

## 3. Flux, encours et règles de comptabilisation

*Ce chapitre décrit les flux et les stocks du système SFP et les règles de comptabilisation relatives au moment d'enregistrement, à la valorisation et aux autres aspects de l'enregistrement.*

### A. Introduction

**3.1** Les données enregistrées dans le système SFP sont soit des flux, soit des stocks (ou encours). Les flux sont l'expression monétaire d'actions économiques effectuées par des unités institutionnelles ou d'autres événements influant sur ces unités durant une période comptable. Les encours expriment la valeur des actifs et passifs détenus par une unité à un moment précis. La valeur nette de cette unité qui en résulte est égale à la différence entre le total des actifs et celui des passifs.

**3.2** Les flux et les encours enregistrés dans le système SFP sont articulés de manière telle que les variations des encours puissent être complètement expliquées par les flux enregistrés. En d'autres termes, l'égalité suivante doit se vérifier pour chaque encours :

$$S_1 = S_0 + F$$

$S_0$  et  $S_1$  représentant respectivement la valeur d'un encours donné au début et à la fin d'une période comptable, tandis que  $F$  est la valeur nette de tous les flux ayant affecté cet encours durant la période en question. Plus généralement, la valeur de tout encours détenu par une unité à un moment donné est la valeur cumulée résultant de tous les flux ayant affecté cet encours depuis son acquisition par cette unité.

**3.3** Le système SFP doit enregistrer différents types de flux. Ce chapitre décrit d'abord les caractéristiques importantes de ces flux qui déterminent

leur traitement et classification. Il énonce ensuite de manière générale les règles de comptabilisation utilisées dans le système SFP pour enregistrer les flux et les encours. La description des catégories spécifiques de flux et d'encours, ainsi que l'application des règles générales pour leur enregistrement, figure dans les chapitres qui suivent.

### B. Types de flux

**3.4** Les flux reflètent la création, la transformation, l'échange, le transfert, ou l'extinction de valeur économique. Ils impliquent des changements du volume, de la composition, ou de la valeur des actifs et des passifs d'une unité institutionnelle, ainsi que de sa valeur nette. Un flux peut être un événement unique, tel que le règlement d'un achat de biens, ou la valeur cumulée d'une série d'événements qui ont lieu durant une période comptable, tels que l'accumulation continue des intérêts sur un titre de la dette. Les flux sont classés soit comme transactions, soit comme autres flux économiques. Les paragraphes qui suivent décrivent ces deux types de flux.

#### I. Transactions

**3.5** Une *transaction* (appelée *opération* dans le SCN 1993) est un flux économique correspondant à une interaction entre des unités institutionnelles agissant d'un commun accord, ou bien à une action se déroulant au sein d'une unité institutionnelle qu'il est utile, du point de vue analytique, de traiter comme une transaction. Le fait qu'une transaction soit effectuée par accord mutuel implique que les unités institutionnelles ont connaissance de cette transaction et y consentent au préalable. Ceci ne signifie toutefois pas nécessairement que les unités exécutent volontairement toutes les transactions : certaines transactions, comme le paiement des impôts, sont en effet imposées par la loi. Bien

qu'individuellement les unités institutionnelles ne soient pas libres de fixer le montant des impôts qu'elles acquittent, la communauté reconnaît et accepte toutefois collectivement l'obligation de payer des impôts. Bien qu'il soit obligatoire, le paiement des impôts est donc considéré comme une transaction. De même, les actions requises pour se conformer à des décisions de justice ou administratives ne sont pas toujours accomplies de plein gré, mais les parties intéressées en ont connaissance et y consentent au préalable.

**3.6** Bien que la plupart des transactions s'effectuent entre deux unités, il arrive qu'une même unité agisse à deux titres différents; il est alors utile, d'un point de vue analytique, de traiter cette action comme une transaction. On parle alors de transaction interne. Le choix des actions internes à traiter comme des transactions est subjectif. Ce manuel suit le *SCN 1993* et considère que la consommation de capital fixe, le transfert de matériaux et d'équipement des stocks à la production et les autres mouvements internes des stocks sont des transactions. Par contre, ce manuel ne suit pas le *SCN 1993* pour ce qui est du traitement des actifs produits par les administrations publiques pour leur usage propre et en ce qui concerne les biens et services qu'elles produisent et distribuent à des particuliers ou à l'ensemble de la collectivité gratuitement ou à un prix qui n'est pas économiquement significatif<sup>1</sup>.

**3.7** Toute transaction est soit un *échange*, soit un *transfert*. Il y a échange si une unité fournit un bien, un service, un actif ou du travail à une autre unité et reçoit en retour un bien, un service, un actif ou du travail de la même valeur<sup>2</sup>. La rémunération des salariés, les achats de biens et services, l'assujettissement à des charges d'intérêt, la vente d'un immeuble de bureaux et toutes les transactions internes sont des échanges.

**3.8** Il y a transfert si une unité fournit un bien, un service, un actif ou du travail à une autre unité sans recevoir simultanément en retour un bien, un service, un actif ou du travail de quelque valeur. Les

administrations publiques effectuent un grand nombre de transferts, qui peuvent être obligatoires ou volontaires. Les impôts et la plupart des cotisations de sécurité sociale sont des transferts obligatoires imposés par des unités de l'administration publique à d'autres unités. Les subventions, dons et prestations d'assistance sociale sont des transferts volontaires faits par des unités de l'administration publique à d'autres unités.

**3.9** Certaines transactions qui peuvent sembler être des échanges constituent en fait la combinaison d'un échange et d'un transfert. En pareil cas, il convient de scinder la transaction en deux parties, l'une correspondant seulement à un échange et l'autre à un transfert. Par exemple, une administration publique peut vendre un actif à un prix manifestement inférieur à sa valeur marchande. La vente doit alors être scindée en deux transactions : un échange à la valeur marchande de l'actif et un transfert égal à la différence entre la valeur effective de la transaction et la valeur marchande de l'actif<sup>3</sup>.

**3.10** Les impôts sont traités comme des transferts, bien que les unités qui les paient puissent bénéficier de services de l'administration qui les reçoit, comme les services collectifs dont personne n'est exclu, tels la sécurité publique. Par ailleurs, un contribuable peut profiter de certains services individuels fournis par l'administration publique. Il n'y a pas d'habitude de lien direct entre les impôts payés et les services reçus par les unités individuelles. En outre, la valeur des services reçus par une unité n'a habituellement aucun rapport avec le montant des impôts payés par cette même unité.

**3.11** Les primes et indemnités d'assurance, autres que pour l'assurance vie, sont aussi traitées comme des transferts<sup>4</sup>. Les primes de ce type d'assurance donnent droit à l'unité qui les verse à des prestations seulement si les événements prévus dans la police se produisent. Autrement dit, une unité paye une autre unité afin qu'elle assume le risque associé avec un

<sup>1</sup>Les transactions internes sont décrites aux paragraphes 3.44 à 3.49 du *SCN 1993*. Les actions traitées comme des transactions internes dans le *SCN 1993*, mais non dans ce manuel, sont décrites plus loin, aux paragraphes 3.23 et 3.24.

