

INTRODUCTION AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants élabore des normes comptables destinées aux entités du secteur public appelées Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS). Pleinement conscient des avantages substantiels de la cohérence et de la comparabilité d'informations financières d'un pays à l'autre, l'IPSASB est convaincu que les IPSAS joueront un rôle essentiel pour atteindre ce but.

L'IPSASB publie des IPSAS traitant de l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et selon la méthode de la comptabilité de caisse. Les IPSAS relatives à la méthode de la comptabilité d'exercice se fondent sur les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB), lorsque les dispositions de ces Normes sont applicables au secteur public. Elles traitent également des questions d'information financière spécifiques au secteur public qui ne sont pas traitées dans les IFRS.

L'adoption des IPSAS par les États permettra d'améliorer tant la qualité que la comparabilité des informations financières publiées par des entités du secteur public dans le monde. L'IPSASB reconnaît le droit des États et des normalisateurs comptables nationaux à établir des directives et des normes comptables pour l'information financière à fournir dans leurs pays. L'IPSASB encourage l'adoption des IPSAS et l'harmonisation des dispositions nationales avec les IPSAS. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes aux IPSAS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de chacune des IPSAS applicables.

IPSAS 24—PRÉSENTATION DE L'INFORMATION BUDGÉTAIRE DANS LES ÉTATS FINANCIERS

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	IN1–IN9
Objectif	1
Champ d'Application	2-6
Définitions	7-13
Budgets Approuvés	8-10
Budget Initial et Budget Définitif	11-12
Montants Réels	13
Présentation d'une Comparaison des Montants Inscrits au Budget et des Montants Réels	14-38
Présentation et Informations à Fournir	21-24
Niveau d'Agrégation	25-28
Variations entre le Budget Initial et le Budget Définitif	29-30
Base Comparable	31-36
Budgets Pluriannuels	37-38
Informations Fournies dans les Notes Relatives à la Base Budgétaire, à la Période et au Périmètre Budgétaires	39-46
Rapprochement entre les Montants Réels sur une Base Comparable et les Montants Réels dans les Etats Financiers	47-53
Date d'Entrée en Vigueur	54-55
Guide d'Application: Exemples d'application	
Base des Conclusions	

La Norme comptable internationale du secteur public 24, « Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers » (IPSAS 24) est formulée dans les paragraphes 1 à 55. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 24 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions, et de la « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public ». La Norme comptable internationale 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

Raisons motivant la publication de l'IPSAS

- IN1. La plupart des gouvernements préparent et publient leurs budgets financiers en tant que documents publics ou les rendent publics d'une autre manière. Les documents budgétaires sont largement distribués et promus. Le budget reflète les caractéristiques financières des plans de l'État pour la période à venir. C'est un outil clé de la gestion financière et du contrôle financier. Il est la composante centrale du processus qui permet la tutelle gouvernementale et parlementaire (ou similaire) des dimensions financières des activités.
- IN2. En outre, certaines entités individuelles peuvent être tenues ou peuvent décider de rendre publics leur(s) budget(s) approuvé(s). Dans de tels cas, l'entité est aussi tenue publiquement responsable de sa conformité à son(ses) budget(s) approuvé(s), et de sa performance par rapport à ce(s) dernier(s).
- IN3. Préalablement à la publication de la présente Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS 24), IPSAS 1, «Présentation des états financiers» recommandait mais n'imposait pas l'inclusion dans les états financiers d'une comparaison avec les montants budgétés lorsque les états financiers et le budget sont établis sur la même base. Toutefois, il se peut que le(s) budget(s) dont l'entité est tenue publiquement responsable ne soit(soient) pas préparé(s) ou présenté(s) sur la même base que celle des états financiers. IPSAS 1 n'imposait, ni ne recommandait de présenter une comparaison avec le budget dans ces circonstances. Elle ne fournissait pas non plus de guide sur les informations à communiquer ou sur le mode de présentation si une entité décidait d'effectuer une telle comparaison.
- IN4. La présente Norme identifie les informations devant être fournies par des entités qui sont tenues publiquement responsables de respecter leur(s) budget(s) approuvé(s) et de leur performance par rapport à leur(s) budget(s) approuvé(s) que le budget et les états financiers aient été ou non préparés et présentés sur la même base.

Principales caractéristiques de l'IPSAS

Applicabilité

- IN5. La Norme s'applique aux entités du secteur public qui rendent public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s), selon des exigences législatives ou d'autres dispositions normatives imposées à l'entité ou respectées à titre volontaire pour améliorer la transparence de la présentation de leur information financière. Elle impose à de telles entités de communiquer dans leurs états financiers ou dans d'autres rapports certaines informations sur les montants inscrits au budget et les montants réels. Elle n'impose pas que les entités du secteur public rendent publics leurs budgets approuvés ; elle ne spécifie pas non plus d'exigences relatives à la formulation ou à la présentation de budgets approuvés rendus publics.

Informations à fournir

- IN6. La présente Norme impose que les états financiers des entités du secteur public qui rendent public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s) comprennent:
- (a) Une comparaison des montants réels et des montants inscrits au budget initial et au budget définitif. Cette comparaison doit être faite selon la même convention comptable que celle adoptée pour le budget, même si cette convention est différente de celle adoptée pour les états financiers. La présente Norme utilise le terme « réel » ou « montant réel » pour décrire les montants qui résultent de l'exécution du budget. Dans certaines juridictions, « réalisation du budget (*budget out-turn*) », « exécution du budget » ou des termes similaires peuvent être utilisés avec le même sens que le terme « réel » ;
 - (b) Une explication des différences significatives entre les montants inscrits au budget et les montants réels, à moins qu'une telle explication ne soit incluse dans d'autres documents publics publiés en parallèle avec les états financiers ; et
 - (c) Un rapprochement des montants réels sur une base budgétaire avec les montants réels présentés dans les états financiers lorsque la convention comptable diffère de la base budgétaire.
- IN7. La présente IPSAS permet de faire la comparaison entre les montants inscrits au budget et les montants réels dans les états financiers en tant que colonnes budgétaires supplémentaires dans les principaux états financiers uniquement lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable.
- IN8. La présente Norme impose aussi la présentation d'une explication des raisons motivant les différences entre le budget initial et le budget définitif, y compris le fait de savoir si ces différences résultent de réaffectations au sein du budget ou d'autres facteurs, tels que des changements de politique, des calamités naturelles ou d'autres événements imprévus. Ces informations peuvent être fournies dans les notes annexes aux états financiers ou dans un rapport publié préalablement aux états financiers ou conjointement ou simultanément avec ces derniers.
- IN9. La présentation d'une information comparative relative à la période précédente n'est pas exigée pour les informations à fournir spécifiées par la présente Norme.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR
PUBLIC IPSAS 24****PRÉSENTATION DE L'INFORMATION BUDGÉTAIRE
DANS LES ÉTATS FINANCIERS OBJECTIF**

1. La présente Norme impose une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels résultant de l'exécution du budget à inclure dans les états financiers d'entités qui sont tenues ou décident de rendre public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s) et desquels elles sont donc tenues publiquement responsables. La Norme impose aussi la présentation d'une explication des raisons motivant les différences significatives entre les montants inscrits au budget et les montants réels. Le respect des dispositions de la présente Norme assurera que les entités du secteur public s'acquittent de leurs obligations de reddition des comptes et améliorera la transparence de leurs états financiers en démontrant le respect du(des) budget(s) approuvé(s) desquels elles sont tenues publiquement responsables et, lorsque le(s) budget(s) et les états financiers sont préparés sur la même base, en démontrant leur performance financière dans la réalisation des résultats budgétés.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme.**
3. **La présente Norme s'applique aux entités du secteur public, autres que les entreprises publiques, qui sont tenues ou décident de rendre public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s).**
4. La présente Norme n'impose pas que les budgets approuvés soient rendus publics. Elle n'impose pas non plus que les états financiers fournissent des informations sur des budgets approuvés ou fassent des comparaisons avec des budgets approuvés qui n'ont pas été rendus publics.
5. Dans certains cas, les budgets approuvés seront agrégés pour englober toutes les activités contrôlées par une entité du secteur public. Dans d'autres cas, il peut être imposé que des budgets approuvés distincts soient rendus publics pour certaines activités, certains groupes d'activités ou certaines entités incluses dans les états financiers d'une entité publique ou autre entité du secteur public. Cela peut se produire par exemple, lorsque les états financiers d'un État englobent des organismes ou des programmes publics qui jouissent d'une autonomie opérationnelle et préparent leurs propres budgets ou lorsqu'un budget n'est établi que pour le secteur de l'État au niveau de l'échelon central. La présente Norme s'applique à toutes les entités qui présentent leurs états financiers lorsque les budgets approuvés pour l'entité ou des composantes de ceux-ci sont rendus publics.

