21. Cf. http://www.iaea.org/About/Policy/GC/GC56/GC56Documents/French/gc56-10_fr.pdf; le 30 novembre 2005, le Comité de haut niveau sur la gestion (HLCM) de l'ONU a recommandé que tous les organismes des Nations Unies adoptent les IPSAS comme normes comptables. Cette recommandation s'expliquait par la nécessité de passer à des normes comptables améliorées, indépendantes et universellement acceptées, l'objectif étant d'accroître la qualité et la crédibilité de l'information financière. Cf. également: <http://www.iaea.org/About/efficiency.html>.

22. Cf. <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASB-study-14-3e.pdf>, Transition to the accrual basis of accounting: Guidance for public sector entities, 3^{ème} édition, janvier 2011. Une synthèse de la *Study 14* peut être consultée via ces quatre références:

1) <http://ideas.repec.org/p/sol/wpaper/2013-113152.html>.

2) <http://ideas.repec.org/p/sol/wpaper/2013-113153.html>.

3) <http://ideas.repec.org/p/sol/wpaper/2013-113155.html>.

4) <http://ideas.repec.org/p/sol/wpaper/2013-113156.html>.

23. Cf. notamment, une disposition de droit comptable public belge, à savoir l'article 16 de l'arrêté royal du 7 avril 1954 portant règlement général sur le budget et la comptabilité des organismes d'intérêt public (O.I.P.) visés par la loi du 16 mars 1954, selon coordination d'octobre 2002, qui dispose que «L'enregistrement est fait selon les règles usuelles de la comptabilité en partie double. Il fait l'objet d'inscriptions au minimum:

1) dans un livre-journal reprenant les opérations dans l'ordre chronologique;

2) dans un système de comptes spécifiant:

a) d'une part, d'après leur nature, les **ressources** mises en œuvre et,

b) d'autre part, l'**usage** qui est fait de ces ressources, ainsi que les **modifications de patrimoine** qui en résultent».

24. Il suffit à cet égard de se rappeler la directive européenne 2006/111/CE de la commission du 16 novembre 2006 relative à la transparence des relations financières entre les États membres et les entreprises publiques ainsi qu'à la transparence financière dans certaines entreprises, JOUE, 17.11.2006, p. L318/37 et ss, restée longtemps ignorée par la Belgique qui a de ce fait risqué une assignation par la Commission devant la Cour de Justice européenne.

25. Il suffit aussi de se rappeler la directive européenne 2003/98/CE du parlement européen et du conseil du 17 novembre 2003 concernant la réutilisation des informations du secteur public, également restée longtemps ignorée par la Belgique.

26. Cf. également l'arrêté royal du 7 avril 1954 précité, art. 26, al. 1^{er}, 2^e. Malheureusement, cette disposition n'est applicable qu'aux O.I.P.

- flows, notamment au niveau des multiples ratios de bilan et de résultats, grâce à des analyses financières plus complètes et plus illustratives;
- 4) aider à de meilleures décisions en termes de ressources et aux différents choix d'opportunité en termes d'emplois et mieux valoriser sur le long terme
 - a) les coûts d'entretien, de réparation et d'extension d'investissements ou
 - b) les coûts d'exploitation ou financiers d'engagements pris;
 - 5) permettre de rendre compte par des tableaux de financement²⁷ de l'origine et de la destination des fonds;
 - 6) permettre de mesurer l'équilibre entre le fond de roulement, le besoin en fond de roulement et la position de trésorerie (et non pas simplement la trésorerie)²⁸;
 - 7) favoriser une meilleure perception de la pérennité du financement à long terme des investissements et des charges ou des dépenses d'exploitation consécutives à ces investissements;
 - 8) de fixer l'inventaire des droits et engagements hors bilan²⁹;
 - 9) favoriser et enrichir la démonstration de la bonne gestion des ressources³⁰ et
 - 10) faciliter la mesure de l'évaluation des coûts de revient.

En novembre 2011, l'IASB³¹ et l'IFAC ont annoncé un protocole d'accord³² destiné à approfondir la collaboration entre ces deux entités et à se consulter mutuellement. Dans le même temps, les *terms of reference*³³ de l'IPSASB ont été élargis, «*the IPSASB's purpose is 1) not only to set standards for the general purpose financial statements [GPFs], 2) but also to take care of general purpose financial reports (GPFrs)*»³⁴.

A cet effet et compte tenu de cette importante distinction dans le *purpose* de l'IPSASB, le cadre conceptuel de l'information financière à usage général a fait l'objet d'une *consultation paper*³⁵. Autrement dit, les IP-

SAS dans le futur ne régleront plus seulement les questions GPFs de *recognition*, *measurement* et *disclosure*, mais aussi celles relevant des GPFR, dans la mesure où l'objectif est surtout d'améliorer la lisibilité, la cohérence et la compréhension des états financiers pour rencontrer les besoins en informations des utilisateurs.

De manière tout-à-fait concrète, c'est là l'objectif poursuivi par l'arrêté du 25 juin 2010 du gouvernement flamand relatif au cycle de politique et de gestion des communes, des provinces et des centres publics d'action sociale, dont la publication au *Moniteur belge* est précédée d'un important rapport à ce gouvernement qui fait abondamment référence aux IPSAS, au SEC95³⁶ et au COFOG³⁷. Au paragraphe 2.6 du rapport au gouvernement relatif au cadre de l'élaboration de la mise en œuvre³⁸, il est expliqué en quoi la réforme comptable des communes de 1995 est un échec. *Vele mandatarissen zijn daardoor weinig geïnteresseerd in deze gebrekkige (sic!) algemene boekhouding en beperken zich meestal tot het budgettaire gedeelte. Gevolgen:*

- 1) *voornamelijk interesse voor de rapportering op budgetbasis (het dominante mechanisme);*
- 2) *weinig belangstelling voor de meer bedrijfseconomische rapportering op basis van de transactieboekhouding.*

L'objectif de l'arrêté flamand est conforme aux objectifs stratégiques de l'IPSASB, en ce que, pour assurer la comparabilité des comptes annuels et budgétaires avec ceux des autres entités, pour promouvoir et améliorer la lisibilité et la compréhension des états et rapports financiers publics, tant par les gestionnaires publics, que par tous autres tiers intéressés, et pour s'assurer que les comptes sont établis conformément aux normes comptables reconnues internationalement, il est impératif qu'un cadre comptable conceptuel soit adopté qui satisfasse les besoins en information des utilisateurs de ces états et rapports³⁹, afin de couvrir les deux aspects précités: GPFs et GPFR.

27. Pour établir une approche de caisse des tableaux de financement, on se réfère à l'avis n° 2010/6 de la Commission des normes comptables du 19 mai 2010, de même que H. Ooghe et C. Van Wymeersch, *Handboek financiële analyse van de onderneming – Deel II*, Intersentia, 2008, p. 77-79, cités en références. Voir aussi Faska Khrouz, *Comptabilité et gestion, Comptabilité générale, analyse financière et consolidation des comptes*, Solvay Brussels School of Economics & Management, pp. 378 à 420, Bruxelles, 2010.

28. Faska Khrouz, id., p. 345.

29. L'utilisation de la classe zéro du plan comptable «Droits et engagements hors bilan», relativement négligée dans le secteur privé, se révèle de première importance dans le secteur public où les droits et engagements sont d'une ampleur significative.

30. A propos du contrôle de bonne gestion financière en région de Bruxelles-Capitale, voir *Le contrôle interne dans le secteur public bruxellois*, pages 10 à 16, Tax, Audit & Accountancy, en abrégé TAA, n° 33, 2012.

31. IASB: International accounting standards board.

32. MoU: Memorandum of Understanding. Cf. <https://www.ifac.org/system/files/IFAC%20and%20IASB%20MOU%20-%20Nov%202011.pdf>.

33. *Terms of reference* se traduit par cahier des charges (cf. <http://www.ifac.org/fr/public-sector/about-ipsasb/cahier-des-charges>) et non pas par termes de référence.

34. *IPSAS Explained*, A summary of international public sector accounting standards, 2d edition, Thomas Müller-Marqués Berger, Ernst & Young, Ed. Wiley Ltd., Chichester, UK, p. 1.

35. Cf. http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/CP_Conceptual_Framework_for_G_P_Financial_Reporting.pdf, Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: Presentation in GPFRs, January 2012, Comments requested by May 31, 2012.