<sup>2</sup>L'expression «fournit un bien, un service, un actif...» s'entend aussi bien du cas où une unité autorise une seconde unité à utiliser un actif détenu par la première que lorsqu'il y a transfert de propriété de l'actif. Les intérêts et autres revenus de la propriété sont des échanges parce qu'une unité fournit un actif, tel que des espèces ou un autre moyen de paiement, contre l'usage d'un autre actif.

<sup>3</sup>Voir au paragraphe 3.21 la description générale de la scission des transactions.

<sup>4</sup>Plus précisément, le paiement d'une prime entraîne une acquisition d'actif financier. Puisque cette prime ne revient à la compagnie d'assurances qu'au fur et à mesure que s'écoule la période couverte par la police, elle doit être convertie en un transfert au cours de cette période. Le *SCN 1993* traite une fraction de chaque prime d'assurance (autre que pour l'assurance vie) comme un achat de service et non comme un transfert. Le système SFP, lui, traite l'intégralité de la prime comme un transfert, car il ne dispose pas en principe de statistiques pour tous les secteurs de l'économie lui permettant de calculer cet élément de service.

événement spécifié. Ces transactions sont considérées comme des transferts parce que la première unité n'est pas assurée de recevoir la moindre prestation et, si elle en reçoit, la valeur des prestations peut être sans rapport avec le montant des primes acquittées. L'assurance autre que l'assurance vie comprend les régimes de sécurité sociale et les régimes d'assurance sociale d'employeurs pour le personnel de l'administration publique autres que les régimes de retraite. Les cotisations de sécurité sociale reçues par les administrations publiques et les prestations qu'elles versent sont donc traitées comme des transferts dans le système SFP.

**3.12** Les transactions peuvent toutes être classées soit comme monétaires, soit comme non monétaires. Une *transaction monétaire* est une transaction pour laquelle une unité institutionnelle effectue un paiement ou contracte un engagement, exprimés en unités monétaires, tandis qu'une deuxième unité reçoit un paiement ou un autre actif, également exprimés en unités monétaires. Par exemple, un bien est habituellement acheté pour un nombre donné d'unités monétaires par unité de bien, et les prestations de sécurité sociale prennent souvent la forme d'un versement donné d'unités monétaires.

**3.13** Toutes les autres transactions sont *non monétaires*. Il faut alors en estimer la valeur, car le système SFP n'enregistre que des flux et des encours exprimés en unités monétaires. La valeur attribuée à une transaction non monétaire a une signification économique différente des paiements en espèces, car elle ne représente pas une somme disponible. Néanmoins, pour que le système soit complet et intégré, il faut attribuer aux éléments qui font l'objet de transactions non monétaires la meilleure approximation de leur valeur marchande.

**3.14** Les transactions non monétaires peuvent avoir lieu soit entre deux parties, soit au sein d'une même unité institutionnelle, et peuvent comprendre des échanges et des transferts. Le troc, les rémunérations en nature et les autres paiements en nature sont des échanges non monétaires. Les transferts en nature sont des transferts non monétaires. Les transactions internes ont été mentionnées au paragraphe 3.6.

**3.15** Les transactions de *troc* mettent en présence deux parties qui échangent des biens, des services, ou des actifs autres que des espèces de même valeur. Par exemple, l'administration publique peut accepter de céder un terrain dans une zone industrielle à une

société privée contre un autre terrain dans le but de faire de celui-ci un parc national.

**3.16** Il y a *rémunération en nature* quand un salarié accepte d'être payé non pas en unités monétaires, mais sous forme de biens, de services ou d'actifs autres que des espèces. Les versements en nature couramment fournis gratuitement ou à prix réduit par les employeurs à leur personnel peuvent être, par exemple, les suivants : repas et boissons, uniformes, logement ou hébergement, services de transport, et crèches.

**3.17** Les *autres paiements en nature* sont ceux qui sont effectués en règlement d'un engagement non pas en unités monétaires, mais sous forme de biens, de services ou d'actifs autres que de la trésorerie. Par exemple, l'administration publique peut accepter en règlement d'arriérés d'impôts l'acquisition d'un terrain ou d'autres actifs fixes.

**3.18** Le recours à des *transferts en nature* à la place d'espèces peut avoir lieu dans un souci d'efficacité ou pour s'assurer que les biens et services sont bien consommés comme prévu. C'est ainsi que l'aide internationale apportée après une catastrophe naturelle peut gagner en efficacité et être délivrée plus rapidement si elle prend la forme de médicaments, de nourriture ou d'abris plutôt que d'argent. Une administration peut aussi fournir des services médicaux ou d'éducation en nature pour s'assurer que les besoins dans ces domaines sont bien satisfaits.

**3.19** Certaines transactions ne sont pas enregistrées de la manière dont elles paraissent s'effectuer. Le système SFP les enregistre alors de manière à faire ressortir plus clairement les relations économiques sous-jacentes. Les trois types de modifications consistent à réorienter les opérations, à les scinder et à les réassigner.

**3.20** Une *réorientation* (ou reclassement d'une transaction) est nécessaire lorsque les sources comptables ne font pas spécifiquement apparaître la présence d'une partie à une transaction, comme dans le cas de cotisations versées directement par l'administration publique à un régime de retraite pour le compte de son personnel. En pareil cas, le circuit de paiements doit être réorienté de manière à inclure le montant des cotisations dans les salaires, étant entendu que les employés sont ensuite supposés verser ce montant au régime de retraite.

**3.21** La *scission* (ou *éclatement d'une transaction*) consiste, aux fins de l'enregistrement dans le système SFP, à diviser en deux ou en plusieurs transactions une transaction considérée comme étant unique par les parties concernées. Par exemple, lorsqu'une unité d'administration publique acquiert un actif fixe au moyen d'un crédit-bail, le paiement de location périodique doit être scindé en deux opérations : le remboursement du principal, et le paiement des intérêts. Un autre exemple de scission concerne la scission d'une transaction en un échange et un transfert, comme il a été indiqué au paragraphe 3.9.

**3.22** La *réaffectation* a lieu lorsqu'une unité effectue une transaction pour le compte d'une autre unité, comme dans le cas d'une administration publique qui perçoit des impôts pour les transférer en totalité ou en partie à une autre. Si dans les dispositifs de cette nature l'unité perceptrice conserve une fraction des recettes fiscales à titre de rémunération de sa prestation, la somme conservée doit être traitée comme le produit de la vente d'un service. La marche à suivre en ce qui concerne la réaffectation ou l'attribution des impôts entre l'unité perceptrice et l'unité bénéficiaire est décrite aux paragraphes 5.24 à 5.28 du chapitre 5.