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 (EP) appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les EP sont définies dans la Norme comptable internationale du secteur public, IPSAS 1, « Présentation des états financiers. »¹

Définitions

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

Par convention comptable, on entend la méthode de la comptabilité d'exercice ou la méthode de la comptabilité de caisse telles que définies dans les Normes comptables internationales du secteur public selon la méthode de la comptabilité d'exercice et dans les Normes comptables internationales du secteur public selon la méthode de la comptabilité de caisse.

Par budget annuel, on entend un budget approuvé pour une année. Il n'inclut pas les estimations futures publiées ou les projections relatives aux périodes allant au-delà de la période budgétaire.

Par autorisation budgétaire, on entend une autorisation accordée par un organe législatif pour allouer des fonds aux fins spécifiées par le pouvoir législatif ou une instance similaire.

Par budget approuvé, on entend l'autorisation de dépenses découlant des lois, des projets de lois de finance, des ordonnances et d'autres décisions liées au revenu ou aux recettes anticipés pour la période budgétaire.

Par base budgétaire, on entend la méthode de comptabilité d'exercice, de caisse ou autre méthode de comptabilité adoptée dans le budget et qui a été approuvée par l'organe législatif.

Par base comparable, on entend les montants réels présentés selon la même convention comptable, la même méthode de classification, pour les mêmes entités et pour la même période que le budget approuvé.

Par budget définitif, on entend le budget initial ajusté de toutes les réserves, montants de reports, transferts, affectations, autorisations budgétaires supplémentaires et autres variations autorisées par un organe législatif ou instance similaire, applicables à la période budgétaire.

¹ L'IPSASB a récemment révisé et a publié de nouveau un certain nombre de IPSAS. La référence à une IPSAS dans la présente Norme s'applique à une IPSAS révisée, publiée au mois de décembre 2006.

Par budget pluriannuel, on entend un budget approuvé pour plus d'une année. Il n'inclut pas les estimations futures publiées ou les projections relatives aux périodes allant au-delà de la période budgétaire.

Par budget initial on entend le budget initial approuvé pour la période budgétaire.

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.

Budgets approuvés

8. Un budget approuvé, tel que défini par la présente Norme, reflète les revenus ou les recettes anticipés susceptibles d'être générés au cours de la période budgétaire annuelle ou pluriannuelle sur la base des plans actuels et des conditions économiques anticipées pendant cette période budgétaire, et les charges ou dépenses approuvées par un organe législatif, qu'il s'agisse d'élus ou d'une autre instance pertinente. Un budget approuvé n'est pas une estimation anticipée ou une projection fondée sur des hypothèses au sujet d'événements futurs et d'éventuelles actions de la direction qui ne sont pas nécessairement susceptibles d'avoir lieu. De même, un budget approuvé diffère d'une information financière prospective pouvant être sous la forme d'une prévision, d'une projection ou d'une combinaison des deux, par exemple, une prévision d'un an plus une projection sur cinq ans.
9. Dans certaines juridictions, les budgets peuvent être introduits dans la législation dans le cadre du processus d'approbation. Dans d'autres juridictions, l'approbation peut-être fournie sans que le budget devienne une loi. Quel que soit le processus d'approbation, la caractéristique des budgets approuvés est que l'autorisation de retirer des fonds du Trésor public ou d'un organe similaire pour des buts convenus et identifiés est octroyée par un organe législatif supérieur ou autre instance appropriée. Le budget approuvé établit l'autorisation de dépenses relatives aux éléments spécifiés. L'autorisation de dépenses est en règle générale considérée comme la limite légale à l'intérieur de laquelle l'entité doit fonctionner. Dans certaines juridictions, le budget approuvé dont l'entité sera tenue responsable peut être le budget initial et dans d'autres, il s'agira du budget définitif.
10. Si un budget n'est pas approuvé avant l'ouverture de la période budgétaire, le budget initial est le budget qui a été initialement approuvé pour être appliqué au cours de l'année budgétaire.

Budget initial et budget définitif

11. Le budget initial peut inclure des montants d'autorisations résiduelles, automatiquement reportées d'exercices antérieurs de par la loi. Par exemple, dans

certaines juridictions, les processus budgétaires de l'État incluent une disposition légale qui impose le report en avant automatique des autorisations budgétaires pour couvrir les engagements de périodes antérieures. Les engagements englobent d'éventuels passifs futurs fondés sur un accord contractuel courant. Dans certaines juridictions, ils peuvent être appelés obligations ou engagements et ils comprennent des bons de commandes et des contrats non exécutés dans lesquels les marchandises ou les services n'ont pas encore été reçus.

12. Des autorisations budgétaires supplémentaires peuvent être nécessaires lorsque le budget initial n'a pas envisagé de dispositions adéquates de dépenses résultant, par exemple, d'une guerre ou de calamités naturelles. En outre, il peut y avoir une insuffisance des recettes inscrites au budget durant la période et il peut s'avérer nécessaire d'avoir des virements internes entre les lignes budgétaires ou les postes pour faire face aux priorités de financement pendant la période budgétaire. En conséquence, les fonds alloués à une entité ou à une activité peuvent nécessiter une réduction par rapport au montant initialement autorisé pour la période afin de maintenir la discipline budgétaire. Le budget définitif inclut tous ces changements ou amendements autorisés.

Montants réels

13. La présente Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) utilise le terme « réel » ou « montant réel » pour décrire les montants qui résultent de l'exécution du budget. Dans certaines juridictions, « réalisation du budget », « exécution du budget » ou des termes similaires peuvent être utilisés avec le même sens que le terme « réel » ou « montant réel ».

Présentation d'une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels

14. **Sous réserve des dispositions du paragraphe 21, une entité doit présenter une comparaison des montants inscrits au budget dont elle est tenue publiquement responsable et des montants réels soit en tant qu'état financier supplémentaire distinct, soit en tant que colonnes budgétaires supplémentaires dans les états financiers présentés pour la même période conformément aux Normes comptables internationales du secteur public. La comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels doit être présentée séparément pour chaque niveau de tutelle législative:**
 - (a) **Les montants budgétaires initiaux et définitifs ;**
 - (b) **Les montants réels sur une base comparable ; et**
 - (c) **Sous la forme d'informations fournies dans les notes, une explication des différences significatives entre le budget dont l'entité est tenue publiquement responsable et les montants réels, à moins qu'une telle explication ne soit incluse dans d'autres documents publics publiés**

en parallèle avec les états financiers financiers et qu'un renvoi à ces documents figure dans les notes.

