

# **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 (révisée en décembre 2003), « Présentation des états financiers » publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits d'IAS 1 dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board de l'International Federation of Accountants, avec l'autorisation de l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

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.

Courriel : [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

L'IASCF détient les droits d'auteur sur les Normes comptables internationales, les exposés-sondages et autres publications de l'IASB et de l'IASCF. « 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 DU SECTEUR PUBLIC IPSAS 1— PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

## SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction .....	IN1–IN23
Objectif .....	1
Champ d'Application .....	2–6
Définitions .....	7–14
Entité Economique .....	8-10
Avantages Economiques Futurs ou Potentiel de Service .....	11
Entreprises Publiques .....	12
Importance Relative .....	13
Actif Net/Situation Nette .....	14
Objectif des Etats Financiers .....	15–18
Responsabilité au Titre des Etats Financiers .....	19–20
Composantes des Etats Financiers .....	21–26
Considérations Générales .....	27–58
Image Fidèle et Conformité aux Normes Comptables Internationales du Secteur Public .....	27–37
Continuité d'Activité .....	38–41
Cohérence de la Présentation .....	42–44
Importance Relative et Regroupement .....	45–47
Compensation .....	48–52
Informations Comparatives .....	53–58
Structure et Contenu .....	59–150
Introduction .....	59–60
Identification des Etats Financiers .....	61–65
Période de Reporting .....	66–68
Célérité .....	69
État de la Situation Financière .....	70–98

Distinction entre les Eléments Courants et non Courants .....	70–75
Actifs Courants .....	76–79
Passifs Courants .....	80–87
Informations à Présenter dans l’Etat de la Situation Financière .....	88–92
Informations à Présenter soit dans l’Etat de la Situation Financière soit dans les notes .....	93–98
État de la Performance Financière .....	99–117
Solde de la Période .....	99–101
Informations à Présenter dans l’Etat de la Performance Financière .....	102–105
Informations à Présenter soit dans l’Etat de la Performance Financière soit dans les Notes .....	106–117
État des Variations de l’Actif Net / Situation Nette .....	118–125
Tableau des Flux de Trésorerie .....	126
Notes .....	127–150
Structure .....	127–131
Informations à Fournir sur les Méthodes Comptables .....	132–139
Sources Principales d’Incertitude Relative aux Estimations .....	140–148
Autres Informations à Fournir .....	149–150
Dispositions Transitoires .....	151–152
Date d’Entrée en Vigueur .....	153–154
Retrait de IPSAS 1 (2000) .....	155
Annexe A: Amendements d’autres IPSAS	
Annexe B: Caractéristiques Qualitatives de l’Information Financière	
Guide d’application – Exemple de Structure des Etats Financiers	
Base des Conclusions	
Comparaison avec IAS 1	

---

La Norme comptable internationale du secteur public 1, « Présentation des états Financiers » (IPSAS 1) est énoncée dans les paragraphes 1-155 et les Annexes A-B. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 1 devrait être lue dans le contexte de son objectif, de la base des conclusions et de la « Préface aux normes comptables internationales du secteur public » IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

## Introduction

- IN1. La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS 1), « Présentation des états financiers » annule et remplace IPSAS 1, « Présentation des états financiers » (publiée en mai 2000); elle devrait être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008. Une application anticipée est encouragée.

## Raisons de la révision de IPSAS 1

- IN2. L'International Public Sector Accounting Standards Board a élaboré la présente IPSAS 1 révisée en réponse au projet de l'International Accounting Standards Board sur l'amélioration des Normes comptables internationales et en vertu de sa propre politique visant à faire converger les normes comptables du secteur public avec celle du secteur privé dans la mesure où cela est approprié.
- IN3. En élaborant cette norme IPSAS 1 révisée, l'IPSASB a décidé d'amender l'IPSAS pour intégrer les modifications apportées à la première IAS 1, « Présentation des États Financiers » suite au projet d'amélioration de l'IASB, à l'exception des cas dans lesquels l'IPSAS originale avait divergé par rapport aux dispositions contenues dans IAS 1, pour une raison spécifique au secteur public ; ces divergences ont été conservées dans la présente IPSAS 1 et figurent dans le document de Comparaison avec IAS 1. Les changements apportés à IAS 1 suite au projet d'amélioration de l'IASB n'ont donc pas été intégralement incorporés à IPSAS 1.

## Changements par rapport aux dispositions précédentes

- IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 1 sont décrits ci-après.

## Champ d'application

- IN5. La présente Norme n'inclut pas de dispositions relatives à la sélection et à l'application des méthodes comptables. Ces dispositions sont désormais incluses à IPSAS 3, « Méthodes comptables, Changements d'estimations comptables et erreurs .»
- IN6. La présente Norme inclut des dispositions relatives à la présentation du solde de la période, dispositions précédemment contenues dans IPSAS 3.

## Définitions

- IN7. La Norme:
- définit deux nouveaux termes : « impraticable » et « notes »;
- remplace le terme « importance relative » par « significatif » et en amende la définition;

- Supprime les termes inutiles suivants, qui ne sont plus nécessaires : « entreprises associées », « coûts d'emprunt », « trésorerie », « équivalents de trésorerie », « flux de trésorerie », « états financiers consolidés », « contrôle », « entité contrôlée », « entité contrôlante », « méthode de mise en équivalence », « écart de change », « juste valeur », « actifs financiers », « monnaie étrangère », « activité à l'étranger », « intérêts minoritaires », et « actifs qualifiés ». Ces termes sont définis dans d'autres IPSAS et figurent dans le Glossaire des définitions des normes IPSAS 1 – 24; et
- Supprime les termes suivants, qui cessent d'être utilisés : « éléments extraordinaires », « erreurs fondamentales », « solde net », « activités ordinaires », « monnaie de présentation » et « solde des activités ordinaires ». Ces définitions ont également été retirées des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) concernées, telles qu'IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » et IPSAS 4, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères ».

IN8. La présente Norme comprend l'interprétation du terme « importance relative » et la notion de caractéristiques des utilisateurs. Auparavant, IPSAS 1 ne comportait pas ce commentaire.

### **Image fidèle et écarts par rapport aux Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS)**

IN9. La présente Norme précise que la présentation d'une image fidèle nécessite une représentation fidèle des effets des transactions, des autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation des actifs, des passifs, des revenus et des charges exposés dans les IPSAS. Auparavant, IPSAS 1 ne contenait aucun commentaire sur la signification de l'expression « image fidèle ».

IN10. Dans les circonstances extrêmement rares où la direction conclut que le respect d'une disposition d'une Norme serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers décrit dans IPSAS 1, la présente Norme impose qu'une entité s'écarte de cette disposition, sauf si un tel écart est interdit par le cadre réglementaire applicable. Dans un cas comme dans l'autre, l'entité est tenue de présenter des informations particulières. L'ancienne IPSAS 1 ne définissait pas les critères de dérogation par rapport aux IPSAS et ne distinguait pas les cas dans lesquels le cadre réglementaire permet ou interdit de s'écarter des IPSAS.

IN11. La présente Norme n'inclut pas de dispositions relatives à la sélection et à l'application des méthodes comptables. IPSAS 3 contient de telles dispositions. L'ancienne IPSAS 1 incluait cependant ces dispositions relatives à la sélection et à l'application des méthodes comptables.

**Classification des actifs et des passifs**

- IN12. La présente Norme impose à une entité de présenter les actifs et les passifs par ordre de liquidité seulement lorsque cette présentation par ordre de liquidité procure une information fiable et plus pertinente qu'une présentation fondée sur la distinction entre éléments courants et éléments non courants. L'ancienne IPSAS 1 ne contenait pas cette limite.
- IN13. La présente Norme impose qu'un passif détenu essentiellement à des fins de transactions soit classé comme passif courant. L'ancienne IPSAS 1 ne précisait pas ce critère pour les passifs classés comme courants.
- IN14. La présente Norme impose qu'un passif financier remboursable dans les douze mois à compter de la date de reporting, ou dont l'entité n'a pas le droit inconditionnel de reporter le règlement d'au moins douze mois après la date de reporting, soit classé comme un passif courant. Cette classification est impérative, même si un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements à long terme est conclu après la date de reporting et avant la date d'autorisation de la publication des états financiers. L'ancienne IPSAS 1 imposait que ces passifs soient classés comme des passifs non courants.
- IN15. La présente Norme précise qu'un passif soit classé comme non courant lorsque l'entité a, selon les modalités d'une facilité de prêt existante, toute latitude pour refinancer ou renouveler ses obligations pour une durée minimale de douze mois à compter de la date de reporting.
- IN16. La présente Norme impose qu'un passif financier à long terme devenu exigible parce que l'entité n'a pas respecté une condition du contrat de prêt à la date de reporting soit classé comme courant à la date de reporting, même si, après la date de reporting et avant l'approbation des états financiers, le prêteur a renoncé au paiement suite à cette violation. La version précédente d'IPSAS 1 imposait que ces passifs soient classés comme des passifs non courants.
- IN17. La présente Norme précise que le passif est classé comme non courant si le prêteur a accepté, à la date de reporting, d'accorder un délai de paiement prenant fin au moins douze mois après la date de reporting, période pendant laquelle l'entité peut remédier à ses manquements contractuels et pendant laquelle le prêteur ne peut exiger le remboursement immédiat de l'emprunt.

## Présentation et informations à fournir

### État de la performance financière

IN18. La présente Norme définit les dispositions relatives à la présentation du solde net de la période. Auparavant, ces obligations figuraient dans IPSAS 3.

IN19. La présente Norme n'exige pas la présentation des postes suivants dans l'état de la performance financière:

- le solde des activités opérationnelles;
- le solde des activités ordinaires; et
- les éléments extraordinaires.

L'ancienne IPSAS 1 exigeait la présentation de ces postes.

IN20. La présente Norme impose la présentation séparée, dans l'état de la performance financière, du solde de l'entité pour la période, selon les deux catégories suivantes : « solde attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante » et « solde attribuable aux intérêts minoritaires .» L'ancienne IPSAS 1 ne contenait pas ces dispositions de présentation.

### État des variations de l'actif net / situation nette

IN21. La présente Norme impose la présentation, dans l'état des variations de l'actif net / situation nette, du montant total des revenus et des charges de l'entité pour la période (y compris les montants comptabilisés directement dans l'actif net / situation nette), en mentionnant séparément les montants attribuables aux intérêts minoritaires et aux détenteurs de l'entité contrôlante. L'ancienne IPSAS 1 n'exigeait pas la présentation de ces postes.