**3.23** Certaines activités ne sont pas traitées de la même manière dans le système SFP que dans le *SCN 1993*. Par exemple, le fait que les administrations publiques soient des producteurs non marchands implique qu'elles consomment normalement des ressources économiques dans le cadre d'un processus de production, et qu'elles produisent des biens et des services et les distribuent gratuitement, ou à des prix économiquement non significatifs, à l'ensemble de la société ou à des ménages individuels. La production et la distribution de ces biens et services sont l'une et l'autre des transactions non monétaires qui doivent être enregistrées dans le *SCN 1993* pour que la production soit comptabilisée intégralement, mais non dans le système SFP qui ne s'intéresse qu'à la situation financière des administrations publiques. Comme la valeur de production de ces biens et services est par définition égale à celle des biens et services distribués, la situation financière de l'unité d'administration publique intéressée ne peut pas en être modifiée. Par contre, les transactions liées au processus de production, telles que la rémunération des salariés et l'achat des biens et services servant à la production, qui affectent la situation financière des administrations publiques, doivent être enregistrées dans le système SFP. Mal-

gré la différence de traitement de certaines activités, les deux systèmes enregistrent tous les flux qui modifient les encours de manière à expliquer complètement les variations du compte de patrimoine par les flux enregistrés.

**3.24** L'étendue exacte des flux enregistrés dans le système SFP est précisée dans les chapitres qui suivent. Les transactions couvertes par le *SCN 1993* qui ne sont pas enregistrées dans le système SFP sont décrites à l'appendice 3 et comprennent :

- La production et la distribution simultanée de biens et services non marchands.
- La production d'actifs fixes pour compte propre et le coût de la production de ces actifs fixes.
- Certaines transactions liées aux régimes d'assurance sociale fournissant des prestations de retraite d'employeurs des administrations publiques<sup>5</sup>.
- Les opérations ayant trait au réinvestissement des bénéfices de l'investissement direct étranger.

## 2. Les autres flux économiques

**3.25** Les *autres flux économiques* représentent des changements du volume ou de la valeur des actifs et des passifs qui ne résultent pas de transactions. Quand il s'agit du volume, on parle d'*autres changements de volume d'actifs* ou, plus simplement, d'autres changements de volume; quand il s'agit de changements de valeur, on parle de *gains ou pertes de détention*<sup>6</sup>. Dans tous les cas, les références aux changements de volume ou de valeur d'actifs s'appliquent aussi aux passifs.

**3.26** Les autres changements de volume des actifs recouvrent des types d'événements très différents qui peuvent être répartis en trois catégories. La première catégorie regroupe les événements qui font que des actifs ou passifs entrent ou sortent du compte de patrimoine, sans que leur quantité ou leur qualité change. La deuxième catégorie regroupe les événements qui modifient la quantité ou la qualité des actifs. La troisième catégorie correspond aux changements de la nomenclature des actifs.

<sup>5</sup>Ces transactions sont décrites aux chapitres 5 et 6 dans les sections relatives aux cotisations et aux prestations sociales.

<sup>6</sup>Le *SCN 1993* utilise aussi le terme de réévaluation pour décrire les gains ou pertes de détention.

**3.27** Un bien matériel ou immatériel peut exister sans pour autant apparaître au compte de patrimoine d'une administration publique parce que sa valeur marchande est nulle, comme, par exemple, une réserve prouvée d'actifs souterrains non exploitable économiquement dans l'état actuel de la technologie et des prix. Si la valeur marchande devient positive du fait de l'évolution de la technologie ou des prix, un autre changement de volume doit alors être enregistré pour introduire l'actif au compte de patrimoine. Inversement, un actif peut devoir être sorti du compte de patrimoine s'il cesse d'être économiquement exploitable du fait de l'évolution de la technologie ou des prix relatifs.

**3.28** De nombreux types d'événements peuvent déclencher ce type de flux, comme, par exemple :

- Un gisement souterrain de minéraux peut devenir économiquement exploitable à la suite des progrès de la technologie ou de l'augmentation des cours de marché.
- L'amélioration des voies d'accès peut permettre l'exploitation commerciale d'une forêt.
- Un projet de construction peut perdre sa justification économique avant d'être terminé, causant ainsi l'abandon de l'actif inachevé.
- L'administration publique peut breveter une invention.
- Un créancier peut juger une créance financière irrécouvrable parce que le débiteur a fait faillite.

**3.29** La deuxième catégorie de changement de volume est constituée par les événements qui modifient la quantité ou la qualité des actifs. Ces changements se produisent parce que des actifs ont été découverts, créés, détruits, annulés ou saisis à une unité par une autre unité. En voici quelques exemples :

- La destruction partielle ou complète d'un actif à la suite d'une catastrophe telle qu'un tremblement de terre ou un cyclone.
- L'augmentation de la quantité de ressources forestières et halieutiques par croissance naturelle.
- La diminution du volume des gisements minéraux et des forêts naturelles du fait de la disparition physique des actifs.

- La caducité d'un brevet au bout d'un certain temps.
- La modification unilatérale par un employeur du barème des prestations d'un régime de retraite.
- La reprise de terres sur le domaine maritime au moyen de digues ou d'autres barrières marines.
- La découverte de nouveaux gisements de minéraux.
- La saisie d'actifs par une administration publique sans pleine compensation pour des raisons autres que le non-paiement d'impôts, d'amendes ou de prélèvements analogues.
- La diminution de la qualité d'un actif due à des dégâts environnementaux, à l'érosion, à la déforestation, ou à une obsolescence imprévue.
- La modification de l'utilisation autorisée ou déclarée d'un terrain, qui, par exemple, de terre agricole devient zone constructible.

**3.30** La troisième catégorie regroupe les changements qui résultent du reclassement d'unités institutionnelles entières d'un secteur à un autre ou du reclassement d'actifs ou passifs spécifiques d'une catégorie à une autre. La valeur nette ne change pas du fait de tels reclassements.

**3.31** Plusieurs événements peuvent causer un reclassement d'unités institutionnelles. Si une unité d'administration publique décide de faire payer un prix économiquement significatif pour les biens ou services qu'elle produit, cette unité doit alors être considérée comme une société publique. Tous ses actifs et passifs doivent être transférés du secteur des administrations publiques à celui des sociétés non financières ou financières. Simultanément, un actif financier de valeur égale à la valeur nette des actifs et passifs reclassés est ajouté au compte de patrimoine du secteur des administrations publiques, de sorte que sa valeur nette reste inchangée. Inversement, une société publique peut cesser de faire payer un prix économiquement significatif pour les biens ou services qu'elle produit, devenant ainsi une unité d'administration publique. Il peut aussi arriver que deux unités institutionnelles fusionnent ou qu'une unité se scinde en deux.

**3.32** Il arrive aussi que des actifs individuels ou que des groupes d'actifs soient reclassés d'une catégorie à une autre, en général parce que la finalité pour laquelle l'actif est employé a changé, comme dans

le cas de la conversion d'or non monétaire en or monétaire.

**3.33** Les gains et pertes de détention sur actifs et passifs et les variations correspondantes de la valeur nette résultent des modifications du prix de ces actifs et passifs, y compris les variations de taux de change. Conceptuellement, les gains et pertes de détention sont enregistrés de façon continue en tant que variations de prix.

**3.34** Les gains ou pertes de détention résultent uniquement de la détention des actifs dans le temps, sans qu'ils ne subissent aucune transformation. Ils peuvent affecter pratiquement n'importe quel type d'actifs détenus pendant une durée quelconque au cours de la période comptable.

