

## IPSAS 1—PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

### Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 1 *Présentation des états financiers*, publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). L'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ont été constitués en 2001 en remplacement de l'IASC. Les Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB. L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits d'IAS 1 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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

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

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 1**

**PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
OBJECTIF	
CHAMP D'APPLICATION .....	1–5
DÉFINITIONS .....	6–12
Entité économique .....	7–9
Avantages économiques futurs ou potentiel de service .....	10
Entreprises publiques.....	11
Actif net/situation nette .....	12
OBJET DES ÉTATS FINANCIERS .....	13–16
RESPONSABILITÉ AU TITRE DES ÉTATS FINANCIERS .....	17–18
COMPOSANTES DES ÉTATS FINANCIERS .....	19–24
CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES.....	25–63
Image fidèle et conformité aux Normes comptables internationales du secteur public.....	25–36
Méthodes comptables .....	37–42
Continuité d'activité.....	43–46
Cohérence de la présentation .....	47–49
Importance relative et regroupement .....	50–53
Compensation .....	54–59
Informations comparatives .....	60–63
STRUCTURE ET CONTENU .....	64–133
Introduction .....	64–74
Identification des états financiers .....	66–70
Durée de l'exercice.....	71–73
Diffusion en temps opportun .....	74
État de la situation financière .....	75–100

## PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS

Distinction entre les éléments courants et non courants .....	75–78
Actifs courants .....	79–82
Passifs courants.....	83–88
Informations à présenter dans l'état de la situation financière.....	89–94
Informations à présenter soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes .....	95–100
État de la performance financière .....	101–113
Informations à présenter dans l'état de la performance financière .....	101–103
Informations à présenter soit dans l'état de la performance financière soit dans les notes .....	104–113
Variations de l'actif net/situation nette .....	114–120
Tableau des flux de trésorerie .....	121
Notes aux états financiers .....	122–133
Structure.....	122–127
Présentation des méthodes comptables.....	128–132
Autres informations à fournir .....	133
DISPOSITIONS TRANSITOIRES .....	134–135
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR.....	136–137
ANNEXE 1: EXEMPLES DE STRUCTURE DES ÉTATS FINANCIERS	
ANNEXE 2: CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DES ÉTATS FINANCIERS	
COMPARAISON AVEC IAS 1	

---

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 1

## PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

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

### Objectif

La présente Norme a pour objectif de prescrire le mode de présentation générale des états financiers, afin qu'ils soient comparables tant aux états financiers de l'entité pour les exercices antérieurs qu'aux états financiers d'autres entités. Pour atteindre cet objectif, la présente Norme fournit des considérations générales de présentation des états financiers, donne des commentaires sur leur structure et établit les dispositions minimum pour le contenu des états financiers préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice<sup>1</sup>. La comptabilisation, l'évaluation et les informations à fournir sur des événements et des opérations spécifiques font l'objet d'autres Normes comptables internationales du secteur public.

### Champ d'application

1. **La présente Norme doit s'appliquer à la présentation de tous les états financiers à usage général, établis et présentés selon la méthode de la comptabilité d'exercice conformément aux Normes comptables internationales du secteur public.**
2. On entend par états financiers à usage général, les états financiers destinés à satisfaire les besoins des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger un rapport financier adapté à leurs besoins d'informations spécifiques. Les utilisateurs d'états financiers à usage général sont notamment les contribuables, les élus, les créanciers, les fournisseurs, les médias et les membres du personnel. Les états financiers à usage général comprennent les états financiers présentés séparément ou à l'intérieur d'un autre document

---

<sup>1</sup> Dans le contexte des normes IPSAS, l'expression “comptabilité d'exercice” correspond à la notion en anglais de “accrual accounting.” Dans d'autres contextes, “accrual accounting” a parfois été traduit en français par “comptabilité d'engagement,” mais cette dernière expression a une signification bien particulière en comptabilité publique dans de nombreux pays francophones, l'engagement étant considéré comme la première étape de la consommation des crédits budgétaires. Cette étape correspond souvent à l'engagement juridique, qui se situe généralement avant la constatation de la charge au moment du service fait.

L'expression française comptabilité d'exercice rend mieux compte, en comptabilité publique, de ce mode de comptabilisation des charges. Elle doit être comprise comme une application du principe de constatation des droits et obligations, tel qu'il est mis en oeuvre en comptabilité d'entreprise.

- public tel qu'un rapport annuel. La présente Norme ne s'applique pas à l'information financière intermédiaire résumée.
3. Elle s'applique aussi bien aux états financiers d'une entité distincte qu'aux états financiers consolidés d'une entité économique, comme par exemple les états financiers de l'État.
  4. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
  5. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee (Comité des normes comptables internationales). La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.

## Définitions

6. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

Les **méthodes comptables** sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.

La **comptabilité d'exercice** est la convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). En conséquence, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des 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 charges.

Les **actifs** sont des ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.

Une **entité associée** est une entité dans laquelle le détenteur a une influence notable et qui n'est ni une entité contrôlée ni une coentité du détenteur.

Les **coûts d'emprunt** sont les intérêts et autres coûts encourus par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds.

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

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

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

Les **états financiers consolidés** sont les états financiers d'une entité économique présentés comme ceux d'une entité unique.

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

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

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

Une **entité contrôlée** est une entité soumise au contrôle d'une autre entité (dénommée l'entité contrôlante).

Une **entité contrôlante** est une entité qui a une ou plusieurs entités contrôlées.

Les **distributions aux contributeurs** désignent les avantages économiques futurs ou le potentiel de service distribués par l'entité à tous ses contributeurs ou à quelques-uns d'entre eux, soit au titre d'un retour sur investissement, soit au titre d'un remboursement de l'investissement.

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

La **méthode de la mise en équivalence** est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation est initialement enregistrée au coût et est ensuite ajustée pour prendre en compte les changements postérieurs à l'acquisition de la quote-part du détenteur

dans l'actif net/situation nette de l'entité détenue. L'état de la performance financière reflète la quote-part du détenteur dans les résultats des opérations de l'entité détenue.

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 autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.

L'**écart de change** est l'écart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des états financiers, à des cours de change différents.

Les **éléments extraordinaires** sont les produits ou les charges résultant d'événements ou d'opérations clairement distincts des activités ordinaires de l'entité, dont on ne prévoit pas qu'ils se reproduisent de manière fréquente ou régulière et qui ne relèvent pas du contrôle ou de l'influence de l'entité.

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 normale.

Un **actif financier** désigne tout actif qui est:

- (a) de la trésorerie;
- (b) un droit contractuel de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier;
- (c) un droit contractuel d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement favorables; ou
- (d) un instrument de capitaux propres d'une autre entité.

Une **monnaie étrangère** est une monnaie différente de la monnaie de présentation des états financiers d'une entité.

Une **activité à l'étranger** est une entité contrôlée, entité associée, coentité ou succursale de l'entité présentant les états financiers et dont les opérations sont basées ou conduites dans un pays autre que celui de l'entité présentant les états financiers.

Les **erreurs fondamentales** sont les erreurs découvertes durant l'exercice qui sont d'une telle importance que les états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs ne peuvent plus être considérés comme ayant été fiables à la date de leur publication.

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

- (a) il s'agit d'une entité habilitée à s'engager par contrat en son nom propre;
- (b) elle s'est vu attribuer l'autonomie financière et opérationnelle nécessaire pour exercer une activité;
- (c) dans le cadre normal de son activité, elle vend des biens et des services à d'autres entités moyennant bénéfice ou recouvrement total des coûts;
- (d) 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
- (e) elle est contrôlée par une entité du secteur public.

Une **coentité** est un accord contraignant liant deux parties ou plus, en vertu duquel elles conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.

Un **passif** est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.

**Importance relative:** Une information présente une importance relative si son omission ou son inexactitude peut avoir, pour des utilisateurs, une incidence sur les décisions ou les évaluations basées sur les états financiers. L'importance relative dépend de la nature ou de la portée de l'élément ou de l'erreur, compte tenu des circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude.

Les **intérêts minoritaires** sont la quote-part, dans le solde net et dans l'actif net/situation nette d'une entité contrôlée, attribuable aux intérêts qui ne sont pas détenus par l'entité contrôlante, ni directement, ni indirectement par l'intermédiaire d'entités contrôlées.

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

Le **solde net** comprend les composantes suivantes:

- (a) le solde des activités ordinaires; et
- (b) les éléments extraordinaires.

Les **activités ordinaires** recouvrent l'ensemble des activités dans lesquelles s'engage une entité dans le cadre de ses activités de prestation de services ou ses activités de transaction. Les activités ordinaires recouvrent les activités liées qui en résultent, en sont le prolongement ou l'accessoire.

Un **actif éligible** est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

La **monnaie de présentation** est la monnaie utilisée pour présenter les états financiers.

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

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.

Le **solde des activités ordinaires** est le montant résiduel après avoir déduit les charges des produits découlant des activités ordinaires.

#### **Entité économique**

7. Dans la présente Norme, le terme “ entité économique ” sert à définir, pour la communication d'informations financières, un groupe d'entités composé de l'entité contrôlante et d'entités contrôlées.
8. D'autres termes seront parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment “ entité administrative ,” “ entité financière ,” “ entité consolidée ” et “ groupe .”
9. Une entité économique peut comprendre des entités poursuivant à la fois des objectifs commerciaux et de politique sociale. Par exemple, un service public de logement peut être une entité économique constituée d'entités proposant des logements moyennant un loyer réduit, mais aussi d'entités proposant des logements à des conditions de marché.

#### **Avantages économiques futurs ou potentiel de service**

10. Les actifs constituent pour les entités un moyen de réaliser leur objectifs. Les actifs utilisés pour fournir des biens et des services conformément aux objectifs d'une entité mais qui ne génèrent pas directement d'entrées nettes de trésorerie sont généralement considérés comme représentatifs d'un “ potentiel de service .” Les actifs utilisés pour générer des entrées nettes de trésorerie sont souvent décrits comme représentatifs “ d'avantages économiques futurs .” Pour englober tous les objectifs que peuvent servir des actifs, la présente Norme utilise l'expression “ avantages économiques futurs ou potentiel de service ” pour décrire les caractéristiques essentielles des actifs.

#### **Entreprises publiques**

11. Les entreprises publiques comprennent à la fois des entreprises commerciales, telles que des entreprises de service au public, et des entreprises financières telles que des institutions financières. Les entreprises

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

#### **Actif net/situation nette**

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

#### **Objet des états financiers**

13. Les états financiers sont une représentation structurée de la situation financière et des opérations réalisées par une entité. L'objectif des états financiers à usage général est de fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise et l'évaluation des décisions en matière d'affectation de ressources.