36. SEC95: Système européen des comptes nationaux et régionaux 1995.

37. COFOG: Classification of the Functions of Government, voir notamment <http://unstats.un.org/unsd/cr/registry/regcst.asp?CI=4>.

38. *Kader van de toestandkoming van het uitvoeringsbesluit*, voir § 2.6 relatif à l'évaluation des *Nieuwe Gemeenteboekhouding (NGB)* et *Nieuwe OCMW-Beleidsinstrumenten (NOB)*.

39. Rapport au gouvernement flamand, op. cit. § 2.5. La situation ne serait pas fondamentalement différente en France, cf. Localtis, <http://www.localtis.info/cs/ContentServer?pagename=Localtis/LOCAct/ArticleActualite=1250264633034=1250264625854>, 20 décembre 2012. Déclarations de Marie-Pierre Calmel, secrétaire générale du Conseil de normalisation des comptes publics français (CNoCP).

Autrement dit, il est temps que ces comptes publics, généraux et budgétaires, soient enfin publiés, lus et surtout compris!

Pour terminer la question des avantages des IPSAS, on consultera l'intéressante étude internationale comparée présentée, le 27 avril 2012 à l'Université d'Athènes, par notre confrère et collègue, Johan Christiaens⁴⁰. Dans cette étude, sont notamment synthétisées les raisons pour lesquelles certains mandataires politiques ou hauts fonctionnaires veulent ou ne veulent pas passer aux IPSAS:

- 1) avis favorables aux IPSAS: les réponses en faveur de l'adoption des IPSAS sont 4 à 5 fois plus nombreuses que les réponses en défaveur d'une telle adoption; elles sont formulées sur base des arguments suivants et présentées ci-dessous dans l'ordre décroissant de leur fréquence:
 - a) *to enhance (inter)national comparability of financial information (30%),*
 - b) *to facilitate the consolidation of financial statements (20%),*
 - c) *to be in accordance with international organizations (20%),*
 - d) *it is useless to reinvent the wheel, it is more efficient to make use of the knowledge of the IPSASB (20%),*
 - e) *to improve public/private comparability (10%);*
- 2) avis défavorables aux IPSAS: les réponses négatives, présentées ci-dessous dans l'ordre décroissant de leur fréquence, sont formulées sur base d'arguments faibles et non objectifs:
 - a) *the accounting legislation is based on local business accounting rules (25%),*
 - b) *there is a fear of losing the standard setting authority (25%),*
 - c) *the IPSAS are rather unknown in my jurisdiction (20%),*
 - d) *there is few experience in implementing the IPSAS (10%),*
 - e) *the IPSAS do not consider budgetary accounting (10%),*
 - f) *the IPSAS are based on IFRS/IAS and do not include important public sector issues (10%).*

2.2. Exemple d'adoption avantageuse des IPSAS

L'administration des finances et du budget (AFB) de la région de Bruxelles-Capitale est chargée de toutes les missions liées aux recettes et aux dépenses régionales, c'est-à-dire:

- 1) l'élaboration et le suivi du budget de la région,

- 2) le suivi des recettes et de la fiscalité: gestion et suivi des impôts régionaux, etc.,
- 3) la gestion financière:
 - a) la trésorerie,
 - b) la tenue de la comptabilité,
 - c) la gestion de la dette régionale et
 - d) le comptable régional.

La direction de la gestion de la dette est responsable de l'optimisation de la gestion de la dette directe régionale. Dans cet objectif, elle assure les besoins de financement à court, à moyen et à long terme de la région. Elle utilise tous les produits financiers (ou produits dérivés) relatifs à la courbe des taux d'intérêts, afin de minimiser le risque de portefeuille ainsi que son coût, c'est-à-dire les risques de liquidité et de taux.

De par son financement sur les marchés belge et européen, cette direction est amenée à créer et à entretenir des relations étroites avec le monde bancaire national et international. Elle informe le cabinet du ministre des finances, le gouvernement et le conseil régional bruxellois, ainsi que les organes de contrôle, tels que l'inspection des finances, la Cour des comptes et l'agence de rating Standard & Poor's de ses méthodes de gestion et de leurs résultats. Le dernier rapport S&P disponible affirme «our 'AA' rating on Brussels-Capital. The negative outlook reflects the possibility that the region's refinancing package could be further delayed or smaller than expected»⁴¹. Elle ajoute que «The rating reflects RBC's good operating performance, sophisticated financial management, and comfortable access to cash. Tempering factors are the region's increasing direct and total tax-supported debt, and the current institutional framework, which constrains RBC's capacity to benefit from economic buoyancy».

A cet effet, l'AFB envisage d'adopter les IPSAS, afin de rencontrer les qualités évoquées dans la directive 2011/85/UE, à savoir:

- 1) leur intelligibilité (compréhension par les lecteurs des comptes),
- 2) leur pertinence (l'utilité de l'information pour ses utilisateurs),
- 3) leur comparabilité (capacité de l'information à être comparée dans le temps et l'espace) et
- 4) leur fiabilité (image fidèle de la performance et de la situation financières).

Ceci est la suite logique des importants efforts fournis par cette région qui avait déjà adopté un ERP en 1999

40. IPSAS comparative study: The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: a worldwide comparative study, EGPA Athens 2012 – UGent 2012, http://www.ode.aueb.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=211&Itemid=156. Οικονομική Πανεπιστημίου Αθηνών, Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων. Synthèse: http://www.ode.aueb.gr/images/stories/IPSAS/abstracts/Johan_Christiaens.pdf. Ghent University Belgium.

41. Research Update: Belgian Region of Brussels-Capital 'AA' Rating Affirmed; Outlook Remains Negative On Refinancing Package Uncertainty, March 21, 2011. Ce rating est similaire à celui attribué à la région flamande.

et présenté ses premiers comptes annuels de 2008 sous forme *accrual*, avec certification sans réserve de la Cour des comptes. Curieusement, les mandataires politiques ne comprennent pas l'intérêt de publier ces comptes dans un délai raisonnable.

3. Stratégie de l'IPSASB

On peut donc synthétiser, très brièvement, la stratégie de l'IPSASB, sur les quinze dernières années, en trois phases:

- 1) la première, de 1997 à 2002, a visé le principal objectif de la création d'un «*core set of accounting standards*», soit les IPSAS 1 à 20, inspiré, il est vrai, des IAS/IFRS;
- 2) la deuxième, de 2002 à 2009, a rédigé des IPSAS plus spécifiques au secteur public, sachant en effet que certaines d'entre elles n'ont pas leur correspondance en IFRS (IPSAS 21 à 25)⁴² puis a cherché à aplanir les principales différences avec les IFRS (IPSAS 25 à 31), et
- 3) la troisième, sans doute la plus prometteuse, est en cours, depuis 2010; elle a pour objectif de créer «*an unparalleled and independent conceptual framework*», sans attendre les améliorations en projet concernant certaines IFRS; Thomas Müller-Marqués Berger y voit un «*stage of maturity of the IPSASB*»⁴³.

En effet, depuis le 1er janvier 2010, le Board a entrepris de travailler sur les projets suivants⁴⁴:

- 1) le traitement comptable des concessions de secteur public (IPSAS 32, *Service Concession Arrangement*),
- 2) les regroupements d'entités (*Entity combination*)⁴⁵,
- 3) la revue de la norme IPSAS sur la comptabilité de caisse (*Cash Basis IPSAS*),
- 4) la soutenabilité budgétaire (*Long term Fiscal Sustainability*)⁴⁶ et, *last but not least*,
- 5) le cadre conceptuel (*Conceptual Framework*)⁴⁷.

D'aucuns estiment que ce cadre conceptuel aurait dû intervenir beaucoup plus tôt pour permettre une

meilleure avancée dans l'élaboration de ces normes comptables internationales spécifiques au secteur public⁴⁸.