### Notes

IN22. La présente Norme requiert qu'une entité fournisse des informations relatives aux critères retenus par la direction lors de l'application des méthodes comptables de l'entité ayant l'impact le plus significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers (ex : critères retenus par la direction pour déterminer si les actifs sont des immeubles de placement), à l'exception de ceux qui concernent les valorisations. L'ancienne IPSAS 1 ne contenait pas ces exigences de présentation.

IN23. La présente Norme requiert qu'une entité présente des informations sur les hypothèses-clés concernant l'avenir, et sur les autres sources principales d'incertitude pesant sur les estimations à la date de reporting, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif des valeurs comptables des actifs et des passifs au cours de la période suivante. L'ancienne IPSAS 1 ne contenait pas ces exigences de présentation.

## Objectif

1. 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. 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

2. **La présente Norme doit s'appliquer à 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.**
3. 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 des rapports financiers adaptés à leurs besoins d'informations particuliers. 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 public tel qu'un rapport annuel. La présente Norme ne s'applique pas à l'information financière intermédiaire résumée.
4. La présente Norme s'applique de manière égale à toutes les entités, qu'elles doivent préparer ou non des états financiers consolidés ou des états financiers individuels, tels que définis dans IPSAS 6, « États financiers consolidés et individuels .»
5. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
6. La « Préface aux normes comptables internationales du secteur public » publiée par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les entreprises publiques (les « GBE, » en anglais, pour Government Business Enterprises) appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les entreprises publiques sont définies au paragraphe 7 ci-après.

## Définitions

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

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.

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.

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.

Les **charges** sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période 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.

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 récupération totale des coûts;**
- (d) **elle ne dépend pas d'un financement public permanent pour être en situation de continuité d'exploitation (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.**

**Impraticable** L'application d'une disposition est impraticable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y arriver.

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.

Les omissions ou inexactitudes d'**éléments** sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, influencer les décisions ou les évaluations des utilisateurs sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la nature et de la taille de l'omission ou de l'inexactitude, appréciée par rapport aux circonstances particulières. La taille ou la nature de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.

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

Les **notes** contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations des actifs nets / situation nette et le tableau des flux de trésorerie. Les notes fournissent des descriptions narratives ou des ventilations d'éléments présentés dans ces états, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans ces états.

Les **produits** sont les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.

**Les termes définis dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que dans les autres Normes ; ils figurent dans le glossaire des définitions, qui fait l'objet d'une publication séparée.**

#### **Entité économique**

8. Dans la présente Norme, le terme « entité économique » sert à définir, pour les besoins de l'information financière, un groupe d'entités composé de l'entité contrôlante et d'entités contrôlées.
9. D'autres termes sont parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment « entité administrative », « entité financière », « entité consolidée » et « groupe ».
10. Une entité économique peut comprendre des entités poursuivant des objectifs tant commerciaux que 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**

11. Les actifs constituent pour les entités un moyen de réaliser leurs 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**

12. 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. IPSAS 6, « États financiers consolidés et individuels » 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.

**Importance relative**

13. Évaluer si une omission ou une inexactitude peut influencer les décisions des utilisateurs, et donc s'avérer significative, impose de considérer les caractéristiques de ces utilisateurs. Les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable du secteur public et des activités économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente. En conséquence, l'évaluation doit prendre en compte dans quelle mesure des utilisateurs répondant à ces critères pourraient raisonnablement être influencés dans leur prise de décisions et l'évaluation de ces dernières.

**Actif net/situation nette**

14. L'expression « actif net/situation nette » est utilisée dans la présente Norme pour désigner le solde de l'état de la situation financière (total de l'actif 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.

**Objectif des états financiers**

15. Les états financiers sont une représentation structurée de la situation financière et de la performance financière d'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 des décisions et l'évaluation en matière d'allocation 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.

16. 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.
17. Pour satisfaire à ces objectifs, les états financiers fournissent des informations sur:
- (a) les actifs;
  - (b) les passifs;
  - (c) l'actif net / la situation nette;
  - (d) les produits;
  - (e) les charges;
  - (f) les autres variations d'actifs nets/situation nette; et
  - (g) les flux de trésorerie.
18. Si l'information contenue dans les états financiers peut s'avérer pertinente pour répondre aux objectifs du paragraphe 15, 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 la période.

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

19. La responsabilité de la préparation et de la présentation des états financiers varie au sein d'un pays mais aussi d'un pays à l'autre. En outre, il est possible qu'un pays donné 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).

20. 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**

21. **Un jeu complet d'états financiers comprend:**
- (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;**
  - (e) **Lorsque l'entité rend public son budget approuvé, une comparaison des montants budgétés et des montants réels, soit sous la forme d'un état financier complémentaire distinct, soit sous la forme d'une colonne « budget » dans les états financiers; et**
  - (f) **des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.**
22. Les composantes énumérées au paragraphe 21 sont désignées sous différentes appellations tant au sein d'un pays que d'un pays 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 peuvent comprendre des éléments dénommés « tableaux » dans certains pays.
23. 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.
24. 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. Les entités qui rendent public leur(s) budget(s) approuvé(s) doivent se conformer aux dispositions d'IPSAS 24, « Présentation des informations budgétaires dans les états financiers .» Pour les autres entités, 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 la période. Pour ces entités, il existe différentes possibilités de comparaison des informations financières avec un ou plusieurs budgets, 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) La présentation d'informations attestant 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.
25. 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 la période.
26. 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

27. **Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie d'une entité. La présentation d'une image fidèle nécessite une représentation sincère des effets des transactions, autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges exposés dans les IPSAS. L'application des Normes comptables internationales du secteur public, accompagnée de la présentation d'informations supplémentaires lorsque nécessaire, est présumée conduire à des états financiers qui donnent une image fidèle.**
28. **Une entité dont les états financiers sont conformes aux Normes comptables internationales du secteur public doit procéder à une déclaration explicite et sans réserve de cette conformité dans les notes. 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 des Normes comptables internationales du secteur public.**
29. Dans quasiment toutes les circonstances, le fait de se conformer à toutes les Normes comptables internationales du secteur public applicables permet de présenter une image fidèle. Une image fidèle impose aussi à une entité:
  - (a) de choisir et d'appliquer des méthodes comptables selon IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs. » IPSAS 3 établit une hiérarchie des indications faisant autorité, que la direction peut prendre en considération en l'absence de toute Norme spécifiquement applicable à un élément.
  - (b) de présenter des informations, y compris les méthodes comptables, de manière à fournir une information pertinente, fiable, comparable et compréhensible.
  - (c) de fournir des informations supplémentaires lorsque le respect des dispositions spécifiques des IPSAS est insuffisant pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres événements ou conditions sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière.
30. **Les méthodes comptables inappropriées ne sont corrigées ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.**
31. **Dans les circonstances extrêmement rares où la direction estime que le respect d'une disposition d'une Norme serait trompeur au point d'être**

contraire à l'objectif des états financiers décrit dans la présente IPSAS, l'entité doit s'écarter de cette disposition de la manière décrite au paragraphe 32, si le cadre réglementaire pertinent impose, ou n'interdit pas, un tel écart.

32. **Lorsqu'une entité s'écarter d'une disposition d'une Norme selon le paragraphe 31, elle doit indiquer:**
- (a) **que la direction estime 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) **qu'elle s'est conformée aux Normes comptables internationales du secteur public, à l'exception d'une disposition particulière dont elle s'est écartée afin de parvenir à la présentation d'une image fidèle;**
  - (c) **le titre de la Norme dont l'entité s'est écartée, la nature de l'écart, y compris le traitement qui aurait été requis selon la Norme, la raison pour laquelle ce traitement serait trompeur en la circonstance, au point d'être contraire à l'objectif des états financiers défini dans la présente Norme, et le traitement appliqué; et**
  - (d) **pour chaque période présentée, l'effet financier de l'écart sur chaque élément des états financiers qui aurait été présenté si la disposition avait été respectée.**
33. **Lorsqu'une entité s'est écartée d'une disposition d'une Norme au cours d'une période précédente et que cet écart affecte les montants comptabilisés dans les états financiers de la période en cours, elle doit fournir les informations définies aux paragraphes 32(c) et (d).**
34. Le paragraphe 33 s'applique par exemple lorsqu'une entité s'est écartée au cours d'une période précédente d'une disposition d'une Norme lors de l'évaluation d'actifs ou de passifs et que cet écart affecte l'évaluation des variations des actifs et des passifs comptabilisés dans les états financiers de la période en cours.
35. **Dans les circonstances extrêmement rares où la direction estime que le respect d'une disposition d'une Norme serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers, décrit dans la présente Norme, mais où le cadre réglementaire pertinent interdit un tel écart, l'entité doit réduire, autant que possible, le caractère trompeur perçu du respect de cette disposition, en fournissant les informations suivantes:**
- (a) **le titre de la Norme en question, la nature de la disposition, la raison pour laquelle la direction a conclu que le respect de cette disposition est trompeur en la circonstance, au point d'être**

**contraire à l'objectif des états financiers énoncé dans la présente Norme; et**

- (b) **pour chaque période présentée, les ajustements à chaque élément des états financiers, qu'il serait nécessaire de faire selon la direction, pour donner une image fidèle.**
36. Pour les besoins des paragraphes 31 à 35, un élément d'information serait contraire à l'objectif des états financiers s'il ne donnait pas une image fidèle des transactions, autres événements et conditions qu'il est censé représenter ou que l'on pourrait raisonnablement s'attendre à le voir représenter, de sorte qu'il pourrait influencer les décisions prises par les utilisateurs des états financiers. Au moment d'apprécier si le respect d'une disposition spécifique d'une Norme serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers, énoncé dans la présente Norme, la direction examine:
- (a) pourquoi l'objectif des états financiers n'est pas atteint dans ces circonstances particulières; et
  - (b) en quoi les circonstances propres à l'entité diffèrent de celles d'autres entités qui se conforment à cette disposition. Si dans des circonstances similaires, d'autres entités se conforment à la disposition, il existe une présomption réfutable que le respect de la disposition par l'entité ne serait pas trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers décrits dans la présente Norme.
37. Les écarts par rapport aux Normes comptables internationales du secteur public en vue de se conformer aux dispositions réglementaires ou légales d'information financière dans un pays donné ne sont pas des écarts contraires à l'objectif des états financiers, décrit dans la présente Norme, comme indiqué au paragraphe 31. Si ces écarts sont significatifs, une entité ne peut pas prétendre se conformer aux Normes comptables internationales du secteur public.