En particulier, les objectifs des états financiers à usage général dans le secteur public doivent consister à fournir des informations en vue de la prise de décision et à faire la preuve de la manière dont l'entité s'acquitte de son mandat relatif aux ressources qui lui sont confiées en:

- (a) fournissant des informations sur les sources, la répartition et l'utilisation des ressources financières;
- (b) fournissant des informations sur la manière dont l'entité a financé ses activités et a fait face à ses besoins de trésorerie;
- (c) fournissant des informations utiles pour l'évaluation de la capacité de l'entité à financer ses activités et à honorer ses passifs et ses engagements;
- (d) fournissant des informations sur la situation financière de l'entité et sur son évolution; et en

- (e) fournissant des informations globales utiles pour l'évaluation de la performance de l'entité en termes de coût du service, d'efficacité et de réalisations.
14. Les états financiers à usage général peuvent également jouer un rôle prédictif ou prospectif, en fournissant des informations utiles pour prédire le niveau de ressources requis pour une exploitation continue, les ressources que celle-ci peut générer, ainsi que les risques et incertitudes associés. L'information financière peut également fournir à l'utilisateur des informations:
    - (a) indiquant si les ressources ont été obtenues et utilisées conformément au budget légalement adopté, et
    - (b) indiquant si des ressources ont été obtenues et utilisées conformément aux dispositions légales et contractuelles, notamment en ce qui concerne les limites financières établies par les autorités législatives appropriées.
  15. Pour satisfaire à ces objectifs, les états financiers 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.
  16. Si l'information contenue dans les états financiers peut s'avérer pertinente pour répondre aux objectifs du paragraphe 13, il est peu probable qu'elle suffise à les réaliser tous. Cela sera probablement le cas, en particulier, pour les entités dont l'objectif principal ne consiste pas nécessairement à réaliser un bénéfice, dans la mesure où les responsables de la gestion devront probablement rendre des comptes tout autant sur la réalisation de la fourniture des services que sur les objectifs financiers. Des informations supplémentaires, et notamment des états non financiers, pourront être publiées parallèlement aux états financiers afin de fournir une image plus complète des activités de l'entité pendant l'exercice.

### **Responsabilité au titre des états financiers**

17. La responsabilité de la préparation et de la présentation des états financiers varie au sein d'une juridiction mais aussi d'une juridiction à l'autre. En outre, il est possible qu'une juridiction donnée établisse une distinction entre les personnes responsables de la rédaction des états financiers et les

personnes responsables de l'approbation et de la publication des états financiers. Parmi les exemples de personnes ou de fonctions potentiellement responsables de la préparation des états financiers d'entités individuelles (telles que des ministères ou leur équivalent) figurent la personne qui dirige l'entité (directeur général ou responsable permanent) et le responsable de l'administration financière centrale (ou le haut responsable financier, comme par exemple le responsable comptable central).

18. La responsabilité de la préparation des états financiers consolidés de l'État dans son ensemble repose généralement, conjointement, entre les mains du responsable de l'administration financière centrale (ou le haut responsable financier, comme par exemple le responsable comptable central) ainsi que le ministre des Finances (ou équivalent).

### **Composantes des états financiers**

19. **Un jeu complet d'états financiers comprend les composantes suivantes:**
  - (a) **un état de la situation financière;**
  - (b) **un état de la performance financière;**
  - (c) **un état des variations de l'actif net/situation nette;**
  - (d) **un tableau des flux de trésorerie; et**
  - (e) **les méthodes comptables et les notes aux états financiers.**
20. Les composantes énumérées au paragraphe 19 sont désignées sous différentes appellations tant au sein d'une juridiction que d'une juridiction à l'autre. L'état de la situation financière peut également porter le nom de bilan ou d'état de l'actif et du passif. L'état de la performance financière pourra également être appelé état des produits et charges, compte de résultat, compte d'exploitation, ou compte des profits et des pertes. Les notes aux états financiers peuvent comprendre des éléments dénommés "tableaux" dans certaines juridictions.
21. Les états financiers présentent aux utilisateurs les ressources et les obligations d'une entité à la date de reporting et les flux de ressources entre dates de reporting. Ces informations sont utiles pour les utilisateurs qui évaluent la capacité d'une entité à poursuivre la fourniture de biens et de services à un certain niveau, ainsi que le niveau des ressources susceptible de devoir être fourni à cette entité à l'avenir pour lui permettre de continuer à faire face à ses obligations de prestation de services.
22. Les entités du secteur public sont généralement soumises à des limites budgétaires sous la forme de crédits ou d'autorisations budgétaires (ou équivalent) éventuellement mises en place par une réglementation. L'information financière à usage général publiée par les entités du secteur

public peut également servir à déterminer si les ressources ont été obtenues et utilisées conformément au budget légalement adopté. Lorsque les états financiers et le budget sont établis selon les mêmes conventions comptables, la présente Norme encourage l'intégration dans les états financiers d'une comparaison avec les montants budgétés pour l'exercice. Différentes possibilités de comparaison des informations financières avec un budget existent, et notamment:

- (a) le recours à un format en colonnes pour les états financiers, avec des colonnes distinctes pour les montants budgétés et les montants réels. Une colonne détaillant les écarts par rapport au budget ou aux crédits peut également y figurer par souci d'exhaustivité; et
  - (b) une déclaration de la (des) personne(s) responsable(s) de la préparation des états financiers, confirmant que les montants budgétés n'ont pas été dépassés. Si des montants budgétés ou des crédits ont été dépassés, ou des dépenses engagées en l'absence d'autorisation budgétaire ou d'autre habilitation, les détails pourront en être présentés par le biais d'une note de bas de page faisant référence à la rubrique pertinente dans les états financiers.
23. Les entités sont encouragées à présenter des informations complémentaires de manière à aider les utilisateurs à évaluer la performance de l'entité ainsi que la qualité de leur gestion des actifs, ainsi qu'à prendre et évaluer leurs décisions en matière d'affectation de ressources. Ces informations complémentaires peuvent inclure des détails relatifs à la production et aux résultats de l'entité sous la forme d'indicateurs de performance, d'états de performance en termes de services, de revues de programmes et d'autres rapports publiés par les responsables de la gestion sur les réalisations de l'entité pendant l'exercice.
24. Les entités sont également encouragées à publier des informations sur la manière dont elles se conforment à la loi, la réglementation ou aux autres règlements imposés depuis l'extérieur. Lorsque les états financiers ne contiennent pas d'informations en matière de conformité, il est utile qu'une note renvoie aux documents qui les contiennent. La connaissance de cas de non-conformité est probablement pertinente à des fins de reddition de comptes; elle peut affecter l'évaluation par un utilisateur de la performance de l'entité et de sa stratégie en termes d'activité. Cela peut également influencer les décisions ultérieures d'affectation de ressources à cette entité.

## Considérations générales

### Image fidèle et conformité aux Normes comptables internationales du secteur public

25. **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 Normes comptables internationales du secteur public, accompagnée de la présentation d'informations supplémentaires lorsque c'est nécessaire, conduit, dans quasiment toutes les circonstances, à des états financiers qui donnent une image fidèle.**
26. **Une entité dont les états financiers se conforment aux Normes comptables internationales du secteur public doit mentionner ce fait. Les états financiers ne doivent pas être décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales du secteur public s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme comptable internationale du secteur public applicable.**
27. **Les traitements comptables inappropriés ne sont corrigés ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.**
28. **Dans les cas extrêmement rares où les responsables de la gestion estiment que le fait de se conformer à l'une des dispositions d'une Norme serait trompeur et qu'en conséquence il faut s'en écarter pour parvenir à la présentation d'une image fidèle, l'entité doit indiquer:**
- (a) **le fait que les responsables de la gestion estiment que les états financiers donnent une image fidèle de la situation financière de l'entité, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie;**
  - (b) **que l'entité s'est conformée dans tous leurs aspects significatifs aux Normes comptables internationales du secteur public applicables à l'exception d'une Norme dont elle s'est écartée afin de parvenir à la présentation d'une image fidèle;**
  - (c) **la Norme dont l'entité s'est écartée, la nature de l'écart, y compris le traitement imposé par la Norme, la raison pour laquelle ce traitement serait trompeur en la circonstance et le traitement appliqué; et**
  - (d) **l'effet financier de cet écart sur le solde net de l'entité, ses actifs, ses passifs, son actif net/situation nette et ses flux de trésorerie pour chacun des exercices présentés.**
29. Les états financiers peuvent être décrits comme “ établis sur la base ,” “ conformes aux dispositions importantes ” ou “ conformes aux dispositions comptables ” des Normes comptables internationales du secteur public. Ils ne comportent parfois aucune information complémentaire, même s'il est manifeste que l'entité ne se conforme pas à des dispositions importantes en matière d'informations à fournir, voire de comptabilisation. De telles déclarations sont trompeuses car elles portent atteinte à la fiabilité et à la compréhension des états financiers.

30. Pour faire en sorte que les états financiers qui déclarent se conformer aux Normes comptables internationales du secteur public satisfassent aux normes imposées internationalement par les utilisateurs, la présente Norme inclut une disposition générale qui impose que les états financiers donnent une image fidèle, des commentaires sur la manière d'atteindre une image fidèle et des commentaires complémentaires pour déterminer les cas extrêmement rares où il est nécessaire de s'écarter d'une Norme. Elle impose également de fournir des informations importantes sur les circonstances d'un écart. Toutefois, lorsqu'une entité adopte les Normes comptables internationales du secteur public, l'existence d'un conflit avec des dispositions nationales (par exemple lorsque les dispositions relatives à l'information financière imposées par l'autorité nationale contredisent ces Normes) ne suffit pas en soi à justifier un écart dans des états financiers préparés conformément aux Normes comptables internationales du secteur public.
31. Les écarts par rapport aux dispositions d'une Norme comptable internationale du secteur public en vue de se conformer aux dispositions réglementaires ou légales d'information financière dans une juridiction donnée ne sont pas des écarts nécessaires pour parvenir à la présentation d'une image fidèle aux termes du paragraphe 28. Si ces écarts sont significatifs, une entité ne peut prétendre se conformer aux Normes comptables internationales du secteur public.
32. Dans quasiment toutes les circonstances, le fait de se conformer dans tous leurs aspects significatifs à toutes les Normes comptables internationales du secteur public applicables permet de présenter une image fidèle. Une image fidèle impose:
  - (a) de choisir et d'appliquer des méthodes comptables conformément au paragraphe 37;
  - (b) de présenter des informations, y compris les méthodes comptables, de manière à fournir une information pertinente, fiable, comparable et compréhensible; et
  - (c) de fournir des informations supplémentaires lorsque les informations imposées par les Normes comptables internationales du secteur public s'avèrent insuffisantes pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'effet d'opérations ou d'événements particuliers sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière.
33. Dans certains cas extrêmement rares, l'application d'une disposition spécifique d'une Norme comptable internationale du secteur public pourrait aboutir à une présentation trompeuse des états financiers. Un tel cas ne peut exister que si le traitement imposé par la Norme est manifestement inapproprié et si l'application de la Norme ou la présentation d'informations supplémentaires ne permettent pas de parvenir à présenter une image fidèle.

