

Appendix A.docx

Appendix A

Teachers' Pension Act - régime de retraite des enseignants (Loi sur le), L.R.O. 1990, chap. T.1 – link is <https://www.ontario.ca/fr/lois/loi/90t01>

Pension Benefits Act - régimes de retraite (Loi sur les), L.R.O. 1990, chap. P.8 – link is <https://www.ontario.ca/fr/lois/loi/90p08>

Ontario Public Service Employees' Union Pension Act - Régime de retraite du Syndicat des employés de la fonction publique de l'Ontario (Loi de 1994 sur le), L.O. 1994, chap. 17, art. 143, Annexe – link is <https://www.ontario.ca/fr/lois/loi/94o17>

Appendix B - Accounting References - French CPA.docx

Appendix B

Normes comptables pour le secteur public – Le *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*

CHAPITRE SP 1000 fondements conceptuels des états financiers

SP 1000.13 CONTEXTE DANS LEQUEL S'INSCRIVENT LES ÉTATS FINANCIERS DES GOUVERNEMENTS

.13 Les états financiers sont cependant un élément essentiel de l'information financière des gouvernements. Ils constituent le moyen par lequel un gouvernement rend compte de sa gestion des activités et des ressources financières publiques. Ils jouent un rôle majeur dans la communication de l'information financière aux utilisateurs qui ne participent pas à la gestion financière du gouvernement et ils présentent une information synthétique sur laquelle peuvent venir s'articuler les autres états, tableaux et rapports financiers produits par le gouvernement. En raison de ce rôle clé des états financiers des gouvernements, les objectifs de ces états (voir le chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS) sont un facteur important qui influe sur le choix des méthodes comptables suivies par les gouvernements aux fins de l'information financière qu'ils publient et sur la détermination des renseignements que le système comptable doit fournir.

SP 1000.14 - .18 LES UTILISATEURS ET LEURS BESOINS D'INFORMATION

.14 Les états financiers des gouvernements servent les intérêts de diverses catégories d'utilisateurs : le public, les législateurs, les conseillers, les investisseurs, les analystes et les autres gouvernements.

.15 Les corps législatifs, les conseils et les gouvernements sont tenus de rendre des comptes au public qui fournit les revenus et les ressources nécessaires au fonctionnement de l'État, qui reçoit les services de l'État et demeure le propriétaire véritable des deniers et des biens publics dont les corps législatifs, les conseils et les gouvernements ont la responsabilité. Ce public est constitué de groupes ayant des intérêts et des points de vue divers.

.16 En tant que représentants élus du public, les législateurs et les conseillers sont les principaux utilisateurs des états financiers des gouvernements. Ils confèrent au gouvernement l'autorité de gérer les ressources publiques et les activités financières et le tiennent responsable de sa gestion financière.

.17 Les investisseurs procurent des ressources financières en plaçant leurs fonds dans des titres du gouvernement et des entreprises du secteur public. Le gouvernement a donc intérêt à leur fournir de l'information utile pour l'évaluation de sa capacité de financer ses activités et de faire face à ses dettes et à ses obligations contractuelles. Les analystes économiques et financiers fournissent des services aux législateurs, aux conseillers, aux investisseurs et à d'autres parties intéressées. Ils utilisent les états financiers et d'autres informations dans leurs analyses et évaluations des questions financières.

.18 Les utilisateurs s'intéressent à l'état des finances du gouvernement, à sa viabilité financière à court terme et à long terme, à ses revenus et à ses sources de financement, à

l'affection et à l'utilisation de ses ressources économiques, à la nature et à l'étendue de ses activités économiques ainsi qu'à la qualité de sa gestion financière. Il convient notamment que les états financiers du gouvernement communiquent l'information dont les utilisateurs ont besoin pour être en mesure de faire des évaluations et de porter des jugements relativement aux activités et à la gestion financières du gouvernement.

SP 1000.21 OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS

.21 L'information nécessaire pour aider à la compréhension et à l'évaluation des activités financières du gouvernement et pour satisfaire à l'obligation de rendre compte dépasse les simples données sur les excédents ou les déficits. Il faut que les états financiers du gouvernement fournissent des informations qui décrivent les actifs financiers et le passif, les actifs non financiers pouvant servir à la prestation de services futurs, le coût de l'utilisation de ses ressources économiques dans le cadre de la prestation de services, ainsi que des informations sur les activités de placement et de financement et sur les éléments d'actif et de passif potentiels. De plus, il faut que cette information mette en évidence des indicateurs (par exemple la dette nette et les ressources économiques nettes) visant à aider les utilisateurs à évaluer si la situation financière du gouvernement s'est améliorée ou si elle s'est détériorée, et à expliquer l'évolution de la situation financière. Il faut enfin que les informations présentées dans les états financiers reflètent pleinement la nature et l'étendue des ressources, des obligations et des finances du gouvernement. Les objectifs des états financiers des gouvernements sont décrits au chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS, et cadrent avec les fondements conceptuels précisés dans le présent chapitre.

SP 1000.23 - .31 QUALITÉS DE L'INFORMATION

.23 Le rôle des états financiers est la communication de l'information aux utilisateurs. Pour que ce rôle soit rempli efficacement, il faut que l'information soit pertinente et fiable, et présentée d'une façon qui facilite au maximum son utilisation.

.24 Les états financiers doivent communiquer des informations pertinentes, compte tenu des besoins de ceux pour qui ils sont préparés, fiables, comparables, compréhensibles et présentées clairement, sous une forme qui maximise l'utilité de ces informations.

.25 Les états financiers constituent une reddition de comptes et communiquent les informations dont les utilisateurs ont besoin pour pouvoir faire des évaluations et porter des jugements sur les activités et la gestion financières du gouvernement. Pour répondre adéquatement à ces besoins, et afin qu'elles soient d'une utilité maximale, il faut que les informations présentées dans les états financiers possèdent certaines qualités de base. Ces qualités sont essentielles à l'utilité des états financiers des gouvernements. L'information requise pour satisfaire aux objectifs des états financiers des gouvernements doit comporter ces caractéristiques essentielles.

Pertinence

.26 Pour être utile, l'information fournie dans les états financiers doit être pertinente au regard des décisions que les utilisateurs sont appelés à prendre, et de l'évaluation de la reddition de

comptes du gouvernement. L'information est pertinente de par sa nature lorsqu'elle peut influencer sur les décisions des utilisateurs en les aidant à évaluer l'incidence financière réelle ou possible des opérations et des faits passés, présents ou futurs, ou en permettant de confirmer ou de corriger des évaluations antérieures. Pour que l'information communiquée dans les états financiers du gouvernement soit pertinente au regard des besoins des utilisateurs, il faut que sa nature et la manière dont elle est présentée permettent aux utilisateurs d'évaluer la reddition de comptes du gouvernement relativement à sa gestion des ressources publiques et de ses activités financières.

.27 Les états financiers ne sont pas établis dans le but de fournir l'ensemble des informations dont les utilisateurs ont besoin aux fins de leurs prises de décisions ou de leur évaluation de la reddition de comptes du gouvernement. Ces états constituent néanmoins une composante fondamentale des informations requises pour ces fins.

.28 La pertinence de l'information est fonction de sa valeur prédictive, rétrospective, et redditionnelle et de la rapidité de sa publication.

(a) **Valeur prédictive et valeur rétrospective**

Toute information qui aide les utilisateurs à faire des prédictions portant sur les résultats financiers et les flux de trésorerie futurs du gouvernement a une valeur prédictive. Bien que l'information fournie dans les états financiers n'ait normalement pas un caractère prédictif en soi, elle peut être utile à l'établissement de prédictions. La valeur prédictive de l'état des résultats, par exemple, se trouve accrue lorsque les éléments anormaux sont présentés séparément. L'information qui permet de confirmer ou de corriger les prédictions antérieures a une valeur rétrospective. Il arrive souvent que l'information ait une valeur à la fois prédictive et rétrospective.

(b) **Valeur redditionnelle**

L'information qui permet aux utilisateurs d'évaluer la gestion des ressources confiées au gouvernement, notamment la façon dont ces ressources ont été utilisées et consommées pour assurer les services, possède une valeur redditionnelle. Il faut que les informations contenues dans les états financiers du gouvernement soient présentées de manière à contribuer au respect de l'obligation de rendre compte. Pour qu'ils aient une telle valeur, il faut que les états financiers reflètent convenablement les dimensions de la situation et de la performance financières qui sont caractéristiques de la nature particulière des gouvernements. La valeur redditionnelle est renforcée si les états financiers indiquent les objectifs et les cibles qui ont été normalement déterminés selon une procédure officielle et si les résultats réels sont comparés à ces objectifs et cibles financières. La valeur redditionnelle des informations présentées dans les états financiers est également renforcée s'il est possible de faire des liens entre ces informations et les informations relatives à la performance financière et non financière communiquées ailleurs dans les comptes publics, le rapport annuel ou tout autre rapport du gouvernement.

(c) **Rapidité de publication**

Il faut que les informations soient communiquées en temps utile. Des états financiers publiés longtemps après la fin de l'exercice ne présentent qu'un intérêt historique. Pour que l'information soit utile aux plans décisionnel et redditionnel, il faut que le décideur ou la partie prenante puisse l'obtenir à un moment où elle est encore susceptible d'influencer

leurs décisions. L'utilité de l'information pour la prise de décisions et l'évaluation de la reddition de comptes diminue avec le temps.

Fiabilité

.29 Il faut que les informations soient fiables. Les informations inexactes, inappropriées et incomplètes, ainsi que celles qui sont partiales ou ne donnent pas une image fidèle de la réalité, entravent la compréhension, l'évaluation et la prise de décisions au lieu de les faciliter, et nuisent à la reddition de comptes aux parties prenantes par le truchement des états financiers. Les informations fiables possèdent les caractéristiques suivantes :

(a) **Image fidèle**

L'image que donnent les états financiers est fidèle lorsque la présentation qu'on y trouve des opérations et des faits qui influent sur la marche du gouvernement concorde avec les opérations et faits réels sous-jacents. Ainsi, les opérations et les faits sont comptabilisés et présentés d'une manière qui exprime leur substance et non obligatoirement leur forme juridique ou autre. La substance des opérations et des faits ne correspond pas toujours à ce qu'elle paraît être si l'on s'en tient à leur forme juridique ou autre. Pour déterminer la substance d'une opération ou d'un fait, il peut être nécessaire d'examiner un ensemble d'opérations et de faits connexes pris collectivement. La détermination de la substance d'une opération ou d'un fait est, dans chaque cas d'espèce, affaire de jugement professionnel.

(b) **Information complète**

L'information est complète lorsqu'il ne manque aucune des données nécessaires pour donner une image fidèle. Pour que l'information soit complète, il faut fournir suffisamment d'informations au sujet des opérations, des circonstances ou des faits d'une ampleur, d'une nature ou d'une incidence telles que leur communication est nécessaire à la compréhension des finances du gouvernement. Dans l'évaluation du degré d'exhaustivité des informations fournies dans les états financiers, l'équilibre avantages / coûts mentionné au paragraphe SP 1000.22 et le compromis entre les diverses qualités de l'information décrit au paragraphe SP 1000.32 sont pris en considération. Pour être fiable, l'information doit être complète, du moins dans les limites de ce qui est important et possible, compte tenu des coûts. Le fait d'omettre une information peut entacher la neutralité de l'information présentée si l'omission est importante et si elle vise à entraîner ou à empêcher un comportement particulier.

(c) **Neutralité**

L'information est neutre lorsqu'elle est exempte de tout parti pris susceptible d'amener les utilisateurs à prendre des décisions qui seraient influencées par la façon dont l'information est mesurée ou présentée. La mesure d'éléments donnés est partielle lorsqu'elle a tendance à aboutir systématiquement à une surévaluation ou à une sous-évaluation de ces éléments. Le choix des principes comptables peut être partial lorsqu'il est fait dans la perspective des intérêts d'utilisateurs particuliers ou de la réalisation d'objectifs économiques ou politiques précis. Les états financiers qui ne contiennent pas toutes les informations nécessaires pour donner une image fidèle des opérations et des faits influant sur la marche de l'entité sont incomplets et risquent par conséquent de ne pas être neutres.

La notion de neutralité ne sous-entend pas l'absence de but ou d'influence exercée par la comptabilité sur le comportement humain. L'information comptable ne peut pas être exempte d'influence sur le comportement et elle ne devrait pas viser à l'être. Avant toute chose, c'est le fait de déterminer à l'avance un résultat souhaité, avec pour corollaire la sélection d'informations de manière à produire ce résultat, qui invalide la neutralité en comptabilité. Pour être neutre, il faut que l'information comptable donne l'image la plus fidèle possible des activités économiques, sans pour autant déformer cette image dans le but d'influer sur le comportement d'une façon précise.

(d) **Prudence**

La formulation de jugements fondés sur la prudence dans des situations d'incertitude exerce sur la neutralité des états financiers une incidence qui est acceptable. Dans les situations d'incertitude, on procède à des estimations prudentes en vue d'éviter toute surévaluation des actifs, des revenus et des gains, ou, inversement, toute sous-évaluation des passifs, des charges et des pertes. Toutefois, le principe de prudence ne justifie pas que l'on sous-évalue à dessein les actifs et les revenus, ni que l'on surévalue à dessein les passifs et les charges.

(e) **Vérifiabilité**

L'image que donnent les états financiers d'une opération ou d'un fait est vérifiable dans la mesure où des observateurs compétents et indépendants conviendraient qu'elle concorde avec l'opération ou le fait réel sous-jacent, avec un degré raisonnable de précision. La vérifiabilité concerne avant tout l'application correcte d'un mode de mesure et non le caractère approprié de celui-ci.

Comparabilité

.30 La comparabilité est une caractéristique du rapport qui existe entre deux éléments d'information et non une caractéristique qui se rattache à un élément d'information en soi. Elle permet aux utilisateurs de relever les analogies et les différences entre les informations fournies dans deux jeux d'états financiers. L'uniformité dans l'application des principes est importante lorsqu'on établit un parallèle entre les états financiers de deux entités distinctes. La permanence des méthodes comptables est importante lorsqu'on établit un parallèle entre les états financiers d'une même entité ayant trait à deux périodes différentes ou préparés à deux dates différentes. La permanence des méthodes comptables contribue à prévenir les méprises que pourrait causer l'application de méthodes comptables différentes au cours de périodes distinctes. Lorsqu'on juge approprié d'effectuer une modification de méthode comptable, il est nécessaire d'indiquer l'incidence de la modification pour maintenir la comparabilité des états financiers.

Compréhensibilité et présentation claire

.31 Il faut que les informations soient compréhensibles et présentées clairement. L'avalanche de détails, les descriptions vagues ou excessivement techniques et les formules de présentation complexes sont sources de confusion et donnent lieu à des interprétations erronées. Les utilisateurs ont besoin d'informations présentées de façon claire et simple. Pour être utile, l'information contenue dans les états financiers doit être compréhensible pour les

utilisateurs. Ceux-ci sont réputés avoir une bonne compréhension des activités économiques et de la comptabilité, ainsi que la volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente.

SP 1000.35 - .38 TRANSLATION REQUIRED - Definition of an asset (Currently effective, prior to adoption of PS 3210, Assets)

.35 Les actifs sont les ressources économiques sur lesquelles le gouvernement exerce un contrôle par suite d'opérations ou d'événements passés, et dont il est prévu qu'elles lui procureront des avantages économiques futurs.

.36 Un actif a trois caractéristiques essentielles :

- a) il représente un avantage futur en ce qu'il pourra, seul ou avec d'autres actifs, contribuer aux flux de trésorerie futurs ou à la fourniture de biens ou de services;
- b) le gouvernement est en mesure de contrôler l'accès à cet avantage;
- c) l'opération ou le fait à l'origine du contrôle qu'a le gouvernement sur cet avantage s'est déjà produit.

.37 Un élément n'est pas un actif du gouvernement s'il lui manque une ou plusieurs des caractéristiques essentielles énumérées dans le paragraphe précédent. Par exemple, un élément ne constitue pas un actif du gouvernement dans l'une ou l'autre des situations suivantes :

- a) il ne représente pas un avantage économique futur;
- b) il représente un avantage économique futur dont le gouvernement ne peut pas bénéficier;
- c) il représente un avantage économique futur dont le gouvernement pourra éventuellement bénéficier, mais les faits ou les situations qui permettront au gouvernement d'avoir le contrôle de cet avantage ne se sont pas encore produits.

.38 Pour qu'un actif soit un actif du gouvernement, il faut que le gouvernement contrôle l'avantage économique futur rattaché à l'actif, lui permettant ainsi de bénéficier directement de l'actif et, de façon générale, de bloquer ou de contrôler l'accès des autres à cet avantage. Par exemple, les avantages qui découlent directement des programmes d'éducation et de soins de santé profitent aux personnes qui sont éduquées ou qui sont traitées et guéries, et sont contrôlés par ces personnes. En conséquence, les coûts de ces programmes, qui sont souvent appelés «investissements», ne peuvent donner lieu à la constitution d'actifs par le gouvernement.

SP 1000.52 - .56 CONSTATATION

.52 La constatation est le fait d'inclure un élément dans les états financiers d'une entité. La constatation d'un élément consiste à inclure le montant en cause dans les totaux appropriés de l'un ou l'autre des états financiers et à décrire l'élément au moyen d'un libellé (par exemple, montants à recevoir, redevances ou subventions). Les éléments semblables peuvent être regroupés sous un même poste aux fins de leur présentation dans les états financiers.

.53 La constatation s'entend de l'inclusion d'un élément dans un ou plusieurs états financiers particuliers et non de sa présentation dans les notes complémentaires. Ces notes ont pour objet soit de fournir des précisions sur des éléments constatés dans les états financiers, soit de fournir des informations au sujet d'éléments qui ne satisfont pas aux critères de constatation et qui, de ce fait, ne sont pas constatés dans les états financiers.

.54 Les critères de constatation présentés ci-après donnent des indications générales relativement au moment où il convient de constater un élément dans les états financiers. La constatation ou la non-constatation d'un élément donné est une question qui requiert l'exercice du jugement professionnel pour déterminer si les circonstances propres à la situation en cause satisfont aux critères de constatation.

.55 Les critères de constatation sont les suivants :

- a) il existe une base de mesure appropriée pour l'élément en cause et il est possible de procéder à une estimation raisonnable du montant;
- b) dans le cas d'un élément qui entraîne l'obtention ou l'abandon d'avantages économiques futurs, il est prévu que lesdits avantages seront effectivement obtenus ou abandonnés.