#### **Continuité d'activité**

38. **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 ont 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'exploitation, 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'exploitation.**

39. 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 concernant l'avenir, soit un horizon minimal, bien que non limitatif, de douze mois à compter de la date d'autorisation de la publication des états financiers.
40. 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. Par 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 de l'activité de l'entité.
41. 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, aux estimations de produits ou la probabilité de la poursuite de financement par l'État, et aux sources potentielles de financement de remplacement, avant de pouvoir conclure si l'hypothèse de continuité de l'activité est appropriée.

**Cohérence de la présentation**

42. **La présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées d'une période à l'autre, à moins:**

- (a) **qu'il soit apparent, suite à un changement important de la nature des activités de l'entité ou à un examen de la présentation de ses états financiers, qu'une autre présentation ou classification serait plus adéquate eu égard aux critères de sélection et d'application des méthodes comptables selon IPSAS 3; ou**
  - (b) **qu'une Norme comptable internationale du secteur public impose un changement de présentation.**
43. 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.
44. Une entité ne modifie la présentation de ses états financiers que si la présentation modifiée fournit des informations fiables et plus pertinentes pour les utilisateurs des états financiers et si la structure modifiée est susceptible de perdurer, de manière à ne pas affecter la comparabilité. Lorsque de tels changements de présentation sont réalisés, une entité reclasse ses informations comparatives selon les paragraphes 55 et 56.

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

45. **Chaque catégorie significative d'éléments similaires doit faire l'objet d'une présentation séparée dans les états financiers. Les éléments de nature ou de fonction dissemblables sont présentés séparément, sauf s'ils sont non significatifs.**
46. Les états financiers résultent du traitement d'un nombre important de transactions ou autres événements qui sont regroupés en catégories selon leur nature ou leur fonction. Le stade final du processus de regroupement et de classification est la présentation de données condensées et ordonnées formant des postes se retrouvant dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net / situation nette, le tableau des flux de trésorerie ou les notes. Un poste qui, pris individuellement, n'est pas d'une importance significative, est regroupé avec d'autres postes soit dans le corps des états financiers soit dans les notes. Un élément dont le montant n'est pas suffisamment significatif pour justifier une présentation séparée dans le corps des états financiers peut néanmoins être suffisamment significatif pour faire l'objet d'une présentation séparée dans les notes.

47. L'application du 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 non significatives.

#### Compensation

48. **Les actifs, passifs, revenus et charges ne doivent pas être compensés sauf si cette compensation est imposée ou autorisée par une Norme comptable internationale du secteur public.**
49. Il est important de fournir des informations séparées sur les actifs, passifs, revenus et charges. La compensation dans l'état de la performance financière ou dans l'état de la situation financière, sauf lorsque la compensation traduit la nature de la transaction ou autre événement, ne permet aux utilisateurs, ni de comprendre les transactions ou autres événements et conditions qui se sont produits, ni d'évaluer les flux de trésorerie futurs de l'entité. L'évaluation d'actifs nets de réductions de valeur (par exemple des dépréciations au titre de l'obsolescence des stocks et de créances douteuses) n'est pas considérée comme une compensation.
50. IPSAS 9, « Produits des opérations avec contrepartie directe » définit les produits et impose de les évaluer à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir, en tenant compte du montant des remises sur les prix ou les quantités accordées par l'entité. Dans le cadre de ses activités ordinaires, une entité effectue d'autres transactions qui ne génèrent pas de produits mais qui découlent des principales activités génératrices de produits. Les résultats de ces transactions sont présentés, lorsque cette présentation traduit la nature de la transaction ou d'un autre événement, en compensant le revenu par les charges qui lui sont liées et qui seraient générées par la même transaction. Par 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 charges liées à une provision comptabilisée selon IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » et qui sont remboursées selon un accord contractuel passé avec un tiers (par exemple un contrat de garantie d'un fournisseur), peuvent être enregistrées pour le montant net du remboursement correspondant.
51. De plus, les profits et pertes dégagés sur un ensemble de transactions similaires sont enregistrés pour leur montant global ; c'est le cas par exemple, des profits et des pertes de change ou des profits et des pertes sur instruments financiers détenus à des fins de transaction. De tels pertes et profits font toutefois l'objet d'une présentation séparée lorsqu'ils sont significatifs.

52. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 2, « Tableaux des flux de trésorerie », traite de la compensation des flux de trésorerie.

### **Informations comparatives**

53. **Sauf autorisation ou disposition contraire d'une Norme comptable internationale du secteur public, les informations relatives à la période précédente doivent être présentées à titre comparatif pour leurs montants inscrits dans les états financiers antérieurs. Des informations comparatives sous forme narrative et descriptive doivent être incluses lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de la période.**
54. Dans certains cas, des commentaires fournis dans les états financiers pour la (les) période(s) antérieure(s) continuent d'être pertinents pour la période. 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 la période. Les utilisateurs bénéficient de l'information selon laquelle il y avait une incertitude à la date de reporting de la période antérieure et de la communication des mesures qui ont été prises au cours de la période pour lever cette incertitude.
55. **Lors d'une modification de la présentation ou de la classification des postes dans les états financiers, les montants comparatifs doivent être reclassés sauf si ce reclassement est impraticable. Lorsqu'elle reclasse des montants comparatifs, une entité doit fournir des informations sur:**
- (a) **la nature du reclassement;**
  - (b) **le montant de chaque élément ou catégorie d'éléments reclassé(e); et**
  - (c) **la raison du reclassement.**
56. **Lorsqu'il est impraticable de reclasser les montants comparatifs, l'entité doit donner des informations sur:**
- (a) **la raison de l'impossibilité de reclassement des montants; et**
  - (b) **la nature des ajustements qui auraient été apportés si les montants avaient fait l'objet d'un reclassement.**
57. L'amélioration de la comparabilité des informations entre périodes peut aider les utilisateurs à prendre et à évaluer des décisions, particulièrement en leur permettant d'apprécier les tendances qui se manifestent dans l'information financière à des fins prédictives. Dans certaines circonstances, il est impraticable de reclasser des informations comparatives d'une période antérieure déterminée pour aboutir à la comparabilité avec la période en cours. Il est possible, par exemple, qu'au cours de la (des) période(s) antérieure(s), les données n'aient pas été collectées d'une manière permettant leur

reclassement et il est possible que l'on ne soit pas en mesure de reconstituer l'information.

58. En cas de changement de méthode comptable ou de correction d'une erreur, IPSAS 3 traite des ajustements imposés au titre de l'information comparative.

## Structure et contenu

### Introduction

59. La présente Norme impose de fournir des informations particulières dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, de l'état des variations de l'actif net / situation nette, et impose une information spécifique pour certains postes dans le corps de ces états ou dans les notes. IPSAS 2 indique les dispositions pour la présentation d'un tableau des flux de trésorerie.
60. La présente Norme utilise parfois le terme « informations à fournir » dans une acception large, comprenant à la fois les informations présentées directement dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net / situation nette et le tableau des flux de trésorerie, ainsi que celles présentées dans les notes. D'autres normes comptables internationales du secteur public imposent également la publication d'informations spécifiques. Sauf disposition contraire dans la présente Norme ou dans une autre Norme, ces informations sont à présenter soit dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations des capitaux propres ou le tableau des flux de trésorerie (selon le cas), soit dans les notes.

### Identification des états financiers

61. **Les états financiers doivent être clairement identifiés et doivent se distinguer des autres informations figurant dans le même document publié.**
62. 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 qui ne relèvent pas de ces dispositions.
63. **Chacune des composantes des états financiers doit être clairement identifiée. En outre, les informations énumérées ci-après doivent être présentées de façon bien évidente et répétées si cela est nécessaire à une bonne compréhension des informations présentées:**
- (a) **La dénomination de l'entité présentant les états financiers ou tout autre mode d'identification de l'entité présentant les états**

- financiers, et toute modification de cette information intervenue depuis la date de reporting;**
- (b) **le fait que les états financiers concernent l'entité individuelle ou l'entité économique;**
  - (c) **la date de reporting ou la période couverte par les états financiers selon ce qui est le plus approprié pour la composante en question des états financiers;**
  - (d) **la monnaie de présentation telle que définie dans IPSAS 4, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères »; et**
  - (e) **le niveau d'arrondi retenu pour la présentation des montants dans les états financiers.**
64. Les dispositions du paragraphe 63 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 présentation électronique des états financiers, un système de pages séparées n'est pas toujours utilisé; les éléments listés ci-dessus sont alors présentés suffisamment fréquemment pour permettre une bonne compréhension des informations contenues dans les états financiers.
65. 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 omission d'informations significatives.

#### **Période de reporting**

66. **Les états financiers doivent être présentés au minimum une fois par an. Lorsqu'une entité modifie sa date de reporting et présente ses états financiers annuels pour une période plus longue ou plus courte qu'une année, outre la durée de la période couverte par les états financiers, elle doit indiquer:**
- (a) **la raison pour laquelle elle opte pour une période plus longue ou plus courte; et**
  - (b) **le fait que les chiffres comparatifs de certains états tels que l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net / situation nette, le tableau des flux de trésorerie et les notes liées ne sont pas totalement comparables.**
67. 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 la période 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.

68. 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 période d'un an.

### Célérité

69. 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 nombreux pays, la législation et la réglementation fixent des dates limites plus spécifiques.

## État de la situation financière

### Distinction entre les éléments courants et non courants

70. **Conformément aux paragraphes 76 à 87, une entité doit présenter séparément dans son état de situation financière les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants, sauf lorsqu'une présentation selon le critère de liquidité apporte des informations fiables et plus pertinentes. Lorsque cette exception s'applique, tous les actifs et passifs doivent être généralement présentés par ordre de liquidité.**
71. **Quelle que soit la méthode de présentation adoptée, pour chaque ligne d'éléments d'actif et de passif comprenant des montants qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler (a) au plus tard dans les douze mois à compter de la date de reporting et (b) au-delà de douze mois après la date de reporting ; l'entité doit indiquer le montant qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler au-delà de douze mois.**
72. 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.