## C. Règles comptables

**3.35** Les règles comptables à suivre pour enregistrer les flux et encours dans le système SFP sont conçues de manière à ce que les données produites par le système soient conformes aux normes reconnues pour l'établissement des statistiques économiques. À l'exception de la consolidation, comme on le verra plus loin, les règles de comptabilisation du système SFP sont les mêmes que celles du *SCN 1993*. Il existe aussi beaucoup de similarités entre les règles du système SFP et celles que suivent les entreprises et les administrations publiques pour l'établissement de leurs états financiers<sup>7</sup>. Les sections qui suivent décrivent, entre autres, le système de comptabilisation, les règles relatives au moment d'enregistrement et à la valorisation des flux et des encours.

### I. Système comptable

**3.36** Le système SFP utilise un *système de comptabilité en partie double* pour enregistrer les flux. Chaque flux donne lieu à deux écritures de même valeur, l'une au crédit d'un compte, l'autre au débit. Un débit correspond à l'augmentation d'un actif, à la diminution d'un passif ou à la diminution de la valeur nette. Un crédit correspond à la diminution

d'un actif, à l'augmentation d'un passif ou à l'augmentation de la valeur nette. Les recettes représentent une augmentation de la valeur nette et sont enregistrées en crédit. Inversement, les dépenses représentent une diminution de la valeur nette et sont donc enregistrées en débit.

**3.37** Le compte de patrimoine (ou bilan) présente la situation des actifs, des passifs et de la valeur nette d'une unité ou d'un secteur. L'identité fondamentale du compte de patrimoine et de la comptabilité en général est que la valeur totale des actifs est toujours égale à la valeur totale des passifs augmentée de la valeur nette. L'emploi de la comptabilité en partie double assure le maintien de cette identité. Il y a plusieurs combinaisons possibles de débits et crédits affectant les actifs, les passifs et la valeur nette. Par exemple, l'achat par une unité d'administration publique d'un service à régler dans le mois est à enregistrer comme une charge (débit) et une augmentation des comptes à payer (crédit) au passif. La charge diminue la valeur nette à hauteur de l'augmentation du passif, sans que l'actif ne soit affecté. Le paiement ultérieur sera enregistré comme une diminution de trésorerie (crédit) et une diminution des comptes à payer (débit). Dans ce cas, l'actif et le passif diminuent du même montant et la valeur nette est inchangée.

### 2. Moment d'enregistrement des flux

**3.38** Une fois un flux identifié, il faut déterminer le moment auquel il s'est produit, afin de calculer le résultat de tous les flux recensés au cours d'une période comptable. Le moment d'enregistrement des flux, objet de cette section, a aussi un impact sur l'enregistrement des encours au compte de patrimoine, étant donné l'intégration entre flux et encours dans le système SFP.

**3.39** Une difficulté liée à la détermination du moment auquel une transaction a lieu découle des délais entre l'instant où une action est entreprise et celui où elle est achevée. Par exemple, de nombreux achats de biens débutent par la signature d'un contrat entre le vendeur et l'acheteur, suivie par la mise en production de l'article commandé; une fois la production achevée, l'article est expédié par le vendeur, arrive chez l'acheteur; viennent ensuite l'établissement, l'envoi et la réception de la facture, l'autorisation de paiement, l'accumulation éventuelle d'intérêts pour retard de paiement ou l'expiration de la période de ristourne pour paiement rapide, la signa-

<sup>7</sup>Les relations entre les statistiques du système SFP et du *SCN 1993* sont décrites de manière plus détaillée à l'appendice 3. Ce manuel ne fournit pas une comparaison semblable avec les normes de la comptabilité financière d'entreprise, mais recommande que, dans la mesure du possible, les états financiers des unités d'administration publique établis conformément aux normes internationales de comptabilité publique soient rapprochés des états de SFP équivalents.

ture du chèque en règlement de la facture, son envoi par l'acheteur, sa réception par le vendeur qui le dépose à sa banque, et enfin le paiement du chèque par la banque de l'acheteur. Même alors, la transaction peut ne pas être complétée, car l'acheteur peut avoir le droit de retourner la marchandise ou de faire jouer la garantie. D'un point de vue économique, chacun de ces différents moments est, dans une certaine mesure, à prendre en considération et peut se traduire par de multiples transactions dans le système SFP, mais chaque transaction ne peut être attribuée qu'à un seul moment.

#### **a. Bases d'enregistrement possibles**

**3.40** Généralement, le moment d'enregistrement peut être déterminé de quatre manières : sur la base des droits constatés (ou du fait générateur), de la date d'exigibilité, des engagements ou sur la base caisse.

**3.41** L'enregistrement *sur la base des droits constatés* saisit les flux au moment où la valeur économique est créée, transformée, échangée, transférée, ou éteinte. Cela implique que l'enregistrement de l'impact des événements économiques doit correspondre à la période durant laquelle ces événements surviennent, qu'il y ait eu règlement ou non, ou présomption de règlement. Le moment auquel les événements économiques ont lieu n'est toutefois pas toujours clair. En général, on retient le moment du transfert de la propriété des biens ou de la fourniture des services, le moment où naît l'obligation de payer des impôts, celui qui établit le droit de recevoir une prestation sociale, ou celui où naît toute autre forme de créance certaine.

**3.42** Si un événement économique requiert un mouvement de trésorerie ultérieur, ce qui est le cas par exemple d'un achat de biens et services à crédit, le délai entre le moment de l'événement en droits constatés et celui du mouvement de trésorerie est comblé en enregistrant un montant à recevoir ou à payer. Par exemple, lorsqu'une administration publique achète des biens à crédit, elle enregistre, lors du transfert de propriété des biens, un débit à un compte de stock et un crédit aux comptes à payer. Une fois le règlement effectué, cette administration porte une écriture en débit aux comptes à payer et une écriture en crédit au compte de caisse.

**3.43** Dans le système SFP, tous les événements qui ont pour résultat la création, la transformation, l'échange, le transfert, ou l'extinction d'une valeur économique sont à enregistrer sur la base des droits

constatés. Toutes les opérations non monétaires peuvent donc, elles aussi, être saisies par des statistiques établies sur la base des droits constatés.

**3.44** L'enregistrement *sur la base de la date d'exigibilité* fait apparaître les flux qui donnent lieu à des mouvements de trésorerie à une date précise, qui correspond souvent à la date limite à laquelle ils doivent être effectués sans encourir de majoration, ou, s'il intervient plus tôt, au moment où le règlement est effectué. Si un délai s'écoule entre le moment où un paiement devient exigible et celui où il est effectué, un montant à recevoir doit être enregistré, exactement comme dans le cas de l'enregistrement en droits constatés. Si le paiement intervient avant la date d'exigibilité, l'enregistrement d'un montant à recevoir n'est pas nécessaire. Selon les objectifs du système d'enregistrement, les flux non monétaires peuvent être ou ne pas être enregistrés.

**3.45** L'enregistrement *sur la base des engagements* saisit les flux au moment où l'administration publique s'est engagée à effectuer une transaction. Normalement, cette comptabilité ne s'applique qu'aux achats de biens et services, y compris la rémunération des salariés. Les flux sont généralement enregistrés au moment où l'ordre d'achat est émis par l'administration publique. Les flux qui ne peuvent pas être comptabilisés de cette manière doivent être enregistrés selon une des trois autres méthodes. Les opérations en nature peuvent être enregistrées ou non.