4. Projet de cadre conceptuel

Ce projet de cadre conceptuel⁴⁹ doit être vu comme autant de lignes directrices dans le développement de la doctrine comptable internationale propre au secteur public. Bien que toutes les composantes du cadre conceptuel soient reliées entre elles, ce projet est développé en quatre phases⁵⁰:

- 1) la première phase couvre les questions liées au périmètre de reporting financier, aux objectifs de l'information financière à l'usage de leurs utilisateurs, aux caractéristiques qualitatives (*qualitative characteristics, QCs*) des informations contenues GPFRR de l'entité publique, à savoir:
 - a) l'objectif est de fournir les informations les plus pertinentes, utiles aux aspects redditionnels et de prise de décisions des managers publics,
 - b) le *scope* des rapports financiers est «*to establish the boundary around the transactions, other events and activities that may be reported in GPFRRs*»⁵¹ (ce qui pose toute la question de la pertinence de l'information financière),
 - c) toute information additionnelle, englobant des aspects financiers et non-financiers, rétrospective et prospective, doit être divulguée, si elle mérite d'être prise en considération dans les GPFRR,
 - d) il faut s'attendre à ce que le but du rapportage se développe avec le temps conformément aux besoins accrus de tous les utilisateurs des comptes publics (non seulement au niveau des gouvernants, tels que les mandataires politiques, les hauts fonctionnaires, les régulateurs et bailleurs de fonds nationaux, internationaux et supranationaux, etc., mais aussi au niveau des gouvernés, tels que les citoyens, les électeurs, les contribuables, les utilisateurs, etc.);
- 2) la deuxième phase couvre les questions GPFRR de *definition* et de *recognition* des éléments contenus dans les rubriques et sous-rubriques des états financiers, ainsi que dans les *notes*⁵², à savoir:

42. Les IPSAS sans correspondance avec les IFRS sont les suivantes: IPSAS 22, Disclosure of financial information about the general government sector; IPSAS 23, Revenue from non-exchange transactions (Taxes and Transfers); IPSAS 24, Presentation of budget information in financial statements et l'IPSAS, non numérotée, relative Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse.

43. IPSAS Explained, op. cit., p. 14.

44. Cf. http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/CP_postIPSASB_FINAL_Revised%20July%20202012.pdf (Consultation on IPSASB Work Program 2013-2014).

45. Cf. <https://www.ifac.org/publications-resources/public-sector-combinations>.

46. Cf. <http://www.ifac.org/publications-resources/recommended-practice-guideline-reporting-long-term-sustainability-public-sect>.

47. Cf. <http://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-1>.

48. Johan Christiaens & Christophe Vanhee, Capital Assets in Governmental Accounting Reforms, December 2003 (2003/207), Cf. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=10.1.1.196.7503> et Jean-François des Robert et Jacques Colibert, Les normes IPSAS et secteur public, p. 38, 2008, Ed. Dunod, Paris.

49. *Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: Presentation in General Purpose Financial Reports*, janvier 2012. On consultera également les travaux du 12ème symposium annuel de l'OCDE sur la comptabilité publique en droits constatés et le rapport de l'IPSASB par Andreas Bergman, 8 et 9 mars 2012 au Centre de conférences de l'OCDE, Paris.

50. *Conceptual framework*, op. cit., p. 4.

51. IPSAS Explained, op. cit., p. 15. «*IPSASB has identified the qualitative characteristics as relevance, faithful representation, understandability, timeliness, comparability and verifiability. Materiality, cost-benefit, and achieving an appropriate balance between the qualitative characteristics are defined as constraints on financial reporting*».

52. *Notes*: c'est-à-dire dans les différents états de l'annexe aux comptes (général et budgétaire) annuels.

- a) affiner les définitions des actifs, passifs (exigibles), charges et produits, afin de donner une guidance en termes de critères de reconnaissance pour leur comptabilisation,
- b) l'approche est double⁵³: 1° *asset and liability-led approach*: soit toutes les modifications en termes d'emplois et de ressources, 2° *revenue and expense-led approach*: soit le résultat des charges (dépenses) et des produits (recettes);
- 3) la troisième phase couvre les bases d'évaluation qui peuvent valablement être adoptée pour les éléments précités qui seront comptabilisés du point de vue GPFS, à savoir:
 - a) le coût historique, la valeur de marché et la juste valeur,
 - b) les concepts de *deep and liquid market* ou au contraire de *lack of market*,
 - c) le coût de remplacement et
 - d) le *deprival value model*⁵⁴;
- 4) la quatrième phase prend en compte des concepts qui devraient être adoptés pour déterminer la meilleure façon de préparer, présenter, publier et divulguer l'information financière et non financière, dans les GPFR.

Le *consultation paper* traitant de la phase 1 a été publié en septembre 2008⁵⁵. Les *consultations papers* traitant des phases 2 et 3 et de l'exposé-sondage (ED) qui traitent de la phase 1 ont été émises en décembre 2010⁵⁶. L'IPSASB a commencé l'examen des réponses à ces documents en septembre 2011. Alors que les phases 2 et 3 sont plutôt orientées vers le GPFS, les phases 1 et 4 le sont davantage vers le GPFR. Enfin, il faut notamment signaler les *consultation papers* relatifs

- 1) au *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities de janvier 2012*⁵⁷,
- 2) au *Public sector combinations*⁵⁸ et
- 3) au *Work program 2013-2014* de juillet 2012⁵⁹.

5. Principales bases d'évaluation conformes aux IPSAS

Les principales bases d'évaluation conformes aux IPSAS incluent le coût, la juste valeur et la valeur actuelle.

5.1. Cost

Le coût se définit comme étant «*le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction*»⁶⁰. Cette notion de coût comporte les distinctions suivantes:

5.1.1. Acquisition cost ou cost of purchase

Les immeubles de placement⁶¹ et les immobilisations corporelles⁶² doivent faire l'objet d'une évaluation initiale à leur coût (les coûts de transaction doivent être inclus dans l'évaluation initiale). Lorsque des immeubles de placement et des immobilisations corporelles sont acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, leur coût doit être évalué à leur juste valeur à la date d'acquisition. Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent⁶³.

5.1.2. Construction cost ou cost of conversion

Le coût d'un actif produit par l'entité pour elle-même est déterminé en appliquant les mêmes principes que pour un actif acquis. Si une entité produit des actifs similaires en vue de les vendre dans le cadre de ses opérations, le coût de cet actif est en général le même que le coût de construction d'un actif destiné à la vente⁶⁴.

53. IPSAS Explained, op. cit., p. 16.

54. Le concept de *deprival value* ne décrit pas à proprement parler une méthode d'évaluation, mais plutôt une approche pour choisir la méthode d'évaluation la plus pertinente dans un contexte donné. Pour plus de détails, on peut consulter la réponse du CNOCP à l'IPSASB, cf. http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocp/international/2011/IPSASB_CP_phase_3_9_juin_2011.pdf.

55. *Consultation Paper, Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: The Objectives of Financial Reporting; The Scope of Financial Reporting; The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports; The Reporting Entity.*

56. *Consultation Paper, Elements and Recognition in Financial Statements (CF-CP2-Elements), Consultation Paper, Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements (CF-CP3-Measurement), and Conceptual Framework Exposure Draft 1 (CF-ED1), Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Role, Authority, and Scope; Objectives and Users; Qualitative Characteristics; and Reporting Entity.*

57. Cf. http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/CP_Conceptual_Framework_for_G_P_Financial_Reporting.pdf. Released: Jan. 29, 2012; Due: May 31, 2012.

58. Cf. <http://www.ifac.org/publications-resources/public-sector-combinations>, Released: Jun. 25, 2012; Due: Oct. 31, 2012.

59. Cf. <https://www.ifac.org/publications-resources/ipsasb-consultation-paper-2013-2014-work-program>, Released: Jul. 03, 2012; Due: Oct. 31, 2012.

60. IPSAS 16, § 7; l'IPSAS 16 «Immeubles de placement», entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008, annule et remplace celle publiée en 2001, Cf. § 103.

61. IPSAS 16, § 26 et 27.

62. IPSAS 17, § 26 et 27; le § 30 comprend les éléments constitutifs d'une immobilisation corporelle et le § 31 illustre ces notions avec quelques exemples directement attribuables aux coûts et le § 33 illustre ces notions avec quelques exemples de coûts qui ne sont pas des coûts d'une immobilisation corporelle.

63. IPSAS 12, § 18.

64. IPSAS 17, § 36. C'est pourquoi tous les excédents internes sont éliminés pour arriver à ces coûts. De même, les coûts anormaux de gaspillage de matières premières, de main-d'oeuvre ou d'autres ressources encourus pour la construction d'un actif par l'entité pour elle-même ne sont pas inclus dans le coût de cet actif.