73. Pour certaines entités, telles que des institutions financières, une présentation des actifs et des passifs par ordre croissant ou décroissant de liquidité apporte une information fiable et plus pertinente qu'une présentation distinguant les éléments courants des éléments non courants, parce que l'entité ne fournit pas des biens ou services au cours d'un cycle d'exploitation clairement identifiable.
74. L'application du paragraphe 70 permet à une entité de présenter certains de ses actifs et de ses passifs en distinguant les éléments courants des éléments non courants, et d'autres par ordre de liquidité lorsque cette présentation apporte des informations fiables et plus pertinentes. La nécessité de mixer les modes de présentation pourrait se faire sentir lorsqu'une entité exerce des activités diverses.
75. Les informations relatives aux dates attendues de réalisation des actifs et des passifs sont utiles pour évaluer la liquidité et la solvabilité d'une entité. IPSAS 15, « Instruments financiers : Informations à fournir et Présentation » impose d'indiquer la date d'échéance des actifs 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**

76. **Un actif doit être classé en tant qu'actif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants:**
  - (a) **il est destiné à être réalisé, vendu ou consommé le cadre du cycle normal de l'exploitation de l'entité;**
  - (b) **il est détenu principalement aux fins d'être négocié;**
  - (c) **il est destiné à être réalisé dans les douze mois suivant la date de reporting; ou**
  - (d) **il s'agit de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie (tels que définis dans IPSAS 2, « Tableaux des flux de trésorerie »), sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois à compter de la date de reporting.**

**Tous les autres actifs doivent être classés comme non courants.**

77. La présente Norme regroupe sous le terme « d'actifs non courants » les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles et les actifs financiers qui sont destinés à être détenus pour une longue durée. Elle n'interdit pas l'utilisation d'autres descriptions dans la mesure où leur sens est clair.
78. 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. Lorsque le cycle normal d'exploitation d'une entité n'est pas clairement identifiable, sa durée présumée est fixée à douze mois.
79. Les actifs courants comprennent les actifs tels que les impôts à recevoir, les redevances, les amendes et autres droits dus, les stocks et les revenus des actifs financiers de la période 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 suivant la date de reporting. Les actifs courants englobent également les actifs détenus essentiellement aux fins d'être négociés (des indications sur la classification des actifs financiers figurent dans les normes comptables nationales ou internationales pertinentes relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des instruments financiers) ainsi que la part courante des actifs financiers non courants.

#### Passifs courants

80. **Un passif doit être classé en tant que passif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants:**
- (a) **l'entité s'attend à régler le passif au cours de son cycle d'exploitation normal;**
  - (b) **il est détenu principalement aux fins d'être négocié;**
  - (c) **il est à régler dans un délai de douze mois suivant la date de reporting; ou**
  - (d) **l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pour au moins douze mois à compter de la date de reporting.**

**Tous les autres passifs doivent être classés comme non courants.**

81. Certains passifs courants tels que les transferts dus par l'État, certaines dettes liées au personnel et d'autres coûts opérationnels font partie du 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 après la date de reporting. Le même cycle opérationnel sert pour la classification des actifs et des passifs d'une

entité. Lorsque le cycle normal d'exploitation d'une entité n'est pas clairement identifiable, sa durée présumée est fixée à douze mois.

82. D'autres passifs courants qui ne sont pas réglés dans le cadre du cycle d'exploitation normal, mais qui doivent être réglés dans les douze mois à compter de la date de reporting ou sont détenus essentiellement en vue d'être négociés. Ceci est le cas des passifs financiers classés comme détenus à des fins de transaction (des indications sur la classification des passifs financiers figurent dans les normes comptables internationales du secteur public pertinente relatives à la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers), des découverts bancaires, et de la partie à court terme des passifs financiers non courants, des dividendes à payer, des impôts sur le résultat et des autres crédeurs non commerciaux. Les passifs financiers qui assurent un financement à long terme (c'est-à-dire qui ne font pas partie du fonds de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entité) et qui ne doivent pas être réglés dans les douze mois à compter de la date de reporting, sont des passifs non courants, sous réserve des paragraphes 85 et 86.
83. Une entité classe ses passifs financiers en passifs courants lorsqu'ils doivent être réglés dans les douze mois qui suivent la date de reporting, même si:
- (a) l'échéance d'origine était fixée à plus de douze mois; et
  - (b) un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements à long terme est conclu après la date de reporting et avant la date d'autorisation de publication des états financiers.
84. Si une entité envisage, et a toute latitude, de refinancer ou de renouveler une obligation pour au moins douze mois après la date de reporting en vertu d'une facilité de prêt existante, elle classe l'obligation comme non courante, même si celle-ci doit normalement arriver à échéance dans un délai plus court. Toutefois, lorsque le refinancement ou le renouvellement de l'obligation ne relève pas de la seule discrétion de l'entité (par exemple parce qu'il n'existe pas d'accord de refinancement), le potentiel de refinancement n'est pas pris en compte et l'obligation est classée en tant qu'élément courant.
85. Lorsqu'une entité n'a pas respecté un engagement prévu dans le cadre d'accords d'emprunt à long terme, avant ou à la date de reporting, avec pour effet de rendre le passif remboursable à vue, ce passif est classé en tant que passif courant, même si le prêteur a accepté, après la date de reporting mais avant l'autorisation de publication des états financiers, de ne pas exiger le paiement suite à ce manquement. Le passif est classé en tant que passif courant parce qu'à la date de reporting, l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement de ce passif pendant au moins douze mois à compter de cette date.
86. Cependant, le passif est classé comme non courant si le prêteur a accepté, à la date de reporting, d'octroyer un délai de grâce prenant fin au plus tôt douze

mois après la date de reporting, période pendant laquelle l'entité peut remédier à ses manquements et pendant laquelle le prêteur ne peut exiger le remboursement immédiat de l'emprunt.

87. Dans le cas des emprunts classés en tant que passifs courants, si les événements suivants se produisent entre la date de reporting et la date d'autorisation de publication des états financiers, ces événements remplissent les conditions de présentation comme événements ne donnant pas lieu à un ajustement des états financiers, selon IPSAS 14, « Événements postérieurs à la date de reporting »:
- (a) refinancement à long terme;
  - (b) régularisation d'un manquement relatif à un contrat d'emprunt à long terme; et
  - (c) l'octroi par le prêteur d'un délai de grâce afin de régulariser un manquement relatif à un contrat d'emprunt à long terme, prenant fin au moins douze mois après la date de reporting.

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

88. **Au minimum, l'état de la situation financière doit comporter des postes présentant les montants suivants:**
- (a) **immobilisations corporelles;**
  - (b) **immeubles de placement;**
  - (c) **immobilisations incorporelles;**
  - (d) **actifs financiers (à l'exclusion des montants indiqués selon (e), (g), (h) et (i));**
  - (e) **participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;**
  - (f) **stocks;**
  - (g) **créances recouvrables issues d'opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts);**
  - (h) **créances issues d'opérations avec contrepartie directe;**
  - (i) **trésorerie et équivalents de trésorerie;**
  - (j) **taxes et transferts dus;**
  - (k) **dettes issues d'opérations avec contrepartie directe;**
  - (l) **provisions;**
  - (m) **passifs financiers (à l'exclusion des montants indiqués selon (j), (k) et (l));**

- (n) **intérêts minoritaires, présentés au sein de l'actif net / situation nette; et**
  - (o) **l'actif net / situation nette attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante.**
89. **Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés dans l'état de la situation financière lorsqu'une telle présentation est pertinente pour comprendre la situation financière de l'entité.**
90. La présente Norme ne prescrit aucun ordre ou format de présentation des éléments des états financiers. Le paragraphe 88 fournit simplement une liste des éléments qui sont suffisamment différents de par leur nature ou leur fonction pour justifier d'être présentés séparément dans l'état de la situation financière. Des exemples de format sont présentés dans le Guide d'application 1 de la présente Norme. De plus:
- (a) des postes sont rajoutés lorsque la taille, la nature ou la fonction d'un élément ou le regroupement d'éléments similaires justifient une présentation séparée pour comprendre la situation financière de l'entité; et
  - (b) les descriptions des postes utilisées et la classification ou le regroupement d'éléments similaires peuvent être modifiés selon la nature de l'entité et ses transactions afin de fournir des informations nécessaires à la compréhension de la situation financière de l'entité.
91. 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;
  - (b) de la fonction des actifs au sein de l'entité; et
  - (c) des montants, de la nature et de l'échéance des passifs;
92. L'utilisation de bases d'évaluation différentes pour différentes catégories d'actifs donne à penser que leur nature ou leur fonction diffère et que, par conséquent, ils doivent être présentés dans des postes distincts. À titre d'exemple, différentes catégories d'immobilisations corporelles peuvent être comptabilisées à leur coût ou à leur montant réévalué selon IPSAS 17, « Immobilisations corporelles ».

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

93. **L'entité doit indiquer, soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes, les subdivisions complémentaires des postes présentés, classées d'une manière adaptée à l'activité de l'entité.**

94. Le niveau de détail de ces subdivisions dépend des dispositions des Normes comptables internationales du secteur public et de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. Les facteurs énoncés au paragraphe 91 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 sont ventilées par catégorie selon IAS 17;
  - (b) Les créances sont ventilées en montants à recevoir des usagers, taxes et autres produits des opérations sans contrepartie directe, créances à recevoir des parties liées, paiements d'avance et autres montants;
  - (c) les stocks sont subdivisés, selon IPSAS 12, « 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 ventilées en provisions relatives aux avantages du personnel et autres éléments; et
  - (f) les composants de l'actif net/situation nette sont ventilés en apports en capital, soldes cumulés, et réserves.
95. **Lorsqu'une entité n'a pas de capital social, elle doit fournir, soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes, des informations concernant l'actif net / situation nette, en montrant séparément:**
- (a) **les apports en capital, à savoir le total cumulé à la date de reporting des apports des contributeurs, diminué des distributions aux contributeurs;**
  - (b) **les soldes cumulés;**
  - (c) **les réserves, y compris une description de la nature et de l'objet de chacune des réserves figurant dans l'actif net/situation nette ;**
  - (d) **Intérêts minoritaires.**
96. 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 issue d'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.
97. 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.