.56 Il peut arriver qu'un élément qui répond à la définition d'une composante ne soit pas pour autant constaté dans les états financiers du fait qu'il n'est pas prévu que des avantages économiques futurs seront obtenus ou abandonnés, ou en raison de l'impossibilité de faire une estimation raisonnable du montant en cause. Il peut convenir de fournir, dans les notes complémentaires, des informations au sujet des éléments qui ne satisfont pas aux critères de constatation. Le terme «prévu» est utilisé dans son sens général usuel et qualifie ce à quoi il est raisonnable de s'attendre, ou ce qu'il est raisonnable d'envisager ou de croire sur la foi des éléments probants disponibles ou de la logique, mais qui n'est ni certain, ni éprouvé. Ce mot est employé dans les critères de constatation pour indiquer que les activités économiques se produisent dans un environnement caractérisé par l'incertitude. Il n'est pas employé pour traiter de la constatation des éléments qui ne répondent pas à la définition de l'une des composantes des éléments financiers. Par voie de conséquence, la constatation ne serait pas appropriée sans l'existence d'une opération ou d'un événement économique qui donne lieu à un actif, un passif, un revenu ou une charge selon les définitions données dans le présent chapitre.

CHAPITRE SP 1100 objectifs des états financiers

PS 1100.19 - .32 Présentation de la situation financière TRANSLATION REQUIRED - (Currently effective, prior to adoption of PS 3210, Assets)

.19 Les informations fournies dans les états financiers sont utilisées pour comprendre et évaluer la situation d'ensemble des finances du gouvernement à une date donnée. Ces informations facilitent également l'évaluation de la viabilité financière du gouvernement, des exigences futures en matière d'impôts et de revenus, et de la capacité du gouvernement de maintenir et d'accroître la quantité et la qualité de ses services.

.20 Deuxième objectif

Les états financiers doivent présenter des informations montrant la situation financière du gouvernement à la fin de l'exercice. Ces informations doivent faciliter l'évaluation :

- a) de la capacité du gouvernement de financer ses activités et d'honorer ses dettes et ses obligations contractuelles;
- b) de la capacité du gouvernement de fournir des services dans l'avenir.

.21 Les gouvernements fournissent des services publics et redistribuent la richesse pour une variété de fins sociales et économiques. Afin de pouvoir répondre à ces objectifs, il faut que les gouvernements disposent d'informations sur le coût des services et sur leur capacité de les offrir. La compréhension de la mesure dans laquelle la capacité du gouvernement de fournir des services dans l'avenir est «grevée» par suite des opérations et des faits passés constitue une information essentielle. Les gouvernements ont également besoin de connaître l'ampleur de l'ensemble des ressources économiques dont ils disposent pour fournir des services. L'évaluation combinée du montant des ressources financières nettes ou de la dette nette du gouvernement, d'une part, et du montant de ses ressources non financières, d'autre part, fournit une mesure des ressources économiques nettes constatées dont le gouvernement dispose à la date des états financiers pour fournir des services à l'avenir.

.22 **Les ressources économiques** sont des moyens limités qui sont utiles pour exercer des activités économiques, telles que la consommation, la production et l'échange. Les ressources économiques du gouvernement sont constituées des ressources financières et des ressources non financières.

.23 **Les ressources financières** comprennent les liquidités, les créances liquides, les placements et toutes les autres ressources du gouvernement qui ne sont pas destinées à être consommées dans le cours normal des activités et qui sont censées contribuer aux flux de trésorerie nets (par exemple les stocks détenus pour revente). Les actifs financiers du gouvernement, définis au chapitre SP 1000, FONDLEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, constituent ses ressources financières.

.24 **Les ressources non financières** comprennent tous les biens immeubles ou durables (tels que les immobilisations corporelles), les droits sur des biens et des services (tels que les éléments payés d'avance) et les biens consommables (tels que les stocks de fournitures). Les

ressources non financières comprennent également les éléments incorporels, les terres publiques et les ressources naturelles.

.25 Certaines ressources non financières ne sont toutefois pas constatées comme des actifs dans les états financiers du gouvernement. C'est le cas par exemple des éléments incorporels, ainsi que des ressources naturelles et des terres publiques qui n'ont pas été achetées par le gouvernement. Les actifs non financiers du gouvernement, au sens donné dans le chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, comprennent les ressources non financières constatées dans ses états financiers.

.26 Du fait que les ressources non financières du gouvernement et celles que détient une entreprise ne sont pas de même nature, il faut exprimer la situation financière du gouvernement selon deux dimensions :

- a) les ressources financières nettes ou la dette nette du gouvernement;
- b) les ressources non financières constatées par le gouvernement dans ses comptes, qui représentent le potentiel de service non expiré dont il dispose pour consommation dans l'avenir.

.27 Dans le présent chapitre, l'expression «dette nette» sert à désigner le premier indicateur de la situation financière du gouvernement. L'actif net du gouvernement représente les ressources économiques nettes constatables par le gouvernement. Les deux dimensions de la situation financière du gouvernement sont combinées pour calculer le deuxième indicateur de la situation financière du gouvernement, appelé excédent ou déficit accumulé.

.28 La dette nette correspond à la différence entre le passif et les actifs financiers du gouvernement. Cette différence a une incidence directe sur les besoins de revenus futurs du gouvernement et sur sa capacité de financer ses activités et d'honorer ses dettes et ses obligations contractuelles. La dette nette fournit une mesure des revenus qui seront nécessaires pour couvrir les opérations et les activités passées. L'ampleur de la dette nette du gouvernement et sa capacité financière d'assurer le service de cette dette constituent un critère important pour évaluer la viabilité du gouvernement. Lorsque les actifs financiers d'un gouvernement excèdent son passif, cet indicateur de la situation financière du gouvernement est appelé «actifs financiers nets» et fournit une mesure des actifs financiers nets en main qui pourront être consacrés à des activités futures.

.29 La dette nette du gouvernement constitue un indicateur important de sa situation financière qui met en relief la capacité financière du gouvernement d'offrir des services dans l'avenir. La dette nette a pour effet de «grever» la capacité du gouvernement d'utiliser des ressources financières et des revenus futurs pour fournir des services. Les actifs non financiers sont ajoutés à la dette nette pour calculer l'autre indicateur de la situation financière du gouvernement — son excédent ou déficit accumulé. Les ressources non financières du gouvernement constituent un «potentiel de service payé d'avance». La présentation des ressources non financières constatées par le gouvernement en tant qu'éléments de sa situation financière fournit l'information nécessaire pour une compréhension plus complète de la situation d'endettement du gouvernement, de sa situation financière et de ses besoins futurs pour assurer son fonctionnement.

.30 La plupart des actifs non financiers du gouvernement sont par nature différents de ceux détenus par les entreprises. Les entreprises détiennent des immobilisations corporelles dans le but de générer des rentrées de fonds nettes futures pour fournir un rendement aux investisseurs et pour financer leur exploitation, leur croissance et le remboursement de leurs dettes. Si la valeur de réalisation nette d'un actif de l'entreprise est supérieure à la valeur actualisée des rentrées de fonds nettes futures que l'entreprise prévoit en tirer, l'actif est normalement vendu. Par contre, dans le cas des gouvernements, comme dans le cas des organismes sans but lucratif, la constatation et l'évaluation des immobilisations corporelles sont fondées sur leur potentiel de service, la plupart de ces actifs ne générant pas de rentrées de fonds nettes futures. En outre, ces actifs ne fournissent pas normalement de ressources pour que le gouvernement puisse s'acquitter de ses dettes, à moins d'être vendus auquel cas ils redeviennent des actifs financiers.

.31 Les immobilisations corporelles et autres actifs non financiers du gouvernement sont des éléments de sa situation financière parce qu'ils fournissent des ressources que le gouvernement peut utiliser dans l'avenir pour atteindre ses objectifs. Le gouvernement peut utiliser ces actifs pour fournir des services. Les services que le gouvernement peut fournir du fait qu'il possède une immobilisation sont les avantages futurs que représente cette immobilisation. Leur prise en compte dans la détermination de la situation financière du gouvernement fournit une image plus complète des ressources économiques dont le gouvernement dispose et qu'il utilise.

.32 Une distinction essentielle entre les actifs financiers et non financiers du gouvernement tient à la mesure dans laquelle le gouvernement a le choix d'en déterminer l'utilisation. Les actifs financiers peuvent servir à rembourser des dettes ou à fournir des services, alors que les actifs non financiers ne peuvent normalement être utilisés que pour la prestation de services. Comme bon nombre d'utilisateurs sont plus au fait de la nature des éléments présentés dans les états financiers des entreprises à but lucratif, il est essentiel que cette caractéristique fondamentale des actifs non financiers détenus par le gouvernement soit indiquée dans les états financiers.

CHAPITRE SP 1150 principes comptables généralement reconnus

SP 1150.04 - .12 SOURCES DES PCGR

.04 Toute entité du secteur public doit appliquer chacune des sources premières des PCGR qui traite de la comptabilisation et de la présentation dans les états financiers des opérations ou des événements intervenus dans l'entité.

.05 Lorsque les sources premières des PCGR ne traitent pas de la comptabilisation et de la présentation dans les états financiers d'opérations ou d'événements intervenus dans l'entité du secteur public, ou que des indications additionnelles sont nécessaires pour appliquer une source première dans des circonstances particulières, le choix d'une méthode comptable appropriée requiert l'exercice du jugement professionnel. En pareils cas, l'entité du secteur public doit adopter des méthodes comptables et fournir des informations qui sont cohérentes avec :

- a) les sources premières des PCGR;
- b) l'application des concepts décrits dans le chapitre SP 1000, FONDLEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS.

.06 Les sources premières des PCGR fournissent les règles de comptabilité et de présentation de l'information applicables aux états financiers ainsi que des explications et des indications sur la plupart des opérations et des événements qui interviennent dans une entité du secteur public. La direction est tenue d'avoir une bonne connaissance des sources premières des PCGR. De même, elle est tenue de prendre connaissance des changements dans les sources premières, car ce qui constitue les PCGR à un moment donné est appelé à évoluer et à s'adapter afin de refléter de nouvelles conditions économiques ou sociales.

.07 Il est impossible d'énoncer une règle d'application générale qui puisse convenir dans tous les cas. Par conséquent, il peut se présenter des situations dont ne traitent pas expressément les sources premières des PCGR. Il est nécessaire de se référer à d'autres sources dans les cas où les sources premières ne traitent pas de la comptabilisation et de la présentation dans les états financiers d'opérations ou d'événements intervenus dans l'entité du secteur public, ou si des indications additionnelles sont nécessaires pour l'application d'une source première à des circonstances particulières.

.08 Une entité du secteur public consulte des sources autres que les sources premières des PCGR pour faciliter le choix des méthodes comptables à adopter et des informations à fournir uniquement lorsque ces sources sont conformes aux dispositions du paragraphe SP 1150.05. L'entité du secteur public évalue la pertinence des sources aux fins du choix des méthodes comptables et des informations à fournir appropriées en s'appuyant sur l'ensemble des critères suivants :

- a) le caractère spécifique de la source. Une source qui traite des circonstances propres à l'entité sera vraisemblablement plus pertinente qu'une source qui oblige l'entité du secteur public à raisonner par analogie;
- b) l'autorité du diffuseur ou de l'auteur. Une source publiée par un normalisateur comptable dans son ressort territorial sera vraisemblablement plus pertinente qu'une source publiée par d'autres auteurs dans le même ressort territorial;
- c) la pertinence actuelle de la source. La pertinence de certaines sources peut diminuer avec le temps;
- d) le processus d'élaboration de la source. Une source élaborée à la suite de consultations et de débats approfondis sera vraisemblablement plus pertinente qu'une source élaborée sans une telle rigueur.

.09 Le choix des méthodes comptables et des informations à fournir appropriées requiert l'exercice du jugement professionnel. Pour l'exercice de ce jugement professionnel, l'entité du secteur public tient compte des sources premières des PCGR de même que des concepts

évoqués à l'alinéa SP 1150.05 b). L'entité du secteur public se gardera de raisonner par analogie avec une source première de PCGR si cette source précise qu'elle s'applique uniquement aux circonstances particulières qui y sont décrites.

.10 L'entité du secteur public considère toutes les sources de PCGR qu'elle consulte à la lumière des concepts évoqués à l'alinéa SP 1150.05 b), lequel décrit les concepts sous-jacents à l'élaboration et à l'utilisation des principes comptables dans les états financiers. Elle adopte des méthodes comptables qui sont cohérentes avec ces concepts. Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public considère qu'une source est cohérente avec les concepts évoqués à l'alinéa SP 1150.05 b) lorsque les dispositions contenues dans cette source sont compatibles avec les caractéristiques qualitatives de l'information financière, les composantes des états financiers et les critères de constatation et de mesure auxquels renvoie l'alinéa.

.11 Lors du choix des méthodes comptables et des informations à fournir appropriées, les interprétations d'une source ne constituent pas une preuve que les critères prévus par le paragraphe SP 1150.05 sont respectés s'il est probable que ces interprétations seraient rejetées par la plupart des parties exerçant leur jugement professionnel, au motif qu'elles ne donnent pas une image fidèle selon les PCGR.

.12 Dans le cas où les concepts évoqués à l'alinéa SP 1150.05 b) entrent en conflit avec une source première de PCGR, les exigences de la source première l'emportent. Le Conseil s'inspire de ces concepts pour élaborer de nouvelles prises de position et revoir les prises de position existantes. Le nombre de cas de conflit entre les concepts évoqués à l'alinéa SP 1150.05 b) et les sources premières des PCGR diminuera donc avec le temps.

SP 1150.14 Sources premières des PCGR

.14 Dans les chapitres du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public, les paragraphes en italique et ceux qui ne sont pas en italique ont la même autorité. Les paragraphes en italique exposent généralement les grands principes, tandis que les paragraphes non en italique expliquent généralement les principes ou leur application dans une situation particulière. En outre, les paragraphes non en italique peuvent comporter des indications sur les pratiques qui sont encouragées ou jugées souhaitables, mais non obligatoires. Pour se mettre en conformité avec les PCGR, il faut que l'entité du secteur public satisfasse aux dispositions des paragraphes qui ne sont pas en italique autant qu'aux principes. Lorsque des paragraphes qui ne sont pas en italique semblent pouvoir faire l'objet de plusieurs interprétations, l'entité du secteur public choisit le traitement qui est le plus cohérent avec les principes.

SP 1150.18 - .20 Autres sources

.18 Les paragraphes SP 1150.19 à .24 indiquent certaines des autres sources qu'une entité du secteur public peut juger utile de consulter pour le choix de méthodes comptables et d'informations à fournir qui soient conformes au paragraphe SP 1150.05.

.19 Les prises de position d'autres organismes autorisés à publier des normes comptables peuvent constituer des sources utiles à consulter. Par exemple, les prises de position en comptabilité publiées sous l'autorité du Conseil des normes comptables (CNC) du Canada, de l'International Accounting Standards Board (IASB), du Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) des États-Unis, du Governmental Accounting Standards Board (GASB) des États-Unis ou du Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB) constituent souvent des sources importantes à consulter sur des questions qui ne sont pas couvertes par les sources premières des PCGR ou pour faciliter l'application d'une source première dans des circonstances particulières.

.20 Lorsqu'une entité du secteur public décide de consulter l'une des sources décrites au paragraphe SP 1150.19, elle fait preuve de jugement professionnel et évalue la source en tenant compte de la façon dont le normalisateur exige que ses différentes prises de position soient appliquées, ainsi que du contexte des prises de position examinées. Lorsqu'un normalisateur comptable ne dispose pas d'un cadre conceptuel similaire aux concepts évoqués à l'alinéa SP 1150.05 b), il faut que l'entité du secteur public s'assure que la source choisie est cohérente avec ces concepts.

CHAPITRE SP 3060 partenariats

SP 3060.06 DÉFINITIONS

.06 Les définitions qui suivent s'appliquent au présent chapitre :

Un partenariat est un accord contractuel ² conclu entre un gouvernement et une ou des parties non comprises dans le périmètre comptable du gouvernement ³, et qui, sans constituer en soi un organisme public, possède toutes les caractéristiques suivantes :

- a) les partenaires collaborent à l'atteinte d'objectifs communs importants et clairement définis;
- b) les partenaires font un investissement financier dans le partenariat;
- c) les partenaires se partagent, de façon continue, le contrôle des décisions relatives aux politiques financières et aux politiques d'exploitation du partenariat;
- d) les partenaires se partagent, sur une base équitable, les risques et les avantages significatifs rattachés aux activités du partenariat.

L'accord contractuel prévoit que les parties exercent un contrôle partagé sur le partenariat, sans égard aux différences en ce qui a trait à leur participation. Dans l'ensemble, il doit cependant exister un rapport équitable entre l'investissement financier du gouvernement dans le partenariat, l'étendue du contrôle que le gouvernement est en mesure d'exercer sur les activités du partenariat, et les risques et avantages que le partenariat entraîne pour le gouvernement. Les partenariats peuvent être établis selon l'une des structures suivantes : activités sous contrôle partagé, actifs sous contrôle partagé ou organisations sous contrôle partagé.

Footnote 2. L'Annexe A contient un diagramme qui montre les différents types d'accords contractuels que les gouvernements peuvent conclure, dont les partenariats. TRANSLATION NEEDED – [Chart not included in this report]

Footnote 3. Dans le cas des accords en vertu desquels des salariés du gouvernement gèrent conjointement avec ce dernier un programme d'avantages sociaux (par exemple, un régime de retraite), ces salariés ne sont pas considérés comme une partie non comprise dans le périmètre comptable du gouvernement, aux fins de l'application de la définition du partenariat.

SP 3060.11 - .22 ÉLÉMENTS DÉFINITOIRES DU PARTENARIAT

Accord contractuel

.11 Tous les partenariats ont une caractéristique fondamentale en commun, à savoir que deux partenaires ou plus sont liés par un accord contractuel prévoyant qu'ils exercent un contrôle partagé sur le partenariat. Le contrôle partagé est ce qui distingue la participation d'un gouvernement dans un partenariat des participations dans d'autres activités sur lesquelles le gouvernement peut exercer le contrôle (voir les chapitres SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT, SP 2500, CONSOLIDATION — PRINCIPES FONDAMENTAUX, SP 2510, CONSOLIDATION — AUTRES ASPECTS, et SP 3041, PLACEMENTS DE PORTEFEUILLE).

.12 Les activités qui ne font pas l'objet d'un accord contractuel en bonne et due forme mais qui répondent à la définition du partenariat énoncée au paragraphe SP 3060.06 sont en substance des partenariats aux fins du présent chapitre.

.13 L'accord contractuel prévoit l'exercice d'un contrôle partagé sur le partenariat. Cette exigence assure qu'aucun partenaire n'est en mesure à lui seul d'exercer un contrôle unilatéral sur les activités du partenariat. L'accord précise quelles sont les décisions essentielles à la réalisation des objectifs du partenariat qui nécessitent l'assentiment de tous les partenaires et celles qui peuvent nécessiter l'assentiment d'une majorité déterminée de partenaires.

