



Avis n° 2016-03
du 17 octobre 2016
relatif aux données comparatives de l'Etat

Le Conseil de normalisation des comptes publics a adopté le 17 octobre 2016 le présent avis relatif à la présentation des données comparatives figurant dans les états financiers de l'Etat.

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose que les états financiers de l'Etat présentent les données de deux exercices : celles du dernier exercice clôturé et celles de l'exercice précédent. Il est d'avis de supprimer la comparaison sur trois exercices, dans une optique d'harmonisation de la présentation des comptes des entités publiques et de convergence avec les autres référentiels comptables, nationaux et internationaux, de comptabilité publique comme privée.

Cet avis propose de modifier en conséquence les normes 1 « Les états financiers », 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » et 16 « Information sectorielle » pour supprimer toute référence à des données présentées sur trois exercices.

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2016 (comptes clos le 31 décembre 2016).

**NORME N° 1
LES ETATS
FINANCIERS**

Sommaire

EXPOSE DES MOTIFS	4
I. LA LOGIQUE D'ÉLABORATION DES ÉTATS FINANCIERS.....	4
I.1. Le bilan de l'Etat : le tableau de la situation nette	4
I.2. Le compte de résultat de l'Etat : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice.....	4
I.3. Le tableau des flux de trésorerie.....	5
I.4. L'annexe	6
II. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	6
DISPOSITIONS NORMATIVES	7
1. LE TABLEAU DE LA SITUATION NETTE	8
2. LE TABLEAU DES CHARGES NETTES, LE TABLEAU DES PRODUITS RÉGALIENS NETS ET LE TABLEAU DE DÉTERMINATION DU SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE.....	9
3. LE TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE.....	11
4. L'ANNEXE	12
4.1 Les principes d'établissement de l'annexe	12
4.2. Le contenu de l'annexe	12
ILLUSTRATIONS	14
I. IMMOBILISATIONS CORPORELLES.....	14
II. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES	15
III. PERSONNEL.....	16



NORME N° 1 LES ÉTATS FINANCIERS

Exposé des motifs

La présente norme détermine la structure et la forme des états financiers sur la base du modèle de la comptabilité d'entreprise, en tenant compte des spécificités de l'Etat.

I. LA LOGIQUE D'ÉLABORATION DES ÉTATS FINANCIERS

Les états financiers sont une des principales sources d'information chiffrée sur la situation financière de l'Etat. Ces documents de synthèse permettent d'apprécier et d'analyser l'évolution de celle-ci et de mesurer les coûts.

I.1. Le bilan de l'Etat : le tableau de la situation nette

Le bilan de l'Etat se présente sous la forme d'un tableau de la situation nette qui recense, comme un bilan d'entreprise classique, les actifs et les passifs préalablement identifiés et comptabilisés. Le tableau de la situation nette est présenté en liste. Il est établi à la fin de l'exercice.

Le tableau de la situation nette comprend :

- > l'actif, qui recense les éléments du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'Etat. Il se compose principalement des actifs immobilisés, des actifs circulants et des régularisations de l'exercice ;
- > le passif est constitué des obligations à l'égard de tiers qui existent à la date de clôture et dont il est probable ou certain, à la date d'arrêt des comptes, qu'elles entraîneront une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers. Le passif comprend les provisions pour risques et charges, les dettes financières, les dettes non financières, les autres passifs et les régularisations de l'exercice.

En outre, le tableau de la situation nette présente deux particularités :

- > il isole le poste « trésorerie » à l'actif et au passif ;
- > il comporte un poste « situation nette » qui ne peut pas être rapproché des capitaux propres d'une entreprise puisqu'il ne comporte ni de capital initial, ni d'équivalent de ce dernier.

I.2. Le compte de résultat de l'Etat : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice

La présentation habituelle du compte de résultat, qui regroupe la totalité des charges et des produits d'un exercice comptable, a été scindée en trois tableaux :

- > Le tableau des charges nettes de l'exercice réparties par nature, qui présente le montant total des charges nettes non couvert par les produits d'activité correspondants de l'exercice.
- > Le tableau des produits régaliens nets détaillés par catégorie (produits fiscaux et autres produits régaliens), qui présente les produits issus de l'exercice de la souveraineté de l'Etat sans contrepartie directe équivalente pour les tiers. Les produits figurant dans ce tableau sont les produits régaliens nets des obligations de l'Etat en matière fiscale ainsi que des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé des créances sur les redevables initialement comptabilisées (dégrèvements et autres annulations suite à erreur) ; les ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu national brut (RNB) et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) viennent en diminution des produits fiscaux et des autres produits régaliens, pour déterminer le total des produits régaliens nets ; ces contributions sont en effet des ressources propres de l'Union européenne et ne peuvent être considérées comme des charges ; les autres ressources propres de l'Union n'apparaissent pas au compte de résultat, car elles sont prélevées par l'Etat (au profit de l'Union) sur des tiers identifiables, et sont considérées comme des opérations pour compte de tiers.
- > Le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice, qui présente la différence entre les charges nettes et les produits régaliens nets.