**3.46** L'enregistrement *en base caisse* saisit les flux au moment des encaissements et décaissements. Bien que les flux non monétaires puissent aussi être enregistrés, la plupart des systèmes en base caisse ne le font pas, car ces systèmes s'intéressent plutôt aux flux de trésorerie que de ressources.

#### **b. Raison de l'enregistrement en droits constatés dans le système SFP**

**3.47** Le système SFP emploie l'enregistrement en droits constatés principalement parce que celui-ci permet de saisir les flux de ressources au moment où ils ont lieu, fournissant ainsi la meilleure estimation possible de l'impact de la politique de finances publiques. En comptabilisation de caisse, le moment d'enregistrement peut être différent de celui auquel ont lieu les activités économiques et les transactions sous-jacentes. Par exemple, les intérêts payés sur une obligation à coupon zéro ne seraient enregistrés qu'au moment de son remboursement, lequel peut

avoir lieu plusieurs années après l'apparition des charges d'intérêt correspondantes. L'enregistrement selon la date d'exigibilité saisit généralement les transactions plus tard que les flux de ressources correspondants, mais avec souvent moins de décalage que dans le cas de l'enregistrement de caisse. L'enregistrement sur la base des engagements précède souvent les flux de ressources.

**3.48** L'enregistrement en droits constatés fournit l'information la plus complète parce qu'il permet d'enregistrer tous les flux de ressources, y compris les transactions internes, en nature, et les autres flux économiques. Cette exhaustivité permet d'intégrer les flux avec les variations du compte de patrimoine. En général, l'enregistrement sur la base de la date d'exigibilité, des engagements ou en base caisse limite la saisie des données aux opérations monétaires.

**3.49** Il y a arriéré de paiement lorsqu'une obligation n'est pas acquittée à la date d'exigibilité du paiement. Comme, en droits constatés, cette date est toujours identique ou ultérieure à celle qui est attribuée au flux, les statistiques établies suivant cette base incluent forcément tous les arriérés. Sans un complément d'information, cependant, il peut être difficile de distinguer la part du total des comptes à payer correspondant à des arriérés proprement dits de celle qui ne résulte que de délais normaux de paiement. Par définition, bien que l'enregistrement sur la base de la date d'exigibilité fasse clairement apparaître les arriérés découlant d'achats à crédit, les arriérés liés au non-respect d'échéances des remboursements d'emprunts ne pourront être identifiés sans un complément d'information. L'enregistrement sur la base des engagements renseigne autant sur les arriérés que la comptabilité en droits constatés. L'enregistrement en base caisse ne permet pas de saisir l'impact des arriérés sur les comptes lorsque les administrations publiques ne règlent pas leurs achats à crédit ou ne respectent pas les conditions de remboursement de leur dette, et ne fournit aucune information sur ces arriérés, laquelle doit être obtenue séparément.

**3.50** La bonne gestion des liquidités est essentielle pour le bon fonctionnement de toute unité. À cette fin, il n'est cependant pas nécessaire d'utiliser un enregistrement en base caisse, car l'information sur les flux de trésorerie n'est pas perdue lorsque les transactions sont enregistrées en droits constatés. Normalement, une situation distincte relative aux entrées et sorties de trésorerie est établie. Par contre,

étant donné le manque d'information sur les arriérés, un enregistrement limité à la base caisse peut compliquer l'évaluation de la solvabilité et de la prévision des mouvements futurs de trésorerie.

**3.51** L'enregistrement sur la base de la date d'exigibilité, des engagements ou de caisse ne distingue normalement pas les charges des acquisitions d'actifs non financiers. La comptabilisation en droits constatés enregistre séparément les acquisitions d'actifs non financiers; la charge correspondant à l'utilisation de ces actifs dans des activités d'exploitation ou de gestion est rapportée à la période durant laquelle ils sont utilisés, et non à celle où ils ont été acquis.

**3.52** De plus, les autres grands systèmes de statistiques macroéconomiques (comptes nationaux, balance des paiements et statistiques monétaires et financières) utilisent tous les droits constatés. Le fait que le système SFP fasse de même facilite donc grandement l'emploi simultané de statistiques provenant des différents systèmes.

**3.53** Malgré ses avantages, l'enregistrement en droits constatés risque d'être plus difficile à appliquer que les autres modes de comptabilisation et demandera sans doute davantage d'estimations. Par exemple, il pourra être difficile pour une administration publique de connaître le montant total de recettes fiscales lui revenant parce que ce montant dépendra de transactions et d'autres événements qui lui sont étrangers.

#### **c. Application du principe des droits constatés**

**3.54** En règle générale, en droits constatés, le moment d'enregistrement des flux correspond soit au moment où l'impact économique d'un événement est ressenti par les unités concernées, ou à celui où l'existence d'un tel impact devient probable et que la valeur monétaire de l'événement est connue de façon fiable. Les paragraphes qui suivent précisent les modalités d'application du principe d'enregistrement en droits constatés.

**3.55** Les impôts et autres transferts obligatoires doivent être enregistrés au moment où ont lieu les activités, transactions, ou autres événements qui donnent à l'administration publique droit à percevoir les impôts ou autres paiements. Ce moment n'est pas forcément celui auquel s'est produit l'événement imposé. Par exemple, l'obligation de payer l'impôt sur les plus-values naît généralement de la vente de l'actif, et non de son appréciation.



**3.56** L'estimation du produit des impôts et des cotisations obligatoires d'assurance sociale est entourée de nombreuses incertitudes, dont le facteur principal est le fait que l'administration publique bénéficiaire n'est habituellement pas partie aux transactions ou autres événements générateurs de l'obligation fiscale. Beaucoup de ces transactions et événements échappent donc en permanence à l'attention des autorités fiscales. Le montant du produit des impôts et cotisations obligatoires d'assurance sociale doit donc exclure les sommes qui auraient pu être perçues au titre d'événements non déclarés si ces derniers étaient venus à la connaissance de l'administration publique. En d'autres termes, seuls les impôts et cotisations obligatoires d'assurance sociale ayant pour base un avis d'imposition, une déclaration d'impôt, une déclaration en douane ou d'autres justificatifs analogues doivent être considérés comme une source de recettes pour les administrations publiques.

**3.57** En outre, il est courant qu'une partie des impôts et cotisations sociales dont le montant a été déterminé ne soit jamais perçue. Il ne serait pas approprié d'enregistrer un montant de recettes que l'administration publique ne s'attend pas vraiment à percevoir. Dans un tel cas, la différence entre le calcul de l'impôt (émission des rôles) et le montant des recouvrements attendus représente une créance sans aucune valeur réelle qui ne doit pas donner lieu à un enregistrement en recettes. Le montant des impôts et cotisations sociales à enregistrer en recette doit correspondre au recouvrement probable. Ce recouvrement, quant à lui, peut intervenir ultérieurement, parfois après un long délai.