5.1.3. Advantages and disadvantages ou cost as measurement basis

La référence aux évaluations par le coût a des avantages et des désavantages. Le coût historique est un mode d'évaluation largement utilisé, présente l'avantage d'être familier, relativement objectif et simple à appliquer⁶⁵. Si le coût historique est facile à comprendre, certains actifs sont parfois, dans le secteur public, acquis, cédés ou apportés dans le cadre de subventionnements ou en échange d'autres actifs non monétaires. Dans ces cas, l'application stricte du coût historique peut ne pas représenter fidèlement la valeur desdits actifs et il peut donc être nécessaire de choisir un mode d'évaluation alternatif au coût historique. Ceci est sans compter que la valeur d'acquisition de certains biens, acquis depuis des temps immémoriaux, est, soit perdue, soit devenue sans pertinence.

5.2. Fair value

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale⁶⁶. C'est également à sa juste valeur qu'une immobilisation, acquise sans contrepartie directe, s'évalue⁶⁷. Tel serait le cas d'un promoteur immobilier faisant apport de terrains à une collectivité locale, à titre gratuit ou pour un coût symbolique, de manière à permettre à cette collectivité locale pour créer un projet immobilier.

Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur ultérieures⁶⁸. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de reporting⁶⁹. Il faut prêter garde au fait que les réévaluations se comptabilisent avec une régularité suffisante à l'encontre d'une catégorie d'immobilisations corporelles⁷⁰.

Pour certains actifs du secteur public, il peut se révéler difficile de déterminer une valeur de marché en raison de l'absence de transactions de marché pour de tels actifs. Certaines entités du secteur public peuvent détenir de tels actifs en quantités importantes⁷¹.

5.3. Present value

Les notions de valeur actuelle⁷² d'un actif ou d'un passif (exigible ou de provision) comprennent respectivement:

- 1) les flux de trésorerie actualisés qui devraient être générés par l'actif en cause ou
- 2) les flux de trésorerie actualisés qui doivent être versés pour régler le passif en cause.

Lorsque l'effet de la valeur « temps » de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actuelle des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour régler l'obligation⁷³. Lorsqu'une provision est actualisée sur plusieurs années, la valeur actuelle de la provision augmente chaque année au fur et à mesure qu'elle approche du moment attendu de règlement.

La valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie est la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif⁷⁴.

6. Influence de la crise des dettes souveraines sur les comptabilités nationales

L'ampleur et la profondeur de la crise bancaire et financière, apparue en 2008, et la complexité des réponses à y apporter, du point de vue des comptabilités nationales, ont soulevé deux questions primordiales:

- 1) la première est tout simplement de comprendre la nature des innombrables interventions gouvernementales sans précédents, sachant que, si les événements ont été, dans des proportions très variables, relativement similaires, chaque Etat membre a pris des mesures rarement identiques (garanties d'Etat, cessions d'actifs toxiques ou non,

65. *Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: Measurement of assets and liabilities in financial statements, Consultation paper*, Chapitre 2, Coût historique, p. 16 et suivantes, décembre 2010.

66. Cette définition est mentionnée dans nombre d'IPSAS.

67. IPSAS 17, § 27.

68. Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est traité de l'une des manières suivantes:

- 1) ajusté proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué. Cette méthode est souvent utilisée lorsqu'un actif est réévalué par rapport à un indice appliqué à son coût de remplacement net d'amortissement;
- 2) soit déduit de la valeur brute comptable de l'actif et la valeur nette est alors retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif. Cette méthode est souvent utilisée pour des constructions (IPSAS 17, § 50).

69. IPSAS 17, § 44.

70. IPSAS 17, § 44.

71. IPSAS 17, § 46.

72. Cf. notamment IPSAS 15, Instruments financiers: informations à fournir et présentation, §§ 61 et 89.

73. IPSAS 19, § 53.

74. IPSAS 19, § 14.

recentrage sur le *core business*, avances de liquidités, titrisations, filialisations, fusions, scissions, liquidations, rationalisations, augmentations d'impôts, économies drastiques du comité de la hache, etc.) et

- 2) la seconde est le corollaire de la première, à savoir **comment comptabiliser** ces interventions dans les comptabilités nationales⁷⁵ des points de vue général et budgétaire, si la nature même de ces interventions est mal comprise.

Même si, pour certains, les mesures ou mieux les contremesures auraient pu être prises plus rapidement, toujours est-il que le paquet européen sur la gouvernance économique, le fameux six-pack, est entré en vigueur le 13 décembre 2011⁷⁶. Son objectif est de changer radicalement la surveillance économique et budgétaire dans les 27 Etats membres. Les cinq règlements et la directive, constituant ce paquet législatif, représentent «*le renforcement de la gouvernance économique de l'UE le plus complet depuis le lancement de l'Union économique et monétaire*»⁷⁷.

Pour la partie comptable qui nous concerne, deux de ces six textes sont importants:

- 1) le premier est le règlement n° 679/2010⁷⁸, visant plus spécifiquement les **déficits excessifs**, en ce qu'Eurostat doit effectuer des visites de dialogue⁷⁹ et des visites méthodologiques⁸⁰ dans tous les Etats membres, grâce à l'assistance d'**experts en comptabilité nationale** en vue de rendre plus fiables les informations **budgétaires et comptables** à la production d'**états financiers et de statistiques nécessaires au SEC 95**;
- 2) le second, déjà cité ci-dessus, est la directive 2011/85/UE sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres,
 - a) en ce qu'elle concerne les informations nécessaires à la production de données fondées sur les **droits constatés**⁸¹ en vue de la préparation de données établies sur la base des normes du SEC 95, sachant

que ces systèmes de comptabilité publique devront être soumis à un **contrôle interne** et à un **audit indépendant**⁸² et

- b) en ce qu'elle prévoit la rédaction par Eurostat, pour le 31 décembre 2012 au plus tard, d'un rapport d'évaluation de l'adéquation, pour les 27 Etats membres, des **normes comptables internationales pour le secteur public**⁸³.

Parmi les grands changements introduits par ce paquet sur la gouvernance, on peut relever que les Etats membres qui sont ou seront en procédure de déficit excessif vont devoir se conformer aux recommandations spécifiques que leur adressera le Conseil en vue de corriger leur déficit excessif. S'ils ne le font pas, les pays de la zone euro risquent des sanctions financières. Si la dette publique d'un Etat dépasse 60 % de son PIB, il sera soumis à la procédure de déficit excessif (même si son déficit est en dessous des 3 %), en tenant compte de tous les facteurs pertinents et de l'impact du cycle économique dans le cas où le fossé entre son niveau de dette et le seuil de 60 % n'est pas réduit de 1/20 chaque année (en moyenne sur trois ans)⁸⁴. Très concrètement, pour la Belgique, dont la dette publique, exprimée en pourcentage du PIB, approchait les 100 % en 2011, l'effort pour atteindre les 60 % prendrait au moins 8 ans.

7. Principales IPSAS

Vu le manque de place, seules deux IPSAS seront résumées dans le présent article:

- 1) IPSAS 24 relative à la présentation de l'information budgétaire,
- 2) IPSAS 1 relative à la présentation des états financiers.

Mais, avant d'aborder le concept des principales IPSAS, un mot doit être dit sur la **prétendue équiva-**

75. IPSAS Explained, op. cit., p. 38.

76. Cf. <http://www.europaforum.public.lu/fr/dossiers-thematiques/2011/six-pack/index.html>. Règlements n° 1173 à 1177/2011 du 16 novembre 2011 et directive 2011/85/UE du 8 novembre 2011.

77. Cf. ibidem.

78. Règlement (UE) N° 679/2010 du conseil du 26 juillet 2010 portant modification du règlement (CE) n° 479/2009 en ce qui concerne la qualité des données statistiques dans le contexte de la procédure concernant les déficits excessifs.

79. Les visites de dialogue ont pour objet de passer en revue les données notifiées ..., d'examiner les aspects méthodologiques, ainsi que les processus et sources statistiques décrits dans les **inventaires** et d'évaluer la conformité aux **règles comptables**. Les visites de dialogue constituent l'occasion d'**identifier les risques** ou les problèmes potentiels concernant la qualité des données notifiées (art. 11 bis, nouveau).