Dans l'optique de l'analyse des coûts, le tableau des charges nettes recense l'ensemble des charges et des produits à prendre en compte pour l'analyse des coûts.

I.3. Le tableau des flux de trésorerie

La trésorerie de l'Etat se compose d'éléments d'actif (fonds sur comptes bancaires et fonds en caisse, valeurs en cours d'encaissement et à l'escompte nettes des valeurs en cours de décaissement, autres composantes de la trésorerie et équivalents de trésorerie) et de passif (dépôts des correspondants et autres personnes habilitées, autres éléments de trésorerie).

Le tableau des flux de trésorerie présente, pour la période, les entrées et les sorties de ces éléments, classées par catégorie :

- > les flux de trésorerie liés à l'activité, qui correspondent aux encaissements et décaissements liés aux opérations de fonctionnement et d'intervention (à l'exception des activités d'investissement) et aux autres encaissements et décaissements qu'il est possible de rattacher à l'activité tels que les flux de trésorerie correspondant aux charges et produits financiers ;
- > les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement, qui correspondent aux décaissements et encaissements liés aux opérations d'acquisitions et de cessions des immobilisations ;
- > les flux de trésorerie liés aux opérations de financement, qui correspondent aux encaissements et décaissements liés aux opérations de financement externe de l'Etat.

La présente norme classe les flux de trésorerie provenant des intérêts et dividendes reçus ou des intérêts versés dans les flux de trésorerie liés à l'activité. Cette présentation facilite ainsi le rapprochement entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, l'idée étant de relier les flux de trésorerie liés à l'activité et aux opérations d'investissement aux opérations

budgétaires et les flux de trésorerie liés aux activités de financement aux opérations de trésorerie non budgétaires.

Les notions de recettes et de dépenses sont utilisées dans le tableau des flux de trésorerie pour être distinguées des produits et des charges, puisqu'il s'agit des produits encaissés ou des charges versées par l'Etat au cours d'un exercice.

Des montants résiduels, qui ne pourraient être qualifiés d' « importants » au regard du principe d'importance relative mentionné dans le cadre conceptuel, peuvent être présentés dans le tableau des flux de trésorerie comme des flux de trésorerie nets non ventilés.

I.4. L'annexe

L'annexe fait partie intégrante des états financiers. Elle fournit l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données des principaux documents de synthèse.

La présente norme précise les principes d'établissement de l'annexe et définit son contenu.

La présentation de l'annexe s'inspire de celle des entreprises. Sur chaque document de synthèse, les données susceptibles de faire l'objet d'une information en annexe seront numérotées pour faciliter le renvoi aux commentaires et tableaux correspondants développés dans l'annexe.

Par ailleurs, la coexistence d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité d'exercice (article 27 de la loi organique) conduit à identifier en annexe les écarts entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité d'exercice par le biais de tableaux de passage.

II. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

La norme s'est inspirée des référentiels comptables suivants :

- > pour le tableau de la situation nette et le tableau des flux de trésorerie, la norme tient compte des modèles du Plan comptable général (~~Règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable annexé à l'arrêté du 22 juin 1999, mis à jour par le règlement n°2000-06 du 7 décembre 2000 du Comité de la réglementation comptable~~), des normes comptables internationales de l'IASB¹ (-IAS 1 et IAS 7) et ~~de l'IPSAS Board et Comité Secteur Public de l'IFAC~~² (IPSAS 1 et IPSAS 2) ainsi que de l'arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement n°99-02 du Comité de réglementation comptable du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques ;
- > pour le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice, la norme s'est inspirée de modèles d'états financiers étrangers qui ne sont proposés par aucun des référentiels comptables existants précédemment cités.

¹ IASB : *International Accounting Standards Board*.

² ~~IPSAS Board : *International Public Sector Accounting Standards Board*, IFAC : *International Federation of Accountants* ou *fédération internationale des experts-comptables*.~~



NORME N° 1 LES ÉTATS FINANCIERS

Dispositions normatives

Les états financiers comprennent :

- > le bilan présenté sous la forme d'un tableau de la situation nette ;
- > le compte de résultat présenté en trois parties : un tableau des charges nettes, un tableau des produits régaliens nets et un tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice ;
- > le tableau des flux de trésorerie ;
- > l'annexe.

Les états financiers présentent les données de deux exercices : celles du dernier exercice clôturé et celles de l'exercice précédent (permettent une comparaison sur deux ou trois exercices¹).