98. **Lorsqu'une entité a un capital constitué de parts, outre les informations visées au paragraphe 95, elle doit fournir soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes annexes, les informations suivantes:**
- (a) **pour chaque catégorie de capital:**
    - (i) **le nombre de parts autorisées;**
    - (ii) **le nombre d'actions émises et entièrement libérées et le nombre d'actions émises et non entièrement libérées;**
    - (iii) **la valeur nominale des actions ou le fait que les actions 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 actions de l'entité détenues par elle-même ou par ses entités contrôlées ou entreprises associées; et**
    - (vii) **les actions réservées pour une émission dans le cadre d'options et de contrats de vente d'actions, y compris les modalités et les montants; et**
  - (b) **une description de la nature et de l'objet de chacune des réserves figurant dans l'actif net/situation nette.**

## État de la performance financière

### Solde de la période

99. **Tous les éléments de revenus et de charges comptabilisés au cours d'un exercice doivent être inclus dans le solde, à moins qu'une Norme comptable internationale du secteur public n'impose un traitement différent.**
100. En règle générale, tous les éléments de revenus et de charges comptabilisés au cours d'un exercice doivent être inclus dans le solde. Cette disposition inclut les effets des changements d'estimations comptables. Toutefois, il peut exister des circonstances où certains éléments peuvent être exclus du solde de la période. IPSAS 3 traite de deux circonstances de ce type : la correction d'erreurs et l'effet des changements de méthodes comptables.
101. Les autres normes traitent des éléments susceptibles de répondre à la définition de revenu ou de charge figurant dans la présente Norme, mais qui

sont généralement exclus du solde. C'est le cas, par exemple, des surplus de réévaluation (voir IPSAS 17), de certains profits ou pertes résultant de la conversion des états financiers d'une activité étrangère (voir IPSAS 4) et des profits ou pertes résultant de la réévaluation d'actifs financiers disponibles à la vente (les indications sur l'évaluation des actifs financiers figurent dans les normes nationales ou internationales pertinentes relatives à la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers).

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

102. **Au minimum, l'état de la performance financière doit comporter des postes présentant les montants suivants au titre de la période:**
  - (a) **Produit des activités ordinaires;**
  - (b) **Charges financières ;**
  - (c) **La quote-part dans le résultat des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;**
  - (d) **Les profits ou pertes avant impôts comptabilisés lors de la cession des actifs ou l'extinction de passifs attribuables à des activités abandonnées; et**
  - (e) **Solde.**
103. **Les postes suivants doivent être indiqués dans l'état de la performance financière en tant qu'affectations du solde de la période:**
  - (a) **le solde attribuable aux intérêts minoritaires; et**
  - (b) **le solde attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante.**
104. **Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés dans l'état de la performance financière lorsqu'une telle présentation est pertinente pour comprendre la performance financière de l'entité.**
105. Dans la mesure où, 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, la communication des éléments de performance financière aide à comprendre la performance financière 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 ordre de présentation sont modifiées si nécessaire afin d'expliquer les éléments de performance. Les facteurs à prendre en considération sont l'importance relative, la nature et la fonction des composantes des produits et des charges. Les éléments de produits et de charges ne sont compensés que lorsque les critères énoncés au paragraphe 48 sont réunis.

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

106. **Lorsque des postes de produits et de charges sont significatifs, leur nature et leur montant sont détaillés séparément.**
107. Les circonstances pouvant donner lieu à la présentation séparée des éléments de produits et de charges comprennent:
- (a) les dépréciations des stocks à la valeur de réalisation nette ou des immobilisations corporelles à la valeur recouvrable ou à la valeur de service recouvrable, selon les cas, ainsi que la reprise de telles dépréciations;
  - (b) les restructurations des activités d'une entité et la reprise de provisions comptabilisées pour faire face aux coûts de restructuration;
  - (c) les sorties d'immobilisations corporelles;
  - (d) les privatisations ou autres sorties de placements;
  - (e) les activités abandonnées;
  - (f) les règlements de litiges; et
  - (g) les autres reprises de provisions.
108. **L'entité doit indiquer, soit dans l'état de la performance financière soit dans les notes, les subdivisions des revenus globaux, classées d'une manière adaptée à l'activité de l'entité.**
109. **Une entité doit présenter, soit dans l'état de performance financière soit dans les notes, une analyse des charges en utilisant une classification reposant soit sur la nature des charges, soit sur leur fonction au sein de l'entité, en choisissant la méthode qui fournit des informations fiables et plus pertinentes.**
110. Les entités sont encouragées à présenter l'analyse du paragraphe 109 dans l'état de la performance financière.
111. Les charges sont 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. Cette analyse est fournie selon l'une des deux manières suivantes.
112. La première forme d'analyse est appelée méthode des charges par nature. Elle consiste à regrouper les charges de l'état de performance financière selon leur nature (par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, avantages du personnel, dépenses de publicité), et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entité. Cette méthode peut être simple à appliquer car elle ne nécessite aucune affectation des

charges aux différentes fonctions. Voici un exemple de classification selon la méthode des charges par nature:

Produit des activités ordinaires		X
Coût des avantages du personnel	X	
Dotations aux amortissements et dépréciation	X	
Autres charges	<u>X</u>	
Total des charges		<u>(X)</u>
Excédent		<u><u>X</u></u>

113. Le deuxième type d'analyse est la méthode de classement des charges par fonction, et classe les charges selon le programme ou l'objectif pour lequel elles ont été consenties. Cette méthode peut fournir des informations plus pertinentes pour les utilisateurs que la classification des charges par nature mais l'affectation des coûts aux différentes fonctions peut nécessiter des affectations arbitraires et implique une part d'appréciation considérable. Un exemple de classification selon la méthode des charges par fonction est le suivant:

Produit des activités ordinaires		X
Charges :		
Charges liées aux soins de santé :		(X)
Charges de formation		(X)
Autres charges		<u>(X)</u>
Excédent		<u><u>X</u></u>

114. 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.
115. **Les entités classant les charges par fonction doivent fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges, y compris les dotations aux amortissements et les charges liées aux avantages du personnel.**
116. Le choix entre la méthode des charges par fonction et la méthode des charges par nature dépend de facteurs à la fois historiques et réglementaires ainsi qu'à la nature de l'entité. Ces deux méthodes fournissent une indication des coûts pouvant être soumis à des variations directes ou indirectes, en fonction de la production de l'entité. Comme chacune des deux méthodes de présentation comporte des avantages selon les types d'entités, la présente Norme impose à la direction de sélectionner la présentation la plus pertinente et la plus fiable. Des indications relatives à la signification de l'expression « avantages du

personnel ,» spécifiée au paragraphe 115, figurent dans les normes comptables nationales ou internationales pertinentes relatives à ce sujet.

117. **Lorsqu'une entité verse un dividende ou une distribution assimilée 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 l'état des variations de l'actif net / situation nette, soit dans les notes, le montant des dividendes ou des distributions assimilées comptabilisé au titre des distributions aux détenteurs des parts de l'entité pendant la période, ainsi que le montant correspondant par part.**

**État des variations de l'actif net / situation nette**

118. **Une entité doit présenter un état des variations de l'actif net / situation nette présentant:**
- (a) **le solde de la période;**
  - (b) **chacun des éléments de revenus et de charges de la période comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette, conformément aux autres Normes, ainsi que le total de ces éléments;**
  - (c) **le total des revenus et des charges de la période (calculé comme la somme de (a) et (b)), présentant séparément les montants totaux attribuables aux détenteurs de l'entité contrôlante et aux intérêts minoritaires; et**
  - (d) **pour chaque composante de l'actif net / situation nette présenté séparément, les effets des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs comptabilisées en conformité avec IPSAS 3.**
119. **Une entité doit présenter aussi, soit dans l'état des variations de l'actif net / situation nette, soit dans les notes:**
- (a) **les montants des transactions avec les détenteurs de parts agissant en cette qualité, en présentant séparément les distributions aux détenteurs;**
  - (b) **le solde des excédents ou des déficits cumulés au début de la période et à la date de reporting ainsi que les variations survenant pendant la période; 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 variation séparément.**

120. Les variations de l'actif net / situation nette d'une entité entre deux dates de reporting reflètent l'augmentation ou la diminution de l'actif net de l'entité au cours de la période.
121. La variation totale de l'actif net/situation nette pendant une période représente le solde total pour la période, les autres revenus 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 en cette qualité.
122. 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.
123. La présente Norme impose que tous les éléments de revenus et de charges comptabilisés au cours d'un exercice doivent être inclus dans le solde, à moins qu'une autre Norme comptable internationale du secteur public n'impose un traitement différent. D'autres Normes exigent que certains éléments (comme les écarts de réévaluations et dépréciations, certaines différences de conversion de monnaies étrangères) soient comptabilisés directement en tant que variation de l'actif net / situation nette. Puisqu'il est important de prendre en considération tous les éléments de revenus et de charges dans l'évaluation des variations de la situation financière d'une entité entre deux dates de reporting, la présente Norme impose la présentation d'un état des variations de l'actif net / situation nette qui mette en évidence le total des produits et des charges de l'entité, y compris ceux qui sont comptabilisés directement dans l'actif net / situation nette.
124. IPSAS 3 impose, dans la mesure du possible, des ajustements rétroactifs pour refléter les changements de méthodes comptables, sauf lorsque les dispositions transitoires d'une autre Norme comptable internationale du secteur public imposent un autre traitement. IPSAS 3 impose également d'effectuer de manière rétrospective, dans la mesure du possible, des retraitements destinés à corriger les erreurs. Les ajustements et retraitements rétroactifs sont effectués sur le solde des excédents ou des déficits cumulés, sauf si une Norme comptable internationale du secteur public impose l'ajustement rétrospectif d'une autre composante de l'actif net / situation nette. Le paragraphe 118(d) impose de présenter dans l'état de variation de l'actif net / situation nette l'ajustement total opéré sur chaque composante de l'actif net / situation nette fournie résultant de chacun des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs. Ces ajustements sont présentés pour chaque période antérieure et pour le début de la période en cours.

125. Les dispositions des paragraphes 118 et 119 peuvent être satisfaites en recourant à une présentation en colonnes permettant de rapprocher le solde d'ouverture du solde de clôture de chacun des éléments de l'actif net / situation nette. Une autre solution consiste à présenter uniquement les éléments définis au paragraphe 118 dans l'état des variations de l'actif net / situation nette. Dans cette approche, les éléments décrits au paragraphe 119 sont présentés dans les notes.