Il est inapproprié de s'écarter d'une Norme simplement parce qu'un autre traitement donnerait lui aussi une image fidèle.

34. Pour évaluer s'il est nécessaire de s'écarter d'une disposition spécifique des Normes comptables internationales du secteur public, il faut examiner:
  - (a) l'objectif de la disposition et la raison pour laquelle cet objectif n'est pas atteint ou n'est pas pertinent en la circonstance; et
  - (b) en quoi les circonstances propres à l'entité diffèrent de celles d'autres entités qui se conforment à cette disposition.
35. Parce qu'on peut s'attendre à ce que les circonstances qui imposent un écart par rapport à une Norme soient extrêmement rares et que la nécessité de s'en écarter fasse l'objet d'un vaste débat et de jugements subjectifs, il est important que les utilisateurs soient informés que l'entité ne s'est pas conformée aux Normes comptables internationales du secteur public dans tous leurs aspects significatifs. Il est également important qu'ils aient suffisamment d'informations, leur permettant de porter un jugement informé sur la nécessité ou non de s'écarter d'une Norme et de calculer les ajustements qui seraient nécessaires pour se conformer à cette Norme.
36. **Lorsque, conformément aux prescriptions spécifiques de la présente Norme, une Norme comptable internationale du secteur public est appliquée avant sa date d'entrée en vigueur, ce fait doit être mentionné.**

#### Méthodes comptables

37. **Les responsables de la gestion doivent sélectionner et appliquer les méthodes comptables d'une entité afin que les états financiers soient conformes à toutes les dispositions de chaque Norme comptable internationale du secteur public. Lorsqu'il n'y a pas de disposition spécifique, les responsables de la gestion doivent élaborer des méthodes afin que les états financiers fournissent des informations:**
  - (a) **pertinentes pour les besoins des utilisateurs ayant des décisions à prendre; et**
  - (b) **fiables en ce sens:**
    - (i) **qu'elles présentent une image fidèle de la performance financière et de la situation financière de l'entité;**
    - (ii) **qu'elles traduisent la réalité économique des événements et des opérations et non pas simplement leur forme juridique;**
    - (iii) **qu'elles sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris;**
    - (iv) **qu'elles sont prudentes; et**
    - (v) **qu'elles sont complètes dans tous leurs aspects significatifs.**

38. **Si, selon une Norme comptable internationale du secteur public, on dispose d'une ou de plusieurs méthodes comptables (traitement de référence ou autre traitement autorisé), une entité doit choisir et appliquer de manière cohérente et permanente l'une de ces méthodes, à moins que la Norme n'impose ou ne permette spécifiquement de classer par catégories les éléments (opérations, événements, soldes, montants, etc.) auxquels il peut être approprié d'appliquer des méthodes différentes. Si une Norme impose ou permet de classer des éléments par catégories distinctes, une méthode comptable unique doit être choisie et appliquée de manière cohérente et permanente à chaque catégorie.**
39. **Une fois qu'une méthode initiale a été choisie, un changement de méthode comptable ne doit s'opérer que selon la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 3 Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, et doit s'appliquer à tous les éléments ou catégories d'éléments de la manière indiquée au paragraphe 38.**
40. Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.
41. La qualité de l'information fournie dans les états financiers détermine l'utilité des états financiers pour les utilisateurs. Le paragraphe 37 impose l'élaboration de méthodes comptables en vue d'assurer que les états financiers fournissent des informations satisfaisant à certaines caractéristiques qualitatives. L'annexe 2 à la présente Norme énumère les caractéristiques qualitatives de l'information financière.
42. En l'absence de Norme comptable internationale du secteur public spécifique, les responsables de la gestion exercent leur jugement pour élaborer une méthode comptable fournissant aux utilisateurs des états financiers de l'entité les informations les plus utiles. Pour se prononcer, les responsables de la gestion considèrent:
- (a) les dispositions et les commentaires des Normes comptables internationales du secteur public traitant de questions similaires et liées;
  - (b) les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans d'autres publications de l'International Federation of Accountants — Public Sector Committee; et
  - (c) les positions officielles d'autres organismes de normalisation et les pratiques admises du secteur public ou privé dans la mesure, mais dans la mesure seulement, où elles sont cohérentes avec le (a) du présent paragraphe. Il peut s'agir par exemple des positions

officielles de l'International Accounting Standards Committee (IASC), et notamment du *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*, des Normes comptables internationales et des interprétations publiées par le Standing Interpretations Committee (SIC) de l'IASC.

#### Continuité d'activité

43. **La capacité de l'entité à poursuivre son activité doit être évaluée lors de l'établissement des états financiers. Cette évaluation doit être réalisée par les personnes responsables de la préparation des états financiers. Les états financiers doivent être établis sur une base de continuité d'activité sauf s'il y a une intention ou s'il n'y a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité. Lorsque les personnes responsables de la préparation des états financiers prennent conscience, à l'occasion de cette évaluation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, ces incertitudes doivent être indiquées. Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'activité, ce fait doit être indiqué ainsi que la base sur laquelle ils sont établis et la raison pour laquelle l'entité n'est pas considérée en situation de continuité d'activité.**
44. Les états financiers sont normalement préparés selon l'hypothèse qu'une entité est en situation de continuité d'activité et qu'elle poursuivra ses activités et respectera ses obligations réglementaires dans un avenir prévisible. Pour évaluer si l'hypothèse de continuité d'activité est appropriée, les personnes responsables de la préparation des états financiers prennent en considération toutes les informations dont elles disposent pour un avenir prévisible, qui doit représenter au minimum (sans toutefois s'y limiter) douze mois à compter de la date d'autorisation de publication des états financiers.
45. Cette prise en considération dépend des faits dans chacun des cas, et les évaluations des hypothèses de continuité d'activité ne dépendent pas des tests de solvabilité généralement appliqués aux entreprises commerciales. Il peut y avoir des circonstances où les critères normaux de continuité d'activité que sont la liquidité et la solvabilité semblent défavorables, tandis que d'autres facteurs suggèrent que l'entité reste néanmoins dans une situation de continuité d'exploitation. A titre d'exemple:
  - (a) pour évaluer la capacité d'un État à poursuivre son activité, le pouvoir de lever des impôts peut amener à considérer certaines entités comme étant en situation de continuité d'activité même si elles fonctionnent pendant de longues périodes avec un actif net/situation nette négatif; et

- (b) pour une entité individuelle, l'évaluation de son état de la situation financière à la date de reporting peut indiquer que l'hypothèse de la continuité d'activité n'est pas appropriée. Des accords de financement pluriannuels ou autres peuvent toutefois avoir été mis en place pour assurer la continuité d'activité de l'entité.
46. Le fait de déterminer si l'hypothèse de continuité d'activité est appropriée est essentiellement pertinente dans le cas d'entités individuelles plutôt que pour un État dans son ensemble. Pour des entités individuelles, au moment d'évaluer si le critère de continuité d'activité est approprié, les personnes responsables de la préparation des états financiers peuvent avoir à étudier de nombreux facteurs relatifs à la performance actuelle et future, à des restructurations potentielles et annoncées d'unités de l'organisation, les estimations de produits ou la probabilité de la poursuite de financement par l'État et les sources potentielles de financement de remplacement avant de pouvoir conclure si l'hypothèse de continuité d'exploitation est appropriée.

#### Cohérence de la présentation

47. **La présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées d'un exercice à l'autre, à moins:**
- (a) **qu'un changement important de la nature des activités de l'entité ou un examen de la présentation de ses états financiers démontre que ce changement donnera une présentation plus appropriée des événements ou des opérations; ou**
  - (b) **qu'un changement de présentation soit imposé par une Norme comptable internationale du secteur public.**
48. Une acquisition ou une cession importante, ou encore un examen de la présentation des états financiers peuvent donner à penser qu'il faille présenter les états financiers de manière différente. Ainsi, une entité peut céder une banque d'épargne qui constitue l'une de ses entités contrôlées les plus significatives tandis que l'entité économique résiduelle s'occupe essentiellement de fournir des services administratifs et de conseil. Dans ce cas, la présentation des états financiers d'après l'activité principale d'institution financière de l'entité économique sera probablement sans pertinence pour la nouvelle entité économique.
49. L'entité ne doit modifier la présentation de ses états financiers que si la structure modifiée est susceptible de se maintenir ou si l'avantage d'une présentation différente est manifeste. Lorsque de tels changements de présentation sont réalisés, une entité reclasse ses informations comparatives selon le paragraphe 62. Si une entité a adopté les Normes comptables internationales du secteur public, un changement de présentation pour se conformer à des dispositions nationales est autorisé dans la mesure où la

présentation révisée est cohérente avec les dispositions de la présente Norme.

#### **Importance relative et regroupement**

50. **Les éléments qui sont significatifs par nature doivent faire l'objet d'une présentation séparée dans les états financiers. Les éléments qui sont significatifs par leur importance mais qui sont de même nature peuvent être regroupés. Les montants non significatifs doivent être regroupés avec des montants de nature ou de fonction similaires; il n'est pas nécessaire de les présenter séparément.**
51. Les états financiers résultent du traitement d'un nombre important d'opérations qui sont regroupées selon leur nature ou leur fonction. Le stade final du processus de regroupement et de classification est la présentation de données agrégées et ordonnées formant des postes se retrouvant soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes. Un poste qui, considéré individuellement, n'est pas significatif, est regroupé avec d'autres postes soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes. Un élément trop peu significatif pour justifier une présentation séparée dans les états financiers peut néanmoins être suffisamment significatif pour faire l'objet d'une présentation séparée dans les notes.
52. Dans ce contexte, une information est significative si le fait de ne pas l'indiquer est susceptible d'influencer la prise de décisions et les évaluations des utilisateurs en matière d'affectation et de gestion de ressources et de performance de l'entité, faites sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la portée et de la nature de l'élément jugé dans les circonstances particulières de son omission. Pour décider si un élément (ou un ensemble d'éléments) est significatif, sa portée et sa nature sont évaluées ensemble. Selon les circonstances, c'est sa portée ou sa nature qui peut être le facteur déterminant. Par exemple, des produits ou des entrées de trésorerie isolés, de même nature et de même fonction, sont regroupés même si les montants individuels sont importants. En revanche, des éléments importants mais de nature ou de fonction différente sont présentés séparément.
53. Le principe de l'importance relative fait qu'il n'est pas nécessaire de se conformer aux dispositions spécifiques des Normes comptables internationales du secteur public pour les informations à fournir d'importance non significative.