.14 L'accord contractuel peut être constaté de diverses façons, par exemple par un contrat conclu entre les partenaires ou par les procès-verbaux des discussions entre ceux-ci. Dans certains cas, l'accord est incorporé dans la loi habilitante, les statuts ou autres règlements du partenariat. Quelle qu'en soit la forme, l'accord contractuel est généralement constaté par écrit et couvre des aspects tels que les suivants :

- a) l'activité, la durée et les obligations d'information du partenariat;
- b) la nomination des membres du conseil d'administration ou de l'instance dirigeante équivalente du partenariat, et les droits de vote des partenaires;
- c) les investissements financiers des partenaires;
- d) le partage, entre les partenaires, de la production, des revenus, des charges, ou des excédents ou déficits du partenariat.

.15 Dans certains cas, l'accord contractuel peut désigner un partenaire, ou encore un ou plusieurs tiers, comme gestionnaire ou exploitant du partenariat. Le gestionnaire ne contrôle pas le partenariat, et il n'exerce pas un contrôle partagé avec les partenaires du seul fait de son rôle de gestionnaire. Le gestionnaire agit plutôt dans le cadre des politiques financières et des politiques d'exploitation prescrites par les partenaires.

.16 Le gouvernement peut intégrer des règlements dans tout accord contractuel qu'il conclut (par exemple en ce qui a trait au niveau de service ou au niveau d'entretien d'un bien qui peut

lui être remis à la fin d'une période déterminée). Les gouvernements réglementent différentes activités dans le déroulement desquelles ils n'interviennent pas de façon continue. En soi, l'existence de règlements ne crée pas un contrôle partagé.

Objectifs communs importants et clairement définis

.17 Les objectifs communs sont ceux que tous les partenaires partagent. Par exemple, un certain nombre de collectivités peuvent s'unir pour construire et exploiter une décharge contrôlée ou des installations récréatives. Les objectifs communs importants de ces collectivités sont de fournir un service et de partager les coûts et les revenus rattachés à l'exploitation des installations et, à cet égard, l'accord répond à la définition du partenariat.

.18 Il se peut, par contre, qu'une collectivité engage une personne ou une organisation pour exploiter des installations récréatives contre rémunération. Les objectifs principaux de l'Administration sont de fournir un service et d'éviter des coûts, tandis que l'objectif principal de l'organisation chargée de la gestion consiste à tirer des produits du contrat de gestion des installations. Bien que les objectifs principaux de chacune des parties au contrat leur soient mutuellement profitables, ils ne sont pas communs aux deux parties et, par conséquent, l'accord ne répond pas à la définition du partenariat.

Investissement financier

.19 L'investissement financier peut se faire sous forme d'actifs ou de prise en charge des coûts d'exploitation courants. L'investissement d'actifs financiers et d'immobilisations corporelles dans un partenariat est comptabilisé conformément aux paragraphes SP 3060.41 à .54. La valeur attribuée à la prise en charge des coûts d'exploitation courants du partenariat est celle qui est déterminée selon l'accord contractuel.

Contrôle partagé

.20 Le contrôle partagé d'un partenariat implique que les partenaires prennent couramment des décisions relatives aux activités financières et aux activités d'exploitation du partenariat, selon les conditions stipulées dans l'accord contractuel; aucun des partenaires n'est en mesure d'exercer un contrôle unilatéral sur le partenariat. Lorsque le contrôle est partagé, les partenaires ont, relativement à l'accord, une relation ou un intérêt continu et actif qui n'est pas la relation ou l'intérêt d'investisseurs passifs ou des parties à une opération d'achat ou de vente. Il existe un contrôle partagé, par exemple, lorsqu'un conseil mixte est mis sur pied afin de superviser la prestation des services de sécurité publique pour un certain nombre d'Administrations locales.

Risques et avantages partagés

.21 Dans un partenariat, chaque partenaire assume une part des risques combinés et participe aux avantages rattachés aux objectifs communs du partenariat. Le partage des risques et avantages significatifs entre les partenaires doit en outre être équitable. Ainsi, il se peut que les partenaires exploitent une décharge contrôlée dans le cadre d'un partenariat afin de fournir un service à la collectivité sur la base d'un partage des coûts. En pareil cas, les

partenaires partagent généralement les risques liés à l'exploitation et les risques environnementaux, ainsi que les revenus rattachés à l'exploitation de la décharge.

.22 Le partage des risques et des avantages n'est pas considéré comme équitable lorsque, dans le cadre d'un accord, le gouvernement conserve la totalité du risque inhérent à la propriété d'un bien tout en consentant à une autre partie l'avantage de toucher des revenus provenant des redevances tirées de l'utilisation du bien. Le partage des risques et des avantages n'est pas équitable lorsque, par exemple, un gouvernement propriétaire d'une autoroute permet à une organisation du secteur privé de l'exploiter et d'en tirer des produits, en vertu de l'accord conclu et des dispositions législatives requises.

SP 3060.29 - .35 COMPTABILISATION DE LA PARTICIPATION DU GOUVERNEMENT

Partenariats autres que des partenariats commerciaux

.29 Le gouvernement doit constater dans ses états financiers sa participation dans des partenariats, autres que des partenariats commerciaux, selon la méthode de la consolidation proportionnelle.

.30 Les gouvernements peuvent devenir partie à des partenariats qui sont semblables à des services de l'Administration publique 5 (SAP) sauf en ce qui a trait à l'étendue du contrôle gouvernemental : le gouvernement partage avec ses partenaires le contrôle exercé sur le partenariat, alors qu'il contrôle le SAP. Les SAP sont des organismes publics qui exercent des activités qui contribuent directement à l'exercice du pouvoir exécutif du gouvernement et sont consolidés dans les états financiers du gouvernement conformément au chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT. Les partenariats qui exercent des activités semblables à celles des SAP sont comptabilisés selon la méthode de la consolidation proportionnelle.

.31 La consolidation proportionnelle des partenariats fournit aux utilisateurs des états financiers le même genre d'informations sur la situation financière et les résultats des activités du gouvernement que celles qui seraient disponibles si le gouvernement gérait les ressources et les activités par l'intermédiaire d'un SAP. La consolidation proportionnelle reflète également le niveau des activités du gouvernement (par exemple, les coûts et les revenus) dans l'état des résultats, les ressources financières dont il dispose et les risques auxquels il s'expose en raison de ces activités.

Partenariats commerciaux

.32 Les partenariats commerciaux doivent être comptabilisés selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation, sur la base de la part du gouvernement dans le partenariat commercial.

.33 Les gouvernements peuvent devenir partie à des partenariats commerciaux qui sont semblables à des entreprises publiques 6 sauf en ce qui a trait à l'étendue du contrôle gouvernemental. Ces partenariats commerciaux peuvent en outre exercer des activités semblables à celles des entreprises publiques. Les partenariats commerciaux diffèrent des autres partenariats en ce qui concerne leurs relations avec le gouvernement, leurs objectifs et leurs activités. Les partenariats commerciaux représentent un actif financier pour le

gouvernement et, compte tenu de leur autonomie, de leur orientation commerciale et de leur autosuffisance financière 7, la comptabilisation à la valeur de consolidation est appropriée dans leur cas. Comme il est prévu au chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT, dans le cas des entreprises publiques, la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation est celle qui s'avère la plus appropriée pour les partenariats commerciaux.

.34 La comptabilisation des partenariats commerciaux selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation permet d'éviter de confondre, ligne par ligne, les budgets et les résultats de ces partenariats commerciaux avec ceux des activités gouvernementales qui visent des objectifs différents. Elle permet également d'éviter que la part du gouvernement dans la dette brute des partenariats commerciaux ne soit combinée avec la dette brute des autres organismes publics, les partenariats commerciaux étant censés rembourser leurs dettes au moyen de leurs propres revenus.

.35 La méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation, conjuguée à la présentation d'informations financières condensées, permet de donner aux utilisateurs des états financiers un compte rendu global et informatif de la nature et de l'étendue des opérations et ressources financières des partenariats commerciaux. Elle permet de mesurer l'incidence que les partenariats commerciaux peuvent avoir sur la capacité du gouvernement de s'acquitter de ses dettes et de financer les activités futures.

CHAPITRE SP 3210 actifs TRANSLATION REQUIRED – (Effective for annual periods beginning on or after April 1, 2017)

SP 3210.03 - .05 ACTIFS

.03 Les actifs sont les ressources économiques sur lesquelles l'entité du secteur public exerce un contrôle par suite d'opérations ou d'événements passés, et dont il est prévu qu'elles lui procureront des avantages économiques futurs.

.04 Un actif a trois caractéristiques essentielles :

- a) il représente des avantages futurs en ce qu'il pourra, seul ou avec d'autres actifs, contribuer à la fourniture de biens ou de services, générer des rentrées de trésorerie futures ou réduire les sorties de trésorerie;
- b) l'entité du secteur public est en mesure de contrôler la ressource économique et l'accès aux avantages économiques futurs;
- c) l'opération ou le fait à l'origine du contrôle qu'a l'entité du secteur public s'est déjà produit.

.05 Les ressources économiques qui ne possèdent pas les trois caractéristiques des actifs ne constituent pas des actifs.

SP 3210.06 - .10 Ressources économiques

.06 Les ressources économiques représentent une valeur parce qu'elles permettent à l'entité d'atteindre ses objectifs, comme la fourniture de biens et services publics, la redistribution de la richesse, la génération de rentrées de trésorerie ou la réduction des sorties de trésorerie.

.07 De plus, une ressource économique ne peut représenter une valeur que s'il y a restriction quant à sa disponibilité. Par exemple, l'air que nous respirons ne peut, en règle générale, être considéré comme une ressource économique, à moins que son accès ne soit restreint.

.08 Les ressources économiques peuvent découler, entre autres :

- a) de contrats ou d'accords (par exemple, des créances et des contrats de location);
- b) de dispositions législatives adoptées par un autre gouvernement (par exemple, des transferts à recevoir);
- c) de dispositions législatives adoptées par le gouvernement lui-même (par exemple, des taxes ou impôts, des amendes et des pénalités);
- d) d'apports volontaires (par exemple, des dons);
- e) de la construction et du développement (par exemple, des routes).

.09 Les ressources économiques peuvent être :

- a) de nature financière (par exemple, de la trésorerie, des créances et des placements);
- b) de nature non financière (par exemple, des immobilisations corporelles, des éléments payés d'avance et des stocks de fournitures).

.10 Faute de ressource économique, aucun avantage économique futur ne peut être obtenu. Par exemple, un camion d'incendie (la ressource économique) doit exister avant de pouvoir être utilisé pour la prestation de services d'extinction des incendies (les avantages économiques futurs).

SP 32.10.11 - .15 Avantages économiques futurs

.11 L'essence d'un actif réside dans l'avantage économique futur qu'il représente. Les actifs représentent des avantages économiques futurs qui permettent aux entités du secteur public d'atteindre leurs objectifs. L'avantage économique futur que représente un actif réside dans la capacité de cet actif, seul ou avec d'autres actifs, de contribuer à la fourniture de biens ou de services, de générer des rentrées de trésorerie futures ou de réduire les sorties de trésorerie.

.12 Souvent, le public est le bénéficiaire des biens et des services fournis par l'entité du secteur public. Par exemple, des actifs comme des camions d'incendie servent à fournir des services d'extinction des incendies au public. Les hôpitaux et l'équipement médical servent à fournir des services de soins de santé. Les parcs, les écoles et les bibliothèques fournissent au public des possibilités en matière de loisirs, d'éducation et de recherche. Les usines de traitement des eaux fournissent des biens, comme l'eau potable. Ces actifs profitent aux entités du secteur public en ce sens qu'ils les aident à atteindre leur objectif premier, soit la fourniture de biens et de services. Ces avantages diffèrent de ceux que reçoit le public.

.13 Les avantages économiques futurs que représente un actif peuvent également consister dans la génération de rentrées de trésorerie futures. Les rentrées de trésorerie profitent à l'entité du secteur public, car la trésorerie peut être utilisée pour acheter ou fournir des biens et des services, redistribuer la richesse ou régler des passifs. Les avantages revêtant la forme de rentrées de trésorerie se rattachent à des ressources telles que les prêts, les stocks destinés à la revente et les placements de portefeuille. En outre, certaines ressources du secteur public génèrent des rentrées de trésorerie du fait des redevances qui leur sont associées.

.14 Les avantages économiques futurs peuvent également prendre la forme d'une capacité de réduire les sorties de trésorerie. Par exemple, ce peut être le cas lorsque l'amélioration d'une immobilisation corporelle permet de réduire les coûts de production des biens et des services.

.15 On associe souvent engagement de coûts et génération d'actifs. Toutefois, ce ne sont pas tous les coûts qui donnent lieu à un avantage économique futur. Par exemple, les coûts engagés pour maintenir la capacité de service actuelle d'un actif ne procurent pas d'avantage économique futur. De plus, une entité du secteur public peut obtenir un actif sans engager de coûts. Par exemple, un élément qui lui a été donné peut lui procurer un avantage économique futur et, par conséquent, répondre à la définition d'un actif.

SP 3210.16 - .21 Contrôle

.16 Une entité du secteur public contrôle la ressource économique et l'accès aux avantages économiques futurs qui s'y rattachent lorsqu'elle :

- a) peut tirer des avantages de la ressource économique dans sa capacité de fournir des biens et des services, de générer des rentrées de trésorerie futures ou de réduire les sorties de trésorerie;
- b) peut bloquer ou contrôler l'accès des autres à ces avantages;
- c) est exposée aux risques associés à la ressource économique.

.17 L'entité qui contrôle une ressource économique a la capacité d'en tirer des avantages. Par exemple, le bénéficiaire d'un transfert tire des avantages du transfert dans la mesure où il peut l'utiliser pour fournir des biens ou des services.

.18 L'entité qui contrôle une ressource économique a la capacité de bloquer ou de contrôler l'accès des autres aux avantages économiques futurs associés à cette ressource économique.

Par exemple, l'entité qui contrôle un autobus a la capacité de bloquer ou de contrôler l'accès des autres aux services de transport connexes.

.19 L'entité qui contrôle une ressource économique est exposée aux risques qui y sont associés. Par exemple, l'entité peut détenir un placement dont la valeur peut diminuer et donner lieu à une perte.

.20 Certaines ressources économiques font l'objet d'affectations d'origine externe, soit des obligations d'utiliser des ressources à des fins déterminées. Ainsi, les propres actifs de l'entité du secteur public peuvent être soumis à de telles affectations, comme c'est le cas de certains placements des fonds d'amortissement. Ces affectations n'excluent pas la possibilité que l'entité du secteur public contrôle la ressource économique.

.21 Bien que le contrôle puisse être envisagé comme s'appliquant à un actif pris dans son ensemble, le concept peut aussi s'appliquer aux droits individuels associés à l'actif. Par exemple, un bien loué particulier représente différents avantages économiques pouvant, d'une part, conférer au preneur le droit d'utiliser le bien et, d'autre part, conférer au bailleur le droit de recevoir des loyers et la valeur résiduelle. Les deux parties peuvent donc détenir des actifs correspondant à leurs droits respectifs.

CHAPITRE SP 3320 actifs éventuels

SP 3320.03 DÉFINITION

.03 Les actifs éventuels sont des actifs potentiels qui résultent de situations incertaines. À terme, l'incertitude sera dénouée lorsqu'un ou plusieurs événements futurs qui échappent en partie au contrôle de l'entité du secteur public se produiront ou ne se produiront pas. Le dénouement de l'incertitude confirmera l'existence ou la non-existence d'un actif.

SP 3320.04 - .07 CARACTÉRISTIQUES DES ACTIFS ÉVENTUELS

.04 Les actifs éventuels se distinguent des actifs par l'incertitude qui les caractérise quant à l'existence d'un actif à la date des états financiers.

.05 Les actifs éventuels résultent généralement d'événements non planifiés ou imprévus qui donnent lieu à une situation dont le dénouement est incertain. Le dénouement de la situation après la date des états financiers confirmera l'existence ou la non-existence d'un actif.

.06 Les actifs éventuels présentent deux caractéristiques fondamentales :

- a) l'existence d'une situation incertaine qui demeure irrésolue à la date des états financiers;
- b) la survenance prévue d'un événement futur qui dénouera l'incertitude quant à l'existence d'un actif.

.07 Le simple fait de s'appuyer sur un montant estimatif (incertitude relative à la mesure) n'entraîne pas forcément le genre d'incertitude qui caractérise un actif éventuel. Par exemple,

bien qu'il puisse y avoir une incertitude relative à la mesure des impôts à recevoir, l'existence de l'actif ne fait aucun doute. L'incertitude ne porte que sur le montant en cause.

Situation incertaine

.08 L'existence d'un actif éventuel suppose habituellement l'existence d'un événement non planifié ou imprévu entraînant une situation incertaine qui indique que l'entité du secteur public peut avoir un actif. Par exemple, prenons le cas où une entité du secteur public a subi une perte imprévue et qu'il existe des indications suffisantes laissant entrevoir une reprise potentielle. Le potentiel de reprise constitue alors la situation incertaine donnant lieu à un actif potentiel. L'actif est potentiel en raison de l'incertitude entourant la reprise; seul un événement futur permettra de confirmer ou d'infirmer l'existence de cet actif pour l'entité.

.09 L'adoption, après la date des états financiers, d'une loi dont l'application est rétroactive ne peut créer une situation incertaine à la date des états financiers. En outre, il peut arriver que des élus ou des fonctionnaires de l'entité du secteur public annoncent les intentions de l'entité après la date des états financiers, mais avant leur achèvement. Faute d'une situation incertaine à la date des états financiers, il n'y a pas d'actif éventuel. Il peut cependant y avoir un événement postérieur à la date des états financiers.

Événement futur déterminant

.10 L'existence d'un actif éventuel suppose également la survenance prévue d'un événement futur déterminant qui dénouera l'incertitude. L'événement futur déterminant dont la survenance est prévue fournit des renseignements additionnels sur l'existence d'un actif pour l'entité du secteur public à la date des états financiers. L'événement futur déterminant ne crée pas un actif — il ne fait qu'en confirmer ou infirmer l'existence à la date des états financiers.

.11 L'entité du secteur public n'est pas en mesure de contrôler totalement l'événement futur déterminant. Par exemple, lorsqu'elle est engagée dans une poursuite, l'événement futur déterminant (le règlement de la poursuite) échappe à son contrôle.

CHAPITRE SP 3250 avantages de retraite

SP 3250.17 composantes du passif au titre des avantages de retraite

.017 Les composantes du passif au titre des avantages de retraite sont les suivantes :

- a) l'obligation au titre des prestations constituées, compte tenu de l'incidence des modifications, des règlements ou des compressions de régimes;
- b) les actifs du régime, s'il en existe;
- c) les gains ou les pertes actuariels non amortis.