**3.58** Les impôts perçus au titre de transactions ou d'événements précis doivent être enregistrés au moment où ont lieu ces transactions ou ces autres événements, même si ce moment ne coïncide pas avec le paiement effectif de l'impôt. On peut citer comme exemples les taxes sur les ventes, les taxes sur la valeur ajoutée, les droits d'importation, les droits de succession et les impôts sur les donations.

**3.59** En principe, les impôts sur le revenu et les cotisations sociales assises sur le revenu doivent être rapportés à la période durant laquelle le revenu est gagné, bien qu'il puisse y avoir un délai sensible entre la fin de la période comptable et le moment de la détermination du montant exact exigible. En pratique, une certaine souplesse est autorisée. Un exemple qui s'écarte souvent du principe général concerne les impôts sur le revenu retenus à

la source et les versements provisionnels et périodiques d'impôts sur le revenu; ceux-ci peuvent en effet être rapportés aux périodes de ces versements, toute créance fiscale finale sur le revenu devant être alors attribuée à la période au cours de laquelle cette créance est déterminée.

**3.60** L'impôt sur le revenu est en général perçu sur le revenu d'une année pleine. Pour l'établissement de statistiques mensuelles ou trimestrielles, des indicateurs saisonniers d'activité ou d'autres indicateurs appropriés peuvent être utilisés pour répartir le total annuel.

**3.61** Les impôts sur la propriété de catégories spécifiques de biens sont souvent assis sur la valeur des biens à un moment donné, mais constatés sur l'année, ou la partie de l'année pendant laquelle les biens ont été détenus. De même, les paiements effectués par les contribuables pour obtenir l'autorisation de détenir ou d'utiliser des biens ou pratiquer certaines activités se rapportent généralement à une période précise, comme dans le cas d'une licence commerciale pour une durée spécifiée.

**3.62** Certains transferts obligatoires, tels que les amendes, pénalités et confiscations de biens, sont déterminés à un moment précis. Le moment d'enregistrement de ces transferts doit correspondre au moment où l'administration publique peut juridiquement faire valoir une créance, par exemple lors de la promulgation de l'arrêt d'un tribunal ou d'un arrêté administratif.

**3.63** Il peut être difficile de déterminer le moment d'enregistrement des dons et autres transferts volontaires, étant donné la grande variété de conditions d'éligibilité qui peuvent avoir des effets juridiques différents. Dans certains cas, le bénéficiaire potentiel d'un don obtient une créance juridique seulement après avoir satisfait à certaines conditions, telles que l'engagement préalable de dépenses dans un but donné ou l'adoption d'un texte de loi. Ces transferts sont enregistrés lorsque toutes les modalités et conditions prescrites sont remplies. Dans d'autres cas, le bénéficiaire du don ne dispose jamais d'une créance sur le donateur, et les transferts doivent être rattachés au moment auquel le paiement est effectué.

**3.64** Les dividendes et les prélèvements sur les revenus des quasi-sociétés sont à enregistrer à la date à laquelle ils sont déclarés payables ou à laquelle ils

ont effectivement eu lieu, s'ils ne font pas l'objet d'une annonce préalable.

**3.65** Les transactions sur biens et actifs non financiers sont à enregistrer au moment du transfert juridique de propriété, ce qui peut dépendre des clauses du contrat de vente. Si ce moment ne peut pas être déterminé avec précision, l'enregistrement peut se faire au moment de la prise de possession ou du contrôle physique. Par exemple, dans le cadre d'un crédit-bail, un transfert de propriété est considéré avoir lieu au moment où le preneur prend le contrôle de l'actif.

**3.66** Les services sont normalement enregistrés au moment où ils sont fournis. Par exemple, c'est au moment où un service de transport est fourni qu'il doit être enregistré. D'autres services sont fournis de façon continue, comme, par exemple, les services de location simple, d'assurance ou de logement qui sont des flux ininterrompus; ceux-ci doivent être enregistrés comme étant fournis de façon continue pendant toute la durée du contrat. À toutes fins pratiques, la valeur des services attribuée à une période est fonction de la quantité fournie et non des paiements requis.

**3.67** Plusieurs autres transactions correspondent à des flux qui ont lieu de façon continue ou sur une période prolongée. Par exemple, la consommation de capital fixe représente un coût supporté pendant toute la période au cours de laquelle les actifs fixes sont détenus; de même les intérêts courent pendant toute la durée d'une créance financière. Souvent, une créance financière portant intérêt requiert des versements périodiques d'intérêts. Cependant, ces versements ne font que réduire le passif déjà accumulé au cours de la période précédente et ne sont pas considérés comme des charges.

**3.68** Les entrées en stocks sont enregistrées quand les produits sont achetés, produits, ou autrement acquis. Les sorties de stocks sont enregistrées quand les produits sont vendus, utilisés dans le processus de production, ou autrement cédés. Les entrées en travaux en cours sont enregistrées continuellement au fur et à mesure de l'avancement des travaux. Lorsque le processus de production est terminé, tous les travaux en cours accumulés jusqu'à cette date doivent être transformés en stocks de produits finis.

**3.69** L'utilisation de biens ou de services est enregistrée au moment où le bien ou service entre dans le processus de production. Dans le cas des biens, ce

moment peut être très différent de celui de leur acquisition. Dans l'intervalle, ils sont inclus dans les stocks.

**3.70** Les transactions sur de nombreux types d'actifs financiers — titres, crédits, numéraire et dépôts — doivent être enregistrées sur la base du transfert juridique de propriété. Dans certains cas, les deux parties engagées dans une transaction de ce type peuvent enregistrer ce transfert à des dates différentes dans leurs comptabilités respectives parce qu'elles entrent en possession des justificatifs à des moments différents. Ces différences peuvent s'expliquer par la lenteur des procédures de compensation ou par les délais de transmission des chèques. Les montants concernés par les fonds en route peuvent être substantiels dans le cas de dépôts transférables et des autres comptes à recevoir ou à payer. En cas de différence d'appréciation entre deux unités d'administration publique, c'est la date à laquelle le créancier enregistre la transaction qui doit être retenue.

**3.71** Les différents types de comptes à recevoir ou à payer — frais généraux, intérêts ou rémunérations à payer — sont des écritures venant en contrepartie de transactions — achat de biens à crédit, charge d'intérêt, et rémunération des salariés. Ces créances financières font leur apparition au moment du flux de contrepartie.

**3.72** Comme déjà indiqué, une grande variété d'autres flux économiques existe. Selon leur nature, ils peuvent avoir lieu à un moment précis ou de façon continue au cours d'une période donnée. Par exemple, la destruction d'un actif par un incendie est un événement ponctuel, tandis que les gains et pertes de détention peuvent survenir de façon continue en fonction des variations de prix.

### 3. Valorisation

**3.73** Tous les flux et les encours doivent être valorisés au prix auquel les biens et les actifs (autres que la monnaie), les services, le travail ou la fourniture de capital sont ou pourraient être échangés. On parle de *prix courant du marché* ou de valeur d'échange. Les flux sont valorisés au prix courant à la date à laquelle ils sont enregistrés conformément aux principes énoncés à la section précédente. Les encours sont valorisés au prix en vigueur à la date du bilan.