80. Les visites méthodologiques ont pour objet **de contrôler les processus et de vérifier les comptes** qui justifient les données effectives notifiées et de tirer des conclusions détaillées en ce qui concerne la qualité des données notifiées ... Les visites méthodologiques ne sont effectuées que dans des cas exceptionnels, lorsque des risques ou des problèmes importants ont été clairement identifiés en ce qui concerne la qualité des données (art. 11ter, §§ 1^{er} et 2, nouveau). Ces risques et problèmes font l'objet d'une liste énumérative (art. 11ter, nouveau, § 3, a) à e).

81. A ce propos, la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral dispose que:

Art. 7. «*Toute opération est rattachée à l'exercice comptable ou à l'année budgétaire durant lesquels elle a lieu. Par ailleurs, pour appartenir à un exercice comptable ou à une année budgétaire, les droits doivent avoir été constatés durant ceux-ci ...*».

Art. 8. «*Un droit est constaté quand les conditions suivantes sont remplies:*

1° *son montant est déterminé de manière exacte;*

2° *l'identité du débiteur ou du créancier est déterminable;*

3° *l'obligation de payer existe;*

4° *une pièce justificative est en possession du service concerné.*

... *le Roi détermine les modalités de la constatation des droits.*

Art. 9. «*Les droits constatés au profit des services s'éteignent par leur paiement, leur annulation ou leur prescription.*».

82. Directive 2011/85/UE du conseil du 8 novembre 2011, art. 3, § 1er.

83. Directive 2011/85/UE du conseil du 8 novembre 2011, art. 16, § 3.

84. Cf. <http://www.europaforum.public.lu/fr/dossiers-thematiques/2011/six-pack/index.html>.

lence entre les IAS/IFRS et les IPSAS, afin de lever certains malentendus fréquemment observés dans le monde professionnel et qui, pour parler franchement, mettent parfois certains fonctionnaires publics mal à l'aise. S'il est exact de dire que l'IPSASB a rédigé initialement une vingtaine de normes, ayant pour principal objectif la création d'un *core set of accounting standards*, il a, pour ainsi dire, travaillé en miroir des IAS/IFRS, en s'en inspirant. Cela ne signifie pas pour autant qu'il y a équivalence entre elles; leur numérotation n'est pas la même, certaines IPSAS n'ont pas d'équivalent en IAS/IFRS et, même, lorsque ces normes traitent des mêmes sujets, leur contenu n'est pas toujours identique. Néanmoins, d'aucun observe que l'effet miroir, dénoncé ci-dessus, a pour conséquence que certaines IPSAS, calquées sur les IAS/IFRS, ne tiennent pas suffisamment compte du fait que ces dernières sont plutôt orientées vers l'information financière pour les marchés financiers.

Pour le surplus, lorsqu'on lit les réponses fournies à Eurostat dans le cadre de sa consultation publique précitée du printemps 2012, ses interlocuteurs se déclarent tous en faveur d'une comptabilité d'exercice, établie selon des normes comptables harmonisées (de préférence au niveau européen). Car, la comptabilité d'exercice, impliquant le rattachement des charges et produits à l'exercice et l'inventaire de l'ensemble des droits et obligations des entités publiques, permet de dépasser les limites de la comptabilité de caisse inadaptée à la description du patrimoine actif et passif et de la performance financière des entités publiques. De même, l'utilisation de données issues d'une comptabilité d'exercice comme intrants de la comptabilité nationale qui sert de cadre au calcul des ratios prévus par le pacte de stabilité et de croissance est de nature à fiabiliser les choses.

7.1. IPSAS 24 relative à la présentation de l'information budgétaire

7.1.1. IPSAS 24

IPSAS 24 qui n'a pas d'équivalent en IAS/IFRS impose une comparaison des montants inscrits au budget approuvé (acte d'autorisation de dépenses relatives aux éléments y spécifiés) et des montants réels résultant de l'exécution du budget et ceci même:

- 1) lorsque le budget est établi sur une base de trésorerie, à moins qu'il ne soit établi en droits constatés,
- 2) alors que les états financiers sont établis sur une base d'exercice.

Cette comparaison doit être présentée par niveau d'agrégation le plus approprié et comporte:

- 1) les montants budgétaires initiaux et définitifs,

- 2) les montants réels sur une base comparable et
- 3) sous forme de notes, une explication des différences significatives entre le budget approuvé et les montants réels.

Dans les *notes*, un rapprochement doit être fait entre:

- 1) les montants réels, tels que présentés dans «l'état de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels» et
- 2) les montants réels dans «le tableau des flux de trésorerie au titre de la période close».

Si les entités qui adoptent la méthode de la comptabilité d'exercice pour la préparation de leurs états financiers, préparent leurs budgets selon la méthode de la comptabilité de caisse, les montants reflétés dans les états financiers devront être refondus pour être comparables au budget approuvé lorsqu'il existe des différences (exemple: toutes écritures ne comportant pas de mouvements de fonds, telles les écritures de régularisation ou d'abattements de valeur [amortissements et dépréciations] et les provisions).

7.1.2. Notions de droits constatés en droit belge

A ce propos, la loi du 22 de mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral dispose que:

- 1) «*Toute opération est rattachée à l'exercice comptable ou à l'année budgétaire durant lesquels elle a lieu. Par ailleurs, pour appartenir à un exercice comptable ou à une année budgétaire, les droits doivent avoir été constatés durant ceux-ci ...*»⁸⁵,
- 2) «*Un droit est constaté quand les conditions suivantes sont remplies:*
 - 1° *son montant est déterminé de manière exacte;*
 - 2° *l'identité du débiteur ou du créancier est déterminable;*
 - 3° *l'obligation de payer existe;*
 - 4° *une pièce justificative est en possession du service concerné,*

... le Roi détermine les modalités de la constatation des droits»⁸⁶.
- 3) «*Les droits constatés au profit des services s'éteignent par leur paiement, leur annulation ou leur prescription*»⁸⁷.

Ces trois dispositions doivent être comprises comme suit.

La première signifie que les comptabilités d'exercice et budgétaire sont basées sur les transactions, aussi bien du point de vue des produits ou recettes que de celui des charges ou dépenses. Les opérations sont enregistrées simultanément en comptabilité d'exercice et imputées en comptabilité budgétaire au moment de

85. Art. 7.

86. Art. 8.

87. Art. 9.

la constatation du droit, sachant qu'un droit constaté doit nécessairement être rattaché à un exercice comptable auquel il se rapporte. Cependant, un droit peut être constaté pour un exercice comptable pour autant qu'il ait été comptabilisé au plus tard le 31 janvier de l'année civile suivante. Dans ce cas, il sera comptabilisé à la fin l'année durant laquelle l'opération a eu lieu; inversement, le droit constaté durant l'année écoulée, qui ne serait pas comptabilisé avant le 1er février de l'année suivante, appartient à cette année⁸⁸.

La deuxième signifie que les quatre conditions énoncées doivent être remplies simultanément:

- 1) la détermination du montant ne doit pas, par principe, faire l'objet d'un doute; il doit être appuyé par une documentation appropriée;
- 2) l'identité du débiteur ou du créancier est déterminable, sans nécessairement qu'elle fasse l'objet d'une désignation nominale spéciale;
- 3) l'obligation de payer existe, mais elle peut être à terme; elle est incondionnelle (par exemple, l'acceptation bancaire représente une créance incondionnelle pour l'entité publique [le porteur] et une dette incondionnelle pour la société financière qui l'a acceptée) et
- 4) une pièce justificative est en possession du service comptable concerné.

«Ce n'est qu'en liaison avec la pièce justificative qu'une inscription comptable est ordonnée et justifiée. C'est à travers cette pièce que l'opération est établie quant à sa nature, sa date et son montant ainsi que quant à la contrepartie, au service ou à la personne qui effectue l'opération. Le lien entre l'écriture et la pièce justificative doit résulter d'une référence réciproque, permettant à tout moment d'aller de l'écriture à la pièce justificative et de la pièce justificative à l'écriture»⁸⁹.

La pièce justificative appuie et justifie l'écriture, mais, sauf exception, le formalisme n'apporte pas d'éléments de preuve particuliers. Ainsi, il sera préféré une simple quittance signée pour acceptation à une facture reçue, mais qui ne fait pas, en tant que telle, preuve entre parties des énonciations qu'elle comporte; elle peut en effet être contestée et refusée quant à son principe ou quant à son montant. En droit comptable, cependant, elle constituera, une fois vérifiée et acceptée, la pièce justificative par excellence des opérations de charges et de produits⁹⁰.