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

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

### **Notes**

#### **Structure**

127. **Les notes doivent:**
- (a) **présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques utilisées selon les paragraphes 132 à 139;**
  - (b) **indiquer les informations imposées par les normes comptables internationales du secteur public qui ne sont pas présentées dans l'état de la position financière, l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net / situation nette ou le tableau des flux de trésorerie; et**
  - (c) **fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net / situation nette ou le tableau des flux de trésorerie, mais qui sont nécessaires pour comprendre chacun d'entre eux.**
128. **Dans la mesure du possible, les notes doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes de l'état de la situation financière, de l'état de la performance financière, de l'état des variations de l'actif net / situation nette et du tableau des flux de trésorerie doit renvoyer à une information correspondante dans les notes.**
129. 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 28);
  - (b) un résumé des principales méthodes comptables appliquées (voir paragraphe 132);
  - (c) des informations supplémentaires permettant de justifier les éléments présentés dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net / situation nette ou le tableau des flux de trésorerie en respectant l'ordre dans lequel apparaissent chacun des états et chacun des postes; et
  - (d) d'autres informations dont:
    - (i) les passifs éventuels (voir IPSAS 19) et les engagements contractuels non comptabilisés; et
    - (ii) des informations non financières, par exemple les objectifs et les méthodes de l'entité en matière de gestion des risques financiers (voir IPSAS 15).
130. 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. À titre d'exemple, des informations sur les variations de la juste valeur comptabilisées dans l'excédent ou le déficit 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, dans la mesure du possible, une structure systématique des notes est retenue.
131. Les notes fournissant des informations relatives à la base d'établissement des états financiers et aux méthodes comptables spécifiques peuvent être présentées comme une composante séparée des états financiers.

#### **Informations à fournir sur les méthodes comptables**

132. **Dans son résumé des principales méthodes comptables, une entité doit donner des informations sur:**
- (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) **les autres méthodes comptables utilisées qui sont nécessaires à une bonne compréhension des états financiers.**
133. Il est important que les utilisateurs soient informés de la (des) base(s) d'évaluation utilisée(s) dans les états financiers (par exemple coût historique, coût actuel, valeur nette de réalisation, juste valeur, valeur recouvrable ou valeur

du service recouvrable) car la base sur laquelle sont établis les états financiers affecte leur analyse de manière significative. Lorsqu'on utilise plusieurs bases d'évaluation dans les états financiers, par exemple lorsque certaines catégories d'actifs sont réévaluées, il suffit de fournir une indication des catégories d'actifs et de passifs auxquels chaque base d'évaluation est appliquée.

134. Pour décider si elle doit ou non indiquer une méthode comptable spécifique, la direction considère si le fait de fournir l'information aiderait les utilisateurs à comprendre comment les transactions, autres événements et conditions sont traduits dans la performance financière et dans la situation financière communiquées. La communication d'informations sur des méthodes comptables particulières est plus particulièrement utile pour les utilisateurs lorsque ces méthodes sont sélectionnées parmi les diverses possibilités autorisées par les Normes comptables internationales du secteur public. Un exemple en est la comptabilisation par un coentrepreneur de sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la méthode de l'intégration proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence (voir IPSAS 8, « Participations dans des coentreprises »). Certaines Normes imposent spécifiquement de fournir des informations sur des méthodes comptables particulières, y compris les options prises par la direction entre les diverses méthodes qu'elles autorisent. IPSAS 17 impose par exemple que l'entité fournisse des informations sur les bases d'évaluation utilisées pour les catégories d'immobilisations corporelles. IPSAS 5, « Coûts d'emprunt » impose de fournir des informations sur le fait que les coûts d'emprunt sont comptabilisés immédiatement en charges ou incorporés dans le coût des actifs qualifiés.
135. Chaque entité considère la nature de son activité et les méthodes que les utilisateurs de ses états financiers s'attendent à voir présentées pour ce type d'entité. À 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 sans contrepartie directe. Lorsqu'une entité réalise une part significative de son activité à l'étranger ou un nombre important de transactions en monnaies étrangères, on s'attend à ce qu'elle indique les méthodes comptables utilisées pour comptabiliser les profits et les pertes de change. Lorsque des regroupements d'entités ont eu lieu, les méthodes comptables utilisées pour déterminer le goodwill et les intérêts minoritaires sont indiquées.
136. Une méthode comptable peut être significative du fait de la nature des opérations de l'entité, même si les montants apparaissant pour la période en cours et les périodes antérieures ne sont pas significatifs. Il est également approprié de présenter toute méthode comptable significative qui n'est pas spécifiquement imposée par les Normes comptables internationales du secteur public, mais qui est retenue et appliquée selon IPSAS 3.
137. **Une entité doit fournir, dans le résumé des méthodes comptables significatives ou dans les autres notes, les jugements réalisés par la direction, à l'exclusion de ceux qui impliquent des estimations (voir**

**paragraphe 140), lors de l'application des méthodes comptables de l'entité qui ont l'impact le plus significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers.**

138. Dans le processus d'application des méthodes comptables de l'entité, la direction procède à divers jugements, autres que ceux impliquant des estimations, qui peuvent avoir un impact significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers. La direction exerce par exemple son jugement lorsqu'elle détermine:
- (a) si les actifs sont des immeubles de placement;
  - (b) si des accords portant sur la livraison de biens et / ou de services, qui impliquent nécessairement l'utilisation d'actifs dédiés constituent des contrats de location;
  - (c) si, en substance, des ventes particulières de marchandises sont des modes de financement et ne génèrent pas de produit des activités ordinaires; et
  - (d) si la substance de la relation entre l'entité présentant les états financiers et les autres entités indique que les autres entités sont contrôlées par l'entité présentant les états.
139. Certaines informations fournies selon le paragraphe 137 sont imposées par d'autres Normes. IPSAS 6, par exemple, impose à une entité de donner des informations sur les raisons pour lesquelles la part d'intérêt de l'entité ne constitue pas un contrôle de l'entreprise détenue qui n'est pas une entité contrôlée, même si plus de la moitié des droits de votes réels ou potentiels sont détenus directement ou indirectement par des entités contrôlées. IPSAS 16 impose la communication d'une information sur les critères développés par l'entité pour distinguer un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire et d'un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire, lorsque la classification du bien immobilier est difficile.

**Sources principales d'incertitude relative aux estimations**

140. **Une entité doit fournir dans les notes des informations concernant les hypothèses-clé relatives à l'avenir et les autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations à la date de reporting, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif des montants des actifs et des passifs au cours de la période suivante. Pour ces actifs et passifs, les notes doivent comprendre des détails relatifs à:**
- (a) **leur nature; et**
  - (b) **leur valeur comptable à la date de reporting.**

141. La détermination de la valeur comptable de certains actifs et passifs nécessite l'estimation des effets d'événements futurs incertains sur ces actifs et passifs à la date de reporting. Par exemple, en l'absence de prix du marché observés récemment et qui permettent d'évaluer les actifs et passifs suivants, des estimations prévisionnelles sont nécessaires pour évaluer la valeur recouvrable de certaines catégories d'immobilisations corporelles, l'incidence de l'obsolescence technologique sur les stocks et les provisions subordonnées au dénouement de litiges en cours. Ces estimations impliquent des hypothèses relatives à des éléments tels que la prise en compte des risques dans les flux de trésorerie ou les taux d'actualisation pratiqués, et l'incidence de l'évolution future des prix sur d'autres coûts.
142. Les hypothèses-clés et les autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations, qui sont présentées selon le paragraphe 140, se rapportent aux estimations qui nécessitent de la part de la direction les jugements les plus difficiles, subjectifs ou complexes. Comme le nombre de variables et d'hypothèses affectant l'éventuelle résolution future des incertitudes augmente, ces jugements deviennent de plus en plus subjectifs et complexes, et l'éventualité d'un ajustement significatif des valeurs comptables des actifs et des passifs augmente normalement en conséquence.
143. Les informations citées au paragraphe 140 ne sont pas imposées pour les actifs et passifs qui présentent un risque important de variation significative de leur valeur comptable au cours de la période suivante si, à la date de reporting, ils sont évalués à leur juste valeur sur la base de prix du marché récemment observés (leur juste valeur pourrait varier de manière significative au cours de la période suivante, mais ces variations ne découleraient pas des hypothèses ou autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations à la date de reporting).
144. Les informations à fournir au paragraphe 140 sont présentées de manière à aider les utilisateurs des états financiers à comprendre les jugements de la direction au sujet de l'avenir et des autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations. La nature et l'étendue des informations fournies varient en fonction de la nature des hypothèses et autres circonstances. Les types d'informations fournies sont par exemple:
- (a) la nature de l'hypothèse ou d'une autre incertitude d'estimation;
  - (b) la sensibilité des valeurs comptables aux méthodes, hypothèses et estimations qui forment la base de leur calcul, y compris les raisons de cette sensibilité;
  - (c) la résolution prévue d'une incertitude et l'ampleur des issues raisonnablement possibles au cours de la période suivante pour ce qui concerne les valeurs comptables des actifs et passifs affectés; et

- (d) une explication des modifications apportées aux hypothèses retenues pas le passé relatives à ces actifs et passifs, si l'incertitude perdure.
145. Lors de la communication des informations requises au paragraphe 140, il n'est pas nécessaire de donner des informations budgétaires ou des prévisions.
146. Lorsqu'il est impossible de fournir des informations sur l'ampleur des effets possibles d'une hypothèse-clé ou d'une autre source principale d'incertitude relative aux estimations à la date de reporting, l'entité indique qu'il est raisonnablement possible, compte tenu des connaissances actuelles, qu'au cours de la période suivante, les résultats différents des hypothèses retenues puissent nécessiter un ajustement significatif de la valeur comptable de l'actif ou du passif concerné. Dans tous les cas, l'entité fournit des informations sur la nature et sur la valeur comptable de l'actif ou du passif spécifique (ou de la catégorie d'actifs ou de passifs) affectés par l'hypothèse.
147. Les informations fournies au paragraphe 137 sur les jugements particuliers posés par la direction dans le processus d'application des méthodes comptables de l'entité ne concernent pas les informations fournies à propos des sources principales d'incertitude relative aux estimations dans le paragraphe 140.
148. Les informations fournies au sujet de certaines hypothèses principales qui seraient imposées dans les autres cas par le paragraphe 140 sont imposées par d'autres Normes. IPSAS 19, par exemple, impose, dans des circonstances spécifiques, de fournir des informations relatives aux principales hypothèses relatives aux événements futurs affectant les catégories de provisions. IPSAS 15 impose de fournir des informations sur les hypothèses importantes appliquées lors de l'estimation des justes valeurs des actifs et passifs financiers qui sont comptabilisés à leur juste valeur. IPSAS 17 impose de fournir des informations sur les hypothèses importantes appliquées lors de l'estimation des justes valeurs des immobilisations corporelles réévaluées.