**3.74** En général, les flux exprimés en termes monétaires peuvent être enregistrés à leur valeur effective au moment où ils ont lieu dans la mesure où cette

valeur correspond à la valeur d'échange sur le marché. Certaines transactions exprimées en termes monétaires doivent être scindées en deux, comme expliqué aux paragraphes 3.9 et 3.21. En pareil cas, la somme des valeurs des deux transactions doit être égale à la valeur monétaire de l'unique transaction qui a effectivement eu lieu. Si une administration publique cède un actif à un prix inférieur à sa valeur d'échange ou acquiert un actif à un prix supérieur à sa valeur d'échange, la cession ou l'acquisition est valorisée au prix réel du marché et un transfert est imputé pour la différence. Les transactions de cette nature sont souvent structurées de telle manière qu'il est impossible de calculer avec précision le prix du marché. Il convient cependant d'en produire une estimation dans la mesure du possible.

**3.75** La valeur d'échange courante des encours est disponible pour les actifs et passifs qui se négocient sur des marchés, ce qui est le plus souvent le cas de certains actifs financiers et des passifs correspondants. La valeur d'échange courante des autres actifs et passifs se calcule de la même manière que celle des flux non monétaires, selon la méthode décrite au paragraphe 3.79.

**3.76** Certains actifs financiers et passifs, comme les obligations, ont, en plus de leur valeur d'échange, une valeur nominale pour laquelle des données complémentaires peuvent être utiles<sup>8</sup>. Les transactions portant sur ces actifs et passifs doivent cependant être valorisées au prix effectivement payé et non à leur valeur nominale. De même, les encours de ces actifs et passifs doivent être valorisés au prix courant du marché lorsqu'ils sont enregistrés au bilan.

**3.77** Un ajustement de valeur peut aussi être nécessaire dans le cas où la vente par une unité n'est suivie d'aucun versement pendant un délai exceptionnellement prolongé. Si un crédit commercial ainsi consenti porte sur un montant élevé, il convient de réduire la valeur de la vente au moyen du taux d'actualisation approprié et d'accumuler les intérêts jusqu'à ce que le règlement soit effectué.

<sup>8</sup>La valeur nominale est le montant que le débiteur doit au créancier à un moment donné. Elle reflète la valeur de l'instrument lors de sa création, y compris les flux économiques ultérieurs, comme les transactions, changements de valeur (à l'exception des variations du prix du marché), et autres changements, comme les remises de dette. Théoriquement, la valeur nominale est égale à la somme des paiements futurs exigibles au titre du principal et des intérêts, actualisés au taux d'intérêt contractuel en vigueur. La valeur nominale n'est pas forcément égale à la valeur faciale, qui est le montant non actualisé du principal à rembourser.

**3.78** Les flux exprimés en monnaie étrangère doivent être convertis en monnaie nationale au taux en vigueur au moment de l'opération. Les encours doivent être convertis au taux en vigueur à la date d'arrêt du bilan, égal à la moyenne entre le cours d'achat et le cours de vente. La valeur en monnaie nationale d'un achat ou d'une vente à crédit, exprimée en monnaie étrangère, peut être différente de celle du règlement ultérieur parce que le cours de change a changé dans l'intervalle. Il convient d'enregistrer ces deux transactions à leur valeur d'échange à la date à laquelle elles ont effectivement eu lieu et d'enregistrer un gain ou une perte de détention résultant des variations du taux de change pour la ou les périodes pendant lesquelles elles se produisent.

**3.79** La valeur des flux non déjà exprimés au prix courant du marché, par exemple les opérations de troc, doit être estimée. C'est aussi le cas de la valeur d'échange de nombreux encours qui n'est pas aisément disponible. La liste qui suit propose plusieurs modes d'estimation. Le choix de la méthode à retenir dans des circonstances données dépend de l'information disponible.

- Certaines transactions peuvent être valorisées en prenant les valeurs observées sur les marchés où s'effectuent des transactions semblables, dans des conditions analogues. La valeur de certains encours, et notamment d'actifs financiers, peut aussi être estimée en prenant la valeur de transactions portant sur des actifs semblables effectuées vers la fin de la période comptable.
- Les flux et encours d'actifs fixes existants peuvent être valorisés aux prix du marché de biens neufs semblables, à condition de corriger ces prix de la consommation de capital fixe et des autres événements survenus depuis la production de ces actifs.
- S'il n'existe aucun marché approprié sur lequel s'échange couramment un bien ou service, la valeur d'un flux peut s'estimer en prenant le prix de biens ou services semblables, en le corrigeant pour différence de qualité ou d'autres dissimilarités.
- La valeur de flux et d'encours d'actifs peut aussi être estimée en partant de leur valeur d'acquisition ou de leurs coûts de production, tout en procédant à un ajustement tenant compte de tous les changements survenus depuis leur acquisition, comme la consommation de capital fixe, l'épuisement, la dégradation, l'obsolescence imprévue et les pertes exceptionnelles.

- Les biens et services peuvent être valorisés par le montant des coûts que nécessiterait leur production actuelle.
- On peut estimer les actifs à partir de la valeur actualisée des rendements futurs escomptés. Cette méthode s'applique particulièrement à un certain nombre d'actifs financiers, ainsi que certains actifs naturels ou incorporels.

#### 4. Postes calculés

**3.80** Les postes calculés sont les agrégats et les soldes comptables. Ce sont des outils d'analyse importants, car ils fournissent une mesure synthétique de certains flux et encours enregistrés dans le système SFP.

**3.81** Un *agrégat* est la somme d'éléments d'une même catégorie de flux ou d'encours. Par exemple, l'agrégat «recettes fiscales» est la somme de tous les flux classés dans la catégorie des impôts et taxes. Les agrégats et les nomenclatures sont étroitement liés, car les nomenclatures sont conçues de manière à produire les agrégats jugés les plus utiles.

**3.82** Un *solde comptable* est une grandeur économique obtenue par différence entre deux agrégats. Le solde net de gestion s'obtient en retranchant le total des charges du total des recettes. La valeur nette est égale à la différence entre le total des actifs et le total des passifs.

#### 5. Enregistrement net des flux et encours

**3.83** Les différentes catégories de flux et d'encours peuvent être présentées sur une base brute ou nette. La base nette résulte de la différence entre deux ensembles de flux ou d'encours. Par exemple, les recettes fiscales brutes correspondent au total de tous les impôts et taxes à recevoir, tandis que les recettes fiscales nettes correspondent aux recettes fiscales brutes diminuées des impôts et taxes remboursés pour une raison ou une autre. Le choix dépend de la catégorie de flux ou d'encours, de la nature du poste à soustraire pour obtenir un montant net, et de la valeur analytique respective de chacune de ces évaluations. Le système SFP retient les choix suivants.

**3.84** Les catégories de recettes doivent être présentées brutes des catégories de charges du même type ou apparentées, et il en va de même pour les catégories de charges. En particulier, les intérêts reçus et

les intérêts payés doivent être présentés en montant brut plutôt que sur une base nette. Il en va de même pour les prestations et les cotisations sociales, les dons reçus et payés, et les loyers reçus et payés. Les ventes de biens et services sont aussi à présenter brutes des dépenses encourues pour leur production.