Quant au fond, il est tombé sous le sens que la pièce justificative doit correspondre à la réalité et quant au

contenu, plus les éléments suivants y seront observés, plus cette pièce gagne en crédibilité:

- 1) le texte doit être univoque et décrire clairement l'opération;
- 2) son origine doit être identifiable; s'agissant:
 - a) d'une pièce externe, elle doit permettre d'identifier la contrepartie et
 - b) d'une pièce interne, elle doit permettre d'identifier la personne ou le service dont elle émane;
- 3) elle doit être doublement datée (date d'émission et date de réception) et accessible à tout moment et dès lors être classée méthodiquement et
- 4) lors de sa passation de l'écriture comptable y relative, une référence à cette écriture doit y être mentionnée.

La troisième signifie que les modes d'extinction se limitent à trois possibilités.

7.2. IPSAS 1 relative à la présentation des états financiers

7.2.1. Généralités

Cette norme, publiée initialement en mai 2000, a été révisée en décembre 2006, pour entrer, dans sa nouvelle version, en vigueur le 1er janvier 2008. Cette révision s'est faite en réponse au projet de l'*international accounting standards board* sur l'amélioration des normes comptables internationales et en vertu de sa propre politique visant à faire converger les normes comptables du secteur public et celle du secteur privé dans la mesure où cela est approprié.

L'objectif de l'IPSAS 1 est de prescrire le mode de présentation générale des états financiers, afin qu'ils soient comparables:

- 1) aux états financiers de l'entité des exercices antérieurs et
- 2) aux états financiers d'autres entités.

Cette présentation des IPSAS, si tel est le choix de l'entité publique, est obligatoire pour tous les états financiers à usage général préparés, présentés et publiés, selon la méthode de la comptabilité d'exercice conformément aux IPSAS et pour toutes les entités publiques.

7.2.2. Définitions

L'IPSAS 1 comporte un ensemble de définitions et il est opportun d'en citer les principales, à commencer par celle relative à la comptabilité d'exercice, telle qu'elle a déjà été explicitée *supra*. La comptabilité

88. Une lecture commentée de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, Michel JONET, Auditeur général des Finances, avec la collaboration de Luc MAUDENS, Directeur SPF Budget et Contrôle de la Gestion, 3 juillet 2003, p. 13.

89. Avis CNC 174-1 – Les principes d'une comptabilité régulière, Bulletin, n° 38, février 1997, p. 2-32.

90. Par ailleurs, toutes les écritures relatives à des opérations internes (constitutions et régularisations d'amortissements, de réductions de valeurs ou de provisions, calculs de prorata, réévaluations, variations de stocks, imputation de coûts indirects aux stocks ou aux immobilisations, etc.), doivent s'appuyer, elles aussi, sur des pièces justificatives, internes celles-là, qui, de toute évidence, ne font pas preuve d'opérations avec des tiers.

d'exercice (accrual accounting) est la convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). En conséquence, les opérations et les événements sont enregistrés dans les journaux comptables et comptabilisés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rapportent. Les éléments comptabilisés selon la comptabilité d'exercice sont les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits et les charges⁹¹. Cette définition est somme toute extrêmement proche du principe général de droit comptable de la réalisation des produits et correspondance des charges aux produits (*matching principle*)⁹².

Par flux de trésorerie, il faut entendre les entrées (encaissements) et sorties (décaissements) de trésorerie (fonds en caisse et les dépôts à vue) et d'équivalents de trésorerie (placements à court terme très liquides, car facilement convertibles).

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

- 1) transfère un droit sur la distribution d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service par l'entité au cours de sa vie, ainsi que sur la distribution de tout excédent éventuel des actifs sur les passifs en cas de liquidation de l'entité et
- 2) peut être vendu, échangé, transféré ou remboursé.

Ainsi, les apports réalisés par les contributeurs et les distributions qui leur sont versées comprennent les transferts entre deux entités au sein d'une entité (par exemple, un transfert d'un État, agissant en qualité de contributeur, à un ministère). Cependant, les apports réalisés par des contributeurs à des entités contrôlées ne sont comptabilisés comme un ajustement direct de l'actif net/situation nette que dans les situations où ils donneront explicitement lieu à des intérêts résiduels dans l'entité sous la forme de droits sur l'actif net/situation nette⁹³.

L'IPSAS 1 définit également les concepts d'actif, passif (sous-entendu uniquement exigible), actif net/situation nette, charges et produits comme suit:

- 1) un actif est une ressource contrôlée par une entité

publique du fait d'événements passés, dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service;

- 2) un passif (sous-entendu uniquement exigible) est une obligation actuelle de l'entité publique résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour cette entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service;
- 3) l'actif net/situation nette est le solde des actifs de l'entité publique après déduction de tous ses passifs; cet actif net/situation nette peut être positif ou négatif;
- 4) les charges sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice, sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette, autre que par des distributions en faveur des contributeurs et
- 5) les produits sont les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice, lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale⁹⁴.

Un actif financier désigne tout actif qui est:

- 1) de la trésorerie,
- 2) un droit contractuel de recevoir d'une autre entité (ex. clients; IPSAS 1, § 78) de la trésorerie ou un autre actif financier,
- 3) un droit contractuel d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement favorables ou
- 4) un instrument de capitaux propres d'une autre entité.

Une «entreprise publique» est une entité présentant simultanément les cinq caractéristiques suivantes:

- 1) il s'agit d'une entité habilitée à s'engager par contrat en son nom propre,
- 2) elle s'est vu attribuer l'autonomie financière et opérationnelle nécessaire pour exercer une activité,
- 3) dans le cadre normal de son activité, elle vend des

91. IPSAS 1, § 7.

92. Cf. L'art. 31, § 1er, d), de la quatrième directive européenne relative aux comptes annuels de certaines formes de sociétés dispose que: «il doit être tenu compte des charges et des produits afférents à l'exercice auquel les comptes se rapportent, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges ou produits».

L'article 33, al. 2, de l'arrêté royal d'exécution du Code de sociétés dispose que «Il doit être tenu compte des charges et des produits afférents à l'exercice ou à des exercices antérieurs, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits, sauf si l'encaissement effectif de ces produits est incertain». Cf. également http://www.cnc-cbn.be/files/news/link/CNC_Projet_d_avis_Revenue_recognition.pdf, projet d'avis de la CNC relatif à la «reconnaissance des produits et des charges». Dans une acception particulière, voir aussi l'avis CNC 148-1 – Contrats à prestations échelonnées ou successives (Bulletin n° 15, octobre 1984, p. 22-23).

93. IPSAS 1, § 122.

94. Cf. idem IAS 32, § 11, dernier alinéa.

- biens et des services à d'autres entités moyennant bénéfice ou recouvrement total des coûts,
- 4) elle ne dépend pas d'un financement public permanent pour être en situation de continuité d'activité (à l'exception d'achats de sa production selon des conditions de concurrence normale) et
 - 5) elle est contrôlée par une entité du secteur public.

Cette définition est à rapprocher de celle donnée par le SEC95 des «sociétés non financières publiques» (codifiées S.11001)⁹⁵. Elles entrent dans la catégorie des producteurs marchands, dont les activités et fonctions principales sont la production de biens et de services non financiers marchands. Le secteur des sociétés non financières (S. 11) regroupe les unités institutionnelles, dont les opérations de répartition et les opérations financières sont distinctes de celles de leurs propriétaires et qui sont des producteurs marchands⁹⁶, dont la fonction principale consiste à produire des biens et des services non financiers⁹⁷. Quant au sous-secteur des sociétés non financières publiques (S.11001), il regroupe l'ensemble des sociétés et quasi-sociétés non financières qui sont soumises au contrôle d'administrations publiques qui y exercent «le pouvoir d'en déterminer la politique générale en choisissant au besoin ses administrateurs»⁹⁸.

7.2.3. Objet des états financiers

Cet objet consiste à fournir des informations sur la situation financière (bilan), la performance financière (compte de résultats) et les flux de trésorerie⁹⁹ (tableau des flux) de l'entité publique qui

- 1) soient **utiles** à un large éventail d'utilisateurs,
- 2) fournissent des informations en vue de la **prise de décision** et
- 3) **rendent compte** de la manière dont l'entité s'acquitte de son mandat relatif aux ressources qui lui sont confiées.