Dispositions applicables pour l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006

Les états financiers de l'exercice 2006 et de l'exercice 2007 comportent les données comparatives retraitées relatives à l'exercice 2005, sauf si cela est rendu impraticable par le changement de référentiel comptable ou si le coût d'obtention de ces données retraitées est jugé trop important par rapport à l'utilité retirée de leur obtention.

Lorsque des données comparatives relatives à l'exercice 2005 ne peuvent être présentées :

- > les causes de leur indisponibilité sont précisées dans l'annexe ;
- > toutes les informations complémentaires disponibles permettant au lecteur des états financiers de disposer d'éléments de comparaison sont présentées dans l'annexe pour les données comparatives qui n'ont pu faire l'objet de retraitements.

¹ Pour mémoire, la norme 1 prévoyait une comparaison sur trois exercices jusqu'à l'exercice clos le 31 décembre 2015 inclus.

1. LE TABLEAU DE LA SITUATION NETTE

	EXERCICE N			EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
	Brut	Amortissement Dépréciation	Net	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Immobilisations financières					
Total actif immobilisé					
ACTIF CIRCULANT (HORS TRESORERIE)					
Stocks					
Créances					
Recevables					
Clients					
Autres créances					
Charges constatées d'avance					
Total actif circulant (hors trésorerie)					
TRESORERIE					
Fonds bancaires et fonds en caisse					
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement					
Valeurs mobilières de placement					
Autres composantes de la trésorerie					
Total trésorerie					
Comptes de régularisation					
TOTAL ACTIF (I)					
DETTES FINANCIERES					
Titres négociables					
Titres non négociables					
Dettes financières et autres emprunts					
Total dettes financières					
DETTES NON FINANCIERES (HORS TRESORERIE)					
Dettes de fonctionnement					
Dettes d'intervention					
Produits constatés d'avance					
Autres dettes non financières					
Total dettes non financières					
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES					
Provisions pour risques					
Provisions pour charges					
Total provisions pour risques et charges					
AUTRES PASSIFS (HORS TRESORERIE)					
Total autres passifs					
TRESORERIE					
Correspondants du Trésor et personnes habilitées					
Autres composantes de la trésorerie					
Total trésorerie					
Comptes de régularisation					
TOTAL PASSIF (HORS SITUATION NETTE) (II)					
Report des exercices antérieurs					
Écarts de réévaluation et d'intégration					
Solde des opérations de l'exercice					
SITUATION NETTE (III=I-II)					

2. LE TABLEAU DES CHARGES NETTES, LE TABLEAU DES PRODUITS RÉGALIENS NETS ET LE TABLEAU DE DÉTERMINATION DU SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE

TABLEAU DES CHARGES NETTES		EXERCICE N	EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
Charges de fonctionnement nettes	Charges de personnel Achats, variations de stocks et prestations externes Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations Autres charges de fonctionnement			<u>COLONNE N-2 SUPPRIMÉE</u>
	Total charges de fonctionnement direct (I)			
	Subventions pour charges de service public Dotations aux provisions			
	Total charges de fonctionnement indirect (II)			
	Total charges de fonctionnement (III=I+II)			
	Ventes de produits et prestations de service Production stockée et immobilisée Reprises sur provisions, sur dépréciations Autres produits de fonctionnement			
	Total produits de fonctionnement (IV)			
TOTAL CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V=III-IV)				
Charges d'intervention nettes	Transferts aux ménages Transferts aux entreprises Transferts aux collectivités territoriales Transferts aux autres collectivités Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat Dotations aux provisions et aux dépréciations			
	Total charges d'intervention (VI)			
	Contributions reçues de tiers Reprises sur provisions et sur dépréciations			
	Total produits d'intervention (VII)			
TOTAL CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII=VI-VII)				
Charges financières nettes	Intérêts Pertes de change liées aux opérations financières Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations Autres charges financières			
	Total charges financières (IX)			
	Produits des immobilisations financières Gains de change liés aux opérations financières Reprises sur provisions, sur dépréciations Autres intérêts et produits assimilés			
	Total produits financiers (X)			
TOTAL CHARGES FINANCIERES NETTES (XI=IX-X)				
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII=V+VIII+XI)				

T ABLEAU DES PRODUITS REGALIENS NETS	EXERCICE N	EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
Impôt sur le revenu Impôt sur les sociétés Taxe intérieure sur les produits pétroliers Taxe sur la valeur ajoutée Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes Autres produits de nature fiscale et assimilés			<u>COLONNE N-2 SUPPRIMEE</u>
TOTAL PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)			
Amendes et autres pénalités			
TOTAL AUTRES PRODUITS REGALIENS NETS (XIV)			
Ressources propres de l'Union Européenne basées sur le revenu national brut Ressources propres de l'Union Européenne basées sur la taxe sur la valeur ajoutée			
TOTAL RESSOURCES PROPRES DE L'UNION EUROPEENNE BASEES SUR LE REVENU NATIONAL BRUT ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (XV)			
TOTAL PRODUITS REGALIENS NETS (XVI = XIII+XIV-XV)			