15. La présentation dans les états financiers des montants du budget initial et du budget définitif et des montants réels sur une base comparable à celle du budget qui est rendu public complétera le cycle de reddition de comptes en permettant aux utilisateurs des états financiers d'identifier si les ressources ont été obtenues et utilisées conformément au budget approuvé. Les différences entre les montants réels et les montants inscrits au budget, qu'il s'agisse du budget initial ou du budget définitif (souvent désignées par le terme « écarts » en comptabilité) peuvent aussi être présentées dans les états financiers par souci d'exhaustivité.
16. Une explication des différences significatives entre les montants réels et les montants inscrits au budget aidera les utilisateurs à comprendre les raisons motivant les écarts significatifs par rapport au budget approuvé dont l'entité est tenue publiquement responsable.
17. Une entité peut être tenue ou peut décider de rendre publics son budget initial, son budget définitif ou tant son budget initial que son budget définitif. Dans les situations où tant le budget initial que le budget définitif doivent être rendus publics, les dispositions légales, réglementaires ou autres fourniront souvent un guide pour savoir si une explication s'impose, selon le paragraphe 14(c), quant aux différences significatives entre les montants réels et les montants prévus au budget initial ou les montants réels et les montants du budget définitif. En l'absence d'un tel guide, les différences significatives peuvent être déterminées par référence, par exemple, aux différences entre les montants réels et les montants inscrits au budget initial pour se concentrer sur la performance par rapport au budget initial, ou aux différences entre les montants réels et les montants du budget définitif pour se concentrer sur la conformité au budget définitif.
18. Dans de nombreux cas, le montant du budget définitif et le montant réel seront identiques. Cela tient au fait que l'exécution budgétaire fait l'objet d'un suivi au cours de la période de reporting et que le budget initial connaît une révision progressive pour refléter l'évolution des conditions, le changement de circonstances et d'expériences pendant la période de reporting. Le paragraphe 29 de la présente Norme impose la présentation d'une explication des raisons motivant les variations entre le budget initial et le budget définitif. Ces informations à fournir, ainsi que celles imposées par le paragraphe 14 ci-dessus, assureront que les entités qui rendent public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s) sont tenues publiquement responsables de leur performance par rapport au budget approuvé pertinent et qu'elles s'y conforment.
19. Les discussions et analyses de la direction, les passages en revue des opérations ou autres rapports publics fournissant des commentaires sur la performance et les réalisations de l'entité pendant la période, y compris les

explications de toutes différences significatives par rapport aux montants budgétaires, sont souvent publiés en parallèle avec les états financiers. Conformément au paragraphe 14(c) de la présente Norme, une explication des différences significatives entre les montants réels et les montants inscrits au budget sera incluse dans les notes annexes aux états financiers à moins qu'elle ne figure dans d'autres rapports ou documents publics publiés en parallèle avec les états financiers, et que les notes annexes aux états financiers identifient les rapports ou documents dans lesquels figure cette explication.

20. Lorsque les budgets approuvés ne sont rendus publics que pour certaines des entités ou activités incluses dans les états financiers, les dispositions du paragraphe 14 ne s'appliqueront qu'aux entités ou aux activités reflétées dans le budget approuvé. Cela signifie que lorsque, par exemple, un budget n'est préparé que pour le secteur État d'une entité de l'échelon central présentant les états financiers, les informations à fournir imposées par le paragraphe 14 ne le seront qu'en ce qui concerne le secteur État de l'administration publique.

Présentation et informations à fournir

21. **Une entité présente la comparaison entre les montants inscrits au budget et les montants réels en tant que colonnes budgétaires supplémentaires dans les principaux états financiers uniquement lorsque les états financiers et le budget sont établis sur une base comparable.**
22. La comparaison des montants budgétaires et des montants réels peut être présentée dans un état financier distinct (« état de la comparaison des montants budgétaires et des montants réels ») ou dans un état à titre similaire) inclus dans le jeu complet d'états financiers tel que spécifié dans IPSAS 1. Sinon, lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable, c'est-à-dire, selon la même convention comptable pour la même entité et la même période de reporting, et adoptent la même structure de classification, des colonnes supplémentaires peuvent être ajoutées aux principaux états financiers existants présentés conformément aux IPSAS. Ces colonnes supplémentaires identifieront les montants du budget initial et du budget définitif et, si l'entité en décide ainsi, les écarts entre les montants inscrits au budget et les montants réels.
23. Lorsque le budget et les états financiers ne sont pas préparés sur une base comparable, un état distinct de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels est présenté. Dans de tels cas, pour s'assurer que les lecteurs n'interprètent pas mal l'information financière préparée selon des bases différentes, les états financiers pourraient préciser de manière utile que la base budgétaire est différente de la convention comptable et que « l'état de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels » est préparé sur la base budgétaire.

24. Dans les juridictions où les budgets sont préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice et englobent le jeu complet d'états financiers, des colonnes budgétaires supplémentaires peuvent être ajoutées à tous les principaux états financiers exigés par les Normes comptables internationales pour le secteur public. Dans de tels cas, les colonnes budgétaires supplémentaires peuvent être incluses dans les principaux états financiers également adoptés pour la présentation du budget. Dans certaines juridictions, les budgets préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice peuvent être présentés sous la forme de certains seulement des principaux états financiers qui constituent le jeu complet d'états financiers tels que spécifiés par les Normes comptables internationales pour le secteur public – par exemple, le budget peut être présenté comme un état de performance financière ou un tableau des flux de trésorerie, des informations supplémentaires étant fournies dans les annexes justificatives.

Niveau d'agrégation

25. Les documents budgétaires peuvent fournir de nombreux détails au sujet d'activités, de programmes ou d'entités spécifiques. La présentation de l'information sur le budget et de l'information sur l'exécution cohérente avec ces grandes catégories et chapitres de budget ou lignes budgétaires veillera à ce que des comparaisons soient effectuées au niveau de la tutelle de l'organe législatif ou autre instance identifiée dans les documents budgétaires. Ces détails sont souvent regroupés en grandes catégories sous des « chapitres du budget » communs, des « classifications budgétaires » ou des « lignes budgétaires » communes en vue de leur présentation aux élus ou à un autre organe national faisant autorité qui les approuve.
26. IPSAS 3 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » impose que les états financiers fournissent des informations qui satisfont à un certain nombre de caractéristiques qualitatives, y compris des informations qui soient:
- (a) pertinentes pour les besoins des utilisateurs ayant des décisions à prendre ; et
 - (b) fiables, en ce sens que les états financiers:
 - (i) présentent une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité ;
 - (ii) traduisent la réalité économique des transactions, des autres événements et des conditions et non pas simplement leur forme juridique ;
 - (iii) sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris ;
 - (iv) sont prudents ; et
 - (v) sont complets dans tous leurs aspects significatifs.

27. Dans certains cas, il convient de regrouper les informations financières détaillées incluses dans les budgets approuvés en vue de leur présentation dans des états financiers conformes aux dispositions de la présente Norme. Un tel regroupement peut s'avérer nécessaire pour éviter un surcroît d'information et pour refléter des niveaux pertinents de surveillance de l'organe législatif ou autre autorité de tutelle. La détermination du niveau d'agrégation fera intervenir le jugement professionnel. Ce jugement s'exercera dans le contexte de l'objectif de la présente Norme et des caractéristiques qualitatives de la présentation de l'information financière selon les grandes lignes du paragraphe 26 ci-dessus et de l'annexe B de IPSAS 1, qui résume les caractéristiques qualitatives de la présentation de l'information financière.
28. Une information budgétaire complémentaire, y compris l'information concernant les réalisations en matière de services, peut être présentée dans des documents autres que les états financiers. Un renvoi depuis les états financiers vers de tels documents est recommandé, en particulier pour relier les données du budget et les données d'exécution aux données budgétaires non financières et aux réalisations en matière de services.