SP 3250.50 - .59 Plafonnement de la valeur comptable de l'actif au titre des prestations constituées

.050 Le gouvernement doit présenter l'actif au titre des prestations constituées, après déduction de toute provision pour moins-value, dans son état de la situation financière. Lorsqu'un régime à prestations déterminées donne lieu à un actif au titre des prestations constituées, le gouvernement doit constater une provision pour moins-value correspondant à l'excédent de la valeur ajustée de l'actif au titre des prestations constituées sur l'avantage futur escompté. Toute variation du montant de la provision pour moins-value doit être constatée dans l'état des résultats de l'exercice au cours duquel la variation se produit.

.051 Sur le plan comptable, il se peut qu'un gouvernement ayant un régime à prestations déterminées constate un actif au titre des prestations constituées. Cette situation se produit lorsque le montant total des cotisations versées par le gouvernement, compte tenu des intérêts gagnés sur celles-ci, excède les charges au titre des avantages de retraite constatées depuis la mise en place du régime. Les cotisations versées reflètent les objectifs de capitalisation du régime. La charge au titre des avantages de retraite reflète les objectifs comptables et elle est susceptible de différer pour de nombreuses raisons, dont le fait que les gains et pertes actuariels sont reportés et amortis sur les exercices futurs.

.052 Le gouvernement peut tirer avantage d'un actif au titre des prestations constituées soit en retirant des actifs excédentaires, soit en cessant de verser des cotisations, ou en recevant un remboursement de cotisations. La valeur de l'actif au titre des prestations constituées peut se trouver réduite lorsqu'il existe un excédent du régime dont le gouvernement n'est pas en mesure de tirer pleinement avantage. Par exemple, il peut y avoir un moratoire sur le retrait des excédents des régimes de retraite ou il peut exister des incertitudes juridiques quant au droit du gouvernement de se servir d'un excédent du régime.

.053 Pour déterminer dans quelle mesure la valeur d'un actif au titre des prestations constituées a été réduite, le gouvernement détermine en premier lieu la valeur ajustée de l'actif au titre des prestations constituées. La valeur ajustée de l'actif au titre des prestations constituées correspond à la valeur de l'actif au titre des prestations constituées, diminuée des pertes actuarielles nettes non amorties (fondée sur une méthode axée sur la valeur de marché des actifs).

.054 La valeur ajustée de l'actif au titre des prestations constituées est par la suite comparée à l'avantage futur escompté. Lorsque l'avantage futur escompté excède la valeur ajustée de l'actif au titre des prestations constituées, cet actif n'a pas subi de baisse de valeur et, par conséquent, aucune provision pour moins-value n'est requise. Le diagramme figurant dans l'Annexe A du présent chapitre vise à présenter les interrelations entre les différentes expressions qui y sont définies.

.055 La norme énoncée au paragraphe SP 3250.050 a pour objectif de limiter la valeur de l'actif au titre des prestations constituées du gouvernement au montant que le gouvernement pourra réaliser dans le futur. L'avantage futur escompté est un montant calculé représentant les avantages que le gouvernement s'attend à tirer d'un excédent du régime. L'avantage futur

escompté comprend tout excédent susceptible d'être retiré ou toute réduction des cotisations futures.

.056 Le gouvernement détermine l'avantage futur escompté en opérant la somme des deux montants suivants :

- a) la valeur actualisée des prestations que le gouvernement prévoit devoir constituer pour des services qui seront rendus dans l'avenir par le nombre actuel de salariés actifs, diminuée des valeurs actualisées des cotisations que les salariés sont tenus de verser et des cotisations minimales que le gouvernement est tenu de verser même s'il existe un excédent du régime;
- b) le montant de l'excédent du régime dont le retrait est permis en vertu des modalités actuelles du régime et des lois et règlements applicables.

.057 Les prestations que le gouvernement prévoit devoir constituer pour des services qui seront rendus dans l'avenir par le nombre actuel de salariés actifs sont déterminées d'une manière compatible avec celle qui est utilisée pour déterminer l'obligation au titre des prestations constituées. Ces montants estimatifs au titre des prestations à constituer annuellement pour services rendus, diminués des cotisations versées par les salariés et des cotisations minimales que le gouvernement est tenu de verser même s'il existe un excédent, sont ensuite ramenés à leur valeur actualisée. Le taux d'intérêt utilisé aux fins du calcul de cette valeur actualisée est égal au rendement prévu des actifs du régime utilisé pour déterminer la charge de l'exercice au titre des avantages de retraite.

.058 Lorsque le régime paie des frais de gestion qui entrent dans le calcul des cotisations d'exercice, l'estimation la plus probable concernant les frais de gestion futurs est prise en compte dans la détermination du montant estimatif des prestations à constituer. Lorsque les frais de gestion sont payés par le régime mais qu'ils ne sont pas pris en compte dans le calcul des cotisations d'exercice, le taux de rendement des actifs du régime est ajusté pour tenir compte de la déduction des frais de gestion.

.059 L'un des facteurs clés à prendre en considération pour déterminer l'avantage futur escompté que représente pour le gouvernement l'existence d'un excédent dans un régime à prestations déterminées est la capacité du gouvernement de retirer des actifs du régime. L'avantage futur escompté est constitué des montants sur lesquels le gouvernement possède un droit exécutoire de retrait. Ce montant ne comprend pas l'excédent du régime dont le retrait est permis, mais que le gouvernement a actuellement l'obligation, ou l'intention, de partager avec les salariés. Le gouvernement ne peut prévoir, sur la base d'un précédent ou pour d'autres raisons, qu'il obtiendra le droit exécutoire de retirer une partie de l'excédent du régime à laquelle il n'a pas droit actuellement. En conséquence, lorsque le retrait d'un excédent du régime exige l'accord des salariés ou l'approbation d'une autorité de réglementation compétente ou d'un tribunal, le gouvernement exclut tout montant faisant l'objet d'une telle restriction de son calcul de l'avantage futur escompté jusqu'à l'obtention d'une telle approbation. Un changement dans la répartition de l'excédent entre le gouvernement et ses salariés n'est pris en compte dans le calcul de l'avantage futur escompté que lorsque le changement a fait l'objet d'un accord et a été approuvé par les autorités de réglementation compétentes.

SP 3250.79 - .82 Régimes conjoints à prestations déterminées

.079 Il se peut que les gouvernements participent de façon conjointe à des régimes à prestations déterminées dans le cadre desquels les risques et les avantages sont partagés entre le gouvernement et les participants du régime, représentés par un ou plusieurs parraineurs. Les régimes conjoints à prestations déterminées sont régis par un accord contractuel passé entre les parraineurs prévoyant que ces derniers exercent un contrôle partagé sur le régime. Un conseil d'administration est habituellement mis sur pied, dont les membres sont choisis en proportion égale par les coparraineurs, qui s'entendent également sur la nomination d'un président.

.080 Le gouvernement tient compte des caractéristiques du régime pour déterminer s'il répond à la définition du régime conjoint à prestations déterminées. Dans le cadre d'un tel régime, le gouvernement et les participants du régime se partagent le versement des cotisations à la caisse du régime. Les parraineurs se partagent, de façon continue, le contrôle des décisions touchant la gestion du régime et la détermination du niveau des prestations et des cotisations, selon les conditions stipulées dans l'accord contractuel. Les parraineurs se partagent, sur une base équitable, les risques significatifs associés au régime. Le partage des risques n'est pas considéré comme équitable lorsque, dans le cadre d'un accord, le gouvernement et les coparraineurs se partagent de façon égale la capitalisation du régime, mais que le gouvernement conserve la totalité du risque inhérent à l'obligation au titre des prestations constituées. Si le gouvernement conserve le risque résiduel, il est peu probable que le régime réponde à la définition du régime conjoint à prestations déterminées.

.081 Lorsque le gouvernement participe à un régime conjoint à prestations déterminées, le risque assumé par le gouvernement est limité à sa partie du régime. Le gouvernement doit comptabiliser sa partie du régime conformément aux normes applicables aux régimes à prestations déterminées.

.082 Il se peut que le gouvernement convertisse un régime d'avantages de retraite existant à prestations déterminées, dont il est le seul responsable, en régime conjoint à prestations déterminées dans le cadre duquel les risques et les avantages sont partagés. Lors de la conversion en régime conjoint, le gouvernement détermine si des problèmes comptables particuliers sont soulevés du fait de la conversion, notamment si le régime précédent a fait l'objet d'un règlement total ou partiel ou d'une compression totale ou partielle. Pour évaluer ces questions, le gouvernement tient compte de ses circonstances propres et des conditions dont est assorti le régime conjoint à prestations déterminées.

SP 3250 GLOSSAIRE TRANSLATION REQUIRED – (select definitions)

Actif au titre des prestations constituées (accrued benefit asset) : montant de tout actif constaté par le gouvernement dans son état de la situation financière à l'égard des avantages de retraite accordés aux salariés, avant déduction de toute provision pour moins-value qu'il pourrait être nécessaire de constituer. Ce montant est égal à la valeur cumulée des cotisations versées, diminuée de la somme des charges au titre des prestations constituées de l'exercice considéré et des exercices antérieurs (compte non tenu de toute variation de la provision pour moins-value).

Obligation au titre des prestations constituées (accrued benefit obligation) : valeur des avantages de retraite correspondant aux services rendus par les salariés actuels et les anciens salariés jusqu'à la date des états financiers.

Gains actuariels et pertes actuarielles (actuarial gains and losses) : variations de la valeur de l'obligation au titre des prestations constituées et des actifs du régime qui sont causées par les facteurs suivants :

- a) écarts entre les résultats réels et les prévisions établies;
- b) modifications d'hypothèses actuarielles.

Évaluation actuarielle aux fins de la comptabilité (actuarial valuation for accounting purposes) : évaluation de la situation financière d'un régime consistant à évaluer les actifs du régime et à calculer la valeur actuarielle des prestations à verser en vertu du régime. L'évaluation fournit les informations nécessaires pour la détermination du passif au titre des avantages de retraite et des charges connexes conformément au présent chapitre.

Évaluation actuarielle aux fins de la capitalisation (actuarial valuation for funding purposes) : évaluation de la situation financière d'un régime d'avantages consistant à déterminer la valeur des actifs détenus en vue du règlement du passif au titre des avantages et à estimer la valeur actuarielle des prestations à verser en vertu du régime. L'évaluation actuarielle permet d'établir le montant des cotisations futures à payer, ainsi que les gains réalisés ou les pertes subies depuis la dernière évaluation.

Valeur ajustée de l'actif au titre des prestations constituées (adjusted benefit asset) : montant égal à la valeur de l'actif au titre des prestations constituées, diminuée, le cas échéant, de l'excédent des pertes actuarielles non amorties sur les gains actuariels non amortis.

Avantage futur escompté (expected future benefit) : montant calculé représentant les avantages que le gouvernement s'attend à tirer d'un excédent du régime. L'avantage futur escompté comprend tout excédent susceptible d'être retiré ou toute réduction des cotisations futures. Le gouvernement détermine l'avantage futur escompté en opérant la somme des deux montants suivants :

- a) la valeur actualisée des prestations que l'entité prévoit devoir constituer pour des services qui seront rendus dans l'avenir par le nombre actuel de salariés actifs, diminuée des valeurs actualisées des cotisations que les salariés sont tenus de verser et des cotisations minimales que le gouvernement est tenu de verser même s'il existe un excédent du régime;
- b) le montant de l'excédent du régime dont le retrait est permis en vertu des modalités actuelles du régime et des lois et règlements applicables.

Régime conjoint à prestations déterminées (joint defined benefit plan) : accord contractuel, conclu entre un gouvernement et un ou plusieurs autres parraineurs représentant les participants du régime, qui possède toutes les caractéristiques suivantes :

- a) les parraineurs collaborent à l'atteinte de l'objectif commun important et clairement défini qui consiste à fournir des avantages de retraite en contrepartie des services rendus par les salariés;
- b) le gouvernement et les salariés, ces derniers étant représentés par le parraineur autre que le gouvernement, se partagent le versement des cotisations à la caisse du régime;
- c) les parraineurs se partagent de façon continue le contrôle des décisions touchant la gestion du régime d'avantages de retraite et la détermination du niveau des prestations et des cotisations;
- d) les risques significatifs associés au régime d'avantages de retraite sont partagés, sur une base équitable, entre le gouvernement et les salariés, ces derniers étant représentés par le parraineur autre que le gouvernement.

L'accord contractuel prévoit que les parraineurs exercent un contrôle partagé sur le régime d'avantages de retraite et permet d'assurer qu'aucun des parraineurs n'est en mesure d'exercer un contrôle unilatéral sur le régime. Néanmoins, il doit y avoir, dans l'ensemble, une relation équitable entre la capitalisation du régime d'avantages de retraite assurée par le gouvernement, le degré de contrôle qu'il est en mesure d'exercer sur le régime et sa part des risques et avantages associés au régime.

Régime à employeurs multiples (multiple-employer plan) : régime à prestations déterminées auquel participent plusieurs gouvernements ou organismes publics et qui n'est pas un régime interemployeurs. À l'opposé du régime interemployeurs, le régime à employeurs multiples comporte des comptes distincts pour chacune des entités participantes de sorte que les cotisations portées au compte d'une entité déterminée ne permettent de verser des prestations qu'aux salariés de l'entité. En outre, ces régimes visent à permettre aux entités participantes, qui oeuvrent habituellement dans le même secteur d'activité, de mettre en commun les actifs de leurs régimes à des fins de placement ou de réduire les frais de gestion. Les régimes à employeurs multiples peuvent comporter des caractéristiques permettant aux entités participantes d'utiliser différentes façons de déterminer les avantages, de sorte que l'entité fixe ses cotisations au régime en se fondant sur la formule qu'elle a choisie.

Actifs du régime (plan assets) : actifs (habituellement détenus par une fiducie ou par une autre entité juridique distincte du gouvernement qui publie les comptes) qui sont séparés et affectés au versement des prestations de retraite aux salariés, dans le cas où les deux conditions suivantes sont remplies :

- a) les actifs de l'entité distincte ne peuvent servir qu'au règlement des prestations constituées afférentes aux avantages de retraite, ne peuvent être touchés par les

créanciers du gouvernement, et ne peuvent être retournés au gouvernement ou peuvent lui être retournés pourvu que les actifs résiduels de la fiducie demeurent suffisants pour régler les obligations découlant du régime;

b) le gouvernement n'est pas tenu de verser directement les prestations de retraite connexes aux salariés si les actifs du régime suffisent à cette fin.

Aux fins du présent chapitre, les actifs du régime ne comprennent pas les sommes détenues par le gouvernement qui n'ont pas encore été versées à la fiducie ou à une autre entité juridique.

Passif au titre des avantages de retraite (retirement benefit liability) : montant de tout passif constaté dans l'état de la situation financière du gouvernement à l'égard des avantages de retraite. Il correspond au total des charges d'avantages de retraite de l'exercice considéré et des exercices antérieurs, diminué des cotisations cumulées versées par le gouvernement.

Conceptual Framework Fundamentals - French.pdf

FONDEMENTS DU CADRE CONCEPTUEL ET MODÈLE D'INFORMATION FINANCIÈRE

Préparé par :

Le Groupe de travail sur le cadre conceptuel

Mars 2015

Date limite pour les commentaires : le 31 août 2015

Le Groupe de travail sur le cadre conceptuel vous
invite à répondre avant le 31 août 2015.

Document de consultation 3

Le Document de consultation 3 a été élaboré par le Groupe de travail sur le cadre conceptuel du Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP). Il vise à recueillir les commentaires des parties prenantes sur les points suivants :

- l'adoption d'un nouveau modèle d'information financière qui reflète mieux l'objectif d'amélioration de la reddition de comptes. Le modèle proposé comporte des changements importants par rapport au modèle actuel d'information financière du CCSP. Il doit donc faire l'objet d'un examen attentif;
- le projet de principes portant sur les caractéristiques, les objectifs de l'information financière et des états financiers, les caractéristiques qualitatives, les composantes, ainsi que les normes de constatation, de mesure, de présentation et d'information propres au secteur public.

Objectif du projet

L'objectif du projet consiste à revoir et à modifier, s'il y a lieu, les concepts sous-tendant la performance financière dans le cadre conceptuel pour le secteur public énoncés dans les chapitres SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS, ainsi que le modèle d'information financière présenté dans le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

Le projet vise les différents ordres de gouvernement et les composantes d'un gouvernement, ainsi que les organismes publics qui appliquent le Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public. Le projet, et le cadre conceptuel lui-même, sont axés uniquement sur les états financiers à usage général.

Motifs du projet

Un groupe de travail mixte composé de membres du CCSP et de sous-ministres des Finances a été mis sur pied pour donner suite à diverses préoccupations soulevées par des responsables des finances des gouvernements d'ordre supérieur. Le rapport définitif établi par ce groupe suggérait que le CCSP revoise son cadre conceptuel.

Dans son plan stratégique pour la période de 2010 à 2013, le CCSP avait initialement indiqué que cette revue se ferait en conjonction avec les travaux entrepris par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB). Les responsables des finances des gouvernements d'ordre supérieur ont toutefois exprimé des inquiétudes au sujet de cette orientation et souhaité que le CCSP prenne l'initiative d'élaborer une solution canadienne solide. Le CCSP a accepté de réviser en ce sens son plan stratégique 2010-2013. Il a approuvé une proposition de projet de recherche révisée et mis sur pied le Groupe de travail sur le cadre conceptuel. En avril 2011, le Groupe de travail a entrepris son examen du cadre conceptuel en se concentrant principalement sur les concepts sous-tendant la performance financière des entités du secteur public.

PÉRIODE DE CONSULTATION

Mars – août 2015

Où en sommes-nous dans le processus?

Le présent document de consultation est le troisième document du genre produit par le Groupe de travail. Comme dans le cas des documents précédents, il reflète les points de vue du Groupe de travail. Il ne s'agit pas d'un document produit dans le cadre de la procédure officielle qui nécessite l'approbation du CCSP. Le Document de consultation 3 souligne bon nombre des principes qui seront exposés dans un énoncé de principes futur ayant trait à un cadre et un modèle d'information financière révisés, et sollicite des commentaires à leur égard ainsi qu'à l'égard d'un modèle d'information financière proposé qui repose sur ces principes.

Le Document de consultation 1, «[Caractéristiques des entités du secteur public](#)», diffusé en août 2011, avait pour but de préciser et de mieux décrire les caractéristiques des gouvernements et des autres entités du secteur public. Il visait ainsi à ce que ces caractéristiques permettent de bien arrimer les concepts et principes du Manuel du secteur public aux réalités du contexte du secteur public.

Le Document de consultation 2, «[La mesure de la performance financière dans les états financiers du secteur public](#)», diffusé en octobre 2012, présente l'objectif de l'information financière du secteur public, les principaux utilisateurs de ces rapports, les grandes obligations redditionnelles sur le plan de l'information financière, et, de façon plus spécifique, les éléments de reddition de comptes pour les états financiers. Il sollicitait aussi l'avis des parties prenantes à propos de trois approches possibles en matière de modèle d'information financière.