#### Autres informations à fournir

149. **Une entité fournit les informations suivantes dans les notes:**
- (a) **le montant des dividendes ou des distributions assimilées proposés ou décidés avant l'autorisation de publication des états financiers, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que distribution aux propriétaires pendant la période, ainsi que le montant correspondant par action; et**
  - (b) **le montant de dividendes préférentiels cumulatifs, ou des distributions assimilées, non comptabilisés.**
150. **Une entité doit fournir l'information suivante, sauf si cette information est déjà communiquée par ailleurs:**

- (a) **la domiciliation et la forme juridique de l'entité, ainsi que le pays dans lequel 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) **la dénomination de l'entité contrôlante et celui de l'entité contrôlante ultime de l'entité économique (le cas échéant).**

### **Dispositions transitoires**

151. **Toutes les dispositions de la présente Norme s'appliqueront dès la date de leur première adoption, 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. Une information comparative n'est pas imposée concernant les états financiers pour lesquels la méthode de la comptabilité d'exercice est utilisée pour la première fois conformément aux Normes comptables internationales du secteur public.**
152. 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**

153. **Toute entité devra appliquer la présente Norme comptable internationale du secteur public pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.**
154. 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.

**Retrait d'IPSAS 1 (2000)**

155. La présente Norme annule et remplace IPSAS 1, « Présentation des états financiers », révisée en 2000.

## Annexe A

### Modifications apportées aux autres IPSAS

*Les modifications apportées à la présente annexe doivent être appliquées au titre de périodes annuelles ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008. Si une entité applique la présente Norme au titre d'une période antérieure, les présentes modifications doivent s'appliquer à cette période antérieure.*

- A1. Dans les Normes comptables internationales du secteur public applicables au 1<sup>er</sup> janvier 2008:
- (a) les références au « solde net » sont remplacées par des références au « solde »; et
  - (b) les références aux « notes aux états financiers » sont remplacées par des références aux « notes ».

**Annexe B****Caractéristiques qualitatives de l'information financière**

*La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.*

Le paragraphe 29 de la présente Norme exige d'une entité qu'elle présente des informations, y compris les méthodes comptables, de manière à répondre à certaines caractéristiques qualitatives. Le présent guide d'application 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. À cette fin, les utilisateurs sont supposés disposer d'une connaissance raisonnable des activités de l'entité et de l'environnement dans lequel elle opère, mais aussi consentir à étudier l'information.

Il 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 est influencée par sa nature et son importance relative.

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

### *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*

Pour qu'une information présente une image fidèle des opérations et d'autres événements, il y a lieu de la présenter conformément à la substance des opérations et autres événements, et non pas uniquement à leur forme juridique.

### *Prééminence de la substance sur la forme*

Si l'information doit présenter une image fidèle des transactions 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 la période 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 posséderaient 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**

#### *Célérité*

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, la recherche d'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 différents cas est une affaire de jugement professionnel.

## Guide d'Application – Exemple de présentation des états financiers

*Le présent guide d'application accompagne IPSAS 1 mais n'en fait pas partie intégrante.*

- IG1. 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 décrit également les éléments d'information pouvant être présentés, soit dans le corps de l'état financier concerné, soit dans les notes. Ce guide d'application fournit des exemples simples de présentation pouvant satisfaire aux dispositions de la Norme concernant la présentation de l'état de situation financière, l'état de la performance financière et les variations de l'actif net / situation réelle. L'ordre de présentation et les descriptions utilisées pour chaque poste devraient être modifiés, si nécessaire, pour parvenir à une présentation 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.
- IG2. Le modèle d'état de la situation financière est un exemple de présentation d'un état de la position financière qui fait la distinction entre les éléments courants et non courants, peut être présenté. D'autres formats peuvent également être appropriés, à condition que la distinction soit claire.
- IG3. 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.
- IG4. Les exemples ne sont pas destinés à illustrer tous les aspects des IPSAS. Ils ne comprennent pas non plus un jeu complet d'états financiers, lesquels incluraient également un tableau des flux de trésorerie, un résumé des méthodes comptables importantes et d'autres notes explicatives.

## **ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ÉNONCÉ DES MÉTHODES COMPTABLES (EXTRAIT)**

### **Entité présentant les 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 toute la période.

**ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ÉTAT DE LA SITUATION FINANCIÈRE**

AU 31 DÉCEMBRE 20X2

(en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
<b>ACTIFS</b>		
	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Actifs courants</b>		
Trésorerie et équivalents de trésorerie	X	X
Créances	X	X
Stocks	X	X
Paievements anticipés	X	X
Autres actifs courants	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Actifs non courants</b>		
Créances	X	X
Participations dans des entreprises associées	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>
<b>PASSIFS</b>		
<b>Passifs courants</b>		
Montants à payer	X	X
Emprunts à court terme	X	X
Partie courante des emprunts à long terme	X	X
Provisions à court terme	X	X
Avantages du personnel	X	X
Régimes sur complémentaires	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Passifs non courants</b>		
Montants à payer	X	X
Emprunts à long terme	X	X
Provisions à long terme	X	X
Avantages du personnel	X	X
Régimes sur complémentaires	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Total des passifs</b>	<u>X</u>	<u>X</u>

PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
<b>Actif net</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>ACTIF NET/SITUATION NETTE</b>		
Capital apporté par d'autres entités publiques	X	X
Réserves	X	X
Soldes cumulés	X	X
Intérêt minoritaire	<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)

	20X2	20X1
<b>Produit des activités ordinaires</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
Other revenue	X	X
<b>Total des produits</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Charges</b>		
Services généraux au public	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)
Ordre public et sécurité	(X)	(X)
Education	(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	(X)	(X)
Autres charges	(X)	(X)
Charges financiers	(X)	(X)
<b>Total des charges</b>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Part de l'excédent dans les sociétés associées*	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Solde de la période</b>	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
Attribuable aux :		
Détenteurs de l'entité contrôlante	X	X
Intérêts minoritaires	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

\* Ceci correspond à la part de l'excédent dans les entreprises associées attribuable aux détenteurs des entreprises associées, c'est-à-dire, après impôt et intérêts minoritaires dans les entreprises associées.

## 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)

	20X2	20X1
<b>Produit des activités ordinaires</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	X	X
<b>Total des produits</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Charges</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)
Dépréciation d'immobilisations corporelles*	(X)	(X)
Autres charges	(X)	(X)
Charges financières	(X)	(X)
<b>Total des charges</b>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Part de l'excédent dans les entreprises associées	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Solde de la période</b>	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
Attribuable aux :		
Détenteurs de l'entité contrôlante	X	X
Intérêt minoritaire	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

\* Dans un état de la performance financière dans lequel les dépenses sont classées par nature, une dépréciation des immobilisations corporelles figure en tant que poste distinct. Par contre, si les charges sont classifiées par fonction, la dépréciation est incluse dans la (les) fonction(s) auxquelles elle se rapporte.

**ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC - ÉTAT DES VARIATIONS DE  
L'ACTIF NET/SITUATION NETTE DE LA PÉRIODE  
CLÔTURÉE LE 31 DÉCEMBRE 20X2**

(en milliers d'unités monétaires)	Attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante					Intérêt minoritaire	Total Actifs nets /situation nette
	Autres Apports en capital	Autres réserves <sup>1</sup>	Ecart de conversion	Excédents cumulés (Déficits)	Total		
Solde au 31 décembre 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Changements de méthodes comptables				(X)	(X)	(X)	(X)
Solde retraité	X	X	(X)	X	X	X	X
<b>Variation des capitaux propres 20X1</b>							
Profit résultant de la réévaluation de biens immobiliers		X			X	X	X
Déficit lié à la réévaluation des placements		(X)			(X)	(X)	(X)
Écarts de change survenant lors de la conversion des activités à l'étranger			(X)		(X)	(X)	(X)
Produits nets comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette		X	(X)		X	X	X
Résultat de la période				X	X	X	X

<sup>1</sup> Les autres réserves sont décomposées par composantes, si les montants sont significatifs.

**ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC - ÉTAT DES VARIATIONS DE  
L'ACTIF NET/SITUATION NETTE DE LA PÉRIODE  
CLÔTURÉE LE 31 DÉCEMBRE 20X2**

(en milliers d'unités monétaires)	Attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante					Intérêt minoritaire	Total Actifs nets /situation nette
	Autres Apports en capital	Autres réserves <sup>1</sup>	Ecart de conversion	Excédents cumulés (Déficits)	Total		
<b>Total des produits et des charges comptabilisés au titre de la période</b>		X	(X)	X	X	X	X
<b>Solde au 31 décembre 20X1 reporté à nouveau</b>	X	X	(X)	X	X	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Solde au 31 décembre 20X1 reporté à nouveau</b>	X	X	(X)	X	X	<b>X</b>	<b>X</b>
Perte résultant de la réévaluation de biens immobiliers		(X)			(X)	(X)	(X)
Gains liés à la réévaluation des placements		X			X	X	X
Écarts de change survenant lors de la conversion des activités à l'étranger			(X)		(X)	(X)	(X)
Produits nets comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)

*suite*

**ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC - ÉTAT DES VARIATIONS DE  
L'ACTIF NET/SITUATION NETTE DE LA PÉRIODE  
CLÔTURÉE LE 31 DÉCEMBRE 20X2**

(en milliers d'unités monétaires)	Attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante				Intérêt minoritaire	Total Actifs nets /situation nette
	Autres Apports en réserves <sup>1</sup> capital	Ecart de conversion	Excédents cumulés (Déficits)	Total		
Résultat de la période			(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Total des produits et des charges comptabilisés au titre de la période</b>	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Solde au 31 décembre 20X2</b>	X	X	(X)	X	X	X

## Base des Conclusions

*La présente base des conclusions accompagne IPSAS 1, « Présentation des états financiers », mais n'en fait pas partie intégrante. Elle consigne uniquement les raisons présentées par l'IPSASB pour justifier un écart par rapport aux dispositions de la Norme comptable internationale correspondante.*

### Contexte

- BC1. Le programme de convergence des Normes internationales d'information financière (IFRS) de l'International Public Sector Accounting Standards (IPSASB) est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB consiste à faire converger les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) relatives à la méthode de la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB), lorsque cela est approprié, pour les entités du secteur public.
- BC2. Les Normes comptables internationales du secteur public relatives à la comptabilité d'exercice faisant l'objet de la convergence avec les IFRS transposent les dispositions, la structure et le contenu des IFRS, à moins qu'il n'existe une raison spécifique au secteur public justifiant un écart. Un écart par rapport à l'IFRS équivalente survient lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas appropriées au secteur public, ou lorsque l'insertion de commentaires ou d'exemples additionnels est nécessaire pour illustrer certaines dispositions dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et les IFRS équivalentes sont identifiées dans la « comparaison avec l'IFRS » figurant dans chaque IPSAS.
- BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un exposé-sondage proposant l'amendement de 13 Normes comptables internationales (IAS)<sup>1</sup> dans le cadre de son Projet d'amélioration. Les objectifs du projet général d'amélioration de l'IASB étaient de « réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les conflits au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les Normes comptables internationales finales ont été publiées en décembre 2003.
- BC4. IPSAS 1, publiée en janvier 2000, était fondée sur IAS 1 (révisée en 1997), publiée à nouveau en décembre 2003. Fin 2003, l'organisme prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)<sup>2</sup>, a lancé un Projet

<sup>1</sup> Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par l'organisme prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee. Les Normes publiées par l'IASB sont intitulées Normes internationales d'information financière (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme intégrant les normes internationales d'information financière, les normes comptables internationales et les Interprétations des normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé, plutôt que modifié, les normes comptables internationales, auquel cas l'ancien numéro de la norme comptable internationale demeure.