Variations entre le budget initial et le budget définitif

29. **Une entité doit présenter une explication pour déterminer si les variations entre le budget initial et le budget définitif sont une conséquence des réaffectations au sein du budget ou d'autres facteurs:**
- (a) **Sous forme d'informations fournies dans les notes annexes aux états financiers ; ou**
 - (b) **Dans un rapport publié préalablement, simultanément ou conjointement aux états financiers, et qui doit inclure un renvoi au rapport dans les notes annexes aux états financiers.**
30. Le budget définitif inclut tous les changements approuvés par les interventions législatives ou autre autorité désignée pour réviser le budget initial. En cohérence avec les dispositions de la présente Norme, une entité du secteur public doit inclure dans les notes annexes aux états financiers ou dans un rapport distinct publié préalablement, en parallèle ou simultanément aux états financiers, une explication des variations entre le budget initial et le budget définitif. Cette explication inclura si, par exemple, les variations sont générées par suite des réaffectations à l'intérieur des paramètres du budget initial ou comme conséquence d'autres facteurs, tels que les variations des paramètres du budget global, y compris les changements de politique gouvernementale. De telles informations sont souvent fournies dans les discussions et analyses de la direction ou dans un rapport similaire sur les activités, publié en parallèle aux états financiers, mais sans qu'il en fasse partie. De telles informations à fournir peuvent aussi être incluses dans les rapports de réalisation budgétaire publiés par les États pour rendre compte de

l'exécution du budget. Lorsque des informations à fournir sont communiquées dans des rapports distincts plutôt que dans les états financiers, les notes en annexe aux états financiers incluront un renvoi vers le rapport.

Base comparable

31. **Toutes les comparaisons des montants inscrits au budget et des montants réels doivent être présentées sur une base comparable à celle du budget.**
32. La comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels sera présentée selon la même convention comptable (méthode de la comptabilité d'exercice, de la comptabilité de caisse ou autre méthode), le même mode de classification, ainsi que pour les mêmes entités et pour la même période que le budget approuvé. Cela assurera que la fourniture d'informations sur la conformité avec le budget dans les états financiers est sur la même base que le budget lui-même. Dans certains cas, cela peut signifier la présentation d'une comparaison entre les données inscrites au budget et les montants réels selon une convention comptable différente, pour un groupe d'activités différent et avec un format de présentation ou de classification différent de celui adopté pour les états financiers.
33. Les états financiers consolident les entités et les activités contrôlées par l'entité. Comme indiqué au paragraphe 5, des budgets distincts peuvent être approuvés et rendus publics pour des entités individuelles ou des activités spécifiques qui entrent dans les états financiers consolidés. Lorsque cela se produit, les budgets distincts peuvent être recompilés en vue de leur présentation dans les états financiers conformément aux dispositions de la présente Norme. Lorsqu'une telle recompilation a lieu, elle n'impliquera pas de changements ou de révisions à apporter aux budgets approuvés. Cela tient au fait que la présente Norme impose une comparaison des montants réels et des montants inscrits au budget approuvé.
34. Les entités peuvent adopter des conventions comptables différentes pour la préparation de leurs états financiers et pour leurs budgets approuvés. Par exemple, un État peut adopter la méthode de la comptabilité d'exercice pour ses états financiers et la méthode de la comptabilité de caisse pour son budget. En outre, les budgets peuvent se concentrer sur ou inclure des informations sur les engagements de dépenser des fonds à l'avenir et sur les variations de ces engagements, alors que les états financiers présentent les actifs, les passifs, l'actif net / la situation nette, les produits, les charges, d'autres variations de l'actif net / situation nette et les flux de trésorerie. Toutefois, l'entité budgétaire est souvent la même que l'entité présentant l'information financière. De même, la période au titre de laquelle le budget est préparé et la méthode de classification adoptée pour le budget sont souvent reflétées dans les états financiers. Cela assurera que le système comptable enregistre et présente l'information financière d'une manière qui facilite la comparaison des données budgétaires et des données réelles à des fins de gestion et de reddition de

comptes – par exemple, pour surveiller l'avancement de l'exécution du budget pendant la période budgétaire et pour rendre compte à l'État, au public et à d'autres utilisateurs en temps opportun et de façon pertinente.

35. Dans certaines juridictions, les budgets peuvent être préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse ou selon la méthode de la comptabilité d'exercice en cohérence avec un système de présentation statistique qui englobe des entités et des activités différentes de celles incluses dans les états financiers. Par exemple, les budgets préparés pour se conformer à un système de présentation statistique peuvent se concentrer sur le secteur de l'État et n'englober que les entités remplissant les « principales » fonctions de l'État ou « non liées au marché » en tant qu'activité majeure, alors que les états financiers présentent toutes les activités contrôlées par un État, y compris ses activités commerciales. La Norme IPSAS 22 « Présentation de l'information financière concernant le secteur des administrations publiques » spécifie les dispositions relatives à la présentation, dans les notes, de l'information financière concernant le secteur des administrations publiques de l'entité consolidante qui adopte la méthode de la comptabilité d'exercice et décide de fournir de telles informations. Dans de nombreux cas, les informations fournies conformément à IPSAS 22 engloberont les mêmes entités, les mêmes activités et les mêmes modes de classification que ceux adoptés dans les budgets préparés et cohérents avec le secteur des administrations publiques tel que défini dans les modèles de présentation statistique. Dans de tels cas, les informations fournies conformément à IPSAS 22 faciliteront également la présentation d'informations imposées par la présente Norme.
36. Dans les modèles de présentation statistique, le secteur des administrations publiques peut comprendre le niveau national, les niveaux des États /provinces et le niveau de l'administration locale. Dans certaines juridictions, l'État peut contrôler l'administration des États / provinces et l'administration locale, consolider ces administrations dans ses états financiers et élaborer un budget approuvé qui englobe les trois niveaux d'administration et imposer qu'il soit rendu public. Dans de tels cas, les dispositions de la présente Norme s'appliqueront aux états financiers de ces entités consolidés par l'État. Toutefois, lorsqu'un État ne contrôle pas l'administration des États/provinces ou l'administration locale, ses états financiers ne consolideront pas les administrations des États/provinces ou l'administration locale. Au contraire, des états financiers distincts sont préparés pour chaque niveau d'administration. Les dispositions de la présente Norme ne s'appliquent aux états financiers d'entités publiques que lorsque les budgets approuvés pour les entités et les activités qu'elles contrôlent, ou les paragraphes de ceux-ci, sont rendus publics.

Budgets pluriannuels

37. Certains États et d'autres entités approuvent et rendent publics des budgets pluriannuels plutôt que des budgets annuels distincts. Par convention, les budgets pluriannuels se composent d'une série de budgets annuels ou d'objectifs budgétaires annuels. Le budget approuvé pour chaque période annuelle intermédiaire reflète l'application des politiques budgétaires associées au budget pluriannuel pour cette période intermédiaire. Dans certains cas, le budget pluriannuel prévoit un report en avant d'autorisations budgétaires non utilisées au cours d'un seul exercice.
38. Les États et autres entités à budgets pluriannuels peuvent utiliser des méthodes différentes pour déterminer leur budget initial et leur budget définitif, en fonction de la façon dont le budget est adopté. Par exemple, un État peut adopter un budget biennal qui contient deux budgets annuels approuvés, auquel cas, un budget initial et un budget définitif approuvé pour chaque période annuelle seront identifiables. Si des autorisations inutilisées issues de la première année du budget biennal sont légalement autorisées pour être dépensées la deuxième année, le budget « initial » pour la période de la deuxième année sera augmenté de ces montants « de report ». Dans les rares cas où un État adopte un budget biennal ou autre budget à périodes multiples qui ne divise pas spécifiquement les montants budgétaires en périodes annuelles, il peut être nécessaire d'exercer un jugement pour identifier quels montants sont attribuables à chaque période annuelle dans la détermination des budgets annuels pour les besoins de la présente Norme. Par exemple, le budget initial et définitif approuvé pour la première année d'une période biennale englobe toutes acquisitions d'immobilisations approuvées pour la période biennale, acquisitions qui ont eu lieu au cours de la première année, ainsi que le montant des postes de recettes et de dépenses récurrentes attribuables à cette année. Les montants non dépensés en provenance de la première période annuelle seraient alors inclus dans le budget « initial » de la seconde période annuelle et ce budget ainsi que les amendements y apportés formeraient le budget définitif de la seconde année. Lorsque des budgets à périodes multiples sont adoptés, il est recommandé aux entités de fournir des informations supplémentaires dans les notes sur la relation entre les montants inscrits au budget et les montants réels pendant la période budgétaire.