T ABLEAU DE DETERMINATION DU SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE	EXERCICE N	EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
Charges de fonctionnement nettes (V) Charges d'intervention nettes (VIII) Charges financières nettes (XI)			<u>COLONNE N-2 SUPPRIMEE</u>
CHARGES NETTES (XII)			
Produits fiscaux nets (XIII) Autres produits régaliens nets (XIV) Contributions au budget de l'Union européenne basées sur le produit national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)			
PRODUITS REGALIENS NETS (XVI)			
SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE (XVI-XII)			

3. LE TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE		EXERCICE N	EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
Flux de trésorerie liés à l'activité	<p>ENCAISSEMENTS</p> <p>Ventes de produits et prestations de service encaissées Autres recettes de fonctionnement Impôts et taxes encaissés Autres recettes régaliennes Recettes d'intervention Intérêts et dividendes reçus Autres encaissements</p> <p>DECAISSEMENTS</p> <p>Dépenses de personnel Achats et prestations externes payés Remboursements et restitutions sur impôts et taxes Autres dépenses de fonctionnement Subventions pour charges de service public versées Dépenses d'intervention Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat Intérêts payés Autres décaissements</p>			<u>COLONNE N-2 SUPPRIMEE</u>
	FLUX DE TRESORERIE NETS LIES A L'ACTIVITE (I)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement	<p>ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS</p> <p>Immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières</p> <p>CESSIONS D'IMMOBILISATIONS</p> <p>Immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières</p>			
	FLUX DE TRESORERIE NETS LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT (II)			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement	<p>ÉMISSIONS D'EMPRUNT</p> <p>OAT BTAN Solde des BTF</p> <p>REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (HORS BTF)</p> <p>Dettes négociables OAT BTAN Dettes non négociables</p>			
	FLUX LIES AUX INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME			
	FLUX DE TRESORERIE NETS LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT (III)			
VARIATION DE TRESORERIE (IV=I+II+III=VI-V)				
TRESORERIE EN DEBUT DE PERIODE (V)				
TRESORERIE EN FIN DE PERIODE (VI)				

4. L'ANNEXE

L'annexe fait partie intégrante des états financiers. Elle ne peut se substituer aux autres documents de synthèse qu'elle complète et commente. En matière de vérification, elle est assujettie aux mêmes exigences que les autres documents de synthèse.

4.1. Les principes d'établissement de l'annexe

Les informations fournies dans l'annexe doivent :

- > contribuer à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'Etat en détaillant certains renseignements permettant d'expliquer ou de préciser le contenu de certains postes des documents de synthèse ;
- > produire toutes les informations significatives susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs. A cette fin, la notion de seuil de signification d'une information peut être un élément déterminant dans le choix des informations à communiquer. Ce seuil dépend essentiellement de l'importance relative de l'information pour les utilisateurs des États financiers. Est ainsi considérée comme significative toute information dont la non-publication serait susceptible de modifier le jugement des utilisateurs sur la situation patrimoniale et financière de l'Etat.

4.2. Le contenu de l'annexe

L'annexe fait l'objet d'une présentation organisée et systématique regroupant des informations chiffrées ou non. Elle doit notamment présenter :

- > les règles et méthodes d'évaluation comptables ainsi que les changements de méthode d'évaluation et de présentation des comptes ;
- > les informations détaillant les montants qui apparaissent dans le tableau de la situation nette, dans le tableau des charges nettes, dans le tableau des produits régaliens nets et dans le tableau de flux de trésorerie. Ces précisions concernent notamment :
 - les variations des éléments de l'actif et du passif pendant l'exercice considéré ;
 - le détail des immobilisations corporelles, incorporelles et financières, des charges de personnel, etc. ;
 - les informations relatives au calcul des provisions pour risques et charges, leur répartition par catégorie et leurs échéances prévisionnelles, etc. ;
 - les informations relatives aux effectifs de l'Etat ;
 - le passage des produits régaliens bruts aux produits inscrits dans le tableau des produits régaliens nets.
- > les informations qui ne figurent pas dans les autres documents de synthèse mais qui doivent néanmoins être portées en annexe tels que :
 - les engagements à mentionner en annexe qui sont regroupés en quatre catégories : les engagements pris dans le cadre d'accords bien définis, les engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'Etat, les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat et les engagements de retraite de l'Etat. Un tableau de synthèse des engagements est présenté en annexe ;