#### **Compensation**

54. **Les actifs et passifs ne doivent pas être compensés sauf si la compensation est imposée ou autorisée par une autre Norme comptable internationale du secteur public.**

55. **Les éléments de produits et de charges ne doivent pas être compensés, sauf si, et seulement si:**
- (a) **une Norme comptable internationale du secteur public l'impose ou l'autorise; ou si**
  - (b) **les profits, les pertes et charges liées résultant d'opérations et d'événements identiques ou similaires ne sont pas significatifs. Ces montants doivent être regroupés selon le paragraphe 50.**
56. Il est important, lorsqu'ils sont significatifs, de présenter séparément les actifs et les passifs, ainsi que les produits et les charges. Leur compensation dans l'état de la performance financière ou dans l'état de la situation financière, sauf lorsque la compensation traduit la nature de l'opération ou de l'événement, ne permet pas aux utilisateurs de comprendre les opérations réalisées et d'évaluer les flux de trésorerie futurs de l'entité. Le fait d'indiquer une valeur d'actif nette de réductions de valeur (par exemple des réductions de valeur pour l'obsolescence des stocks et pour des créances douteuses) n'est pas une compensation.
57. Le produit résultant d'opérations avec contrepartie directe est évalué à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir en tenant compte du montant de toute remise commerciale ou rabais pour quantités consenti par l'entité. Dans le cadre de ses activités ordinaires, une entité effectue d'autres opérations qui ne génèrent pas de produits mais qui découlent des principales activités génératrices de produits. Les résultats de ces opérations sont présentés, lorsque cette présentation traduit la nature de l'opération ou de l'événement, en compensant tout produit avec les charges générées par la même opération. A titre d'exemple:
- (a) les profits et pertes dégagés sur la cession d'actifs non courants, y compris des titres de participation et des actifs opérationnels, sont présentés après imputation, sur le produit de la cession, de la valeur comptable de l'actif et des frais de vente correspondants;
  - (b) les dépenses remboursées en vertu d'un accord contractuel passé avec un tiers (un accord de sous-location, par exemple) sont enregistrées pour le montant net du remboursement correspondant; et
  - (c) les éléments extraordinaires peuvent être présentés pour leur montant net de l'impôt correspondant et des intérêts minoritaires, si nécessaire, leur montant brut étant indiqué dans les notes.
58. De plus, les profits et pertes dégagés sur un ensemble d'opérations similaires sont enregistrés pour leur montant net; c'est le cas par exemple, des profits et des pertes de change ainsi que des profits et des pertes sur instruments financiers détenus à des fins de transaction. Toutefois, ces profits et ces pertes sont présentés séparément si leur importance, leur

nature ou leur incidence est telle qu'ils doivent faire l'objet d'une information séparée selon IPSAS 3.

59. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 2 *Tableaux des flux de trésorerie*, traite de la compensation des flux de trésorerie.

#### Informations comparatives

60. **Sauf autorisation ou disposition contraire d'une Norme comptable internationale du secteur public, des informations comparatives au titre de l'exercice précédent doivent être présentées pour toutes les informations chiffrées figurant dans les états financiers, sauf en ce qui concerne les états financiers relatifs à l'exercice pendant lequel cette norme est appliquée pour la première fois. Des informations comparatives sous forme descriptive doivent être incluses lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de l'exercice.**
61. Dans certains cas, des commentaires fournis dans les états financiers pour l'(les) exercice(s) antérieur(s) continuent d'être pertinents pour l'exercice. Par exemple, les détails d'un litige dont le résultat était incertain à la dernière date de reporting et qui n'est pas encore réglé, sont indiqués dans les états financiers de l'exercice. Les utilisateurs tirent avantage de l'information selon laquelle il y avait une incertitude à la date de reporting de l'exercice antérieur et selon laquelle des mesures ont été prises au cours de l'exercice pour lever cette incertitude.
62. **Lorsqu'une entité modifie la présentation ou la classification d'éléments dans les états financiers, elle doit reclasser les montants comparatifs correspondants (à moins que cela ne soit pas praticable) afin d'assurer la comparabilité avec l'exercice, et indiquer la nature, le montant et la raison de tout reclassement. Lorsqu'il n'est pas praticable de reclasser les montants comparatifs correspondants, l'entité doit indiquer la raison pour laquelle elle n'a pas procédé à leur reclassement et la nature des changements qu'aurait entraîné ce reclassement.**
63. Il peut y avoir des circonstances dans lesquelles il est impraticable de reclasser des informations comparatives pour les rendre comparables avec celles de l'exercice. Il est possible, par exemple, qu'au cours de l'(des) exercice(s) antérieur(s), les données n'aient pas été collectées d'une manière permettant leur reclassement et il est possible qu'on ne puisse pas reconstituer l'information. Dans de telles circonstances, l'entité indique la nature des ajustements qui auraient dû être opérés sur les chiffres comparatifs. IPSAS 3 commente les ajustements imposés sur l'information comparative en cas de changement de méthode comptable appliqué de façon rétrospective.

## Structure et contenu

### Introduction

64. La présente Norme impose la présentation de certaines informations dans le corps des états financiers, et la présentation d'autres postes soit dans le corps des états financiers soit dans les notes, et propose des formats recommandés en annexe à la présente Norme, que l'entité pourra utiliser lorsqu'elles sont adaptées à ces circonstances.
65. La présente Norme utilise le terme " informations à fournir " dans une acception large, comprenant à la fois les informations présentées dans le corps des états financiers ainsi que celles présentées dans les notes. Les informations à fournir en vertu d'autres Normes comptables internationales du secteur public le sont conformément aux dispositions de ces Normes. Sauf spécification contraire de la présente Norme ou d'une autre Norme, ces informations sont fournies soit dans le corps de l'état financier correspondant soit dans les notes.

### Identification des états financiers

66. **Les états financiers doivent être clairement identifiés et doivent se distinguer des autres informations figurant dans le même document publié.**
67. Les Normes comptables internationales du secteur public s'appliquent uniquement aux états financiers; elles ne s'appliquent pas aux autres informations présentées dans le rapport annuel ou dans un autre document. Il est donc important que les utilisateurs soient en mesure d'isoler les informations établies à l'aide des Normes comptables internationales du secteur public des autres informations pouvant être utiles aux utilisateurs mais ne faisant pas l'objet de normes.
68. **Chacune des composantes des états financiers doit être clairement identifiée. En outre, les informations énumérées ci-après doivent être mises en évidence et répétées si cela est nécessaire à une bonne compréhension des informations présentées:**
  - (a) **le nom ou tout autre mode d'identification de l'entité présentant les états financiers;**
  - (b) **le fait que les états financiers concernent l'entité individuelle ou l'entité économique;**
  - (c) **la date de reporting ou l'exercice couvert par les états financiers, selon ce qui est le plus approprié pour la composante en question des états financiers;**
  - (d) **la monnaie de présentation; et**

- (e) **le niveau d'arrondi retenu pour la présentation des chiffres dans les états financiers.**
69. Les dispositions du paragraphe 68 sont normalement satisfaites par la présentation sur chacune des pages des états financiers, des titres des pages et des intitulés de colonnes (sous une forme abrégée). C'est une question de jugement que de déterminer le mode le plus approprié de présentation de ces informations. Par exemple, en cas de lecture électronique des états financiers, un système de pages séparées peut ne pas être utilisé; les éléments listés ci-dessus sont alors repris assez souvent pour permettre une bonne compréhension des informations fournies.
70. Les états financiers sont souvent rendus plus compréhensibles par une présentation de l'information en milliers ou en millions d'unités de la monnaie de présentation. Cela est acceptable dans la mesure où le niveau d'arrondi est indiqué et où il n'y a pas perte d'informations pertinentes.

#### Durée de l'exercice

71. **Les états financiers doivent être présentés au minimum une fois par an. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, une entité modifie sa date de reporting et présente ses états financiers annuels pour un exercice d'une durée supérieure ou inférieure à une année, elle doit indiquer, outre la durée de l'exercice couvert par les états financiers,:**
- (a) **la raison l'ayant conduite à utiliser une durée d'exercice différente d'une année; et**
- (b) **le fait que les chiffres comparatifs de certains états tels que l'état de la performance financière, les variations de l'actif net/situation nette, les flux de trésorerie et les notes liées ne sont pas comparables.**
72. Dans des circonstances exceptionnelles, par exemple pour mieux faire concorder son cycle d'information financière et son cycle budgétaire, l'entité peut être tenue (ou peut décider) de modifier sa date de reporting. Dans ce cas, il est important que les utilisateurs prennent conscience que les chiffres de l'exercice et les chiffres comparatifs ne sont pas comparables, et de mentionner la raison du changement de la date de reporting. Un autre exemple est celui où, en passant de la comptabilité de caisse à la comptabilité d'exercice, une entité modifie la date de reporting d'autres entités au sein de l'entité économique, afin de permettre l'élaboration d'états financiers consolidés.
73. Normalement, les états financiers sont systématiquement établis de façon à couvrir une période d'un an. Toutefois, certaines entités préfèrent, pour des raisons d'ordre pratique, couvrir des périodes de 52 semaines par exemple. La présente Norme n'interdit pas cette pratique, car il est probable que les

états financiers ainsi établis ne seront pas significativement différents de ce qu'ils auraient été s'ils avaient été établis pour une année.

### **Diffusion en temps opportun**

74. L'utilité des états financiers diminue si ceux-ci ne peuvent être mis à la disposition des utilisateurs dans un délai raisonnable à compter de la date de reporting. Une entité doit être à même de publier ses états financiers dans les six mois suivant la date de reporting. Des facteurs permanents tels que la complexité des activités de l'entité ne constituent pas un motif suffisant pour ne pas communiquer les états financiers en temps utile. Dans de nombreuses juridictions, la législation et la réglementation fixent des dates limites plus spécifiques.

### **État de la situation financière**

#### **Distinction entre les éléments courants et non courants**

75. **Chaque entité doit décider, selon la nature de ses activités, de présenter séparément ou non ses actifs courants et non courants et ses passifs courants et non courants dans l'état de la situation financière. Les paragraphes 79 à 88 de la présente Norme s'appliquent lorsque cette distinction est faite. Lorsqu'une entité choisit de ne pas distinguer les éléments courants des éléments non courants, elle doit présenter ses actifs et ses passifs dans l'ordre de leur liquidité.**
76. **Quelle que soit la méthode de présentation appliquée, l'entité doit indiquer, pour chaque élément d'actif et de passif comprenant des montants qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler avant ou après douze mois suivant la date de reporting, le montant qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler au-delà de douze mois.**
77. Lorsqu'une entité fournit des biens ou des services dans le cadre d'un cycle d'exploitation clairement identifiable, le fait de distinguer dans l'état de la situation financière les actifs et passifs courants des actifs et passifs non courants fournit une information utile en distinguant les actifs nets courants composant le besoin en fonds de roulement des actifs nets utilisés par l'entité pour ses activités non courantes. Cela met également en évidence les actifs qu'elle s'attend à réaliser durant le cycle d'exploitation en cours et les passifs qu'elle doit régler durant le même exercice.
78. Les informations sur les dates d'échéance des actifs et des passifs sont utiles afin d'évaluer la liquidité et la solvabilité d'une entité. La Norme comptable internationale IAS 32 *Instruments financiers, Informations à fournir et présentation* comporte des indications sur les informations à fournir relatives aux dates d'échéance des actifs financiers et des passifs financiers. Les actifs financiers comprennent les clients et autres débiteurs et les passifs financiers comprennent les fournisseurs et autres créditeurs. Il est également

utile d'avoir des informations sur les dates attendues de recouvrement et de règlement des actifs et passifs non monétaires tels que les stocks et les provisions, que les actifs et passifs soient classés ou non en tant qu'éléments courants et non courants.