Informations fournies dans les notes relatives à la base, à la période et au périmètre budgétaires

39. **Une entité doit expliquer dans les notes annexes aux états financiers la base budgétaire et le mode de classification adoptés dans le budget approuvé.**
40. Il peut exister des différences entre la convention comptable (comptabilité de caisse, comptabilité d'exercice ou quelque modification de ces méthodes) utilisée dans la préparation et la présentation du budget et la convention comptable appliquée dans les états financiers. Ces différences peuvent se

produire lorsque le système comptable et le système budgétaire compilent des informations d'un point de vue différent – le budget peut se concentrer sur les flux de trésorerie ou sur les flux de trésorerie plus certains engagements, alors que les états financiers présentent des flux de trésorerie et une information en comptabilité d'exercice.

41. Les formats et systèmes de classification adoptés pour la présentation du budget approuvé peuvent différer également des formats adoptés pour les états financiers. Un budget approuvé peut classer les rubriques selon la même convention que celle adoptée dans les états financiers, par exemple, selon la nature économique (rémunération des salariés, utilisation des marchandises ou des services, etc.) ou selon la fonction (santé, éducation, etc.). Le budget peut également classer les rubriques par programmes spécifiques (par exemple, réduction de la pauvreté ou contrôle de maladies contagieuses) ou par composantes de programmes reliées à des objectifs de performance (par exemple, étudiant obtenant des diplômes décernés à la suite de programmes d'enseignement supérieur ou opérations chirurgicales effectuées par les services d'urgence des hôpitaux), qui diffèrent des classifications adoptées dans les états financiers. En outre, un budget récurrent relatif à des activités permanentes (par exemple, éducation ou santé) peut être approuvé séparément d'un budget d'investissement pour des dépenses d'investissement (par exemple, infrastructure ou immeubles).
42. IPSAS 1 impose aux entités de présenter, dans les notes annexes aux états financiers, une information sur la convention utilisée lors de la préparation des états financiers et d'indiquer quelles principales méthodes comptables ont été adoptées. Les informations sur la base budgétaire et sur le mode de classification adoptées pour la préparation et la présentation de budgets approuvés, aideront les utilisateurs à mieux comprendre la relation entre le budget et l'information comptable fournie dans les états financiers.
43. **Une entité doit indiquer, dans les notes annexes aux états financiers, la période du budget approuvé.**
44. Les états financiers sont présentés au minimum une fois par an. Les entités peuvent approuver des budgets pour une période annuelle ou pour des périodes pluriannuelles. La présentation d'informations sur la période couverte par le budget approuvé, lorsque cette période diffère de la période adoptée pour les états financiers, aidera les utilisateurs de ces derniers à mieux comprendre la relation entre les données budgétaires et la comparaison du budget aux états financiers. La présentation d'informations sur la période couverte par le budget approuvé, lorsque cette période est la même que la période couverte par les états financiers, jouera aussi un rôle de confirmation utile, en particulier dans les juridictions dans lesquelles des budgets, des états financiers et des rapports intermédiaires sont également préparés.

45. **Une entité doit indiquer, dans les notes annexes aux états financiers, les entités incluses dans le budget approuvé.**
46. Les Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) imposent aux entités de préparer et de présenter des états financiers qui consolident toutes les ressources sous le contrôle de l'entité. Au niveau de l'échelon central, les états financiers préparés selon les IPSAS englobent des entités dépendant des dispositions budgétaires et des entreprises publiques contrôlées par l'État. Toutefois, comme mentionné au paragraphe 35, il se peut que les budgets approuvés préparés selon des modèles de présentation statistique n'englobent pas les activités de l'État entreprises à des conditions commerciales ou de marché. En cohérence avec les dispositions du paragraphe 31, les montants inscrits au budget et les montants réels seront présentés sur une base comparable. La présentation des entités englobées dans le budget permettra aux utilisateurs d'identifier la mesure dans laquelle les activités de l'entité sont soumises à un budget approuvé et comment l'entité budgétaire diffère de l'entité reflétée dans les états financiers.

Rapprochement entre les montants réels sur une base comparable et les montants réels dans les états financiers

47. **Lorsque les états financiers et le budget ne sont pas préparés sur une base comparable, les montants réels présentés sur une base comparable à celle du budget, conformément au paragraphe 31, doivent être rapprochés des montants réels suivants présentés dans les états financiers, en identifiant séparément toutes les différences relatives à la base, au choix du moment et à l'entité:**
- (a) **Si la méthode de la comptabilité d'exercice est adoptée en ce qui concerne le budget, le total des produits, le total des charges et les flux de trésorerie nets générés par les activités d'exploitation, les activités d'investissement et les activités de financement ; ou**
 - (b) **Si une méthode autre que la méthode de la comptabilité d'exercice est adoptée en ce qui concerne le budget, les flux de trésorerie nets générés par les activités d'exploitation, les activités d'investissement et les activités de financement.**

Le rapprochement doit être indiqué dans l'état de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels ou dans les notes annexes aux états financiers.

48. Les différences entre les montants réels identifiés cohérents avec la base comparable et les montants réels comptabilisés dans les états financiers peuvent être utilement classées de la manière suivante:
- (a) Les différences de base qui se produisent lorsque le budget approuvé est préparé selon une convention comptable différente. Par exemple,

lorsque le budget est préparé selon la méthode de la comptabilité de caisse ou de la comptabilité de caisse modifiée et que les états financiers sont préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice ;

- (b) Les différences temporaires, qui se produisent lorsque la période budgétaire diffère de la période de reporting reflétée dans les états financiers ; et
- (c) Les différences relatives aux entités, qui se produisent lorsque le budget omet des programmes ou des entités qui font partie de l'entité pour laquelle les états financiers sont préparés.

Il se peut qu'il y ait aussi des différences de formats et de modes de classification adoptés pour la présentation des états financiers et du budget.

- 49. Le rapprochement imposé par le paragraphe 47 de la présente Norme permettra à l'entité de mieux s'acquitter de ses obligations en matière de reddition des comptes en identifiant les principales sources de différences entre les montants réels sur une base budgétaire et les montants comptabilisés dans les états financiers. La présente Norme n'exclut pas le rapprochement de chaque total et sous-total principal, ou de chaque catégorie de rubriques, présentés dans une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels avec les montants équivalents figurant dans les états financiers.
- 50. Pour certaines entités adoptant la même convention comptable pour la préparation tant des documents budgétaires que des états financiers, seule l'identification des différences entre les montants réels dans le budget et les montants équivalents figurant dans les états financiers sera exigée. Cela se produira lorsque le budget est préparé pour la même période, englobe les mêmes entités et adopte le même format de présentation que les états financiers. Dans de tels cas, un rapprochement n'est pas imposé. Pour d'autres entités adoptant la même convention comptable pour le budget et pour les états financiers, il peut y avoir une différence concernant le format de présentation, l'entité présentant l'information financière ou la période de reporting, par exemple ; le budget approuvé peut adopter une classification différente ou un format de présentation différent de ceux des états financiers, il peut inclure seulement les activités non commerciales de l'entité ou il peut être un budget pluriannuel. Un rapprochement serait nécessaire lorsqu'il existe des différences de présentation, de choix du moment, ou des différences relatives à l'entité entre le budget et les états financiers préparés selon la même convention comptable.
- 51. Pour les entités utilisant la méthode de la comptabilité de caisse (ou une méthode de comptabilité de caisse modifiée ou une méthode de la comptabilité d'exercice modifiée) pour la présentation du budget approuvé et la méthode de la comptabilité d'exercice pour leurs états financiers, les principaux totaux présentés dans l'état de la comparaison des montants

inscrits au budget et des montants réels seront rapprochés des flux de trésorerie nets générés par les activités d'investissement, et des flux de trésorerie nets générés par les activités de financement telles que présentés dans le tableau des flux de trésorerie préparé conformément à la Norme IPSAS 2 « Tableaux des flux de trésorerie ».