- les dépréciations de créances recouvrées par l'Etat pour le compte de tiers pour lesquels l'Etat ne supporte pas le risque de non-paiement.
- > les informations relatives à l'articulation entre la comptabilité d'exercice et la comptabilité budgétaire.
- > une information sur le besoin de financement actualisé du régime de retraite des fonctionnaires de l'Etat qui correspond à la différence entre la valeur actualisée des pensions qui seront versées et la valeur actualisée des cotisations qui seront reçues. Cette évaluation est réalisée à partir de la chronique des besoins de financement. Le mode de calcul, les hypothèses et le périmètre retenu sont présentés à l'appui de l'évaluation. Tout changement de méthode fera l'objet d'une information. Une note expliquant les variations de montants est également fournie.
- > le montant total des ressources propres de l'Union européenne impactant le résultat patrimonial.
- > un tableau indiquant les variations, en base, des déficits fiscaux reportables en avant ainsi qu'un tableau indiquant, en impôt, la variation des crédits d'impôts reportables et non restituables. Une estimation en impôt de la consommation probable de ces déficits fiscaux en avant et de ces crédits d'impôts reportables et non restituables doit être produite.

NORME N° 1 LES ÉTATS FINANCIERS

Illustrations

Les tableaux et les commentaires présentés ci-dessous visent à illustrer les dispositions normatives relatives à l'annexe.

I. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Immobilisations corporelles par catégorie et par ministère (Catégories non exhaustives renseignées à titre indicatif)

EXERCICE	Terrains non spécifiques		Bâtiments non spécifiques		Matériel		Infrastructures		Bâtiments spécifiques	
	N	N-1	N	N-1	N	N-1	N	N-1	N	N-1
Balance d'entrée	valeur de marché		valeur de marché		coût d'acquisition >x euros		coût de reconstruction à neuf actualisé		euro symbolique ou coût de reproduction à l'identique	
Acquisitions									si coût connu	
Flux de travaux immobilisables										
Cessions										
Amortissement					Amortissements				flux de travaux	
Réévaluations (+) ou (-)	Actualisation annuelle		Actualisation annuelle				actualisation annuelle			
Perte de valeur					test de dépréciation si indice de perte de valeur					
Balance de sortie										
Écarts de réévaluation cumulés (+)										
Écarts de réévaluation cumulés (-)										
Valeur brute comptable										
Amortissement cumulé										flux de travaux
Valeur nette comptable = balance de sortie										

Commentaires :

Balance d'entrée initiale + (acquisitions - cessions (cumulées)) + écarts de réévaluation cumulés = valeur brute comptable. La valeur nette comptable est, chaque année, reportée en balance d'entrée. Balance d'entrée + acquisitions + flux de travaux - cessions - amortissement + ou - écarts de réévaluation - perte de valeur = balance de sortie = Valeur nette comptable = Valeur brute comptable - amortissement cumulé.

Contrats de location par catégorie et par ministère (Catégories non exhaustives renseignées à titre indicatif)

CONTRATS LOCATION - FINANCEMENT	TERRAINS		BATIMENTS NON SPECIFIQUES		MATERIEL	
	N	N-1	N	N-1	N	N-1
Contrats de location-financement (VNC à la date de clôture)						
Total paiements minimaux pour location < 1 an						
Valeur actualisée						
Total paiements minimaux pour location entre 1 et 5 ans						
Valeur actualisée						
Total paiements minimaux pour location > 5 ans						
Valeur actualisée						

II. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

PROVISIONS POUR RISQUES	MONTANTS AU DEBUT DE L'EXERCICE	DOTATIONS DE L'EXERCICE	REPRISES DE L'EXERCICE		MONTANTS A LA FIN DE L'EXERCICE
			REPRISES PROVISIONS UTILISEES	REPRISES PROVISIONS NON UTILISEES	
Provisions pour risques 1					
Provisions pour risques 2					
...					
TOTAL					
PROVISIONS POUR CHARGES	MONTANTS AU DEBUT DE L'EXERCICE	DOTATIONS DE L'EXERCICE	REPRISES DE L'EXERCICE		MONTANTS A LA FIN DE L'EXERCICE
			REPRISES PROVISIONS UTILISEES	REPRISES PROVISIONS NON UTILISEES	
Provisions pour charges 1					
Provisions pour charges 2					
...					
TOTAL					


III. PERSONNEL

CHARGES DE PERSONNEL	MONTANTS DE L'EXERCICE N	MONTANTS DE L'EXERCICE N-1
Rémunérations du personnel		
Charges de sécurité sociale, de prévoyance et contributions directes		
Prestations directes d'employeur (hors pensions)		
Pensions		
Autres charges sociales		