#### **Actifs courants**

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

- (a) **l'entité s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du cycle normal de son exploitation; ou**
- (b) **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 douze mois suivant la date de reporting; ou**
- (c) **l'actif est de la trésorerie ou un équivalent de trésorerie.**

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

- 80. La présente Norme regroupe sous le terme "d'actifs non courants" les immobilisations incorporelles, les actifs opérationnels et financiers qui sont par nature détenus pour une longue durée. Elle n'interdit pas l'utilisation d'autres descriptions dans la mesure où leur sens est clair.
- 81. Le cycle d'exploitation d'une entité est le temps nécessaire pour transformer des éléments ou des ressources en une production. Ainsi, les États transfèrent des ressources à des entités du secteur public de manière à leur permettre de transformer ces ressources en biens et en services ou en production afin d'atteindre les résultats attendus en matière sociale, politique et économique.
- 82. Les actifs courants comprennent les impôts dus, les redevances, les amendes et autres droits dus, les stocks et les produits des actifs financiers de l'exercice qui sont réalisés, consommés ou vendus dans le cadre du cycle d'exploitation normal, même lorsqu'on ne compte pas les réaliser dans les douze mois de la date de reporting. Les titres négociables sur un marché sont classés en actifs courants si l'on compte les réaliser dans les douze mois de la date de reporting; sinon, ils sont classés en actifs non courants.

#### **Passifs courants**

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

- (a) **il est attendu que le passif soit réglé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entité; ou**
- (b) **le passif doit être réglé dans les douze mois suivant la date de reporting.**

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

84. Les passifs courants peuvent être classés d'une manière similaire à celle utilisée pour les actifs courants. Certains passifs courants tels que les transferts dus par l'État et les dettes liées au personnel et aux autres coûts opérationnels font partie du besoin en fonds de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entité. Ces éléments opérationnels sont classés en tant que passifs courants même s'ils doivent être réglés plus de douze mois suivant la date de reporting.
85. D'autres passifs courants ne sont pas réglés dans le cadre du cycle d'exploitation normal mais doivent être réglés dans les douze mois suivant de la date de reporting. C'est le cas, par exemple, de la partie à court terme des passifs portant intérêt, des découverts bancaires, des dividendes à payer, des impôts sur le résultat et des autres crédettes non commerciaux. Les passifs portant intérêt qui financent le besoin en fonds de roulement à long terme et qui ne sont pas à régler d'ici douze mois sont des passifs non courants.
86. **Une entité doit continuer à classer ses passifs à long terme portant intérêt en tant que passifs non courants même si ceux-ci doivent être réglés dans les douze mois suivant la date de reporting si:**
- (a) l'échéance d'origine était fixée à plus de douze mois;
  - (b) l'entité a l'intention de refinancer l'obligation sur le long terme; et
  - (c) cette intention est confirmée par un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements qui est finalisé avant l'autorisation de publication des états financiers.

**Le montant de tout passif exclu des passifs courants en vertu du présent paragraphe et les informations justifiant cette présentation doivent être indiqués dans les notes à l'état de la situation financière.**

87. On peut s'attendre à ce que certaines obligations remboursables au cours du prochain cycle d'exploitation soient refinancées ou renouvelées à la discrétion de l'entité et, par conséquent, à ce qu'elles n'utilisent pas le fonds de roulement courant de l'entité. Ces obligations sont considérées comme faisant partie du financement à long terme de l'entité et doivent être classées en tant que passif non courant. Toutefois, lorsque le refinancement n'est pas laissé à la discrétion de l'entité (comme cela est le cas en l'absence d'un accord de refinancement), le refinancement ne peut être considéré comme automatique et l'obligation est classée en tant que passif courant à moins que la conclusion d'un accord de refinancement avant l'autorisation de publication des états financiers n'apporte la preuve qu'à la date de reporting ce passif était en substance à long terme.

88. Certains accords d'emprunts comportent des engagements de l'emprunteur (clauses contractuelles) ayant pour effet de rendre le passif remboursable à vue si certaines conditions liées à la situation financière de l'emprunteur ne sont pas satisfaites. Dans ce cas, si les conditions ne sont pas respectées, le passif est classé en tant que passif non courant uniquement si:
- (a) le prêteur s'est engagé, préalablement à l'autorisation de publication des états financiers, à ne pas exiger le paiement de l'emprunt en cas de manquement; et
  - (b) il est probable que des manquements ultérieurs ne se produiront pas dans les douze mois suivant la date de reporting.

**Informations à présenter dans l'état de la situation financière**

89. **Au minimum, l'état de la situation financière doit comporter des postes présentant les montants suivants:**
- (a) **immobilisations corporelles;**
  - (b) **immobilisations incorporelles;**
  - (c) **actifs financiers (à l'exclusion des montants indiqués selon (d), (f) et (h));**
  - (d) **participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;**
  - (e) **stocks;**
  - (f) **créances recouvrables issues d'opérations sans contrepartie directe, incluant les impôts et les transferts;**
  - (g) **créances issues d'opérations avec contrepartie directe;**
  - (h) **trésorerie et équivalents de trésorerie;**
  - (i) **taxes et transferts dus;**
  - (j) **dettes issues d'opérations avec contrepartie directe;**
  - (k) **provisions;**
  - (l) **passifs non courants;**
  - (m) **intérêts minoritaires; et**
  - (n) **actif net/situation nette;**
90. **Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés dans l'état de la situation financière lorsqu'une Norme comptable internationale du secteur public l'impose ou lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour donner une image fidèle de la situation financière de l'entité.**

91. La présente Norme ne prescrit aucun ordre ou format de présentation des éléments des états financiers. Le paragraphe 89 fournit simplement une liste des éléments qui sont à ce point différents de par leur nature ou leur fonction qu'ils méritent d'être présentés séparément dans l'état de la situation financière. Des exemples de format sont présentés dans l'Annexe 1 à la présente Norme. Figurent notamment parmi les ajustements aux postes cités ci-dessus:
- (a) l'ajout de postes lorsqu'une autre Norme comptable internationale du secteur public impose une présentation séparée dans l'état de la situation financière ou lorsque l'importance, la nature ou la fonction d'un élément justifie une présentation séparée pour favoriser la présentation d'une image fidèle de la situation financière de l'entité; et
  - (b) les descriptions des postes utilisés et leur classification éventuellement modifiées en fonction de la nature de l'entité et de ses opérations afin de fournir les informations nécessaires à une compréhension globale de la situation financière de l'entité.
92. Les postes énumérés au paragraphe 89 sont globaux par nature et il n'est pas nécessaire de les limiter aux éléments entrant dans le champ d'application d'autres Normes. Le poste immobilisations incorporelles, par exemple, comprend le goodwill et les actifs résultant des frais de développement.
93. Le jugement relatif à la présentation séparée ou non de postes supplémentaires repose sur l'évaluation:
- (a) de la nature et de la liquidité des actifs, et de leur importance relative, ce qui conduit, dans la plupart des cas, à présenter séparément le goodwill et les actifs résultant des coûts de développement, les actifs monétaires et les actifs non monétaires, les actifs courants et non courants;
  - (b) de leur fonction au sein de l'entité, ce qui conduit, par exemple, à présenter séparément les actifs opérationnels et les actifs financiers, les stocks, les créances et la trésorerie et équivalents de trésorerie; et
  - (c) des montants, nature et échéance des passifs, ce qui conduit, par exemple, à présenter séparément les passifs portant intérêt et les passifs ne portant pas intérêt ainsi que les provisions, classées en provisions courantes et provisions non courantes selon le cas.
94. Les actifs et passifs qui diffèrent selon leur nature ou leur fonction sont parfois soumis à des bases d'évaluation différentes. A titre d'exemple, certaines catégories d'immobilisations corporelles peuvent être comptabilisées à leur coût ou à leur montant réévalué. L'utilisation de bases d'évaluation différentes pour différentes catégories d'actifs suggère que leur

nature ou leur fonction diffère et que, par conséquent, ils doivent être présentés dans des postes distincts.

**Informations à présenter soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes**

95. **L'entité doit indiquer, soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes, des subdivisions complémentaires aux postes présentés, classées d'une manière adaptée à son activité. Chaque élément des états financiers doit être attribué selon sa nature à ces subdivisions lorsque cela est approprié, et l'entité doit indiquer séparément les montants à payer et à recevoir de l'entité contrôlante, des entités contrôlées, des entités associées et autres parties liées.**
96. Le niveau de détail des subdivisions, soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes, dépend des dispositions des Normes comptables internationales du secteur public mais aussi de la portée, de la nature et de la fonction des montants en cause. Les facteurs énoncés au paragraphe 93 servent également à établir la base de la subdivision. Les informations à fournir varient pour chaque élément; à titre d'exemple:
- (a) les immobilisations corporelles doivent être classées par catégorie conformément aux normes comptables appropriées qui traitent de leur comptabilisation;
  - (b) les créances sont subdivisées en créances relatives à des redevances, taxes et autres produits non-réciproques, créances à recevoir d'autres membres de l'entité économique, créances à recevoir des parties liées, paiements anticipés et autres montants;
  - (c) les stocks sont subdivisés, conformément aux normes comptables appropriées traitant de la comptabilisation des stocks, en catégories telles que marchandises, fournitures de production, matières premières, travaux en cours et produits finis;
  - (d) les taxes et transferts dus sont subdivisés en remboursements de taxes dus, transferts dus et montants dus aux autres membres de l'entité économique.
  - (e) les provisions sont analysées de manière à distinguer les provisions relatives aux avantages du personnel de tous les autres éléments classés d'une manière appropriée à l'activité de l'entité; et
  - (f) les composants de l'actif net/situation nette sont analysés de manière à faire apparaître séparément les apports en capital, les soldes cumulés, et les réserves.
97. **Lorsqu'une entité n'a pas de capital social, elle doit fournir séparément, soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes, les informations suivantes:**