Un sommaire des commentaires reçus à l'égard des documents de consultation 1 et 2 se trouve aux pages 10 et 11.

Quelles sont les prochaines étapes?

Un énoncé de principes devrait être publié en 2016. Il tiendra compte des commentaires reçus à l'égard des trois documents de consultation et proposera un cadre conceptuel et un modèle d'information financière révisés pour les entités du secteur public.

Introduction

Le Groupe de travail sur le cadre conceptuel a entrepris une revue complète des concepts sous-tendant la présentation de la performance financière dans les états financiers à usage général des entités du secteur public. Le présent document de consultation expose, à titre de principes proposés et d'un modèle d'information financière proposé, bon nombre des conclusions auxquelles le Groupe de travail est parvenu pour permettre aux parties prenantes du CCSP de les évaluer et de les commenter. Les propositions du présent document de consultation ont été élaborées dans l'optique de la reddition de comptes au public.

Points saillants des propositions

1. Les revenus et les charges seraient classés par catégorie afin de fournir des informations sur :
 - a) le résultat net des services;
 - b) les aspects des résultats financiers découlant d'opérations et de faits qui sont soit hors du cadre des activités, soit raisonnablement non prévisibles.
2. De nouveaux concepts de présentation seraient intégrés afin de fournir des indications sur l'établissement d'états financiers compréhensibles qui répondent aux objectifs redditionnels.
3. Un modèle axé sur le bilan serait conservé, mais des définitions de ces éléments sont proposées pour exclure la prise en compte des attentes à l'égard des avantages économiques futurs qu'ils peuvent procurer à l'entité ou de la sortie de ressources économiques au profit de tiers.
4. Les définitions de revenus et de charges incluent une mention de l'incidence sur l'actif net ou le passif net.
5. L'utilisation d'une caractéristique autre que le coût historique, justifiée au niveau des normes, serait exigée.
6. L'état des résultats et l'état des gains et pertes de réévaluation seraient combinés.
7. Les gains et pertes de réévaluation non réalisés seraient présentés séparément sous le poste du résultat net des services.
8. La présentation des transferts en capital serait modifiée :
 - a) Certains transferts en capital reçus aux fins de l'utilisation d'immobilisations corporelles devant servir à la prestation de services seraient constatés dans les revenus de fonctionnement, à mesure que les passifs se rattachant à l'utilisation de l'immobilisation corporelle sont réglés.
 - b) Certains transferts en capital reçus à des fins d'acquisition, de construction, de développement ou de mise en valeur d'une immobilisation corporelle seraient constatés dans les revenus, sous le poste du résultat net des services, lorsque le passif est réglé.

9. Le concept de la capacité de service et le raisonnement qui le sous-tend seront mieux expliqués dans la version définitive du cadre.
10. Dans le cas d'un changement de gouvernement, l'entité du secteur public aurait le droit d'utiliser un budget modifié ayant été approuvé.
11. On éliminerait la souplesse des dispositions actuelles, lesquelles permettraient que la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés soit présentée dans les notes et les tableaux complémentaires si le périmètre comptable délimité pour le budget n'était pas le même que celui adopté aux fins de l'établissement des états financiers.
12. Si le périmètre comptable délimité pour le budget est différent de celui adopté aux fins de l'établissement des états financiers, l'état du résultat global et l'état de la variation de la dette nette comprendraient une note dans le corps même de l'état en question expliquant pourquoi la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés n'a pas pu être effectuée pour un périmètre comptable comparable.
13. L'état des flux de trésorerie ferait ressortir les flux de trésorerie disponibles/nécessaires pour les activités de financement.

Nous sollicitons vos commentaires

Le Groupe de travail sur le cadre conceptuel a besoin de vos commentaires sur tous les points abordés dans le Document de consultation 3. Il s'agit du document de consultation définitif. Les commentaires reçus à l'égard du présent document de consultation et des documents de consultation antérieurs feront l'objet d'une analyse approfondie et de débats aux fins de l'élaboration d'un énoncé de principes, qui constitue la prochaine étape du projet. Nous vous prions d'examiner soigneusement les concepts proposés et leurs répercussions sur le modèle d'information financière présenté dans le présent document de consultation.

Nous souhaitons recevoir les commentaires des particuliers, des gouvernements et de leurs composantes ainsi que des organisations qui sont en faveur des propositions au même titre que ceux qui ne le sont pas. Le Groupe de travail est en mesure d'adopter une position nuancée sur le caractère approprié et l'acceptabilité des propositions seulement s'il connaît à la fois l'avis de ceux qui sont en faveur des propositions et de ceux qui ne le sont pas. Les commentaires reçus, à l'exception de ceux dont l'auteur aura expressément demandé la confidentialité, pourront être consultés sur le site Web peu après la date limite de réception des commentaires.

Lorsque les commentaires représentent un avis collectif résultant d'un processus consultatif au sein d'une entité, il convient d'identifier les groupes consultés. Lorsqu'il y a lieu, il convient également d'identifier les commentaires individuels contenus dans la réponse. Cela permet de mettre les commentaires en contexte et de mieux comprendre comment les propositions touchent différents aspects d'un gouvernement, d'une composante d'un gouvernement ou d'un organisme public.

Le Groupe de travail est particulièrement intéressé à prendre connaissance des différents avis sur des questions particulières. Toutefois, les commentaires ne sont utiles que s'ils sont accompagnés du raisonnement qui les sous-tend. Dans la mesure du possible, des exemples devraient

aussi être fournis. Si les commentaires expriment un désaccord, il faut expliquer clairement le problème en cause et fournir le libellé exact des modifications suggérées, avec motifs à l'appui.

Enfin, le Groupe de travail est conscient qu'il pose de nombreuses questions détaillées. Compte tenu de la nature et de l'étendue des questions soulevées par le cadre conceptuel, nous sollicitons des avis précis sur les nombreux aspects du document de consultation. Ces avis constituent un apport important à l'élaboration d'un énoncé de principes.

Les questions particulières qui sont posées sont incorporées aux endroits appropriés dans le présent document de consultation et résumées à l'Annexe A. Les commentaires doivent être accompagnés du raisonnement qui les sous-tend et, au besoin, d'exemples à l'appui.

Pour être pris en considération, les commentaires devront être reçus d'ici le 31 août 2015 au plus tard.	• Un nouveau formulaire de réponse a été élaboré pour aider les parties prenantes du CCSP à répondre aux questions. L'utilisation du nouveau formulaire de réponse plutôt que d'une lettre ou d'un formulaire de réponse en format PDF permettra d'améliorer la comparabilité des réponses affichées sur le site Web et facilitera l'analyse des réponses reçues. Même s'il s'agit d'une nouvelle approche, nous vous incitons à l'essayer, puisqu'elle aura une incidence positive sur la rapidité et l'efficacité de l'analyse des réponses. Le nouveau formulaire de réponse prévoit amplement d'espace pour les autres commentaires, et vous pouvez sauvegarder et passer en revue votre réponse avant de la soumettre. On peut accéder aux questions en cliquant sur ce lien vers le nouveau formulaire de réponse. • Si vous le préférez, vous pouvez faire parvenir vos commentaires par courriel (en format Word aux fins d'analyse) à : ed.psector@cpacanada.ca. Les réponses en format Word doivent être adressées à : Tim Beauchamp, directeur, Comptabilité du secteur public, CPA Canada, 277, rue Wellington Ouest, Toronto (Ontario) M5V 3H2. • Un webinaire portant sur les propositions énoncées dans le présent document de consultation sera également disponible sur le site Web durant la période de consultation.
--	--

Utilisations du terme «financier» : Le terme «financier» a deux acceptions dans les propositions :

- Utilisé après les mots «états», «résultats» et «situation», il indique que ces éléments présentent les soldes et activités exprimés en termes financiers et en montants nominaux en dollars canadiens (c.-à-d. sans ajustements pour tenir compte des effets des variations du pouvoir d'achat).
- Ce terme est aussi utilisé après les mots «ressources» ou «actifs», et une distinction est faite entre «ressources financières / actifs financiers» et «ressources non financières / actifs non financiers», même si ces deux types de ressources économiques / actifs sont présentés dans les états «financiers». Utilisé après les mots «ressources» ou «actifs», le terme «financier» vise davantage à décrire la nature liquide des avantages inhérents à ce type de ressources économiques / actifs et la souplesse dans leur application. Ils sont «financiers» en ce sens qu'ils peuvent normalement être appliqués pour régler des passifs ou financer la prestation de services futurs. En revanche, les avantages inhérents aux ressources non financières / actifs non financiers concernent davantage la nature de la capacité de service, et ces derniers peuvent donc être appliqués uniquement à la prestation de services futurs, à moins qu'ils ne soient identifiés comme étant destinés à la vente et reclassés comme ressources financières, ou qu'ils ne soient vendus.

Fondements du cadre conceptuel et modèle d'information financière

Table des matières

	Page
Contexte	10
Commentaires reçus à propos des documents de consultation antérieurs	10
Recommandations du Groupe de travail mixte	11
Points saillants des fondements du cadre conceptuel	13
Caractéristiques des entités du secteur public (projet de chapitre)	13
Utilisateurs et objectifs généraux de l'information financière (projet de chapitre)	14
Fondements et objectifs des états financiers (projet de chapitre)	14
Caractéristiques qualitatives (projet de chapitre)	18
Composantes des états financiers (projet de chapitre)	19
Constataction et mesure (projet de chapitre)	20
Concepts de présentation (projet de chapitre)	21
Caractéristiques et fondement des propositions relatives au modèle d'information financière	25
Exemples d'états financiers	32
État du résultat global	32
État de la situation financière	33
État de la variation de la dette nette	34
État des flux de trésorerie (méthode indirecte)	35
Annexe A – Questions concernant divers aspects du Document de consultation 3 sur le cadre conceptuel	41

Contexte

Commentaires reçus à propos des documents de consultation antérieurs

Les commentaires généraux reçus des parties prenantes du CCSP à propos des deux premiers documents de consultation ont permis notamment de dégager ce qui suit :

- consensus sur le fait que les entités du secteur public existent pour servir le public;
- confirmation des caractéristiques proposées pour les entités du secteur public;
- reconnaissance du caractère approprié de l'accent mis sur la reddition de comptes dans le secteur public;
- adhésion au point de vue selon lequel l'information préparée et fournie à des fins de reddition de comptes sera également utile pour la prise de décisions;
- consensus sur le fait que l'essentiel du projet et du cadre devrait porter sur les états financiers; toutefois, il est admis qu'il serait nécessaire de fournir des informations complémentaires à celles fournies dans les états financiers pour répondre aux objectifs redditionnels plus vastes des entités du secteur public;
- indication selon laquelle la présentation d'informations sous forme de rapport de gestion / analyse des états financiers¹ doit être plus courante afin d'améliorer la compréhensibilité de l'information financière du secteur public;
- accord sur le fait que le public et ses représentants élus sont les principaux utilisateurs des états financiers du secteur public;
- indication selon laquelle les gouvernements sont plus susceptibles de présenter les caractéristiques proposées. Les composantes des gouvernements et les organismes publics pourraient présenter seulement certaines de ces caractéristiques, et pourraient en présenter d'autres. Une description de ces entités devrait aussi être incluse dans la section du cadre portant sur les caractéristiques.

Les principaux commentaires reçus des parties prenantes du CCSP à propos des divers modèles d'information financière présentés dans le Document de consultation 2 ont permis notamment de dégager ce qui suit :

- Parmi les trois modèles d'information financière présentés (c.-à-d. approche bilancielle, approche résultat et modèle hybride), la majorité des répondants étaient en faveur du modèle d'information financière fondé sur une approche bilancielle, pour les raisons suivantes :
 - o son lien avec des événements économiques réels;

¹ L'expression «rapport de gestion» est couramment employée pour désigner un type d'information narrative dont la présentation est obligatoire dans le secteur privé. L'expression «analyse des états financiers» désigne un type d'information narrative dont la présentation est facultative dans le secteur public et qui est décrite dans l'Énoncé de pratiques recommandées du secteur public PR-1, «Analyse des états financiers».

- o ses caractéristiques communes avec l'information d'entreprise, ce qui en améliore la compréhensibilité pour les parties prenantes du CCSP;
- o la base solide qu'il offre aux fins de l'élaboration d'un rapport sur le développement durable;
- o le fait qu'aucun argument n'a été fourni à l'appui de la valeur ajoutée de l'adoption d'un autre modèle.

Toutefois, même ceux qui ont indiqué préférer l'approche bilancielle ont fait remarquer que les définitions d'actifs et de passifs devraient s'étendre au report/rattachement, en particulier en ce qui concerne les transferts reçus. Il faut également noter que les réponses sur les divers modèles présentés étaient partagées à l'échelle provinciale, tandis qu'à l'échelle locale et fédérale, elles témoignaient d'un solide appui en faveur d'une approche bilancielle.

- Le modèle actuel ne correspond pas à une pure approche bilancielle.
- La majorité des répondants n'étaient pas en faveur de l'approche résultat, pour différentes raisons :
 - o il est difficile d'élaborer une base solide et objective pour le report des revenus et des charges à des périodes ultérieures;
 - o l'application du concept d'équité inter périodes s'avère difficile. Seuls les reports répondant aux définitions d'actifs et de passifs devraient être permis. Les actifs et les passifs sont des phénomènes économiques réels. Le public ne comprend que les phénomènes économiques réels, et non les notions comptables comme les reports. Le public possède de nombreux actifs et passifs semblables à ceux détenus par les entités du secteur public; il est donc à même d'en comprendre la nature.
- Le modèle hybride a recueilli très peu d'appui, puisqu'il est trop complexe et diminuerait donc la compréhensibilité des états financiers.

Recommandations du Groupe de travail mixte

Les préoccupations soulevées par un groupe de travail mixte composé de certains des membres du CCSP et de sous-ministres des Finances ont été l'une des principales raisons pour lesquelles le CCSP a entamé son projet d'examen des concepts sous-tendant la performance financière dans son cadre conceptuel actuel. Un rapport définitif préparé par un sous-groupe a fait valoir que le cadre conceptuel serait plus solide s'il comprenait les éléments suivants :

- un énoncé des grandes particularités conceptuelles des gouvernements canadiens s'appliquant à tous les aspects du processus de normalisation, en plus des références existantes à leurs caractéristiques propres aux fins de la présentation de l'information financière;
- une définition claire de gouvernement en tant qu'entité socioéconomique distincte des personnes élues pour diriger la collectivité publique, et qui permettrait de l'identifier comme une entité qui existe de façon indépendante et indéfinie;
- une définition des principaux utilisateurs des états financiers condensés comme étant le public et le corps législatif agissant en son nom;
- la reconnaissance du fait que les normes comptables doivent répondre aux besoins d'information des utilisateurs principaux;
- une position nuancée sur l'importance des diverses composantes des états financiers condensés exigés par les normes.

Le rapport présentait aussi les recommandations suivantes :

- L'élargissement de la description/définition des passifs favoriserait la cohérence et la clarté de la présentation des passifs qui sont associés aux opérations sans contrepartie, une caractéristique de base propre aux gouvernements. En outre, l'élargissement de la description/définition des passifs permettrait d'y inclure les passifs associés à des opérations avec contrepartie découlant de revenus reportés, opérations qui ne sont pas traitées actuellement dans le Manuel du secteur public. Par ailleurs, s'il est impossible d'apporter ces changements, il faudrait envisager l'ajout de nouvelles composantes des états financiers afin de tenir compte des rentrées et sorties de fonds reportées (c.-à-d. revenus reportés / charges reportées), sans toutefois que la constatation se fasse directement dans l'excédent ou le déficit accumulé dans le but d'éviter une incidence sur l'état des résultats.
- Le cadre conceptuel devrait continuer d'exiger que les états financiers des gouvernements soient surtout établis sur la base du coût historique, tout en reconnaissant que d'autres bases de mesure sont utilisées, mais seulement dans de rares circonstances. Le cadre conceptuel se trouverait renforcé par l'inclusion d'une exigence imposant qu'il soit clairement mentionné dans les normes (y compris les exposés-sondages et autres documents de consultation) que, le cas échéant, cette base d'évaluation ne sera pas ou pourrait ne pas être utilisée et pour quelles raisons.

Il convient de noter que depuis la parution du rapport du Groupe de travail mixte, des normes ont été publiées sur l'application de la définition de passifs en ce qui a trait aux paiements de transfert.

Le Groupe de travail s'est assuré que les propositions qui ont été élaborées à ce jour ont tenu compte de tous les commentaires reçus ainsi que des recommandations du Groupe de travail mixte.

Points saillants des fondements du cadre conceptuel

Voici les points saillants des fondements du cadre conceptuel, qui comprennent les principes qui sous-tendent le nouveau modèle d'information financière proposé.

NOTE : Une introduction au cadre conceptuel serait fournie dans un nouveau chapitre proposé.

Caractéristiques des entités du secteur public (projet de chapitre)

1. Les entités du secteur public existent pour servir le public. La nature de ce mandat est le filtre qui permet de distinguer les caractéristiques clés des entités du secteur public de celles qui sont moins pertinentes.
2. Ces caractéristiques sont les suivantes :
 - a) obligation de rendre compte au public (y compris le pouvoir de lever des impôts, les autres pouvoirs, droits et responsabilités, l'importance du budget, les cadres de fonctionnement et les cadres financiers établis par voie législative et la capacité d'endettement);
 - b) multiples objectifs d'intérêt public (y compris la fourniture de services, la répartition des ressources, la gestion à long terme des ressources confiées au gouvernement, et la paix, l'ordre et le bon gouvernement);
 - c) structures de gouvernance (y compris la dimension politique que comporte la gouvernance, l'absence ou l'importance minimale de participations dans des capitaux propres, l'environnement monopolistique et la structure constitutionnelle du Canada);
 - d) nature des ressources;
 - e) importance et volume des opérations sans contrepartie.
3. Des informations sur les caractéristiques des composantes des gouvernements et des organismes publics seront également fournies.

Changement majeur proposé par rapport au cadre actuel : Le cadre fournirait une description plus complète du contexte du secteur public comparativement à ce que fournit l'actuel tableau des caractéristiques de l'Annexe A du chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS. L'Annexe A serait remplacée par un projet de chapitre.

Incidence du changement : Une description plus étoffée du contexte du secteur public servira de référence aux fins de la normalisation. Les caractéristiques ont été prises en compte dans le cadre de l'élaboration des objectifs des états financiers et du modèle connexe d'information financière proposé. L'identification de ces caractéristiques devrait donner lieu à des normes mieux adaptées au secteur public.