52. **La présentation d'une information comparative en ce qui concerne la période antérieure selon les dispositions de la présente Norme n'est pas imposée.**
53. La présente Norme exige qu'une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels soit incluse dans les états financiers des entités qui rendent public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s). Elle n'impose pas la présentation d'une comparaison des montants réels de la période antérieure avec le budget de cette période antérieure, elle n'impose pas non plus que les explications liées des différences entre les montants réels et les montants inscrits au budget de cette période antérieure soient présentées dans les états financiers de la période courante.

Date d'entrée en vigueur

54. **Une entité doit appliquer la présente Norme comptable internationale pour le secteur public à des états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009. L'application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2009, elle doit l'indiquer.**
55. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes comptables internationales du secteur public après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Guide d'application - Exemples d'application

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 24 mais n'en fait pas partie intégrante.

- A. État de comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels – budget selon la méthode de la comptabilité de caisse**
- B. Méthode de la colonne supplémentaire – le budget annuel et les états financiers sont préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice**
- C. Extrait des informations dans les notes**
- D. Information recommandée dans les notes: budget biennal selon la méthode de la comptabilité de caisse**

A. État de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels

Pour l'État XX au titre de la période close le 31 décembre 20XX Budget selon la méthode de la comptabilité de caisse (Classification des sorties de trésorerie par fonctions)

Remarque: La base budgétaire et la convention comptable sont différentes. Cet état de comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels est établi selon la base budgétaire.

(en unités monétaires)	Montants budgétés		Montants réels sur une base	Différence: Budget définitif et
	Initiaux	Définitifs		
ENTRÉES DE TRÉSORERIE				
Impôts	X	X	X	X
Accords d'assistance				
Organismes publics internationaux	X	X	X	X
Ressources: Emprunts	X	X	X	X
Ressources: Cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X
Activités commerciales	X	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	X	X	X
SORTIES DE TRÉSORERIE				
Santé	(X)	(X)	(X)	(X)
Education	(X)	(X)	(X)	(X)
Ordre public / sécurité	(X)	(X)	(X)	(X)
Protection sociale	(X)	(X)	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)	(X)	(X)
Logement et équipements collectifs	(X)	(X)	(X)	(X)
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)	(X)	(X)
Autre	(X)	(X)	(X)	(X)

* La colonne « différence ... » n'est pas nécessaire. Toutefois, une comparaison entre le réel et le budget initial ou le budget définitif, clairement identifié selon le cas, peut être incluse.

(en unités monétaires)	<u>Montants budgétés</u>		Montants réels sur une base	<i>Différence: Budget définitif et</i>
	Initiaux	Définitifs		
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)	(X)
ENTRÉES/(SORTIES) DE TRÉSORERIE NETTES	X	X	X	X

B. Méthode de la colonne supplémentaire

Pour l'État YY au titre de la période close le 31 décembre 20XX
Le budget annuel et les états financiers adoptent la méthode de la comptabilité d'exercice

(Illustré uniquement pour l'état de la performance financière. Une présentation similaire serait adoptée pour d'autres états financiers).

Réel 20XX-1	(en unités monétaires)	Réel 20XX	Budget définitif 20XX	Budget initial 20XX	<i>*Différence: Budget initial et réel</i>
	Produit des activités ordinaires				
X	Impôts	X	X	X	X
X	Redevances, amendes, pénalités et licences	X	X	X	X
X	Produits d'opérations avec contrepartie directe	X	X	X	X
X	Transferts provenant d'autres États	X	X	X	X
X	Autres produits	X	X	X	X
X	Total des produits	X	X	X	X
	Charges				
(X)	Rémunérations, salaires et avantages du personnel	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Subventions et autres transferts versés	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Fournitures et consommables utilisés	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Charges d'amortissements et dépréciation	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Autres charges	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Charges financières	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Total des charges	(X)	(X)	(X)	(X)
X	Quote-part de l'excédent dans les entités associées	X	X	X	X
X	Solde net de la période	X	X	X	X

* La colonne « différence ... » n'est pas nécessaire. Toutefois, une comparaison entre le réel et le budget initial ou le budget définitif, clairement identifié selon le cas, peut être incluse.

Réel 20XX-1	(en unités monétaires)	Réel 20XX	Budget définitif 20XX	Budget initial 20XX	<i>*Différence: Budget initial et réel</i>
X	Attribuable aux: Détenteurs de l'entité contrôlante	X	X	X	X
X	Intérêt minoritaire	X	X	X	X
X		X	X	X	X

C. Extrait des informations fournies dans les notes – pour l'État X

(L'État X présente son budget approuvé selon la méthode de la comptabilité de caisse et les états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice)

1. Le budget est approuvé selon la méthode de la comptabilité de caisse par classification fonctionnelle. Le budget approuvé couvre la période budgétaire allant du 1er janvier 20XX au 31 décembre 20XX et inclut toutes les entités au sein du secteur de l'État. Le secteur de l'État inclut toutes les entités identifiées comme des ministères dans la note xx (préparée conformément à la Norme IPSAS 6 « États financiers consolidés et individuels »).
2. Le budget initial a été approuvé par intervention législative, le (date), et une affectation supplémentaire de XXX au titre de l'aide en cas de catastrophe naturelle a été approuvée par intervention législative, le (date), en raison du tremblement de terre dans la région du Nord, le (date). Les objectifs et politiques du budget initial ainsi que les révisions ultérieures ont été expliquées plus en détail dans les rapports sur les « examens opérationnels » et les « résultats budgétaires » publiés en parallèle avec les états financiers.
3. L'excédent de 15 % des dépenses réelles pour la fonction Santé par rapport au budget définitif (25 % de plus que le budget initial) était dû à des dépenses supérieures au niveau approuvé par l'intervention législative, en réponse au tremblement de terre. Il n'y avait aucune autre différence significative entre le budget définitif approuvé et les montants réels.
4. La base budgétaire et la convention comptable sont différentes. Les états financiers de l'échelon central sont préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice en utilisant une classification fondée sur la nature des charges figurant dans l'état de la performance financière. Les états financiers sont des états consolidés qui incluent toutes les entités contrôlées, y compris les entreprises publiques pour la période budgétaire allant du 1^{er} janvier 20XX au 31 décembre 20XX. Les états financiers diffèrent du budget approuvé selon la méthode de la comptabilité de caisse et qui traite uniquement du secteur de l'État excluant les entreprises publiques et certaines entités et activités de l'État non liées au marché.
5. Initialement comptabilisés selon la méthode de la comptabilité d'exercice, les montants figurant dans les états financiers ont été retraités selon la méthode de la comptabilité de caisse et reclassés par classification fonctionnelle pour être sur la même base que le budget approuvé définitif. En outre, des ajustements aux montants des états financiers au titre des différences temporaires associées à l'affectation continue, et des différences relatives aux entités couvertes (entreprises publiques) ont été effectués pour exprimer les montants réels sur une base comparable au budget approuvé

définitif. Les montants de ces ajustements sont identifiés dans le tableau suivant.

6. Un rapprochement entre les montants réels sur une base comparable tels que présentés dans « l'état de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels » et les montants réels dans « le tableau des flux de trésorerie au titre de la période close le 31 décembre 20XX » est présenté ci-après. Les états financiers et les documents budgétaires sont préparés au titre de la même période. Il y a une différence relative aux entités: le budget est préparé pour le secteur de l'État et les états financiers consolident toutes les entités contrôlées par l'État. Il existe aussi une différence relative à la convention utilisée: le budget est préparé selon la méthode de la comptabilité de caisse et les états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice.

	Exploitation	Financement	Investissement	Total
Montant réel sur une base comparable tel que présenté dans le budget et état comparatif réel	X	X	X	X
Différences de convention	X	X	X	X
Différences temporaires	-	-	-	-
Différences relative aux entités		X	X	X
Montant réel dans le tableau des flux de trésorerie	X	X	X	X

(Ce rapprochement pourrait être inclus dans « l'état de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels » ou en tant qu'information fournie dans les notes.)