- (a) **actif net/situation nette, en distinguant;**
    - (i) **les apports en capital, à savoir le total cumulé à la date de reporting des apports des contributeurs, diminué des distributions aux contributeurs;**
    - (ii) **les soldes cumulés;**
    - (iii) **les réserves, y compris une description de la nature et de l'objet de chacune des réserves figurant dans l'actif net/situation nette;**
    - (iv) **les intérêts minoritaires; et**
  - (b) **le montant des distributions (qui ne constituent pas le remboursement du capital) proposées ou déclarées après la date de reporting mais avant l'autorisation de publication des états financiers.**
98. De nombreuses entités du secteur public n'ont pas de capital social, mais sont soumises au contrôle exclusif d'une autre entité du secteur public. La nature de la participation de l'État dans l'actif net/situation nette de l'entité est probablement une combinaison d'apports en capital et de la somme des soldes cumulés et des réserves de l'entité— ce qui constitue le reflet de l'actif net/situation nette attribuable aux activités de l'entité.
99. Dans certains cas, il peut y avoir des intérêts minoritaires dans l'actif net/situation nette de l'entité. Par exemple, au niveau de l'échelon central, l'entité économique peut comprendre une entreprise publique partiellement privatisée. Dès lors, des actionnaires privés peuvent avoir une participation financière dans l'actif net/situation nette de l'entité.
100. **Lorsqu'une entité a un capital constitué de parts, outre les informations visées au paragraphe 97, elle doit fournir séparément soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes, les informations suivantes:**
- (a) **pour chaque catégorie de parts:**
    - (i) **le nombre de parts autorisées;**
    - (ii) **le nombre de parts émises et entièrement libérées et le nombre de parts émises et non entièrement libérées;**
    - (iii) **la valeur nominale des parts ou le fait que les parts n'ont pas de valeur nominale;**
    - (iv) **un rapprochement entre le nombre de parts en circulation au début et en fin d'année;**
    - (v) **les droits, privilèges et restrictions attachés à cette catégorie de parts, y compris les restrictions relatives à la**

**distribution de dividendes et au remboursement du capital;**

- (vi) **les parts de l'entité détenues par elle-même ou par ses entités contrôlées ou associées; et**
- (vii) **les parts réservées pour une émission dans le cadre d'options et de contrats de vente, y compris les modalités et les montants;**
- (b) **une description de la nature et de l'objet de chacune des réserves figurant dans l'actif net/situation nette;**
- (c) **le montant des dividendes qui ont été proposés ou déclarés après la date de reporting mais avant que l'autorisation de la publication des états financiers; et**
- (d) **le montant de dividendes préférentiels cumulatifs non comptabilisés.**

### **État de la performance financière**

#### **Informations à présenter dans l'état de la performance financière**

101. **Au minimum, l'état de la performance financière doit comporter des postes présentant les montants suivants:**
  - (a) **les produits des activités opérationnelles;**
  - (b) **le solde des activités opérationnelles;**
  - (c) **les charges financières;**
  - (d) **la quote-part dans le solde net des entités associées et des coentités comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;**
  - (e) **le solde des activités ordinaires;**
  - (f) **les éléments extraordinaires;**
  - (g) **la part des intérêts minoritaires dans le solde net; et**
  - (h) **le solde net de l'exercice.**

**Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés dans l'état de la performance financière lorsqu'une Norme comptable internationale du secteur public l'impose ou lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour donner une image fidèle de la performance financière de l'entité.**

102. Dans le contexte de l'état de la performance financière, les activités opérationnelles désignent les activités qu'effectue une entité en vue

d'atteindre ses objectifs principaux. Les produits et les charges résultant des activités opérationnelles se distinguent de celles qui naissent de la détention d'actifs ou du financement des activités de l'entité. Ainsi, les activités d'une autorité locale peuvent comprendre la création de produits provenant d'impôts fonciers et la survenance de charges telles que des rémunérations, des amortissements et des consommables. D'autres éléments tels que les charges financières et les profits et pertes sur la vente d'immobilisations corporelles sont généralement incidents aux objectifs principaux des autorités locales et dès lors en dehors de leurs activités opérationnelles.

103. Les effets des différentes activités d'une entité, de ses opérations et autres événements diffèrent dans leur impact sur sa capacité à satisfaire à ses obligations de prestations de service, et la communication des éléments de performance aide à comprendre la performance atteinte et à prévoir les résultats futurs. Des postes supplémentaires sont ajoutés dans l'état de la performance financière et les descriptions utilisées ainsi que leur classification sont modifiées si nécessaire pour expliquer les éléments de performance. Les facteurs à prendre en compte sont l'importance relative, la nature et la fonction des différentes composantes des produits et des charges. Les éléments de produits et de charges ne sont compensés que lorsque les critères énoncés au paragraphe 55 sont réunis.

**Informations à présenter soit dans l'état de la performance financière soit dans les notes**

104. **L'entité doit indiquer, soit dans l'état de la performance financière soit dans les notes, des subdivisions du total des produits, classées d'une manière adaptée à son activité.**
105. **L'entité doit présenter, soit dans l'état de la performance financière soit dans les notes, une analyse des charges selon une classification, établie par nature de charge ou par fonction dans l'entité, de manière appropriée.**
106. Les entités sont encouragées à présenter l'analyse du paragraphe 105 dans l'état de la performance financière.
107. Les charges sont également subdivisées de manière à souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes spécifiques, d'activités ou d'autres segments pertinents pour l'entité présentant les états financiers. Ces informations peuvent être fournies selon l'une des deux méthodes suivantes.
108. La première analyse est appelée méthode des charges par nature. Elle consiste à regrouper les charges de l'état de la performance financière selon leur nature (par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, salaires et rémunérations), et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entité. Dans un grand nombre de petites entités, cette méthode est simple à appliquer car elle ne nécessite

aucune répartition des charges opérationnelles entre les différentes fonctions. Voici un exemple de classification selon la méthode des charges par nature:

Produits des activités opérationnelles		X
Rémunérations et avantages du personnel	X	
Dotations aux amortissements et dépréciation	X	
Autres charges opérationnelles	<u>X</u>	
Total des charges		<u>(X)</u>
Excédent des activités opérationnelles		<u><u>X</u></u>

109. La deuxième analyse, appelée méthode de classement des charges par fonction, classe les charges d'après le programme ou l'objectif pour lequel elles ont été encourues. Cette présentation fournit souvent des informations plus pertinentes pour les utilisateurs que la classification des charges par nature, bien que l'affectation des charges aux différentes fonctions puisse être arbitraire et implique une part considérable de jugement. Voici un exemple de classification des charges selon la méthode de classement par fonction:

Total des produits		X
Charges:		
Charges liées aux soins de santé:		(X)
Charges de formation		(X)
Autres charges;		<u>(X)</u>
Solde		<u><u>X</u></u>

110. Les charges associées aux principales fonctions assumées par l'entité sont présentées séparément. Dans cet exemple, l'entité a des fonctions en relation avec la fourniture de prestation de services de soins de santé et de formation. L'entité doit présenter des postes de charges pour chacune de ces fonctions.
111. **Les entités classant les charges par fonction doivent fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges, y compris les dotations aux dépréciations et amortissements, les rémunérations et les avantages accordés au personnel, ainsi que les charges financières.**
112. Le choix entre la méthode de classement par fonction ou par nature de charges dépend de facteurs à la fois historiques et réglementaires, ainsi que de la nature de l'organisation. Ces deux méthodes fournissent une indication quant aux coûts directement ou indirectement susceptibles de varier d'après

la production de l'entité. Chacune des deux méthodes de présentation comportant des avantages selon les types d'entités, la présente Norme impose de choisir la classification qui présente le plus fidèlement les éléments de performance de l'entité.

113. **Lorsqu'une entité verse un dividende à ses contributeurs et qu'elle a un capital constitué de parts, elle doit indiquer, soit dans l'état de la performance financière soit dans les notes, le montant définitif ou proposé des dividendes par part au titre de l'exercice couvert par les états financiers.**

### **Variations de l'actif net/situation nette**

114. **L'entité doit présenter, dans une composante séparée de ses états financiers, un état présentant:**
- (a) **le solde net de l'exercice.**
  - (b) **chacun des éléments de produits et de charges comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette, comme imposé par d'autres Normes, ainsi que le total de ces éléments; et**
  - (c) **l'effet cumulé des changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs fondamentales selon les traitements de référence de IPSAS 3.**
115. **L'entité doit en outre présenter, soit dans cet état soit dans les notes:**
- (a) **les apports des contributeurs et les distributions à ces contributeurs ès qualités;**
  - (b) **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**
  - (c) **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 séparément.**
116. Les variations de l'actif net/situation nette de l'entité entre deux dates de reporting traduisent l'augmentation ou la diminution de sa richesse au cours de l'exercice, selon les principes d'évaluation particuliers appliqués et indiqués dans les états financiers.
117. La variation totale de l'actif net/situation nette représente le solde net total pour l'exercice, les autres produits et charges comptabilisés directement au titre de la variation de l'actif net/situation nette, ainsi que les apports

- réalisés par les contributeurs et les distributions qui leur sont versées ès qualités.
118. Les apports réalisés par les contributeurs et les distributions qui leur sont versées comprennent les transferts entre deux entités au sein d'une entité économique (par exemple un transfert d'un État, agissant en qualité de contributeur, à un ministère). Les apports réalisés par des contributeurs ès qualités 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 nette.
  119. IPSAS 3 impose d'inclure tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours d'un exercice dans la détermination du solde net de l'exercice, sauf si une Norme comptable internationale du secteur public impose ou autorise un autre traitement. D'autres normes imposent que certains postes, tels que les augmentations ou diminutions liées aux réévaluations et certaines différences de change soient comptabilisés directement en tant que variation de l'actif net/situation nette au même titre que les opérations sur le capital avec les contributeurs et les distributions aux contributeurs de l'entité. Étant donné que dans l'évaluation du changement de la situation financière d'une entité entre deux dates de reporting, il est important de prendre en compte tous les éléments qui contribuent à ce changement, la présente Norme impose de mettre en évidence, dans une composante distincte des états financiers, le solde net de l'exercice ainsi que les éléments qui sont comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette pendant l'exercice.
  120. Les dispositions des paragraphes 114 et 115 peuvent être satisfaites en recourant à une présentation en colonnes qui rapproche le solde d'ouverture du solde de clôture de chacun des éléments de l'actif net/situation nette, y compris l'ensemble des éléments visés aux paragraphes 114 et 115. Le paragraphe 114 impose également un sous-total de chacun des éléments de produits et de charges comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette, conformément à d'autres normes.