Utilisateurs et objectifs généraux de l'information financière (projet de chapitre)

4. Les principaux utilisateurs des rapports financiers du secteur public sont le public et ses représentants élus.
5. L'objectif de l'information financière diffusée par une entité du secteur public est de fournir des informations répondant à la responsabilité redditionnelle de l'entité.
6. Les grands objectifs redditionnels auxquels devraient répondre les rapports financiers des entités du secteur public sont les suivants :
 - a) la mesure dans laquelle l'entité s'est conformée à son plan;
 - b) l'état des finances de l'entité;
 - c) la performance financière globale de l'entité.

Changements majeurs proposés par rapport au cadre actuel : Un accent accru serait mis sur la reddition de comptes, à titre de principal objectif de l'information financière du secteur public. On soulignerait davantage que ce sont le public et ses représentants élus qui sont les principaux utilisateurs de l'information financière du secteur public, comparativement à la longue liste actuelle d'utilisateurs. Les grands objectifs redditionnels relatifs à l'ensemble de l'information financière d'une entité du secteur public seraient identifiés et permettraient de préparer la voie aux objectifs plus spécifiques des états financiers.

Incidence des changements : L'établissement de l'objectif redditionnel aura un effet particulier sur l'élaboration des caractéristiques qualitatives, des indicateurs des états financiers et des concepts de présentation. Tous ces éléments favoriseraient la compréhensibilité, réduiraient la complexité, souligneraient les aspects importants et fourniraient un aperçu cohérent et représentatif de l'état des finances d'une entité du secteur public. Ainsi, le changement devrait avoir pour effet d'améliorer la valeur redditionnelle des états financiers du secteur public, servant ainsi mieux l'intérêt public.

Fondements et objectifs des états financiers (projet de chapitre)

Fondements des états financiers

7. Concept de la capacité de service – En général, la raison d'être des entités du secteur public qui appliquent le Manuel du secteur public est la prestation de services. La mesure de la capacité de service est la base de l'évaluation de la performance financière. La capacité de service correspond généralement à la différence entre la valeur des actifs et des passifs de l'entité; elle ne se limite pas aux actifs non financiers de l'entité. La capacité est considérée comme un phénomène financier en ce sens qu'elle exprime la capacité en termes monétaires sans prendre en considération la productivité de la capacité. Le concept de la capacité de service permet de déterminer si cette capacité a augmenté ou diminué. Un projet de document fournira des explications sur la réflexion qui sous-tend ce concept, qui est défini comme la capacité à fournir des services, à régler des passifs et à financer la prestation de services futurs.

8. Concept de l'unité de mesure – Les états financiers du secteur public sont mesurés en dollars canadiens, et aucun ajustement n'est effectué pour tenir compte de l'incidence de l'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie au cours de l'exercice.
9. Les états financiers du secteur public sont établis selon la méthode de la comptabilité d'exercice. La comptabilité d'exercice consiste à constater l'effet des opérations et des autres faits dans l'exercice au cours duquel les opérations ont été réalisées et les autres faits se sont produits, qu'il y ait eu ou non transfert d'une contrepartie en espèces ou d'une autre contrepartie équivalente. Selon la comptabilité d'exercice, une obligation économique est comptabilisée jusqu'à ce que l'obligation ou les conditions qui la sous-tendent soient remplies en tout ou en partie. Selon la comptabilité d'exercice, une ressource économique est comptabilisée jusqu'à ce que le potentiel de service futur ou les flux de trésorerie nets futurs qui la sous-tendent soient utilisés ou perdus en tout ou en partie.
10. Périmètre de l'entité économique dont l'information financière est présentée – La reddition de comptes ne peut être respectée que dans les cas où est fournie une image complète de l'entité qui présente son information financière. Les états financiers sont établis pour présenter des informations sur les finances d'un périmètre comptable économique identifiable, qui comprend des composantes et des organisations contrôlées par l'entité qui présente les informations.

Changements majeurs proposés par rapport au cadre actuel : Les fondements seraient mieux expliqués, plus particulièrement le raisonnement qui sous-tend le concept de la capacité de service et les options prises en compte.

Incidence des changements : Il n'y a aucune incidence à souligner.

Objectifs des états financiers

11. Le document propose cinq objectifs généraux des états financiers. Les états financiers doivent :
 - a) présenter un compte rendu global de la nature et de l'étendue des ressources et des activités financières à l'égard desquelles une entité du secteur public a une obligation de reddition de comptes, y compris celles qui ont trait aux activités de ses composantes et organismes;
 - b) présenter des informations montrant la situation financière de l'entité du secteur public à la fin de l'exercice. Ces informations doivent faciliter l'évaluation de l'obligation de reddition de comptes de l'entité à l'égard de sa situation financière, y compris :
 - i) de la capacité de l'entité de financer ses activités et d'honorer ses obligations,
 - ii) de la capacité de l'entité de fournir des services dans l'avenir,
 - iii) de la capacité de service de l'entité et des variations de cette capacité;
 - c) présenter des informations montrant l'évolution de la capacité d'une entité du secteur public à financer ses activités, à honorer ses obligations et à fournir des services futurs au cours de l'exercice. Ces informations doivent aider à évaluer :
 - i) l'origine, l'affectation et la consommation des ressources économiques de l'entité au cours de l'exercice,

- ii) la relation entre l'utilisation des ressources économiques nécessaires à la prestation de services durant l'exercice et les rentrées de ressources économiques durant l'exercice,
- iii) la mesure dans laquelle les résultats de l'exercice peuvent être attribuables aux activités de fonctionnement, par opposition à l'incidence d'événements inhabituels, de réévaluations ou d'autres événements volatils,
- iv) l'incidence des activités de l'exercice sur les ressources/obligations financières nettes de l'entité,
- v) la façon dont l'entité a financé ses activités au cours de l'exercice et a fait face à ses besoins de trésorerie;
- d) fournir des informations qui sont utiles pour rendre compte de la gestion des activités financières et des ressources qui sont confiées à l'entité du secteur public et dont elle est responsable en ce qui a trait :
 - i) à la question de savoir si les ressources ont été gérées par l'entité dans le respect des limites établies par les autorisations législatives pertinentes,
 - ii) à la mesure dans laquelle la performance financière réelle de l'entité dans la gestion de ses activités financières et de ses ressources au cours de l'exercice est comparable à celle projetée dans son plan financier;
- e) fournir des informations qui décrivent les risques financiers importants auxquels l'entité du secteur public est exposée. Ces informations seraient utiles pour évaluer la nature et l'ampleur de ces risques ainsi que l'obligation de reddition de comptes de l'entité à l'égard de la gestion de ces risques.

Note : Au niveau des normes, l'objectif en a) est abordé dans les dispositions du chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT. Les autres objectifs seraient pris en compte dans les dispositions d'une version révisée du chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

Changements majeurs proposés par rapport au cadre actuel : Trois changements seraient apportés aux objectifs des états financiers énoncés dans l'actuel chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS :

- a) l'ajout d'un nouvel objectif qui exigerait une description des risques financiers importants auxquels l'entité est exposée;
- b) l'ajout d'une disposition visant la présentation d'informations sur la relation entre la diminution des ressources économiques nécessaires à la prestation de services durant l'exercice et l'augmentation des ressources économiques durant l'exercice, ce qui se traduirait par des exigences en matière de présentation de l'information financière, applicables au total partiel du résultat net des services dans l'état du résultat global;
- c) l'ajout d'une disposition visant la présentation d'informations sur la mesure dans laquelle les résultats de la période peuvent être attribuables aux activités de fonctionnement, par opposition à l'incidence d'événements inhabituels, de réévaluations ou d'autres événements volatils. Ce changement exigerait la présentation distincte des éléments volatils identifiés par le CCSP par rapport à celle du nouvel indicateur proposé concernant le résultat net des services.

Il a également été proposé d'apporter des changements au modèle d'information financière en fonction de ces objectifs. Veuillez consulter le corps principal du présent document, qui illustre le nouveau modèle d'information financière proposé. Celui-ci propose une solution en

matière de présentation visant à mettre en relief le résultat net des services et exige la présentation distincte des principaux éléments considérés comme créant de la volatilité dans les résultats financiers périodiques.

Incidence des changements : L'objectif supplémentaire à propos des informations à fournir sur les risques vise à répondre aux risques financiers importants qui existent dans le contexte économique dans lequel les entités du secteur public exercent leurs activités. Il a été conclu que des états financiers complets qui satisfont aux objectifs additionnels doivent présenter des informations sur les risques financiers importants auxquels l'entité est exposée. Le Groupe de travail ne prévoit pas de nouvelles exigences en matière d'information financière compte tenu de cet objectif supplémentaire, puisque les normes actuelles exigent déjà la présentation d'informations sur de tels risques (par exemple, le chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS). L'accent mis sur la relation entre la diminution des ressources économiques nécessaires à la prestation de services durant l'exercice et l'augmentation des ressources économiques durant l'exercice constitue une réponse aux commentaires reçus à l'égard du Document de consultation 2 à propos de la nécessité de mettre en relief le résultat net des services. L'incidence des propositions sur le modèle d'information financière est abordée plus loin dans le présent document de consultation.

Question 1 : Êtes-vous d'accord avec le concept de la capacité de service, tel qu'il est décrit au paragraphe 7?

Question 2 : Le Groupe de travail propose cinq objectifs généraux des états financiers.

- a) Êtes-vous d'accord avec l'objectif consistant à présenter un compte rendu global de la nature et de l'étendue des ressources et des activités financières à l'égard desquelles une entité du secteur public a une obligation de reddition de comptes, tel qu'il est décrit à l'alinéa 11 a)?
- b) Êtes-vous d'accord avec l'objectif consistant à présenter des informations montrant la situation financière de l'entité du secteur public à la fin de l'exercice, tel qu'il est décrit à l'alinéa 11 b)?
- c) Êtes-vous d'accord avec l'objectif consistant à présenter des informations montrant l'évolution de la capacité d'une entité du secteur public à financer ses activités, à honorer ses obligations et à fournir des services futurs au cours de l'exercice, tel qu'il est décrit à l'alinéa 11 c)?
- d) Êtes-vous d'accord avec l'objectif consistant à fournir des informations qui sont utiles pour rendre compte de la gestion des activités financières et des ressources qui sont confiées à l'entité du secteur public et dont elle est responsable, tel qu'il est décrit à l'alinéa 11 d)?
- e) Êtes-vous d'accord avec l'objectif consistant à fournir des informations qui décrivent les risques financiers importants auxquels l'entité du secteur public est exposée, tel qu'il est décrit à l'alinéa 11 e)?

Caractéristiques qualitatives (projet de chapitre)

12. Les caractéristiques qualitatives de l'information qui doit être présentée dans les états financiers du secteur public sont les suivantes :

- a) pertinence (valeur prédictive et valeur de confirmation et rapidité de la publication);
- b) image fidèle (information complète, neutre, exempte d'erreurs et dont la substance a préséance sur la forme);
- c) vérifiabilité;
- d) comparabilité;
- e) compréhensibilité (réduction de la complexité).

13. Les éléments à prendre en compte aux fins de l'application des caractéristiques qualitatives sont : l'équilibre avantages/coûts et l'importance relative.

Changements majeurs proposés par rapport au cadre actuel :

- Au niveau des caractéristiques, l'image fidèle remplacerait la fiabilité. À l'heure actuelle, l'image fidèle est définie comme une qualité de la fiabilité. Cette proposition s'explique principalement par la confusion existant entre les notions de fiabilité et de vérifiabilité, de sorte qu'il est logique de distinguer plus clairement la nature envisagée des caractéristiques. Lorsque le changement concernant l'image fidèle a été proposé, on a conclu qu'il fallait s'assurer que le concept était clair et se distinguait des autres caractéristiques, et que l'image fidèle fournissait une meilleure description de la nature envisagée de la caractéristique que ne le faisait la fiabilité.
- En raison des objectifs additionnels proposés, une exigence de compréhensibilité est également proposée, puisqu'il est impossible de respecter l'obligation de reddition de comptes si l'information fournie à des fins additionnelles ne peut pas être comprise.
- La prudence est éliminée à titre de concept explicite, mais elle jouerait tout de même un rôle en cas d'estimation, lorsqu'il y a des incertitudes et qu'un choix doit être fait entre des montants équitables. En pareil cas, la prudence interdirait la sous-évaluation à dessein des passifs ou la surévaluation à dessein des actifs.
- Il est proposé d'ajouter l'importance relative à l'équilibre avantages/coûts comme élément à prendre en considération dans l'application des caractéristiques qualitatives.

Incidence des changements : Les caractéristiques qualitatives seraient clarifiées de façon à ce que leur nature envisagée soit plus transparente et elles conviendraient mieux aux besoins en matière de reddition de comptes des utilisateurs du secteur public. Les éléments à prendre en considération visent à faire en sorte qu'on tienne compte des réalités pratiques lors de l'application des caractéristiques qualitatives.

Question 3 : Êtes-vous d'accord avec la modification qu'il est proposé d'apporter aux caractéristiques qualitatives, à savoir le remplacement de la fiabilité par l'image fidèle?

Question 4 : Êtes-vous d'accord pour dire que l'équilibre avantages/coûts et l'importance relative devraient être pris en compte aux fins de l'application des caractéristiques qualitatives, tel qu'il est indiqué au paragraphe 13?

Composantes des états financiers (projet de chapitre)

14. Les composantes des états financiers se limitent aux phénomènes économiques et à leurs variations. Le public et ses représentants élus peuvent comprendre les phénomènes économiques identifiables, car ils doivent eux aussi en tenir compte dans leurs finances personnelles (p. ex., maisons, hypothèques et investissements).
15. Les composantes des états financiers sont : les actifs, les passifs, les revenus et les charges.
16. Définition d'actifs : Les actifs sont les ressources économiques actuelles sur lesquelles l'entité exerce un contrôle par suite d'événements passés, et qui peuvent lui procurer des avantages économiques futurs.
17. Définition de passifs : Les passifs sont des obligations économiques actuelles de l'entité envers des tiers, qui résultent d'événements passés et qui peuvent donner lieu à une sortie future de ressources représentatives d'avantages économiques.
18. Définition de revenus : Les revenus, y compris les gains, sont les augmentations des actifs ou les diminutions de passifs au cours de l'exercice qui donnent lieu à une augmentation de l'actif net ou du passif net.
19. Définition de charges : Les charges, y compris les pertes, sont les diminutions des actifs ou les augmentations de passifs au cours de l'exercice qui donnent lieu à une diminution de l'actif net ou du passif net.

Changements majeurs proposés par rapport au cadre actuel :

- Pour permettre de déterminer en quoi consistent les actifs ou les passifs, les définitions proposées de ces éléments excluent la prise en compte des attentes à l'égard des avantages économiques futurs qu'ils peuvent procurer à l'entité ou de la sortie de ressources économiques au profit de tiers. Cette exclusion permettrait d'éliminer le chevauchement qui existe actuellement entre les définitions de ces éléments et les critères généraux de constatation. Pour déterminer ce qui peut être constaté dans les états financiers du secteur public, seuls les critères généraux de constatation permettraient de tenir compte des attentes à l'égard des avantages économiques futurs que ces éléments peuvent procurer ou de la sortie de ressources économiques.
- Les définitions proposées de revenus et de charges incluent une mention de l'incidence sur l'actif net ou le passif net. Auparavant, cette incidence n'était constatée que dans les indications connexes, et non dans les définitions. Il a été conclu que les définitions devaient pouvoir former un tout en elles-mêmes.

Incidence des changements : Les définitions d'actifs et de passifs seraient plus claires puisqu'elles seraient axées sur la nature et la substance de ces phénomènes économiques. Il n'y aurait plus de chevauchement entre les définitions et les critères généraux de constatation. Ces derniers permettraient désormais de circonscrire quels actifs, passifs, revenus et charges doivent être constatés dans les états financiers du secteur public. Aucun changement ne serait apporté concernant ce qui serait réellement constaté dans les états financiers, puisqu'il y a toujours eu un chevauchement entre les définitions d'actifs et de passifs et les critères généraux de constatation.

Question 5 : Êtes-vous d'accord pour dire que les composantes des états financiers devraient se limiter aux phénomènes économiques et à leurs variations, tel que l'énonce le paragraphe 14?

Question 6 : Êtes-vous d'accord pour dire que les composantes des états financiers devraient être les actifs, les passifs, les revenus et les charges, tel que l'énonce le paragraphe 15?

Question 7 : Êtes-vous d'accord avec la définition d'actifs qui est présentée au paragraphe 16?

Question 8 : Êtes-vous d'accord avec la définition de passifs qui est présentée au paragraphe 17?

Question 9 : Êtes-vous d'accord avec la définition de revenus qui est présentée au paragraphe 18?

Question 10 : Êtes-vous d'accord avec la définition de charges qui est présentée au paragraphe 19?

Constatation et mesure (projet de chapitre)

20. Il n'est pas proposé de modifier les critères généraux de constatation. Une fois qu'il a été déterminé qu'un élément répond à la définition de composante, les critères généraux de constatation continueraient d'exiger la prise en compte des attentes à l'égard de la réalisation des flux d'avantages économiques futurs ou de la sortie de ressources économiques associées à l'élément et que l'élément puisse être mesuré afin qu'il soit constaté dans les états financiers.

21. Il n'est pas proposé d'inclure des principes de décomptabilisation dans le cadre conceptuel. Ces principes seront plutôt pris en compte au niveau de chaque norme.

22. L'objet des états financiers est de rendre compte des ressources nettes disponibles aux fins de la capacité de service et des variations de ces ressources. Les exigences en matière de mesure sont énoncées dans les normes individuelles. Le coût historique reflète principalement la reddition de comptes à l'égard de la performance passée. L'utilisation d'une caractéristique autre que le coût historique serait justifiée au niveau des normes. En l'absence d'indications précises, le jugement professionnel est requis aux fins de la détermination de la caractéristique de mesure la plus appropriée compte tenu des objectifs des états financiers. Dans les états financiers du secteur public, les actifs, les passifs, les opérations et les faits sont initialement constatés au coût, ou au montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie

payés ou reçus, ou à la juste valeur qui leur a été attribuée. Après la constatation initiale, dans certaines circonstances, par exemple, des caractéristiques liées au coût historique ou à la juste valeur sont plus appropriées pour mesurer la capacité de service.

Changements majeurs proposés par rapport au cadre actuel : L'inclusion d'informations plus explicatives et l'exigence selon laquelle l'utilisation d'une caractéristique autre que le coût historique doit être justifiée au niveau des normes sont les principaux changements proposés.

Incidence des changements : Les critères généraux de constatation serviront désormais à circonscrire quels actifs, passifs, revenus et charges doivent être constatés dans les états financiers du secteur public.

Question 11 : Êtes-vous d'accord pour dire que les critères généraux de constatation ne devraient pas être modifiés, comme l'indique le paragraphe 20?

Question 12 : Êtes-vous d'accord pour dire que les principes de décomptabilisation ne devraient pas être inclus dans le cadre conceptuel, comme l'indique le paragraphe 21?