NORME N° 14
CHANGEMENTS DE
METHODES COMPTABLES,
CHANGEMENTS
D'ESTIMATIONS
COMPTABLES ET
CORRECTIONS
D'ERREURS

Sommaire

EXPOSE DES MOTIFS	19
I. OBJET DE LA NORME	19
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS...	19
DISPOSITIONS NORMATIVES	22
1. CHAMP D'APPLICATION	22
2. CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES	22
2.1. Définition des méthodes comptables	22
2.1.1. Cas de l'absence de méthodes comptables.....	22
2.1.2. Cohérence des méthodes comptables.....	22
2.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables	23
2.2.1. Application d'un changement de méthodes comptables	23
2.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	23
2.2.2.1. Règle générale	23
2.2.2.2. Limites à l'application de la règle générale	23
2.2.2.3. Existence de dispositions spécifiques.....	24
2.2.3. Information en annexe.....	24
3. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES	24
3.1. Définition des estimations comptables	24
3.2. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables	25
3.2.1. Application d'un changement d'estimation comptable	25
3.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	25
3.2.3. Information en annexe.....	25
4. CORRECTIONS D'ERREURS	26
4.1. Définition des erreurs	26
4.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs	26
4.2.1. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	26
4.2.1.1. Règle générale	26
4.2.1.2. Limites à l'application de la règle générale	26
4.2.2. Information en annexe.....	27
Illustrations	28



NORME N° 14

CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

Exposé des motifs

I. OBJET DE LA NORME

La norme « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » vise plusieurs objectifs qui répondent de façon étroite aux principes énoncés par le cadre conceptuel :

- > renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers ;
- > assurer la comparabilité des états financiers à la fois dans le temps et avec ceux des autres entités.

La présente norme permet ainsi de déterminer les traitements à opérer et l'information à fournir dans le cadre de changements de méthodes comptables, de changements d'estimations comptables et de corrections d'erreurs.

II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

En application de l'article 30 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme a été établie en se fondant sur les principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'Etat. Il est précisé que les principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise peuvent parfois être différents selon les référentiels ; c'est notamment le cas des corrections d'erreurs présenté *infra*.

S'agissant des changements de méthodes comptables et des changements d'estimations comptables, les dispositions applicables à l'Etat se fondent sur les règles de droit commun applicables dans le secteur privé¹.

S'agissant des corrections d'erreurs, la pertinence de l'information fournie par le compte de résultat de l'exercice doit être privilégiée, et le résultat de l'exercice ne doit pas être affecté par des corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs. En effet, une des spécificités de l'Etat tient à la nécessaire cohérence entre le résultat budgétaire et le résultat comptable, qui repose sur une articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire cherchant à créer des relations simples entre ces deux comptabilités (cf. cadre conceptuel, § II.3). En conséquence, la norme prévoit que l'erreur soit corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte et que le solde d'ouverture de cet exercice soit ajusté, pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette, de l'effet de la correction d'erreur sur l'exercice précédent ou les exercices antérieurs dans le cas où l'erreur affecte les exercices antérieurs à l'exercice précédent.

La norme prévoit qu'au titre de l'information comparative, ~~l'e-ou-les-exercices~~ qui précèdent l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte et qui ~~est~~~~ont~~ inclus dans les états financiers, ~~soient~~~~est~~ présentés corrigés de cette erreur, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat. Les dispositions de la présente norme sont en cela conformes aux référentiels comptables internationaux et plus particulièrement à la norme IPSAS 3 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ».

Suite à l'avis n° 2012-05 du 18 octobre 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs, le texte de la norme 14 a été modifié. Il s'agit de modifications rédactionnelles visant à clarifier les dispositions normatives sans en changer le fond.

Les dispositions normatives de la présente norme ne mentionnent pas expressément la notion d'importance relative dès lors que ce critère de significativité est sous-jacent à l'ensemble des normes². Il convient, sur ce point, de se référer au paragraphe III.1 du Cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'Etat³ selon lequel « la pertinence de l'information est

¹ Les dispositions de l'avis n° 97.06 du Conseil national de la comptabilité du 18 juin 1997 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimation, changements d'options fiscales et corrections d'erreurs ont été rendues sous format réglementaire à l'article 314-1 du Plan comptable général. La norme n° 14 du recueil est conforme à ces dispositions.

En revanche, concernant plus particulièrement les changements de méthodes comptables, les dispositions de l'article L.123-17 du code de commerce (reprises dans l'article 120-4 du Plan comptable général) qui disposent que « A moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant, (...), la présentation des comptes annuels comme des méthodes d'évaluation retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre » ne figurent pas dans la norme 14 du Recueil, les changements de méthodes comptables devant notamment permettre de « (...) fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat que sur le patrimoine (...) » (cf. § 2.2.1 de la norme) et donc être motivés par l'amélioration de l'information comptable. Les dispositions du code de commerce ne figurent pas non plus dans les référentiels comptables internationaux IFRS et IPSAS, qui présentent également les changements de méthodes comptables comme devant être motivés par une meilleure qualité de l'information.