<sup>2</sup> Le PSC est devenu IPSASB lorsque le conseil de l'IFAC a modifié le mandat du PSC pour devenir un organisme de normalisation indépendant, en novembre 2004.

d'amélioration des IPSAS visant à faire converger les IPSAS, lorsque cela est possible, avec les normes comptables internationales correspondantes publiées en décembre 2003. En développant le projet d'amélioration des IPSAS, l'IPSASB a adopté une politique consistant à ne faire porter ces changements que sur les IPSAS liées aux changements effectués à la norme comptable internationale équivalente dans le cadre du projet d'amélioration de l'IASB. Les changements intervenus ultérieurement sur les Normes comptables internationales n'ont pas été inclus. Lorsque l'IPSAS d'origine divergeait des dispositions de la norme comptable internationale correspondante, pour mieux satisfaire les exigences d'information financière du public secteur, l'IPSASB a retenu les variations et les a identifiées dans la Comparaison avec IAS 1.

- BC5. L'IPSASB a revu l'IAS 1 améliorée et a généralement repris les raisons de l'IASB pour réviser l'IAS et les amendements effectués. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les adhérents du Service de souscription complet de l'IASB peuvent avoir accès aux Bases des Conclusions sur le site Internet de l'IASB - [www.iasb.org](http://www.iasb.org)). En de rares occasions, l'IPSASB a montré son désaccord avec les amendements effectués aux Normes comptables internationales. Par conséquent, l'IPSAS s'écarte de sa norme comptable internationale équivalente, à cet égard. La présente Base des conclusions explique les raisons de chaque écart dues aux spécificités du secteur public.
- BC6. IAS 1 a été amendée sur la base des normes internationales d'information financière publiées après décembre 2003. IPSAS 1 n'inclut pas les amendements ultérieurs découlant des Normes internationales d'information financière et publiées après décembre 2003. Ceci s'explique par le fait que l'IPSASB ne s'est pas encore fait une opinion sur l'applicabilité des exigences contenues dans ces Normes internationales d'information financière pour les entités du secteur public.

#### *Produits*

- BC7. IAS 1 utilise le terme « produits » qui n'est pas utilisé dans IPSAS 1. IPSAS 1 utilise le terme « revenu » qui correspond au terme « produits » dans les normes comptables internationales et les normes internationales d'information financière. Le terme « produits » est plus large que « revenu » puisqu'il englobe les gains s'ajoutant aux revenus. Les IPSAS n'incluent aucune définition des produits et l'introduction d'une telle définition ne faisait pas partie du projet d'amélioration ni ne figurait dans l'ED 26.

#### *Éléments extraordinaires*

- BC8. IAS 1, « Présentation des états financiers » interdit à une entité de présenter des éléments de produits et de charges comme des éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps du compte de résultat ou dans les notes annexes. L'IASB a décidé que les éléments traités comme extraordinaires résultent des risques

commerciaux normaux auxquels une entité est exposée et ne justifient pas la présentation dans une composante séparée du compte de résultat. La nature ou la fonction d'une transaction ou d'un autre événement, plus que sa fréquence, doit permettre de déterminer sa représentation dans le compte de résultat.

- BC9. La définition des éléments extraordinaires dans IPSAS 1 (2000), « Présentation des états financiers » différait de la définition incluse dans la version précédente (1993) de IAS 8, « Résultat net de la période, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables »<sup>3</sup>. Cette différence reflétait le point de vue du secteur public sur la définition d'un élément extraordinaire pour les entités du secteur public.
- BC10. La présente Norme n'exclut pas explicitement la présentation d'éléments de revenus et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps de l'état de la situation financière ou dans les notes. IAS 1 interdit à une entité de présenter des éléments de produits et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps du compte de résultat ou dans les notes. Pour l'IPSASB, les IPSAS ne devraient pas interdire aux entités de fournir des éléments extraordinaires dans les notes ou dans le corps de l'état de la performance financière. Ceci s'explique par le fait que l'IPSASB pense que la présentation d'informations relatives aux éléments extraordinaires peut être cohérente avec les objectifs et les caractéristiques qualitatives de l'information financière. Cependant, d'autres membres sont d'avis qu'il n'existe aucune raison spécifique au secteur public de s'écarter des exigences de IAS 1 en la matière. Ils ont également fait remarquer que IPSAS 1 n'interdit pas la présentation séparée d'éléments distincts des activités ordinaires d'un État, que ce soit dans les états financiers ou dans les notes, tant que ces éléments restent significatifs. Ils ne sont pas convaincus qu'il existe une raison spécifique au secteur public de s'écarter de l'interdiction de l'IASB de présenter des « éléments extraordinaires » dans les états financiers.

---

<sup>3</sup> IPSAS 1 (2000) définissait les éléments extraordinaires comme des « revenus 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 ». IAS 8 définissait les « éléments extraordinaires » comme des « produits ou charges résultant d'événements ou de transactions qui sont clairement distincts des activités ordinaires de l'entreprise et dont par conséquent on ne s'attend pas à ce qu'ils se reproduisent de manière fréquente ou régulière ».

## Tableau de Concordance

Ce tableau montre la correspondance entre le contenu de la version modifiée d'IPSAS 1 et celui de la version actuelle correspondant. Les paragraphes sont considérés comme correspondants s'ils ont le même objet général, même s'ils comportent des indications différentes.

Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1
Objectif	1
1	2
2	3
3	4
4	5
5	6
6	7
7	Aucun
8	Aucun
9	Aucun
10	11
11	12
12	14
13	15
14	16
15	17
16	18
17	19
18	20
19	21

Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1
20	22
21	23
22	24
23	25
24	26
25	27
26	28
27	30
28	31
29	Aucun
30	Aucun
31	37
32	29
33	Aucun
34	36
35	Aucun
36	Aucun
37	IPSAS 3.1 2
38	IPSAS 3.1 3

Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1
39	IPSAS 3.1 4
40	IPSAS 3.7
41	IPSAS 3.1 5
42	IPSAS 3.1 6
43	38
44	39
45	40
46	41
47	42
48	43
49	44
50	45
51	46
52	Aucun
53	47
54	48
55	48
56	49

PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1	Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1	Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1
57	50	81	78	105	109
58	51	82	79	106	110
59	52	83	80	107	111
60	53	84	81	108	112
61	54	85	82	109	113
62	55	86	83	110	114
63	57,58	87	84	111	115
64	59	88	85, 86	112	116
65	60	89	88	113	117
66	61	90	89	114	118
67	62	91	90	115	119
68	63	92	Aucun	116	120
69	64	93	91	117	121
70	65	94	92	118	122
71	66	95	93	119	123
72	67	96	94	120	125
73	68	97	95	121	126
74	69	98	96	122	127
75	70	99	97	123	128
76	71	100	98	124	Aucun
77	72	101	102,104	125	129
78	75	102	Aucun	126	130
79	76	103	105	127	131
80	77	104	108	128	132

Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1
129	133
130	134
131	135
132	136
133	150
134	151
135	152
136	153

Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1
137	154
Annexe 1	IG
Annexe 2	Annexe B
Aucun	33-35
Aucun	56
Aucun	70, 74
Aucun	87
IPSAS 3.10-12	99-101

Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1
Aucun	103
IPSAS 3.26, 28	106, 107
Aucun	124
Aucun	137-139
Aucun	140-148
Aucun	149
Aucun	155
Aucun	Annexe A

## 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 » (2003). Au moment de publier cette norme, l'IPSASB n'avait pas encore étudié l'applicabilité de IFRS 5, « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées » aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 1 ne reprend pas les modifications apportées à IAS 1 suite à la publication de la Norme internationale d'information financière IPSAS 5. Les principales différences entre IPSAS 1 et IAS 1 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux de 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 à des 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 de IAS 1. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « état de la performance financière », « état de la situation financière » et « actif net / situation nette » dans IPSAS 1. Les termes équivalents de IAS 1 sont « compte de résultat », « bilan » et « capitaux propres ».
- IPSAS 1 n'utilise pas le terme « produits », qui, dans IAS 1, a un sens plus large que « revenu ».
- Selon la définition de IAS 1, les Normes internationales d'information financière (IFRS) englobent les IFRS, les normes comptables internationales et les interprétations IFRIC et SIC. IPSAS 1 ne définit pas les Normes comptables internationales du secteur public.
- IPSAS 1 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui de IAS 1 (paragraphe 7).
- IPSAS 1 contient des commentaires sur la responsabilité en matière de préparation des états financiers. IAS 1 n'inclut pas le même commentaire (paragraphe 19 à 20).
- IPSAS 1 utilise la phrase « l'objectif des états financiers présenté dans la présente IPSAS » pour remplacer la phrase équivalente « l'objectif des états financiers présenté dans le Cadre » dans IAS 1. Ceci s'explique par le fait que les IPSAS ne contiennent aucun Cadre équivalent.
- IPSAS 1 contient des commentaires concernant la diffusion en temps

opportun des états financiers en raison de l'absence de Cadre équivalent dans les IPSAS (paragraphe 69).

- IPSAS 1 n'exclut pas explicitement la présentation d'éléments de revenus et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps de l'état de la performance financière ou dans les notes annexes. IAS 1 interdit à une entité de présenter des éléments de produits et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps du compte de résultat ou dans les notes.
- 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 151).

IPSAS 1 contient une synthèse faisant autorité sur les caractéristiques qualitatives (basé sur le Cadre de l'IASB) en annexe B.