PRÉSENTATION DE L'INFORMATION BUDGÉTAIRE DANS LES ÉTATS FINANCIERS

D. Recommandation: Information fournie dans les notes: Budget biennal selon la méthode de la comptabilité de caisse - Pour l'État B au titre de la période close le 31 décembre 20XX

(en milliers d'unités monétaires)	Année d'origine du budget biennal	Budget cible pour la 1 ^{ère} année	Budget révisé en 1 ^{ère} année	1 ^{ère} année réel sur base comparable	Solde disponible pour la 2 ^{ème} année	Budget cible pour la 2 ^{ème} année	Budget révisé en 2 ^{ème} année	2 ^{ème} année réel sur base comparable	Différence: Inscrit au budget et réel sur la période budgétaire
ENTRÉES DE TRÉSORERIE									
Impôts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ressources: Cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Activités de transaction	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	X	X	X	X	X	X	X	X
SORTIES DE TRÉSORERIE									
Santé	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Education	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ordre public et sécurité	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protection sociale	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Logement, équipements collectifs	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

* Cette colonne n'est pas nécessaire. Toutefois, une comparaison entre le réel et le budget initial ou le budget définitif, clairement identifié selon le cas, peut être incluse.

PRÉSENTATION DE L'INFORMATION BUDGÉTAIRE DANS LES ÉTATS FINANCIERS

(en milliers d'unités monétaires)	Année d'origine du budget biennal	Budget cible pour la 1^{ère} année	Budget révisé en 1^{ère} année	1^{ère} année réel sur base comparable	Solde disponible pour la 2^{ème} année	Budget cible pour la 2^{ème} année	Budget révisé en 2^{ème} année	2^{ème} année réel sur base comparable	<i>Différence: Inscrit au budget et réel sur la période budgétaire</i>
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Autre	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ENTRÉES/(SORTIES) DE TRÉSORERIE NETTES	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme comptable internationale du secteur public, IPSAS 24 mais n'en fait pas partie intégrante.

Champ d'application de la Norme

- BC1. Dans de nombreuses juridictions, la législation ou autre instance impose aux entités du secteur public, qu'il s'agisse de l'Etat ou d'une entité publique particulière, de rendre publics le(s) budget(s) approuv(és) dont elles sont tenues responsables. La présentation de telles informations est requise dans le souci de transparence de l'administration. Dans certains cas, un État ou une entité publique non soumis à une telle législation ou autre instance peut volontairement choisir de rendre public son budget approuvé. La présente Norme s'applique aux États et aux entités publiques qui rendent public(s) le(s) budget(s) approuv(és) dont ils/elles sont tenues responsables.
- BC2. Le budget approuvé reflète les caractéristiques financières des plans de l'État ou d'une autre entité pour la période à venir et, en ce qui concerne les activités financées à partir du budget de l'État, représente l'autorisation de dépenser des fonds. La présentation des résultats de l'exécution budgétaire par rapport à ces plans financiers augmentera la transparence des états financiers et est un élément important de l'acquittement de l'obligation de reddition de comptes des entités qui sont tenues ou qui décident de rendre public(s) leur(s) budget(s). L'inclusion dans les états financiers d'une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels fournira une information financière pour aider les utilisateurs à apprécier si les ressources ont été levées comme prévu et utilisées conformément au(x) budget(s) approuv(és) par les élus ou autre organe national faisant autorité. La présente Norme utilise le terme « réel » ou « montant réel » pour décrire les montants qui résultent de l'exécution du budget. Dans d'autres juridictions, « réalisation du budget (*budget out-turn*) », « exécution du budget » ou des termes similaires peuvent être utilisés avec le même sens que le terme « réel » ou « montant réel ».
- BC3. De nombreux États et entités publiques qui rendent public(s) leur(s) budget(s) approuv(és) présentent déjà dans leurs états financiers les montants réels par rapport aux montants budgétés. Ils incluent aussi une explication des différences significatives entre réel et inscrit au budget dans les notes annexes à leurs états financiers ou dans la discussion et l'analyse de la direction ou dans des rapports similaires ou d'exécution budgétaire ou des rapports similaires publiés en parallèle avec leurs états financiers. Pour ces États ou entités publiques, les comparaisons des montants budgétaires et des montants réels sont, en règle générale, effectuées aux niveaux de tutelle approuvés par le parlement ou une instance similaire, et des explications des différences significatives sont données lorsque la limite de l'autorisation budgétaire est dépassée. L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) estime que cette pratique est appropriée. Il a publié la présente

Norme pour la renforcer et exiger qu'elle soit adoptée par toutes les entités qui rendent publics leurs budgets approuvés.

- BC4. La présente Norme n'impose pas que les entités rendent publics leurs budgets approuvés ; elle ne spécifie pas non plus de dispositions relatives à la présentation des budgets approuvés qui sont rendus publics. Cela est hors du champ d'application de la présente Norme. Toutefois, l'IPSASB a indiqué qu'à l'avenir, il examinera si une Norme comptable internationale pour le secteur public (IPSAS) devrait être élaborée pour traiter de ces matières.

Besoin exprimé pour une Norme comptable internationale du secteur public

- BC5. La Norme IPSAS 1 « Présentation des états financiers » explique que le but des états financiers englobe la présentation d'informations pour que l'entité s'acquitte de son obligation de reddition de comptes quant à sa situation financière, sa performance et ses flux de trésorerie et fournisse une information utile pour l'évaluation de sa performance en termes de coût du service, d'efficacité et de réalisations. Elle indique aussi que la présentation de l'information financière peut fournir aux utilisateurs des informations sur la conformité de l'entité avec le budget légalement adopté, par exemple.
- BC6. Préalablement à la publication de la présente Norme, IPSAS 1 recommandait mais n'imposait pas l'inclusion dans les états financiers d'une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels lorsque les états financiers et le budget sont établis sur la même base. Toutefois, dans certains cas, une entité peut rendre public un budget approuvé préparé et présenté selon une convention différente de celle des états financiers et décider d'inclure dans les états financiers une comparaison des montants réels et des montants inscrits au budget. La Norme IPSAS 1 ne fournissait pas de guide sur les détails à fournir ou sur le mode de présentation dans de telles situations. L'IPSASB estime que les Normes comptables internationales pour le secteur public devraient traiter de ces situations.
- BC7. La présente Norme s'applique lorsqu'une entité est tenue de rendre public(s) son (ses) budget(s) approuvé(s) ou décide de le faire. L'IPSASB estime que dans de tels cas, l'intention et l'effet du parlement ou d'une autre instance, ou l'action volontaire de l'entité elle-même sont clairs, l'entité est tenue publiquement responsable de sa performance par rapport au budget et de sa conformité avec celui-ci. L'IPSASB estime aussi que la présentation d'une information sur les montants inscrits au budget et sur les montants réels est un élément nécessaire de l'acquittement par de telles entités de la reddition de comptes, et des dispositions pour s'assurer qu'une information appropriée dans les états financiers soit incluse dans une Norme comptable internationale pour le secteur public.
- BC8. L'application des dispositions de la présente Norme concernant la présentation d'une comparaison des montants réels et des montants inscrits au budget lorsque

les états financiers et le budget sont préparés sur la même base améliorera encore l'acquittement par l'entité de ses obligations en matière de performance. L'application des dispositions de la présente Norme lorsque le budget et les états financiers sont préparés selon des conventions différentes renforcera le rôle des états financiers dans l'acquittement de l'obligation de l'entité de respecter les budgets approuvés. L'IPSASB a examiné s'il devait imposer à toutes les entités du secteur public autres que les entreprises publiques ou leur recommander de rendre publics leurs budgets approuvés et de se conformer aux dispositions de la présente Norme. L'IPSASB a indiqué que la présente Norme comptable internationale pour le secteur public n'avait pas pour but de spécifier si les budgets approuvés devaient être rendus publics. Il a convenu qu'il ne devrait pas imposer de telles dispositions aux entités ou ajouter aux recommandations existantes avant d'avoir examiné plus avant son rôle dans l'élaboration de dispositions relatives à la présentation du budget.