Les dispositions de la norme 14 sont également conformes à celles des normes IAS 8 et IPSAS 3 « Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs ».

² Même si les notions « d'importance relative » et « d'importance significative » ne sont pas définies de manière explicite dans la réglementation française.

³ RNCE, version du 21 août 2012

influencée par sa nature et par son importance relative. L'importance relative décrit la portée des renseignements contenus dans les états financiers pour les décideurs.

Un élément d'information ou un regroupement d'éléments est considéré comme important si son omission, sa non-divulgation ou sa présentation erronée peut avoir une influence sur la prise de décisions des utilisateurs. »



NORME N° 14

CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

Dispositions normatives

1. CHAMP D'APPLICATION

La présente norme s'applique aux traitements à opérer et à l'information à fournir relativement aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et aux corrections d'erreurs.

2. CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

2.1. Définition des méthodes comptables

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués lors de l'établissement et de la présentation des états financiers. Ces méthodes comptables permettent d'établir et de présenter des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les opérations et les événements auxquels elles s'appliquent.

2.1.1. Cas de l'absence de méthodes comptables

En l'absence d'une méthode comptable spécifiquement applicable à une opération ou un événement, il convient de faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode permettant d'obtenir des informations comptables conformes aux principes généralement admis.

Pour exercer le jugement décrit ci-dessus, l'Etat doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant, et considérer leur possibilité d'application :

- > les dispositions normatives applicables à l'Etat et traitant de questions similaires et liées ;
- > les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le référentiel comptable, le cadre réglementaire ou législatif qui lui est applicable et, si nécessaire, dans les référentiels en constituant les références privilégiées.

2.1.2. Cohérence des méthodes comptables

Dans le cas où le référentiel comptable permet, pour une catégorie d'éléments, l'application de méthodes comptables différentes, l'Etat choisit la méthode comptable la plus pertinente et l'applique de manière cohérente et permanente à cette catégorie.

2.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables

2.2.1. Application d'un changement de méthodes comptables

Conformément au principe de permanence des méthodes, les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de les comparer dans le temps. Les mêmes méthodes comptables sont donc appliquées au sein de chaque exercice et d'un exercice à l'autre. Cependant, un changement de méthode comptable est possible dans les deux cas suivants :

- > changement imposé par la première application d'une norme ou par la modification de normes existantes ;
- > changement permettant de fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat que sur le patrimoine et la situation financière de l'Etat.

En revanche, ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

- > l'application d'une méthode comptable à des opérations ou autres événements différant en substance de ceux survenus précédemment ;
- > l'application d'une nouvelle méthode comptable à des opérations ou autres événements qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

2.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

2.2.2.1. Règle générale

Un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Le changement de méthode comptable prend effet dans l'exercice au cours duquel il a été adopté. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté, pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette, de l'effet de la nouvelle méthode comptable, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

Au titre de l'information comparative présentée dans les états financiers, ~~l'e ou les~~ exercices qui précèdent l'exercice de première application de la nouvelle méthode comptable ~~sont~~ présentés comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

2.2.2.2. Limites à l'application de la règle générale

S'il est impraticable¹ de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour ~~un ou plusieurs des~~ exercices ~~antérieurs~~ présentés, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui ~~est peut-être~~ l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat ~~pour tous les~~ sur l'exercices

¹ Le concept « d'impraticabilité » est développé en annexe.

antérieurs (effet sur l'exercice antérieur et/ou effets cumulés à l'ouverture de l'exercice antérieur), la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

2.2.2.3. Existence de dispositions spécifiques

Lorsque le changement de méthode comptable résulte de la première application d'un texte, si des dispositions spécifiques ont été prévues, le changement de méthode comptable est effectué conformément à ces dispositions spécifiques. Il peut s'agir notamment de dispositions transitoires d'application.

2.2.3. Information en annexe

Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'Etat, celui-ci mentionne les informations suivantes :

- > la nature du changement de méthode comptable ;
- > pour l'exercice en cours et pour ~~chaque-~~l'exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des Etats financiers ;
- > le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible.

Lorsqu'un changement est imposé par une norme applicable à l'Etat, celui-ci indique en outre les informations suivantes :

- > le nom de la norme ou du changement de norme ;
- > le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre conformément à ses dispositions transitoires ainsi que leur description.

Lorsqu'un changement est décidé par l'Etat, celui-ci rappelle les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.

Si l'application rétrospective est impraticable pour ~~un ou plusieurs-~~l'exercices présentés au titre de -dans-l'information comparative, ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, l'Etat indique les circonstances qui ont mené à cette situation et la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations.

3. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES

3.1. Définition des estimations comptables

En raison des incertitudes inhérentes à l'activité économique ou aux modalités de l'action publique, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision et font l'objet d'une estimation, celle-ci impliquant des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles.