**3.85** Les catégories de recettes doivent être présentées nettes des remboursements de recettes du même type et les catégories de charges doivent aussi être présentées nettes des recouvrements découlant d'opérations erronées ou illicites. Par exemple, un contribuable peut recevoir un remboursement de l'impôt sur le revenu lorsque le montant retenu à la source ou autrement versé par anticipation est supérieur au montant finalement exigible. Ce type de remboursement doit être enregistré comme une recette négative. De la même façon, si une prestation sociale versée par erreur est recouvrée, le montant récupéré doit être enregistré comme une charge négative.

**3.86** Les acquisitions et cessions d'actifs non financiers autres que des stocks sont présentées sur une base brute. Par exemple, les acquisitions de terrains sont présentées séparément des cessions de terrains. En cas de besoin, le montant net des acquisitions de chaque actif non financier peut toujours être facilement calculé.

**3.87** Les variations de chaque type de stock sont présentées nettes. Autrement dit, la variation du stock de matériaux et fournitures correspond à la différence entre les entrées et les sorties.

**3.88** Les acquisitions et cessions d'actifs financiers sont présentées sur une base nette. Par exemple, seule la variation des avoirs en espèces doit être enregistrée, et non les encaissements et décaissements bruts. Les augmentations de passifs sont aussi présentées nettes des remboursements.

**3.89** Les autres flux économiques doivent être enregistrés sur une base nette. En d'autres termes, pour chaque actif et passif, le gain de détention net doit être enregistré, et non le montant brut des gains ou pertes de détention.

**3.90** Les encours d'un même type d'instrument financier détenu à la fois comme actif et passif sont présentés sur une base brute. Par exemple, les créances détenues à titre d'actifs par une unité sont présentées séparément de ses engagements sous forme d'instruments semblables.

## 6. Consolidation

**3.91** Consolider revient à présenter les statistiques se rapportant à un ensemble d'unités comme si cet ensemble constituait une seule unité. Dans le système SFP, les données présentées pour un groupe d'unités sont normalement consolidées. En particulier, les statistiques relatives au secteur des administrations publiques et à chacun de ses sous-secteurs sont présentées sous forme consolidée. Dans une présentation des statistiques du secteur public, les données relatives aux sociétés publiques doivent être présentées de deux manières : en tant que secteur distinct, et en combinaison avec les administrations publiques. Dans les deux cas, il faut procéder à une consolidation des statistiques au sein de chaque groupe.

**3.92** La consolidation implique l'élimination des transactions ou des relations débiteur/créancier entre les unités à consolider; la transaction d'une unité est associée à la transaction «miroir» enregistrée pour une seconde unité, ces deux transactions devant être éliminées. C'est le cas d'une unité d'administration publique qui détient une obligation émise par une seconde unité d'administration publique; les actifs et passifs concernant cette obligation doivent alors être enregistrés comme si celle-ci n'existait pas. Par ailleurs, le montant consolidé des intérêts reçus et des intérêts versés ne doit pas comprendre les intérêts dus par les administrations publiques débitrices aux administrations publiques créancières. De la même façon, les flux correspondant aux ventes et achats de biens et services entre les unités consolidées doivent être éliminés.

**3.93** Le *SCN 1993* recommande de ne pas consolider les statistiques des unités institutionnelles, et de ne pas éliminer en consolidation les ventes entre établissements d'une même unité institutionnelle. La divergence entre le *SCN 1993* et ce manuel tient à ce que l'utilisation des statistiques n'est pas la même. Le système SFP est conçu pour produire des statistiques qui permettent d'analyser les effets des opérations de l'ensemble du secteur des administrations publiques ou d'un de ses sous-secteurs. Il est en particulier plus commode d'évaluer les effets globaux sur l'économie de ces opérations et leur viabilité avec des statistiques consolidées que sans. En outre, le système SFP ne cherche pas à mesurer la production du secteur des administrations publiques. Le *SCN 1993*, pour sa part, vise des utilisations beaucoup plus variées, comme l'estimation exhaustive de

la production des différents secteurs de l'économie et de leurs relations.

**3.94** En comptabilité financière, les statistiques peuvent être présentées sous forme consolidée pour l'entité déclarante et toutes les entités sous sa tutelle, que ces entités soient des administrations publiques ou des sociétés publiques, au sens où ces termes sont utilisés dans ce manuel. Ce type de consolidation vise à saisir les opérations et la situation financière d'une unité d'administration publique et des organismes qu'elle contrôle comme si cet ensemble ne constituait qu'une seule unité. Selon ce type de consolidation, le rapport financier d'un État fédéré inclurait toutes les sociétés publiques sous son contrôle, sans inclure les statistiques d'autres États. Par contre, dans le système SFP, les statistiques consolidées relatives au sous-secteur des États d'une fédération doivent comprendre toutes les unités d'administration publique de ce sous-secteur, sans inclure les sociétés publiques appartenant aux États ou sous leur contrôle.

## 7. Actifs contingents ou conditionnels

**3.95** Certaines contingences ou conditions (réalisation ou non d'un ou plusieurs événements futurs) peuvent avoir une incidence sur les résultats financiers ou sur la position financière des administrations publiques. C'est le cas de la garantie d'un prêt accordé par une administration publique qui donnera lieu à une transaction seulement si le débiteur ne s'acquitte pas de ses obligations. L'existence ou non de cette transaction et son montant éventuel ne seront pas connus avant que ne survienne le défaut de paiement ou que le prêt soit intégralement remboursé. Un contribuable qui conteste en justice une créance fiscale établie par l'administration peut aussi donner lieu à un événement contingent, car la recette est alors conditionnelle et ne se matérialisera que lorsque les deux parties se seront accordées ou qu'un tribunal aura rendu un arrêt sans qu'un recours ne soit envisageable.

**3.96** Ce manuel suit le *SCN 1993* en ne traitant pas les actifs contingents ou conditionnels comme des actifs financiers et passifs parce qu'ils ne représentent pas des créances ou des obligations connues avec certitude. Néanmoins, ces contingences, en particulier celles qui peuvent donner lieu à une charge, peuvent être particulièrement importantes pour le secteur des administrations publiques. Il convient alors d'enregistrer en postes pour mémoire les données agrégées sur

tous les actifs conditionnels importants. En plus des montants bruts des transactions éventuelles, il convient d'estimer les montants attendus. Cette démarche s'écarte quelque peu des normes de la comptabilité financière qui reconnaît les passifs conditionnels à partir de l'instant où les événements futurs semblent rendre probable la détérioration d'un actif ou l'apparition d'un engagement, et où une estimation raisonnable de ces passifs peut être effectuée.

**3.97** Quand un élément contingent est reconnu comme un passif de l'administration publique, une charge en débit et une augmentation du passif en crédit doivent être enregistrées. Par exemple, si la garantie d'un prêt est activée sans que l'administration publique n'obtienne de créance sur le débiteur en échange, cette administration doit enregistrer un transfert vers le débiteur défaillant et un engagement envers le créancier.