- BC9. L'IPSASB a indiqué également qu'il n'est pas interdit aux entités du secteur public qui ne rendent pas publics leurs budgets approuvés d'appliquer les dispositions de la présente Norme s'ils décident de le faire.

Comparaisons avec le budget approuvé

- BC10. La présente Norme impose la présentation des montants du budget initial et du budget définitif et les montants réels sur une base comparable à celle des montants inscrits au budget. Cela améliore la composante respect de l'obligation de reddition de comptes identifiée dans IPSAS 1. Les utilisateurs des états financiers seront en mesure d'identifier et de déterminer les différences entre les montants du budget initial et/ou définitif et leurs montants réels équivalents (souvent appelés « écarts » en comptabilité) pour chaque niveau de tutelle législative présenté.

- BC11. La présente Norme impose une explication des différences significatives (positives ou négatives) entre les montants réels et les montants inscrits au budget à donner sous forme d'informations dans des notes annexes aux états financiers, à moins qu'une telle explication ne soit incluse dans d'autres documents rendus publics publiés conjointement avec les états financiers. L'IPSASB estime que la présentation de cette information augmentera la transparence des états financiers et améliorera la reddition de comptes des entités qui rendent leurs budgets d'accès public. L'explication de telles différences peut être incluse dans une discussion et analyse de la direction, un passage en revue des activités, un rapport de réalisation ou d'exécution du budget ou rapport similaire en parallèle avec les états financiers. L'IPSASB estime que lorsqu'une explication est incluse dans de tels rapports et lorsque les notes annexes aux états financiers orientent les lecteurs vers ces rapports, il n'est pas nécessaire de répéter cette explication dans les états financiers.

Présentation du budget initial et du budget définitif

BC12. Les budgets sont préparés préalablement à la période de reporting ; la survenance de catastrophes naturelles et les changements des conditions politiques ou économiques peuvent dicter un besoin de révisions apportées au budget initialement approuvé pendant la période budgétaire. Dans certaines juridictions, l'autorisation d'effectuer de telles révisions (dans des limites spécifiées) est déléguée au Ministre des Finances ou au détenteur de fonctions similaires. Dans d'autres juridictions, les révisions doivent être approuvées par les élus. Lorsque ces révisions sont autorisées par l'instance appropriée, elles comprennent le budget définitif pour la période de reporting. L'IPSASB est d'avis que la présentation du budget initial et du budget définitif est nécessaire pour s'assurer que les lecteurs des états financiers sont informés de la nature et de l'étendue des modifications apportées au budget initial qui ont été approuvées au cours de la période de reporting.

BC13. Des révisions du budget initial peuvent se produire par suite de changements de politique, y compris des changements de priorités du gouvernement au cours de la période de reporting, ou de conditions économiques imprévues. L'IPSASB est d'avis que la présentation d'une explication des raisons motivant les variations entre le budget initial et le budget définitif au cours de la période de reporting, y compris le fait de savoir si les variations entre le budget initial et le budget définitif sont une conséquence de réaffectations au sein du budget ou d'autres facteurs, est nécessaire pour l'acquittement de l'obligation de reddition de comptes et fournira un élément utile à l'analyse des impacts financiers des conditions économiques changeantes et des changements de politique. Cette explication peut être fournie dans les notes annexes aux états financiers ou dans un rapport publié préalablement aux états financiers ou concurrentement ou conjointement à ces derniers. Comme noté ci-dessus en ce qui concerne les explications des écarts budgétaires, l'IPSASB estime que lorsqu'une explication est incluse dans de tels rapports et lorsque les notes annexes aux états financiers orientent les lecteurs vers ces rapports, il n'est pas nécessaire de répéter cette explication dans les états financiers.

Adoption de la base budgétaire et rapprochement des bases budgétaires et des conventions comptables

BC14. Les entités peuvent adopter des conventions comptables différentes pour la préparation de leurs états financiers et pour leurs budgets approuvés. En particulier, certaines entités qui adoptent la méthode de la comptabilité d'exercice pour la préparation de leurs états financiers, préparent leurs budgets selon la méthode de la comptabilité de caisse. Les différences entre la base budgétaire et les états financiers peuvent également résulter de différences temporaires, de différences liées aux entités ou de différences de classification.

BC15. La présente Norme impose que la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels soit présentée sur la même base (format, terminologie,

base budgétaire et classification) ainsi que pour les mêmes entités et pour la même période que le budget approuvé. Cela est nécessaire pour permettre aux états financiers de démontrer la mesure dans laquelle les montants réels ont été utilisés conformément aux budgets légalement autorisés. Il sera ainsi garanti que la présentation d'informations est faite sur une base comparable et que les états financiers démontrent la conformité avec le budget approuvé. En conséquence, les montants reflétés dans les états financiers devront être refondus pour être comparables au budget approuvé lorsqu'il existe des différences de base, des différences temporaires ou des différences relatives à l'entité.

BC16. Pour permettre aux utilisateurs de mieux identifier la relation entre le budget et les états financiers, la présente Norme exige que lorsque les états financiers et le budget ne sont pas préparés sur une base comparable, les montants réels selon la base budgétaire doivent être rapprochés de montants équivalents spécifiés présentés dans les états financiers, en identifiant séparément toutes différences de base, différences temporaires et différences relatives à l'entité. Si le budget et les états financiers sont préparés sur la même base, le rapprochement des écarts ne serait pas nécessaire.

Présentation de l'information budgétaire et réelle

BC17. La présente Norme permet la présentation de l'information budgétaire et de l'information réelle dans un état distinct ou, uniquement lorsque le budget et les états financiers sont préparés sur une base comparable, en tant que colonne supplémentaire dans les états financiers existants. La souplesse de cette méthode de présentation permet aux entités de présenter la comparaison d'une manière qui sert au mieux l'intérêt des utilisateurs, tout en conservant la visibilité qui vient de l'inclusion dans les états financiers. L'interdiction d'adopter la méthode de la colonne supplémentaire pour la présentation lorsque les états financiers et le budget sont établis selon une convention comptable différente est nécessaire pour s'assurer que la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels sont présentés sur une base comparable.

Application initiale

BC18. La présente Norme a été publiée par l'IPSASB en décembre 2006. Son application ne s'impose pas avant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2009. L'application différée est destinée à fournir aux entités suffisamment de temps pour élaborer et, le cas échéant, faire correspondre leurs procédures de présentation, les périodes et la couverture de l'information budgétaire et financière. L'adoption anticipée de la présente Norme est encouragée.

BC19. L'IPSASB a examiné s'il doit aussi prévoir une exonération de l'application de la présente Norme pendant deux ans à compter de l'adoption initiale des Normes comptables internationales du secteur public, mais a jugé qu'une telle exonération n'était pas nécessaire. Cela tient au fait que les entités évalueraient et prendraient en compte dans leur calendrier pour l'adoption initiale de toutes

les Normes comptables internationales du secteur public, les dispositions de la présente IPSAS.

Exonération de la disposition de présenter des montants comparatifs

- BC20. La présente Norme n'impose pas que les états financiers de la période courante présentent la comparaison des montants réels d'une période antérieure avec le budget de cette période antérieure, elle n'impose pas non plus que les explications connexes des différences entre les montants réels et les montants inscrits au budget de cette période antérieure soient présentées dans les états financiers de la période courante.
- BC21. La présente Norme se concentre sur l'appui donné à l'acquittement par l'entité de son obligation d'être responsable de sa conformité au budget approuvé pour la période de reporting courante. De nombreuses présentations explicatives imposées par la présente Norme comptable internationale pour le secteur public peuvent se trouver dans d'autres documents publiés conjointement aux états financiers mais n'en faisant pas partie intégrante. L'IPSASB craint que la disposition relative à la présentation d'une information comparative ne résulte en un surcroît d'information et en un réseau trop complexe de dispositions en matière de présentation de l'information financière et ne serait pas dans l'intérêt des utilisateurs des états financiers.