Question 13 : Êtes-vous d'accord avec la caractéristique de mesure décrite au paragraphe 22?

Concepts de présentation (projet de chapitre)

23. L'objectif de la présentation conceptuelle est de présenter des informations dans les états financiers d'une manière qui permet d'optimiser la valeur additionnelle de ceux-ci pour le public et ses représentants élus, et de donner une image cohérente des activités d'une entité du secteur public. Cette présentation comprend les informations à fournir.

24. Le Manuel du secteur public présente les exigences auxquelles doivent se soumettre toutes les entités du secteur public qui préparent des états financiers à usage général. Les PCGR représentent les éléments essentiels de reddition de comptes exigés des entités du secteur public qui appliquent le Manuel du secteur public par le public et ses représentants élus. Les entités du secteur public peuvent présenter et fournir des informations supplémentaires dans les états financiers, pourvu que ces informations :

- a) n'entrent pas en conflit avec les exigences fondamentales;
- b) n'obscurcissent, ne dissimulent ni ne modifient la signification des informations présentées dans les états financiers;
- c) soient conformes au cadre conceptuel;
- d) permettent de rehausser la valeur additionnelle des états financiers qui en découlent.

25. Les informations, y compris les notes complémentaires, présentées dans les états financiers devraient :

- a) donner une image cohérente, complète et compréhensible des résultats financiers et de la situation financière de l'entité;
- b) fournir des informations selon le niveau de détail approprié pour les états financiers;
- c) rehausser la valeur additionnelle des états financiers;
- d) donner la priorité et une visibilité accrue aux informations à fournir sur les faits importants qui sont survenus au cours de la période;
- e) être propres à l'entité et à l'exercice, plutôt que d'être d'ordre général.

26. Aucun état financier n'est plus important qu'un autre. Chacun d'entre eux remplit une fonction distincte. Les notes et les tableaux ont le même poids que les informations ou explications incluses dans le corps même des états financiers. Toutefois, les informations fournies dans les notes et les tableaux des états financiers ne doivent pas se substituer à la constatation appropriée d'une opération.

27. Les états financiers doivent présenter :

- a) la substance des opérations et des autres faits;
- b) l'information nécessaire pour donner une image fidèle des résultats financiers et de la situation financière périodiques de l'entité du secteur public;
- c) les informations de manière compréhensible;
- d) des informations qui sont énoncées le plus simplement possible tout en étant conformes aux caractéristiques qualitatives et aux objectifs additionnels.

28. Les choix en matière de présentation et d'informations à fournir devraient être faits dans l'optique de déterminer s'ils contribuent à rehausser la valeur additionnelle fournie par le jeu d'états financiers. Une entité du secteur public doit tenir compte des éléments suivants :

- a) le caractère approprié du regroupement / de la consolidation d'éléments semblables à des fins de présentation ou d'information et la question de savoir si une telle approche favorise une compréhensibilité accrue des finances de l'entité;
- b) la complexité, l'incertitude et le risque liés à l'identification de la présentation et de la communication appropriées d'informations sur des éléments, des opérations et d'autres faits, l'accent devant être mis sur la fourniture d'informations compréhensibles;
- c) le calendrier et la fréquence de l'établissement et de la délivrance des états financiers afin de s'assurer que l'information présentée dans les états financiers est significative et pertinente pour les utilisateurs;
- d) la nécessité, la nature, la portée, l'organisation, la valeur et la compréhensibilité de toutes les informations fournies dans les notes et tableaux à chaque date de clôture.

Changements majeurs proposés par rapport au cadre actuel :

- Certains principes de présentation qui sont de nature plus conceptuelle seraient retirés de l'actuel chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, et inclus dans ce projet de chapitre. En voici des exemples :
 - o l'obligation de faire primer la substance sur la forme;
 - o l'interdiction d'utiliser les notes comme substitut à la constatation adéquate d'une opération;
 - o présenter/fournir des informations selon le niveau de détail approprié pour les états financiers;
 - o l'obligation de présenter/fournir toute l'information nécessaire pour donner une image fidèle des résultats financiers et de la situation financière d'une entité.
- De nouveaux concepts de présentation seraient intégrés afin de fournir des indications sur l'établissement d'états financiers compréhensibles qui répondent aux objectifs additionnels. En voici des exemples :
 - o dans le cas de toutes les informations présentées et des informations à fournir connexes, obligation de donner une image cohérente et compréhensible des finances de l'entité;
 - o obligation de présenter l'information le plus simplement possible pour répondre aux autres exigences;
 - o obligation de donner priorité aux questions d'importance et de fournir des informations appropriées concernant l'entité;
 - o obligation d'examiner le jeu d'états financiers à chaque date de clôture pour s'assurer qu'ils demeurent pertinents, cohérents, complets et compréhensibles.

Incidence des changements : Les changements proposés visent à expliquer et à rendre plus concrète la signification des objectifs additionnels pour les utilisateurs du Manuel du secteur public. Ils peuvent aussi permettre d'élaborer des exigences en matière de présentation et d'informations à fournir au niveau des normes. Certaines entités appliquent vraisemblablement déjà des principes semblables à ceux qui sont proposés pour l'établissement de leurs états financiers, tandis que d'autres pourraient devoir instaurer de nouvelles pratiques pour s'assurer que leurs états financiers sont compréhensibles pour le public et ses représentants élus.

Question 14 : Êtes-vous d'accord avec l'objectif de la présentation conceptuelle décrit au paragraphe 23?

Question 15 : Êtes-vous d'accord avec les restrictions relatives aux informations fournies en complément aux exigences fondamentales, telles qu'elles sont énumérées au paragraphe 24?

Question 16 : Êtes-vous d'accord avec les paramètres à prendre en considération dans la détermination des informations à inclure dans les états financiers, tels qu'ils sont énumérés au paragraphe 25?

Question 17 : Êtes-vous d'accord avec l'égalité relative des états financiers individuels et des notes pour ce qui est de répondre aux objectifs additionnels, telle qu'elle est décrite au paragraphe 26?

Question 18 : Êtes-vous d'accord avec les principes de base de présentation des informations dans les états financiers, tels qu'ils sont énoncés au paragraphe 27?

Question 19 : Êtes-vous d'accord avec les éléments dont il faut tenir compte pour évaluer les choix en matière de présentation et d'informations à fournir, tels qu'ils sont énumérés au paragraphe 28?

Caractéristiques et fondement des propositions relatives au modèle d'information financière

Le Groupe de travail propose d'apporter des changements aux exigences fondamentales s'appliquant au modèle d'information financière du secteur public. La majorité des changements proposés ont trait à la présentation de l'état des résultats.

Le Groupe de travail s'est penché sur les commentaires reçus à propos du [Document de consultation 2](#), dont la majorité favorisait le maintien d'une approche fondée sur la rigueur des définitions d'actifs et de passifs et les variations des actifs et des passifs en tant que paramètres servant à mesurer la performance financière. Ainsi, l'approche proposée vise l'atteinte d'un équilibre entre, d'une part, la cohérence technique et le caractère justifiable et, d'autre part, les changements apportés à la présentation de la performance financière, ce qui permettrait de mieux expliquer les aspects de la performance financière d'une entité du secteur public.

Le Document de consultation 3 approfondit les détails du modèle d'information financière proposé, et souligne les aspects pour lesquels des changements sont proposés et leur incidence. Il contient des exemples d'états financiers servant à illustrer les caractéristiques du modèle d'information financière proposé.

CARACTÉRISTIQUES ET CHANGEMENTS	AVANTAGES/INCIDENCES
Le modèle d'information financière proposé exigerait des changements dans la présentation, mais pas dans la constatation ou dans la mesure	Les questions de constatation et de mesure sont examinées au niveau des normes, étant donné le caractère unique de chaque norme. - Un moins grand nombre d'états devrait permettre de réduire la complexité pour les utilisateurs et d'améliorer la compréhensibilité. - Les utilisateurs auraient moins de rapprochements à faire lors de la lecture des états financiers.
Nombre d'états financiers ramené à quatre Le modèle d'information financière proposé exigerait l'établissement de quatre états financiers : un état de la situation financière, un état du résultat global, un état de la variation de la dette nette et un état des flux de trésorerie.	Grâce à un état unique des résultats, les utilisateurs n'auraient qu'un seul état à consulter pour déterminer si la performance de l'entité s'est améliorée ou s'est détériorée de façon globale par rapport aux activités de la période. Ils
État unique et périodique des résultats Les deux états des résultats actuels seraient combinés en un seul (état des résultats et état des gains et pertes de réévaluation).	

CARACTÉRISTIQUES ET CHANGEMENTS	AVANTAGES/INCIDENCES
Les résultats des activités (qui correspondraient au résultat net des services dans le modèle d'information financière proposé) et les gains et pertes de réévaluation non réalisés seraient présentés sur un état unique des résultats.	seraient aussi en mesure d'évaluer la reddition de comptes en ce qui concerne d'autres aspects de la performance financière périodique, comme le résultat net des services et les éléments qui ont une incidence sur la volatilité des résultats. Seuls les éléments identifiés par le CCSP seraient présentés séparément du résultat net des services.
Question 20 : Êtes-vous d'accord avec le fait de combiner l'état des résultats à l'état des gains et pertes de réévaluation afin de présenter un état unique et périodique des résultats?	
L'état du résultat global proposé présenterait les résultats de l'exercice de façon plus nuancée et compréhensible; il ne serait pas axé sur un montant unique. - Le «total des revenus moins le total des charges» demeurerait la façon de calculer la mesure du résultat global de l'exercice. Cette différence continuerait de représenter les variations de l'actif net ou du passif net. - Toutefois, les revenus et les charges seraient aussi classés par catégorie dans l'état du résultat global proposé aux fins de la présentation d'informations sur : - le résultat net des services (indique la mesure dans laquelle les revenus de fonctionnement étaient suffisants pour couvrir les charges de fonctionnement); - les aspects des résultats financiers découlant d'opérations et de faits qui sont soit hors du cadre des activités, soit raisonnablement non prévisibles. - L'exclusion des gains et pertes de réévaluation non réalisés du résultat net des services continuerait de s'appliquer dans le modèle d'information financière proposé. Cette approche est conforme aux objectifs redditionnels, qui mettent l'accent sur la reddition de comptes au titre de la performance sur le plan du fonctionnement, tout en faisant ressortir les montants qui sont volatils en raison de l'incertitude plus grande qui leur est associée. La présentation distincte qui est proposée pour les gains et pertes de	- Les totaux partiels de l'état du résultat global permettraient de mieux communiquer et d'expliquer les résultats financiers et, ainsi, de rehausser la qualité des informations fournies aux fins de la reddition de comptes. - Le format répondrait mieux aux besoins des utilisateurs. Ceux-ci s'intéressent à l'indicateur du résultat net des services, car ce sont des services qu'ils s'attendent à recevoir du secteur public. Le public souhaite comprendre la mesure dans laquelle les ressources publiques ont été utilisées aux fins de la prestation de services durant la période. - La présentation distincte des gains et pertes de réévaluation non réalisés ou des éléments inhabituels permet à l'entité de les expliquer au public. Par conséquent, cette approche devrait améliorer la compréhensibilité des résultats présentés. En outre, cette présentation correspondrait davantage à la façon dont les entités du secteur public, particulièrement les gouvernements, établissent leurs budgets et gèrent leurs programmes. - Cette approche s'inscrit dans le cadre de la pratique actuelle de présentation des informations sur le coût des services d'une façon qui favorise le rapprochement entre les coûts sommaires et les coûts sous-jacents pour ce qui est de

CARACTÉRISTIQUES ET CHANGEMENTS	AVANTAGES/INCIDENCES
réévaluation non réalisés dans l'état du résultat global permet de fournir des explications plus détaillées à leur sujet. • L'état du résultat global proposé permettrait la présentation distincte d'éléments qu'il est généralement impossible d'inclure dans un budget, comme des catastrophes naturelles ou d'autres événements inhabituels. • Des indications seront fournies concernant les éléments qui doivent être traités isolément du résultat net des services, et on s'attend à ce que les indications comprennent les exigences de présentation adéquate des raisons de leur exclusion.	l'établissement des coûts et de la gestion des programmes et services individuels. • Même si l'état du résultat global présente des totaux partiels, il continuerait d'indiquer, de façon globale, si le total des revenus est suffisant pour couvrir le total des charges de l'exercice. • Les propositions reconnaissent qu'il pourrait ne pas être réaliste d'établir un budget pour certains aspects des résultats financiers, comme dans le cas des gains et pertes de réévaluation non réalisés et des éléments inhabituels, comme les catastrophes naturelles. Il serait obligatoire de présenter ces éléments séparément. Néanmoins, la présentation distincte de ces aspects des résultats financiers de l'exercice permettrait de fournir des explications sur l'incidence financière réelle de ces éléments et sur tout écart budgétaire connexe.
Question 21 : Êtes-vous d'accord avec l'état du résultat global proposé? Question 22 : Êtes-vous d'accord avec la présentation distincte des «éléments inhabituels» et du résultat net des services? Dans l'affirmative, quelle serait alors la définition d'«éléments inhabituels» ou quelles indications proposeriez-vous au sujet de ceux-ci?	
Les gains et pertes de réévaluation non réalisés ne seraient pas présentés comme faisant partie du résultat net des services • À l'heure actuelle, les gains et pertes de réévaluation non réalisés doivent être présentés dans l'état de la variation de la dette nette / de l'évolution des actifs financiers nets, et sont donc exclus de l'excédent ou du déficit lié aux activités. • Dans le modèle d'information financière proposé, les gains et pertes de réévaluation non réalisés seraient présentés séparément, à la suite du résultat net des services.	• Cette approche favoriserait la fourniture d'informations additionnelles transparentes concernant les risques financiers importants auxquels s'expose l'entité et l'efficacité de sa gestion des risques. • L'approche proposée ne modifierait pas les normes actuelles sur les instruments financiers ou sur la conversion des devises, sauf dans la mesure où les gains et pertes de réévaluation non réalisés sont présentés dans l'état unique du résultat global plutôt que dans un état distinct.

CARACTÉRISTIQUES ET CHANGEMENTS	AVANTAGES/INCIDENCES
Question 23 : Êtes-vous d'accord pour dire que les gains et pertes de réévaluation non réalisés devraient être présentés séparément du résultat net des services?	
Nouvelles règles de présentation des transferts en capital reçus • Les transferts en capital reçus devant servir à l'acquisition ou à la construction d'une immobilisation corporelle seraient constatés à titre de revenus lorsque les actifs correspondants sont achetés ou construits, et seraient présentés sous le poste du résultat net des services. • Les transferts en capital reçus visant l'acquisition, ou le développement ou la mise en valeur d'une immobilisation corporelle devant servir à la prestation de services pendant un nombre d'années déterminé seraient constatés dans les revenus de fonctionnement à mesure que les passifs sont réglés, conformément au chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT.	• Le résultat net des services ne serait pas faussé par les transferts en capital devant servir à l'acquisition ou à la construction d'une immobilisation corporelle. • La différence dans la présentation de ces deux types de transferts en capital dans l'état du résultat global serait présentée à titre de modification corrélative apportée au chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT.
Question 24 : Êtes-vous d'accord avec la présentation proposée des transferts en capital reçus (c'est-à-dire que les transferts en capital devant servir à l'acquisition ou à la construction d'une immobilisation corporelle devraient être présentés sous le poste du résultat net des services et les transferts en capital se rattachant à l'utilisation de l'immobilisation corporelle seraient constatés dans les revenus de fonctionnement à mesure que les passifs sont réglés)?	
Seuls les phénomènes économiques réels et les variations de ces phénomènes seraient présentés Seules la substance des phénomènes économiques (ressources et obligations) et les variations de ces phénomènes seraient constatées dans les états financiers du secteur public.	• Du point de vue de la compréhensibilité, les particuliers examinent leurs propres finances sur le plan des ressources économiques (comme une maison) et obligations (comme une hypothèque ou des cartes de crédit); l'approche proposée leur serait donc plus familière et, ainsi, plus facile à expliquer comparativement à une approche qui intègre des reports comptables. • Cette approche est la même que celle qui est présentée actuellement dans le Manuel du secteur public.