3.2. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables

3.2.1. Application d'un changement d'estimation comptable

Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements des circonstances dans lesquelles elle était fondée ou suite à l'obtention de nouvelles informations ou par l'effet d'un surcroît d'expérience. C'est pourquoi, un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent en effet d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

Par ailleurs, l'application des méthodes et principes comptables repose sur des modalités pratiques choisies par l'Etat. Ces modalités d'application peuvent, dans le cadre d'une même méthode ou d'un même principe, différer dans le temps.

Les différences et évolutions dans les modalités d'application sont normales et assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimations comptables.

Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation comptable, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

3.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. La modification ne peut être que prospective. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice².

L'application prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que celui-ci est appliqué aux opérations et événements à compter de la date à laquelle il est mis en œuvre, c'est-à-dire sur l'exercice en cours et sur les exercices ultérieurs, si ceux-ci sont également affectés par le changement.

3.2.3. Information en annexe

L'Etat fournit des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur l'exercice en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des exercices ultérieurs, sauf lorsqu'il est impraticable d'estimer l'incidence sur les exercices futurs.

Si le montant de l'incidence sur les exercices ultérieurs n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, cette situation est mentionnée en annexe.

² Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur différentes lignes du compte de résultat et du bilan.

4. CORRECTIONS D'ERREURS

4.1. Définition des erreurs

Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'Etat portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation, de l'utilisation erronée ou abusive d'informations fiables :

- > qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces exercices a été effectuée ; et
- > dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.

Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences, les mauvaises interprétations des faits et les fraudes.

4.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs

4.2.1. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

4.2.1.1. Règle générale

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée de manière rétrospective. La correction d'une erreur d'un exercice antérieur ne figure donc pas dans le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte.

L'erreur est corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette de l'effet de la correction d'erreur sur les exercices antérieurs. La correction d'erreur n'a pas d'incidence sur le résultat de l'exercice au cours duquel cette erreur a été découverte et corrigée.

Au titre de l'information comparative, ~~l'e ou les exercices~~ qui précèdent l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte et qui ~~est~~ sont inclus dans les états financiers ~~est~~ sont présentés corrigés de cette erreur, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

4.2.1.2. Limites à l'application de la règle générale

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée par traitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à l'exercice ou l'effet cumulé de l'erreur.

S'il est impraticable³ de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour ~~un ou plusieurs des l'exercices antérieur~~ présentés, l'erreur est retraitée au début du premier exercice pour lequel un retraitement rétrospectif est praticable, qui ~~peut être~~ est l'exercice en cours.

³ Le concept « d'impraticabilité » est développé dans les illustrations.

S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat ~~pour tous les~~ sur l'exercice antérieurs (effet sur l'exercice antérieur et/ou effets cumulés à l'ouverture de l'exercice antérieur), l'erreur est corrigée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets de la correction d'erreur peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

4.2.2. Information en annexe

Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'Etat, celui-ci mentionne les informations suivantes :

- > la nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;
- > pour ~~chaque~~ l'exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;
- > le montant de la correction au début du premier exercice présenté.

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée sont indiquées.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces deux natures d'informations.



NORME N°14

CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

Illustrations

IMPRATICABILITÉ DE L'APPLICATION RÉTROSPECTIVE

Dans certaines circonstances, il est impraticable de déterminer, soit les effets spécifiquement liés à l'exercice, soit l'effet cumulé d'un traitement rétrospectif afin de rendre les informations financières au titre de ou des exercices précédents comparables à celles de l'exercice en cours.

En effet, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable, soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

Dans d'autres cas, il est nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers.

Or, le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'un exercice antérieur, en raison du délai qui peut s'être écoulé depuis l'opération ou l'autre événement en question.

Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant l'exercice en cours, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsqu'est intervenu(e) l'opération ou l'événement. Les connaissances a posteriori ne doivent donc pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à un exercice antérieur.

Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'un exercice antérieur implique de distinguer les informations qui :

- > révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'opération ou l'événement ;
- > auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cet exercice antérieur.

Ainsi, lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'un exercice antérieur de manière rétrospective.

NORME N° 16
INFORMATION
SECTORIELLE



NORME N° 16 INFORMATION SECTORIELLE

Dispositions normatives

EXTRAITS

(...)

3. DIVERS

Quand un secteur est nouvellement créé, modifié ou supprimé pendant l'exercice, l'information sectorielle de l'exercice antérieur présentée à titre de comparaison est retraitée.

Les changements des méthodes comptables qui ont un effet significatif sur l'information sectorielle sont indiqués et l'information sectorielle de ~~l's-exercices~~ antérieurs présentée à titre de comparaison est retraitée.

Version publiée le 9 novembre 2016