Les états financiers peuvent également jouer un rôle prédictif ou prospectif. Ils fournissent des informations sur a) les actifs, b) les passifs, c) l'actif net/situation nette, d) les produits, e) les charges et f) les flux de trésorerie.

7.2.4. Composantes des états financiers

Une liasse complète d'états financiers comprend **cinq** composantes:

- 1) un état de la situation financière (actif et passif),
- 2) un état de la performance financière (charges et produits),

- 3) un état des variations de l'actif net/situation nette,
 - a) le solde de la période,
 - b) chacun des éléments de revenus et de charges de la période comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette, ainsi que le total de ces éléments,
 - c) le total des revenus et des charges de la période (calculé comme la somme de (a) et (b)), présentant séparément les montants totaux attribuables aux détenteurs de l'entité contrôlante et aux intérêts minoritaires; et
 - d) pour chaque composante de l'actif net / situation nette présenté séparément, les effets des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs comptabilisées en conformité avec IPSAS 3,
- 4) un tableau des flux de trésorerie et
- 5) les méthodes comptables (règles d'évaluation) et les *notes* (annexes) aux états financiers.

L'IPSAS 1 encourage l'intégration dans les états financiers d'une comparaison avec les montants budgétés pour l'exercice.

7.2.5. Principes généraux, méthodes comptables, structure bilantaire

Les états financiers doivent présenter une **image fidèle** de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie d'une entité. L'application appropriée des IPSAS conduit, dans quasiment toutes les circonstances, à des états financiers qui donnent une image fidèle. Ces états comportent la mention «*établi conformément aux IPSAS*». Les gestionnaires publics doivent élaborer des méthodes, afin que les états financiers fournissent des informations pertinentes et fiables. Selon le **principe de permanence**, une fois qu'une méthode initiale a été choisie, il faut s'y tenir (sauf exception: cf. IPSAS 3). D'autres principes généraux comptables sont d'application:

- 1) principe de continuité, sauf liquidation ou cessation d'activité,
- 2) principe de cohérence et de permanence de la présentation,
- 3) principe d'importance relative et de regroupement,
- 4) principe de non compensation,
- 5) principe d'informations comparatives (bonne compréhension).

Quant à la structure et au contenu des états financiers et de leurs composantes, ils doivent être clairement identifiés (dénomination, coordonnées, date, durée d'exercice, monnaie, arrondi, date de diffusion, etc.).

95. Règlement SEC95, § 2.17, 2.20,

96. Règlement SEC95, § 3.31, 3.32 et 3.37.

97. Règlement SEC95, § 2.21.

98. Règlement SEC95, § 2.26 et § 2.28.

99. IPSAS 1, § 126, «Les informations relatives aux flux de trésorerie donnent aux utilisateurs des états financiers une base permettant d'apprécier la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et de déterminer les besoins que l'entité a d'utiliser ces flux de trésorerie. IPSAS 2 indique les dispositions pour la présentation du tableau des flux de trésorerie et les informations à fournir correspondantes».

7.2.6. Etat de la situation financière

Chaque entité présente, séparément ou non, ses actifs courants¹⁰⁰ et non courants¹⁰¹ et passifs courants¹⁰² et non courants¹⁰³ dans l'état de la situation financière. Si non, elle doit présenter ses actifs et passifs **dans l'ordre de leur liquidité** (montants qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler avant ou après 12 mois suivant la date de reporting). L'utilité de cette présentation est d'identifier et de mesurer:

- 1) le besoin en fonds de roulement des actifs nets utilisés par l'entité pour ses activités (non) courantes et
- 2) l'évaluation de la liquidité et de la solvabilité d'une entité.

Un actif doit être classé en tant qu'**actif courant**, lorsque:

- 1) l'entité s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du cycle normal de son exploitation ou
- 2) l'actif est détenu essentiellement à des fins de transactions ou pour une durée courte et l'entité s'attend à le réaliser dans les 12 mois suivant la date de reporting ou
- 3) l'actif est de la trésorerie ou un équivalent de trésorerie.

Tous les autres actifs doivent être classés en tant qu'actifs **non** courants.

Un passif doit être classé en tant que **passif courant**, lorsque:

- 1) il est attendu que le passif soit réglé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entité ou
- 2) le passif doit être réglé dans les 12 mois suivant la date de reporting.

Tous les autres passifs doivent être classés en tant que passifs **non** courants.

Pour le surplus, IPSAS 1 se limite à énumérer les postes de l'état de la situation financière, mais ne prescrit aucun ordre strict de présentation de ses éléments. Le jugement de présentations supplémentaires repose sur leur nature et liquidité, sur leur importance relative, etc.

7.2.7. Etat de la performance financière

Au minimum, l'état de la performance financière doit comporter des postes ou rubriques présentant les montants suivants au titre de la période:

- 1) produit des activités ordinaires,
- 2) charges financières,
- 3) la quote-part dans le résultat des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence,
- 4) les profits ou pertes avant impôts comptabilisés lors de la cession des actifs ou l'extinction de passifs attribuables à des activités abandonnées et
- 5) solde¹⁰⁴.

Une entité publique doit présenter l'état de la performance financière

- 1) en les détaillant séparément, lorsque la nature et le montant des postes et rubriques des produits et charges sont significatifs,
- 2) en classifiant les subdivisions des revenus globaux, d'une manière adaptée à l'activité de l'entité, soit dans l'état de la performance financière, soit dans les notes et
- 3) en classifiant une analyse des charges reposant, soit sur la nature des charges, soit sur leur fonction au sein de l'entité, en choisissant la méthode qui fournit des informations fiables et plus pertinentes, soit dans l'état de la performance financière, soit dans les notes¹⁰⁵.

Enfin, les entités classant les charges par fonction doivent fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges, y compris les dotations aux amortissements et les charges liées aux avantages du personnel¹⁰⁶.

7.2.8. Variations de l'actif net/situation nette

L'entité publique présente dans une composante séparée de ses états financiers un état présentant:

- 1) le solde net de l'exercice,
- 2) chacun des éléments de produits et de charges comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette, comme imposé par d'autres IPSAS, ainsi que le total de ces éléments et
- 3) le total des revenus et des charges de la période (calculé comme la somme de 1et de 2, présentant séparément les montants totaux attribuables aux détenteurs de l'entité contrôlante et aux intérêts minoritaires et
- 4) pour chaque composante de l'actif net / situation nette présenté séparément, les effets des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs comptabilisées en conformité avec IPSAS 3.

100. Notion similaire à celle d'actifs circulants.

101. Notion similaire à celle d'actifs immobilisés.

102. Notion similaire à celle de dettes à un an au plus.

103. Notion similaire à celle de dettes à plus d'un an.

104. IPSAS 1, § 102.

105. IPSAS 1, §§ 106 à 114.

106. IPSAS 1, §§ 115 et 116.

En outre, l'entité présente, soit dans cet état, soit dans les notes:

- 1) les apports des contributeurs et les distributions à ces contributeurs ès qualités,
- 2) le solde des excédents ou des déficits cumulés au début de l'exercice et à la date de reporting, ainsi que les variations de l'exercice et
- 3) dans la mesure où les composants de l'actif net/situation nette sont présentés séparément, un rapprochement entre la valeur comptable de début et de fin d'exercice de chaque composant de l'actif net/situation nette, en indiquant chaque mouvement séparément¹⁰⁷.

7.2.9. Tableau des flux de trésorerie

Ces tableaux donnent aux utilisateurs des états financiers une base permettant d'apprécier la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et de déterminer les besoins qu'a l'entité d'utiliser ces flux de trésorerie, en respectant les dispositions de l'IPSAS 2 pour la présentation desdits tableaux. Cette présentation distingue, comme c'est l'habitude dans le secteur public, les activités opérationnelles, d'investissement et de financement¹⁰⁸. Le cadre limité de cette publication ne permet pas d'entrer dans les détails. Retenons cependant que:

- 1) le montant des flux de trésorerie nets découlant d'activités opérationnelles est un indicateur important de la mesure, selon laquelle les opérations de l'entité sont financées:
 - a) par des prélèvements obligatoires (directement et indirectement) ou
 - b) par les destinataires des biens et des services fournis par l'entité publique,
- 2) la présentation séparée des activités d'investissement est importante, car ces flux indiquent dans quelle mesure des sorties de trésorerie ont accru les ressources destinées à contribuer aux prestations futures de services par l'entité et
- 3) la présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités de financement est importante, car elle est utile à la prévision des flux futurs de trésorerie de l'entité attendus par les contributeurs ou les apporteurs de capitaux.