### **Tableau des flux de trésorerie**

121. IPSAS 2 indique les dispositions pour la présentation du tableau des flux de trésorerie et les informations à fournir correspondantes. La Norme établit qu'il est utile de fournir des informations sur les flux de trésorerie pour donner aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, et des besoins de l'entité pour l'utilisation de ces flux de trésorerie.

## Notes aux états financiers

### Structure

122. **Les notes aux états financiers d'une entité doivent:**
- (a) **présenter des informations sur la base utilisée pour préparer les états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques choisies et appliquées aux opérations importantes et autres événements;**
  - (b) **indiquer les informations imposées par les Normes comptables internationales du secteur public qui ne sont pas présentées ailleurs dans les états financiers; et**
  - (c) **fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le corps des états financiers mais qui sont nécessaires à une image fidèle.**
123. **Les notes aux états financiers doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes de l'état de la performance financière, de l'état de la situation financière et du tableau des flux de trésorerie doit renvoyer à l'information correspondante dans les notes.**
124. Les notes aux états financiers comportent des descriptions ou bien des tableaux ou des analyses plus détaillés des montants présentés dans l'état de la performance financière, dans l'état de la situation financière, dans le tableau des flux de trésorerie et dans l'état des variations de l'actif net/situation nette, ainsi que des informations supplémentaires telles que les engagements et passifs éventuels. Elles comportent des informations dont les Normes comptables internationales du secteur public imposent ou encouragent la présentation ainsi que d'autres informations nécessaires pour parvenir à une image fidèle.
125. Pour aider les utilisateurs à comprendre les états financiers et à les comparer à ceux d'autres entités, les notes sont normalement présentées dans l'ordre suivant:
- (a) une déclaration de conformité aux Normes comptables internationales du secteur public (voir paragraphe 26);
  - (b) l'énoncé de la base (des bases) d'évaluation et des méthodes comptables appliquées;
  - (c) des informations supplémentaires pour les éléments présentés dans le corps de chacun des états financiers en respectant l'ordre dans lequel apparaissent chacun des postes et chacun des états financiers; et
  - (d) d'autres informations dont:

- (i) les éventualités, les engagements et d'autres informations financières; et
  - (ii) des informations non financières.
126. Dans certaines circonstances, il peut être nécessaire ou souhaitable de modifier l'ordre dans lequel sont traités des éléments spécifiques à l'intérieur des notes. A titre d'exemple, des informations sur les taux d'intérêt et sur les ajustements de juste valeur peuvent être regroupées avec des informations sur l'échéance des instruments financiers bien que les premières concernent des éléments de l'état de la performance financière et les secondes des éléments de l'état de la situation financière. Néanmoins, une structure systématique des notes est retenue dans la mesure du possible.
127. Les informations utilisées pour préparer les états financiers et les méthodes comptables spécifiques peuvent être présentées comme une composante séparée des états financiers.

#### **Présentation des méthodes comptables**

128. **La section sur les méthodes comptables dans les notes aux états financiers doit décrire:**
- (a) **la base (les bases) d'évaluation utilisée(s) pour la préparation des états financiers;**
  - (b) **dans quelle mesure l'entité a appliqué les dispositions transitoires des Normes comptables internationales du secteur public; et**
  - (c) **chacune des méthodes comptables spécifiques nécessaires à une bonne compréhension des états financiers.**
129. Outre les méthodes comptables spécifiques utilisées dans les états financiers, il est important que les utilisateurs soient informés de la (des) base(s) d'évaluation utilisée(s) (coût historique, coût actuel, valeur de réalisation, juste valeur ou valeur actuelle) car elles constituent la base sur laquelle est établi l'ensemble des états financiers. Lorsqu'on utilise plusieurs bases d'évaluation dans les états financiers, par exemple lorsque certains éléments sont réévalués, il suffit de fournir une indication des catégories d'actifs et de passifs auxquels chaque base d'évaluation est appliquée.
130. Pour décider si une méthode comptable spécifique doit être indiquée, les responsables considèrent si l'information fournie aiderait les utilisateurs à comprendre la manière dont les opérations et les événements sont traduits dans la performance et la situation financière communiquées. Les méthodes comptables qu'une entité peut envisager d'indiquer sont, sans toutefois s'y limiter, les suivantes:
- (a) la comptabilisation des produits

- (b) les principes de consolidation, incluant ceux relatifs aux entités contrôlées
  - (c) les participations
  - (d) la comptabilisation et l'amortissement/dépréciation des immobilisations corporelles et des immobilisations incorporelles
  - (e) l'incorporation des coûts d'emprunts et d'autres charges dans le coût d'un actif;
    - (i) les stocks destinés à la vente
    - (ii) les autres actifs admissibles
  - (f) les contrats de construction
  - (g) les immeubles de placement
  - (h) les instruments financiers et placements
  - (i) les contrats de location
  - (j) les coûts de recherche et développement
  - (k) les stocks:
    - (i) destinés à la revente
    - (ii) destinés à la consommation
  - (l) les provisions
  - (m) le coût des avantages du personnel
  - (n) la conversion des monnaies étrangères et les opérations de couverture
  - (o) la définition des secteurs et les bases d'affectation des coûts entre les secteurs
  - (p) la comptabilité d'inflation
  - (q) les subventions publiques.
131. Chaque entité considère la nature de son activité et les méthodes que l'utilisateur s'attend à voir présentées pour ce type d'entité. A titre d'exemple, on s'attend à ce que les entités du secteur public indiquent la méthode de comptabilisation des impôts, des dons et d'autres formes de produits non-réciproques. Lorsqu'une entité réalise une part importante de son activité à l'étranger ou un nombre important d'opérations en monnaies étrangères, on s'attend à ce qu'elle indique les méthodes comptables utilisées pour comptabiliser les profits et les pertes de change et pour se couvrir contre ces profits et ces pertes. Dans les états financiers consolidés, la méthode comptable utilisée pour déterminer le goodwill et les intérêts minoritaires est indiquée.

132. Une méthode comptable peut être importante même si les montants apparaissant pour l'exercice et les exercices antérieurs ne sont pas significatifs. Il est également approprié de présenter toute méthode comptable non couverte par les Normes comptables internationales du secteur public, mais retenue et appliquée conformément au paragraphe 37.

#### Autres informations à fournir

133. **Une entité doit indiquer l'information suivante, sauf si cette information est déjà communiquée ailleurs dans les informations publiées avec les états financiers:**
- (a) **le domicile et la forme juridique de l'entité, ainsi que la juridiction dans laquelle elle exerce ses activités;**
  - (b) **une description de la nature des opérations de l'entité et de ses principales activités;**
  - (c) **une référence à la réglementation qui régit les activités de l'entité; et**
  - (d) **le nom de l'entité contrôlante et celui de l'entité contrôlante ultime de l'entité économique (le cas échéant).**

#### Dispositions Transitoires

134. **Toutes les dispositions de la présente Norme s'appliqueront dès la date de sa première application, sauf pour les éléments qui n'ont pas été comptabilisés en vertu de dispositions transitoires d'une autre Norme comptable internationale du secteur public. Les dispositions de la présente Norme en matière d'information à fournir ne s'appliqueront pas à ces éléments jusqu'à l'expiration de la disposition transitoire de l'autre Norme comptable internationale du secteur public.**
135. Nonobstant l'existence de dispositions transitoires selon une autre Norme comptable internationale du secteur public, les entités qui sont sur le point d'adopter la méthode de la comptabilité d'exercice pour la communication d'informations financières sont encouragées à se conformer entièrement aux dispositions de cette autre norme dès que possible.

#### Date d'entrée en vigueur

136. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er juillet 2001. Une application anticipée est encouragée.**
137. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes comptables internationales du secteur public pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en

vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les exercices ouverts à compter de sa date d'adoption.

## Annexe 1

### Modèle de structure de compte

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

La présente Norme établit les composantes des états financiers et les obligations minimum pour les informations à présenter dans l'état de la situation financière et dans l'état de la performance financière, ainsi que pour la présentation des variations d'actif net/situation nette. Elle établit également les éléments d'information pouvant être présentés soit dans le corps de l'état financier concerné soit dans les notes.

L'objectif de la présente annexe est de fournir des exemples de différentes manières selon lesquelles les dispositions pour la présentation de l'état de la performance financière, de l'état de la situation financière et des variations de l'actif net/situation nette pourraient être présentées dans les états de synthèse. L'ordre de présentation et les descriptions utilisées pour les postes doivent être modifiés si nécessaire pour parvenir à une image fidèle en fonction des circonstances spécifiques à chaque entité. Par exemple, les postes d'une entité du secteur public telle que le ministère de la Défense seront probablement sensiblement différents de ceux d'une banque centrale. Les états financiers ont été préparés à l'intention de gouvernements nationaux et l'état de la performance financière (par fonction) illustre les fonctions des classifications des pouvoirs publics utilisés dans les statistiques financières des États. Ces reclassements fonctionnels ne pourront probablement s'appliquer à toutes les entités du secteur public. Il convient de se référer à la présente Norme pour un exemple de reclassements fonctionnels plus génériques applicables à d'autres entités du secteur public.

### Entité Du Secteur Public – Enoncé Des Méthodes Comptables (Extrait)

#### Entité présentant ses états financiers

Les présents états financiers concernent une entité du secteur public (gouvernement national du pays A). Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX). Celle-ci comprend:

- les ministères nationaux; et
- les entreprises publiques

**Base de préparation**

Les états financiers sont conformes aux Normes comptables internationales du secteur public pour ce qui concerne la comptabilité d'exercice. La base d'évaluation appliquée est le coût historique ajusté en fonction des réévaluations des actifs.

Les états financiers ont été préparés selon le principe de la continuité d'activité, et les méthodes comptables ont été appliquées de manière cohérente pendant tout l'exercice.

**ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ÉTAT DE LA SITUATION FINANCIÈRE****AU 31 DÉCEMBRE 20X2**

(en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X2	20X1	20X1
<b>ACTIFS</b>				
<b>Actifs courants</b>				
Trésorerie et équivalents de trésorerie	X		X	
Créances	X		X	
Stocks	X		X	
Paiements anticipés	X		X	
Participations	<u>X</u>		<u>X</u>	
		X		X
<b>Actifs non courants</b>				
Créances	X		X	
Participations	X		X	
Autres actifs financiers	X		X	
Immobilisations corporelles	X		X	
Terrains et constructions	X		X	
Immobilisations incorporelles	X		X	
Autres actifs non financiers	<u>X</u>		<u>X</u>	
		<u>X</u>		<u>X</u>
<b>Total des actifs</b>	<u>X</u>		<u>X</u>	

**PASSIFS****Passifs courants**

Dettes	X	X	
Emprunts à court terme	X	X	
Partie à court terme des emprunts	X	X	
Provisions	X	X	
Avantages du personnel	X	X	
Régimes sur complémentaires	<u>X</u>	<u>X</u>	
		X	X

**Passifs non courants**

Dettes	X	X	
Emprunts	X	X	
Provisions	X	X	
Avantages du personnel	X	X	
Régimes sur complémentaires	<u>X</u>	<u>X</u>	
		X	X

**Total des passifs**

	<u>X</u>	<u>X</u>	
--	----------	----------	--

**Actif net/situation nette**

	<u>X</u>	<u>X</u>	
--	----------	----------	--

**ACTIF NET/SITUATION NETTE**

Apports en capital par d'autres entités publiques	X	X	
Réserves	X	X	
Soldes cumulés	<u>X</u>	<u>X</u>	
		X	X
Intérêts minoritaires	<u>X</u>	<u>X</u>	
<b>Total de l'actif net/situation nette</b>	<u>X</u>	<u>X</u>	

**ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ÉTAT DE LA PERFORMANCE FINANCIÈRE DE L'ANNÉE  
FINISSANT LE 31 DÉCEMBRE 20X2**

**(ILLUSTRANT LA CLASSIFICATION DES CHARGES PAR FONCTION)**

(en milliers d'unités monétaires)

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Produits opérationnels</b>		
Impôts	X	X
Redevances, amendes, pénalités et licences	X	X
Produits d'opérations avec contrepartie directe	X	X
Transferts provenant d'autres entités publiques	X	X
Autres produits opérationnels	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Total des produits opérationnels</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Charges opérationnelles</b>		
Services généraux au public	X	X
Défense	X	X
Ordre public et sécurité	X	X
Formation	X	X
Santé	X	X
Protection sociale	X	X
Logement et équipements collectifs	X	X
Loisirs, culture et religion	X	X
Affaires économiques	X	X
Protection environnementale	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Total des charges opérationnelles</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Solde des activités opérationnelles</b>	X	X
Charges financières	(X)	(X)
Profits sur cessions d'immobilisations corporelles	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Total des produits (charges) non opérationnel(le)s</b>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Solde des activités ordinaires</b>	X	X

Quote-part des tiers minoritaires dans le solde net <sup>1</sup>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Solde net avant éléments extraordinaires</b>	X	X
Éléments extraordinaires	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Solde net de l'exercice</b>	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

---

<sup>1</sup> La quote-part des minoritaires dans le solde des activités ordinaires comprend la quote-part des minoritaires dans les éléments extraordinaires. La présentation d'éléments extraordinaires nets d'intérêts minoritaires est autorisée en vertu du paragraphe 57(c) de la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 1 *Présentation des états financiers*. L'information à fournir sur les intérêts minoritaires des éléments extraordinaires figure dans les notes aux états financiers.

**ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ÉTAT DE LA PERFORMANCE FINANCIÈRE DE L'ANNÉE  
FINISSANT LE 31 DÉCEMBRE 20X2**

**(ILLUSTRANT LA CLASSIFICATION DES CHARGES PAR NATURE)**

(en milliers d'unités monétaires)

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Produits opérationnels</b>		
Impôts	X	X
Redevances, amendes, pénalités et licences	X	X
Produits d'opérations avec contrepartie directe	X	X
Transferts provenant d'autres entités publiques	X	X
Autres produits opérationnels	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Total des produits opérationnels</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Charges opérationnelles</b>		
Rémunérations, salaires et avantages du personnel	X	X
Subventions et autres transferts versés	X	X
Fournitures et consommables utilisés	X	X
Dotations aux amortissements et dépréciation	X	X
Autres charges opérationnelles	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Total des charges opérationnelles</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Solde des activités opérationnelles</b>	X	X
Charges financières	(X)	(X)
Profits sur cessions d'immobilisations corporelles	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Total des produits (charges) non opérationnel(le)s</b>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

<b>Solde des activités ordinaires</b>	X	X
Quote-part des tiers minoritaires dans le solde net <sup>1</sup>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Solde net avant éléments extraordinaires</b>	X	X
Éléments extraordinaires	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Solde net de l'exercice</b>	<u>X</u>	<u>X</u>

<sup>1</sup> La quote-part des minoritaires dans le solde des activités ordinaires comprend la quote-part des minoritaires dans les éléments extraordinaires. La présentation d'éléments extraordinaires nets d'intérêts minoritaires est autorisée en vertu du paragraphe 57(c) de la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 1 *Présentation des états financiers*. L'information à fournir sur les intérêts minoritaires des éléments extraordinaires figure dans les notes aux états financiers.

**ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ÉTAT DES VARIATIONS DE L'ACTIF NET/SITUATION NETTE DE L'EXERCICE CLÔTURÉ LE 31 DÉCEMBRE 20X2**

(en milliers d'unités monétaires)

	<b>Apports en capital</b>	<b>Réserve de réévaluation</b>	<b>Écart de conversion</b>	<b>Soldes cumulés</b>	<b>Total</b>
Solde au 31 décembre 20x0	X	X	(X)	X	X
Effet des changements de méthode comptable	(X)			(X)	(X)
Soldes retraités	X	X	X	X	X
Augmentation liée à la réévaluation des biens immobiliers		X			X
Diminution liée à la réévaluation des placements		(X)			(X)
Différences de conversion			(X)		(X)
Montant net des profits et pertes non comptabilisés dans l'état de la performance financière		X	(X)		X
Excédent net de l'exercice				X	X
Solde au 31 décembre 20x1	X	X	(X)	X	X
Diminution liée à la réévaluation des biens immobiliers		(X)			(X)
Augmentation liée à la réévaluation des placements		X			X
Différences de conversion			(X)		X

Montant net des profits et pertes non comptabilisés dans l'état de la performance financière	(X)	(X)	(X)	
Déficit net de l'exercice			(X)	(X)
Solde au 31 décembre 20x2	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>

## Annexe 2

### **Caractéristiques qualitatives de l'information financière**

Le paragraphe 37 de la présente Norme exige la mise au point de méthodes comptables en vue de garantir que les états financiers fournissent des informations répondant à certaines caractéristiques qualitatives. La présente annexe présente une synthèse des caractéristiques qualitatives de l'information financière.

Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l'information fournie dans les états financiers. Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

#### **Intelligibilité**

L'information est intelligible lorsque l'on peut s'attendre raisonnablement à voir les utilisateurs en comprendre la signification. A 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 n'y a pas lieu d'exclure des états financiers des informations relatives à des questions complexes au seul motif qu'elles pourraient être trop difficiles à comprendre pour certains utilisateurs.

#### **Pertinence**

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.

#### *Importance relative*

La pertinence de l'information dépend de 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 point critique plus qu'une caractéristique qualitative principale que l'information doit posséder pour être utile.

#### **Fiabilité**

Une information fiable est une information exempte d'erreur et de biais significatifs et à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

*Image fidèle*

Si l'information doit représenter fidèlement des opérations et autres événements, il est nécessaire qu'elle soit présentée en accord avec la substance des opérations et autres événements, et non pas uniquement selon leur forme juridique.

*Prééminence de la substance sur la forme*

Si l'information doit présenter une image fidèle des opérations et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. La substance d'opérations ou d'autres événements n'est pas toujours cohérente avec leur forme juridique.

*Neutralité*

L'information est neutre si elle est exempte de parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si l'information qu'ils contiennent a été sélectionnée ou présentée d'une manière destinée à influencer les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminé.

*Prudence*

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.

Cependant l'exercice de la prudence ne permet pas, par exemple, la création de réserves dissimulées ou de provisions excessives, la sous-évaluation délibérée des actifs ou des produits, ou la surévaluation délibérée des passifs ou des charges, parce que les états financiers ne seraient pas neutres, et, en conséquence, ne possèderaient pas la qualité de fiabilité.

*Exhaustivité*

L'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût.

*Comparabilité*

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
- la comparaison des 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.

### **Contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable**

#### *Diffusion en temps opportun*

L'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard injustifié. Pour fournir une information en temps opportun, il s'avère souvent nécessaire de la présenter avant que ne soient connus tous les aspects d'une opération, ce qui nuit à la fiabilité. Inversement, si l'on retarde la présentation de l'information jusqu'à ce que tous les aspects soient connus, l'information peut être très fiable, mais de peu d'utilité pour les utilisateurs qui ont eu des décisions à prendre entre-temps. Pour atteindre l'équilibre entre pertinence et fiabilité, la considération dominante doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs en matière de prise de décisions.

#### *Rapport coût / avantage*

Le rapport coût / avantage est une contrainte générale. Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. L'évaluation des avantages et des coûts est cependant une affaire de jugement. En outre, les coûts ne pèsent pas toujours sur les utilisateurs qui profitent des avantages. Parfois, les utilisateurs qui bénéficient des avantages ne sont pas ceux pour qui l'information a été préparée. Pour ces raisons, il est difficile d'appliquer un test coût / avantage dans un cas particulier. Néanmoins, les normalisateurs, ainsi que les personnes responsables de la préparation d'états financiers et les utilisateurs de ceux-ci, doivent garder à l'esprit cette contrainte.

#### *Équilibre entre les caractéristiques qualitatives*

En pratique, un équilibre, ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire. Généralement le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques afin de satisfaire aux objectifs des états financiers. L'importance relative des caractéristiques dans les divers cas est une affaire de jugement professionnel.

## Comparaison avec IAS 1

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 1 *Présentation des états financiers* s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 1 *Présentation des états financiers*. Les principales différences entre IPSAS 1 et IAS 1 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux d'IAS 7 a été intégré à IPSAS 2 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public; la discussion de l'application du principe de continuité d'activité, par exemple, a été détaillée.
- IAS 1 permet de présenter soit un état montrant toutes les modifications de l'actif net/situation nette, soit un état des variations de l'actif net/situation nette autres que celles résultant d'opérations en capital avec les contributeurs et de distributions aux contributeurs ès qualités. IPSAS 1 impose de présenter un tableau montrant toutes les variations d'actif net/situation nette.
- IPSAS 1 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 1. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes "entité," "produit" "état de la performance financière," "état de la situation financière" et "actif net/situation nette" dans IPSAS 1. Les termes équivalents dans IAS 1 sont "entreprise," "produit<sup>1</sup>," "compte de résultat," "bilan" et "capitaux propres." La définition du terme "élément extraordinaire" diffère de celle utilisée dans IAS 8 *Résultat net de l'exercice, Erreurs fondamentales et Changements de méthodes comptables*. La définition comprend un critère supplémentaire, à savoir que les éléments doivent "ne pas relever du contrôle ou de l'influence de l'entité" (paragraphe 6).
- IPSAS 1 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui d'IAS 1 (paragraphe 6).
- IPSAS 1 contient une disposition transitoire permettant de ne pas publier des éléments exclus des états financiers en vertu de l'application de dispositions transitoires d'une autre norme IPSAS (paragraphe 134).
- IPSAS 1 contient une synthèse des caractéristiques qualitatives (basé sur le Cadre de l'IASC) en annexe 2.

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income," respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."