7.2.10. Les notes

Les notes (ou l'annexe) comportent des informations additionnelles qui illustrent et précisent les actifs, passifs, l'actif net/situation nette, les charges et les produits. Elles précisent notamment:

- 1) les bases d'évaluation utilisées pour la préparation des états financiers,
- 2) dans quelle mesure l'entité a appliqué les disposi-

tions transitoires des normes comptables internationales du secteur public,

- 3) les autres méthodes comptables utilisées qui sont nécessaires à une bonne compréhension des états financiers et
- 4) les hypothèses-clé relatives à l'avenir et les autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations à la date de reporting, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif des montants des actifs et des passifs au cours de la période suivante, avec les détails relatifs à leur nature et à leur valeur comptable à la date de reporting.

8. Conclusion

La conclusion se fera en deux parties:

- 1) la première consacrée à l'actualité suscitée par la double publication de la directive européenne 2011/85/UE en novembre 2011 et des états financiers de l'AIEA en juillet 2012 et aux attentes des comptables nationaux ou régionaux relatives au rapport Eurostat en matière de normes comptables internationales du secteur et
- 2) la seconde consacrée aux principales caractéristiques qualitatives des états financiers établis selon l'IPSAS 1?

8.1. Rapport Eurostat

Eurostat est donc chargé de l'évaluation de l'adéquation, pour les 27 États membres, des normes comptables internationales pour le secteur public (International Public Sector Accounting Standards), dans le cadre d'une consultation publique¹⁰⁹.

La nécessité d'évaluer une nouvelle approche de la comptabilité publique découle du fait que les finances publiques nécessitent des états financiers de haute qualité pour assurer un meilleur fonctionnement de la surveillance budgétaire des 27 États membres de l'Union européenne, compte tenu notamment de l'évolution économique récente. La mise en œuvre de pratiques comparables uniformes de comptabilité d'exercice pour tous les secteurs gouvernementaux peut aider à assurer des statistiques de haute qualité¹¹⁰. Dans ce contexte, la directive sur les exigences applicables aux cadres budgétaires exige que, à côté des comptes budgétaires, les comptes d'exercice, en vue de la préparation des données sur la base du SEC95, seront à l'avenir nécessaire pour tous les États membres.

Selon Eurostat, l'IPSASB vise à améliorer la qualité et

107. IPSAS 1, §§ 118 à 125.

108. IPSAS 2, § 18 à 20.

109. Cf. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/public_consultations/consultations/ipsas.

110. Cf. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/public_consultations/documents/IPSAS_stakeholders_consultation_paper.pdf.

la transparence de l'information financière du secteur public par:

- 1) l'établissement de normes de qualité à utiliser par les entités du secteur public,
- 2) l'acceptation et la convergence internationales de telles normes IPSAS,
- 3) la délivrance d'une information complète pour améliorer la gestion financière publique et la prise de décision et
- 4) la délivrance de conseils sur les questions et les expériences dans l'information financière dans le secteur public.

8.2. Principales caractéristiques qualitatives des états financiers établis selon l'IPSAS 1

Selon l'IPSAS 1¹¹¹, ces caractéristiques qualitatives sont au nombre de quatre: l'intelligibilité¹¹², la pertinence¹¹³, la fiabilité¹¹⁴ et la comparabilité¹¹⁵. Il est très remarquable que ces quatre qualités sont précisément celles citées dans l'arrêté du gouvernement flamand du 25 juin 2010 relatif au cycle de politique et de gestion des communes, des provinces et des centres publics d'action sociale qui a été commenté dans le début de cette publication (voir § 2.1). La Flandre prend ainsi, comme disent les luxembourgeois, une ardeur d'avance.

L'information est *intelligible*, lorsque l'on peut s'attendre raisonnablement à voir les utilisateurs en comprendre la signification. À cette fin, les utilisateurs sont supposés disposer d'une connaissance raisonnable des activités de l'entité et de l'environnement dans lequel elle opère, mais aussi consentir à étudier l'information. Il est hors de question d'exclure des états financiers des informations relatives à des questions complexes, au seul motif que les préparateurs des comptes les jugeraient trop difficiles à comprendre par les utilisateurs.

Une information est *pertinente* pour les utilisateurs,

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

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

L'information contenue dans les états financiers est *comparable*, lorsque les utilisateurs sont en mesure d'identifier les similitudes et les différences entre cette information et l'information contenue dans d'autres documents. La comparabilité s'applique à la comparaison d'états financiers d'entités différentes et d'états financiers de la même entité dans le temps. Une des implications importantes de la comparabilité est que les utilisateurs soient informés des méthodes comptables utilisées pour la préparation des états financiers et de tout changement apporté à ces méthodes ainsi que des effets de ces changements. Parce que les utilisateurs souhaitent comparer la performance d'une entité au cours du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices précédents. Mais, attention, «l'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard injustifié»¹¹⁶; c'est ainsi que les mandataires politiques bruxellois commettent une erreur en tardant à publier les comptes certifiés de la région de Bruxelles-Capitale.

111. IPSAS 1, annexe B.

112. De beleidsmensen moeten over leesbare en *begrijpelijke* beleidsrapporten beschikken waarmee ze het gekozen beleid duidelijk kunnen definiëren, communiceren en de uitvoering ervan evalueren zodat het democratische debat binnen de lokale besturen transparanter wordt. Deze rapporten moeten de beleidsmensen helpen om hun beleidskeuzes en beslissingen beter te onderbouwen (Rapport, op. cit., § 3.1).

113. Kwalitatieve kenmerken: *Relevantie*: alle informatie die kan helpen in de beslissingsprocessen van de gebruikers moet worden voorgesteld. Relevantie bevat dus ook volledigheid. Relevantie kan op 3 manieren:

- 1) de gerapporteerde informatie moet tegemoet komen aan de informatiebehoeften van de gebruiker betreffende het bereiken van zijn doelstellingen;
- 2) de bedoelde betekenis van de gerapporteerde informatie moet voor de gebruiker duidelijk zijn;
- 3) de gerapporteerde informatie moet de gebruikers helpen bij het nemen van zijn beslissingen (Rapport, op. cit., § 2.7.2.c).

114. *Betrouwbaarheid*: dit is de kwaliteit die verzekert dat informatie redelijk vrij is van fouten en vertekeningen en getrouw weergeeft wat ze beweert weer te geven. Betrouwbaarheid is een functie van representatieve getrouwheid, verificerbaarheid en neutraliteit:

- 1) representatieve getrouwheid: houdt in dat de informatie op een getrouwe wijze de fenomenen moet weergeven die ze beweert weer te geven; het gaat dus om de overeenstemming tussen een meting of beschrijving en het fenomeen dat ze beweert weer te geven;
- 2) verificerbaarheid: dit is de mogelijkheid om via consensus tussen verschillende meters te verzekeren dat de informatie datgene vertegenwoordigt dat ze beweert te vertegenwoordigen of dat de gekozen metingmethode wordt gebruikt zonder fout of vertekening;
- 3) neutraliteit: betekent de afwezigheid van vertekening in de gerapporteerde informatie (Rapport, op. cit., § 2.7.2.c).

115. *Vergelijkbaarheid*: de bruikbaarheid van informatie wordt in grote mate bevorderd, als ze zodanig voorgesteld wordt dat men een entiteit kan vergelijken met een andere, of met zichzelf over de tijd. Vergelijkbaarheid heeft te maken met uniformiteit en stelselmatigheid:

- 1) uniformiteit: impliceert dat gelijkaardige gebeurtenissen op dezelfde wijze worden gerapporteerd.
- 2) stelselmatigheid: dit concept wordt gebruikt om te verwijzen naar het gebruik van dezelfde boekhoudkundige procedures door één enkele onderneming of boekhoudkundige entiteit van periode tot periode en het gebruik van gelijkaardige metingconcepten en procedures voor verbonden elementen binnen de financiële staten van een onderneming voor één enkele periode (Rapport, op. cit., § 2.7.2.c).

116. IPSAS 1, annexe B.