CARACTÉRISTIQUES ET CHANGEMENTS	AVANTAGES/INCIDENCES
L'approche proposée permettrait de circonscrire de manière uniforme et théoriquement justifiable les éléments qui peuvent être inclus dans les résultats financiers périodiques - Les résultats financiers découleraient uniquement des variations du total des actifs et des passifs, ce qui favoriserait la rigueur lors de l'évaluation des éléments dont la constatation est envisagée, et l'uniformité d'application. - Les définitions d'actifs et de passifs apporteraient la rigueur nécessaire pour permettre de circonscrire les éléments pouvant être inclus dans les résultats financiers et déterminer le moment de leur inclusion. - Toutefois, cette rigueur à l'égard des éléments pouvant être inclus dans les résultats financiers, et du moment de leur inclusion, s'accompagnerait d'une solution en matière de présentation permettant d'isoler les éléments volatils du résultat net des services. Les revenus et les charges seraient classés par catégorie de façon à permettre le calcul de mesures explicables faisant ressortir les aspects importants des résultats financiers de l'entité du secteur public.	- La mesure du résultat global en tant que variation de l'actif net ou du passif net servirait de point d'ancrage à la résolution de questions comptables difficiles et contribuerait à la fiabilité du processus d'information financière. - En faisant en sorte que les éléments qui ne répondent pas aux définitions d'actifs et de passifs ne soient pas constatés dans l'état de la situation financière, cette approche permettrait également de s'assurer que seules les variations des phénomènes économiques sont présentées dans l'état du résultat global. - L'expérience passée laisse entendre que cette approche implante plus adéquatement le processus de normalisation et accroît la crédibilité du processus d'information financière en fournissant l'application conceptuelle la plus solide qui soit à la réalité économique sous-jacente.
Mise en évidence du montant des flux de trésorerie disponibles/nécessaires pour les activités de financement dans l'état des flux de trésorerie Un total partiel des flux de trésorerie disponibles (nécessaires) serait présenté avant les opérations de financement.	Ce format permettrait de faire ressortir le montant des flux de trésorerie nécessaires ou disponibles pour les activités de financement, ce qui pourrait être plus facile à expliquer aux utilisateurs.
Question 25 : Êtes-vous d'accord avec le changement qu'il est proposé d'apporter à l'état des flux de trésorerie selon lequel le calcul du total partiel des flux de trésorerie disponibles (nécessaires) doit être présenté avant les opérations de financement?	
Il est proposé de resserrer les règles concernant les chiffres du budget à inclure dans les états financiers aux fins de comparaison des résultats réels et des résultats budgétés afin de mettre l'accent sur cette importante partie du cycle de reddition de comptes Les indications préconiseront l'établissement du budget initialement approuvé selon la même méthode de comptabilité, pour une même entité,	- La comparaison des résultats réels et des résultats budgétés ne serait présentée que dans le corps même des états financiers et non dans les notes et les tableaux complémentaires. Elle devrait donc bénéficier d'une visibilité accrue. - Les informations qui en découlent aux fins de la reddition de comptes seraient plus compréhensibles et plus clairement

CARACTÉRISTIQUES ET CHANGEMENTS	AVANTAGES/INCIDENCES
et le recours aux mêmes classements que dans les états financiers. • Au minimum, un état du résultat global prévisionnel serait approuvé dans le cadre du budget initial. • Une plus grande souplesse serait accordée sur le plan des chiffres du budget qui servent à la comparaison. Dans le cas d'un changement de gouvernement, l'entité du secteur public a le droit d'utiliser un budget modifié ayant été approuvé. Un budget modifié se distingue des prévisions mises à jour durant l'année. • Si la méthode de comptabilité ou le classement au titre du budget diffèrent de ceux utilisés dans les états financiers, les chiffres du budget seraient retraités aux fins de la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés au moyen de la méthode de comptabilité et du classement utilisés dans les états financiers. Le retraitement qui permet le rapprochement avec les chiffres du budget initialement approuvé serait présenté et expliqué dans une note ou un tableau. • Si le périmètre comptable délimité pour le budget est différent de celui adopté aux fins de l'établissement des états financiers, l'état du résultat global et l'état de la variation de la dette nette comprendraient une note dans le corps même de l'état en question expliquant pourquoi la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés n'a pas pu être effectuée pour un périmètre comptable comparable.	liées au plan financier. • Les rapprochements seraient réduits au minimum. • On éliminerait la souplesse des dispositions actuelles, lesquelles permettraient que la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés soit présentée dans les notes et les tableaux complémentaires si le périmètre comptable délimité pour le budget n'était pas le même que celui adopté aux fins de l'établissement des états financiers. La souplesse des dispositions permettrait que la comparaison ne soit effectuée que pour le périmètre comptable délimité pour le budget. Ainsi, les résultats réels des états financiers devaient être ajustés et présentés dans la comparaison uniquement dans le cas des entités comprises dans le périmètre comptable délimité pour le budget. • Cette proposition favoriserait l'utilisation du même périmètre comptable aux fins de l'établissement des états financiers et des budgets. • Essentiellement, ces propositions favorisent l'établissement de budgets selon la comptabilité d'exercice pour un périmètre comptable donné et pour toutes les entités contrôlées par l'entité du secteur public. • La reddition de comptes est renforcée lorsque les comparaisons des résultats réels et des résultats budgétés sont établies selon la même méthode de comptabilité et de classement, et qu'elles s'appliquent au même périmètre comptable.
Question 26 : Êtes-vous d'accord avec les propositions en matière de budget?	
Question 27 : Y a-t-il des situations, autres qu'un changement de gouvernement, justifiant l'utilisation d'un budget modifié?	

CARACTÉRISTIQUES ET CHANGEMENTS	AVANTAGES/INCIDENCES
L'accent n'est pas mis sur un indicateur unique des résultats - Le modèle d'information financière actuel comporte plusieurs indicateurs des résultats financiers. Toutefois, l'analyse porte habituellement surtout sur l'excédent / le déficit lié aux activités de l'exercice. - Le résultat net des services et le résultat global seraient des indicateurs dans l'état du résultat global. - L'état des flux de trésorerie ferait ressortir les flux de trésorerie disponibles/nécessaires pour les activités de financement. - On mettrait davantage l'accent sur la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés.	- La présentation d'un seul indicateur des résultats financiers de l'entité du secteur public peut être trompeuse si l'indicateur n'est pas mis en contexte. Les indicateurs proposés pour le nouvel état du résultat global fournissent un certain contexte et donnent une image plus globale des résultats financiers, qui sont présentés et analysés à un seul endroit. - Les aspects des résultats financiers présentés dans l'état des flux de trésorerie fournissent d'autres informations utiles sur la performance redditionnelle. Ces informations sont isolées à des fins d'explication. - La comparaison des résultats réels et des résultats budgétés est un aspect important de la présentation des écarts, car elle permet de mieux satisfaire aux obligations redditionnelles.
Question 28 : Le Groupe de travail n'a pas identifié l'excédent / le déficit de l'exercice comme étant un indicateur. L'excédent / le déficit de l'exercice devrait-il être un indicateur dans l'état du résultat global proposé? Dans l'affirmative, comment devrait-il être défini?	

Exemples d'états financiers

Exercices clos le 31 mars (en milliers de dollars)

État du résultat global

	Budget ⁷	Réel	Note	Réel
	20X3	20X3		20X2
Revenus de fonctionnement				
Impôt sur le revenu ou impôt foncier	8 034	8 628		9 503
Autres impôts et taxes	2 721	2 976		3 083
Revenus tirés de ressources non renouvelables	660	770		705
Transferts de fonctionnement	810	840	1	783
Transferts pour utilisation d'immobilisations corporelles	130	130	1	120
Revenus divers	427	485		465
Revenus nets tirés d'entreprises publiques	50	525		97
Revenus de placement nets (réalisés)	409	610	3	747
Primes, permis, droits, amendes et licences	581	651		669
Autres	100	342		402
	13 922	15 957		16 574
Charges de fonctionnement par fonction				
Santé	4 541	4 626	2	4 457
Éducation	4 329	4 287	2	4 168
Services sociaux	1 654	1 701	2	1 709
Transport et services publics	626	823	2	807
Agriculture, environnement, développement et mise en valeur	1 706	1 856	2	1 740
Justice	468	487	2	462
Loisirs et culture	281	272	2	217
Administration générale	551	627	2	560
Coût du service de la dette	93	267	2	183
	14 249	14 946		14 303
Résultat net des services/programmes	(327)	1 011	6	2 271
Transferts pour acquisition d'immobilisations corporelles	355	365	1	280
+/- Éléments inhabituels	0	(1 000)	5	0
Gains (pertes) de réévaluation non réalisés	0	169	3	(47)
Résultat global	28	545		2 504
Actif net (passif net), au début de l'exercice	(1 413)	(1 413)	8	(3 917)
Actif net (passif net), à la fin de l'exercice	(1 385)	(868)	8	(1 413)

Il est possible d'ajouter des totaux partiels dans le résultat net des services. Toutefois, les entités du secteur public devraient alors se demander si l'ajout de totaux partiels améliorerait la reddition de comptes ou nuirait à la compréhensibilité.

Les éléments identifiés par le CCSP sont isolés ici.

Question 29 : Dans l'état du résultat global, y a-t-il de meilleurs intitulés pour les indicateurs (c.-à-d. résultat net des services) ou pour l'état, qui seraient plus informatifs ou permettraient une compréhension accrue? Dans l'affirmative, quels seraient-ils?

État de la situation financière

Au 31 mars (en milliers de dollars)

Actifs financiers

	Réel 20X3	Note	Réel 20X2
Trésorerie et équivalents de trésorerie	577		1 366
Débiteurs et intérêts courus	1 864		1 708
Placements de portefeuille	2 254		1 331
Dérivés	35		0
Participations dans des entreprises commerciales	331		207
Prêts	4 909		5 659
Stocks destinés à la revente	109		135
	10 079		10 406

Passifs

Créditeurs et frais à payer	2 383		2 644
Dérivés	10		105
Dette	9 398		9 796
Passifs au titre des pensions de retraite	4 813		4 890
Autres charges à payer	1 395	9	1 510
Revenus non gagnés	308		331
	18 307		19 276
Actifs financiers nets (dette nette)	(8 228)	8	(8 870)

Actifs non financiers

Immobilisations corporelles disponibles	14 659		14 430
Moins : utilisation cumulée des immobilisations corporelles	(7 441)		(7 215)
Immobilisations corporelles, nettes	7 218		7 215
Stocks de fournitures et charges payées d'avance	142		242
	7 360	8	7 457
Actif net (passif net)	(868)	8	(1 413)

Lorsqu'il est négatif, cet indicateur signifie que des revenus futurs seront nécessaires pour régler des dépenses passées. Lorsqu'il est positif, il signifie que des ressources financières sont disponibles pour financer les activités futures.

Cet indicateur représente un cumul des autres éléments du résultat global.

Question 30 : Êtes-vous d'accord avec le changement qu'il est proposé d'apporter dans l'état de la situation financière, à savoir le remplacement du poste «excédent (déficit) accumulé» par «actif net (passif net)»?

État de la variation de la dette nette

Exercices clos le 31 mars (en milliers de dollars)

	Budget 20X3	Réel 20X3	Réel 20X2
Résultat global	28	545	2 504
Acquisition d'immobilisations corporelles	(294)	(294)	(250)
Amortissement des immobilisations corporelles	226	226	230
(Gain) perte sur la vente d'immobilisations corporelles	0	(5)	(19)
Produit de la vente d'immobilisations corporelles	0	46	72
Réductions de valeur d'immobilisations corporelles	0	24	44
	(68)	(3)	77
Acquisition de stocks de fournitures	0	0	(324)
Acquisition de charges payées d'avance	0	(30)	(20)
Consommation des stocks de fournitures	0	110	102
Utilisation de charges payées d'avance	0	20	0
	0	100	(242)
(Augmentation) diminution de la dette nette	(40)	642	2 339
Dette nette au début de l'exercice	(8 870)	(8 870)	(11 209)
Dette nette à la fin de l'exercice	(8 910)	(8 228)	(8 870)

État des flux de trésorerie (méthode indirecte)

Exercices clos le 31 mars (en milliers de dollars)

La méthode indirecte est utilisée à titre d'exemple seulement. Tant la méthode indirecte que la méthode directe peuvent être utilisées pour présenter les flux de trésorerie.

	Réel 20X3	Note	Réel 20X2
Activités de fonctionnement			
Résultat global	545		2 504
Éléments sans effet sur la trésorerie, y compris l'amortissement	335		569
Charges payées d'avance	(30)		(20)
Variation des revenus non gagnés	(23)		16
Divers	(1 073)		(203)
Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités de fonctionnement	(246)		2 866
Activités d'investissement en immobilisations			
Transferts en capital reçus	365		280
Produit de la vente d'immobilisations corporelles	46		72
Sorties de fonds relatives à l'acquisition d'immobilisations corporelles	(294)		(250)
Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités d'investissement en immobilisations	117		102
Activités de placement			
Produit de cessions et de rachats de placements de portefeuille	262		2 997
Remboursement de prêts et d'avances	768		1 129
Placements de portefeuille	(594)		(4 089)
Prêts et avances	(290)		(280)
Divers	(17)		(15)
Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités de placement	129		(258)
Flux de trésorerie nets provenant des (affectés aux) activités	0	4	2 710
Trésorerie et équivalents de trésorerie au début de l'exercice	1 366	4	1 137
Flux de trésorerie nets disponibles (nécessaires) pour les activités de financement	1 366	4	3 847
Activités de financement			
Produit d'emprunts – dette publique	13 970	4	3 694
Remboursements – dette publique	(14 759)	4	(6 175)
Divers	0	4	0
Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités de financement	(789)	4	(2 481)

Trésorerie et équivalents de trésorerie à la fin de l'exercice	577	4	1 366
--	-----	---	-------

Notes explicatives :

- 1 Les transferts de fonctionnement reçus seraient constatés à titre de revenus de fonctionnement, sauf s'ils répondent à la définition de passifs. Les importants transferts de fonctionnement reçus vers la fin de l'exercice et qui sont assortis de stipulations prévoyant leur application à des exercices futurs seraient susceptibles d'être constatés à titre de passifs jusqu'à ce que les stipulations soient respectées. Les transferts de fonctionnement reçus qui sont constatés à titre de passifs seraient constatés dans les revenus de fonctionnement à mesure que les passifs sont réglés.

Les transferts en capital reçus peuvent être constatés à titre de passifs jusqu'à ce que les actifs correspondants soient achetés ou construits, ou jusqu'à ce que les actifs servent à la prestation de services, conformément au chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT. Les transferts en capital reçus devant servir à l'acquisition ou à la construction d'une immobilisation corporelle seraient constatés à titre de revenus lorsque les actifs correspondants sont achetés ou construits, et seraient présentés sous le poste du résultat net des services. Certains transferts en capital reçus visant l'acquisition, ou le développement ou la mise en valeur d'une immobilisation corporelle devant servir à la prestation de services pendant un nombre d'années déterminé seraient constatés dans les revenus de fonctionnement à mesure que les passifs sont réglés. Cette proposition se fonde sur les exigences relatives à la comptabilisation énoncées au chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT, dans leur libellé actuel. La différence dans la présentation de ces deux types de transferts en capital dans l'état du résultat global serait présentée à titre de modification corrélative apportée au chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT. Ainsi, le résultat net des services ne serait pas faussé par les transferts en capital devant servir à l'acquisition ou à la construction d'une immobilisation corporelle.
- 2 L'amortissement serait inclus dans les charges de fonctionnement par fonction.
- 3 Les revenus de placement nets comprendraient les gains et pertes réalisés sur les éléments évalués (réévalués) à la juste valeur. Les gains (pertes) de réévaluation non réalisés comprendraient les réévaluations à la juste valeur et les gains ou pertes de change non réalisés survenant avant le règlement. Ceux-ci seraient présentés séparément des résultats des activités qui sont récurrents et reproductibles, ce qui permettrait de mettre l'accent sur le degré d'incertitude plus élevé entourant ces montants non réalisés. Un état distinct des gains et pertes de réévaluation ne serait pas établi. Cette approche représenterait un changement par rapport aux obligations d'information énoncées au chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, et aux exigences en matière de présentation énoncées au chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, et au chapitre SP 2601, CONVERSION DES DEVICES, puisqu'elles ont trait à l'état des

gains et pertes de réévaluation. Des notes complémentaires s'ajouteraient à l'information présentée dans l'état du résultat global, de façon semblable à la présentation détaillée qui est désormais exigée dans l'état des gains et pertes de réévaluation.

Dans l'exercice au cours duquel un instrument financier classé dans la catégorie des instruments financiers évalués à la juste valeur est décomptabilisé, le gain ou la perte de réévaluation non réalisé cumulé associé à l'élément décomptabilisé est contrepassé et inclus dans le résultat net des services.

En ce qui a trait aux gains et pertes de change non réalisés, leur montant cumulatif fait l'objet d'une écriture de contrepassation et est inclus dans le résultat net des services au cours de l'exercice où a lieu le règlement.

4 L'état des flux de trésorerie resterait essentiellement le même, bien qu'un total partiel des flux de trésorerie disponibles (nécessaires) soit présenté avant les opérations de financement. Ce format permettrait de faire ressortir les flux de trésorerie disponibles ou nécessaires pour les activités de financement, ce qui le rendrait plus compréhensible pour les utilisateurs. La présentation proposée ferait en sorte que l'état des flux de trésorerie refléterait mieux les décisions de financement au niveau de l'entité dans son ensemble, compte tenu de l'accent mis dans les autres états sur l'information établie selon la comptabilité d'exercice.

5 Les éléments inhabituels, comme les catastrophes naturelles, seraient présentés séparément du résultat net des services/programmes. Les indications permettant d'identifier des éléments comme étant «inhabituels» seraient fournies au niveau des normes. L'énoncé de principes proposerait ces indications dans une version révisée du chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

6 Le résultat net des services/programmes correspondrait à la différence entre les revenus de fonctionnement et les charges de fonctionnement. Les revenus de fonctionnement comprendraient tous les revenus, à l'exclusion des transferts pour acquisition d'immobilisations corporelles, des gains de réévaluation non réalisés et des revenus découlant d'éléments inhabituels. Les charges de fonctionnement comprendraient toutes les charges, à l'exclusion des pertes de réévaluation non réalisées et des charges découlant d'éléments inhabituels. Le résultat net des services est un indicateur important, car il se rattacherait à des informations plus détaillées sur les coûts au niveau du programme. En outre, dans le cas des entités qui établissent un budget ou des crédits selon la méthode de la comptabilité d'exercice intégrale, ces informations se rattacheraient également aux crédits.

7 Propositions en matière de budget :

- Les chiffres du budget continueraient d'être fournis dans les états financiers aux fins de comparaison des résultats réels et des résultats budgétés, soit à l'état du résultat global et à l'état de la variation de la dette nette.
- Les propositions en matière de budget reconnaissent qu'il pourrait ne pas être réaliste d'établir un budget pour certains aspects des résultats financiers, comme dans le cas des gains et pertes de réévaluation non réalisés et des éléments inhabituels.

- Idéalement, la méthode de comptabilité, le périmètre comptable et le classement utilisés pour l'établissement du budget de l'entité seraient les mêmes que ceux utilisés dans ses états financiers.
 - Il est possible que l'entité présente des écarts par rapport aux résultats budgétés qui sont attribuables à des différences d'ordre comptable (méthode de comptabilité, périmètre comptable et classement) ainsi que des écarts relatifs à des différences d'ordre économique et fonctionnel.
 - Il est proposé que lorsque le budget initialement approuvé et les états financiers sont établis sur une base comparable (le périmètre comptable, la méthode de comptabilité et le classement sont les mêmes), la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés serait présentée dans le corps même de l'état du résultat global et de l'état de la variation de la dette nette.
 - Si la méthode de comptabilité ou le classement utilisés pour l'établissement du budget diffèrent de ceux utilisés dans les états financiers, les chiffres du budget devraient être retraités, et les chiffres retraités seraient identifiés et présentés comme tels dans le corps même de l'état du résultat global et de l'état de la variation de la dette nette. Les informations fournies permettraient de rapprocher les chiffres du budget retraités et ceux présentés dans le budget initialement approuvé.
 - Si le périmètre comptable utilisé à des fins budgétaires est différent de celui utilisé dans les états financiers, l'état du résultat global et l'état de la variation de la dette nette comprendraient une note dans le corps de l'état en question expliquant pourquoi la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés n'a pas pu être effectuée.
 - L'entité du secteur public aurait le droit d'utiliser un budget modifié et approuvé en cas de changement de gouvernement, ce qui permettrait de distinguer le budget modifié des prévisions mises à jour durant l'année.
- 8 L'actif net ou le passif net serait un indicateur calculé comme étant la somme des actifs financiers nets (de la dette nette) et des actifs non financiers (principalement des immobilisations corporelles). La variation de l'actif net (du passif net) serait composée des variations des actifs financiers nets (de la dette nette) et des actifs non financiers (principalement des immobilisations corporelles).
- 9 «Revenus non gagnés» fait référence aux éléments qui répondent à la définition de passifs, mais qui peuvent être couramment décrits comme étant des «revenus reportés». L'utilisation de ce terme ne suggère pas l'adoption de rentrées et sorties de fonds reportées comme éléments des états financiers. Cette terminologie n'est pas non plus le reflet d'un précédent voulant que les éléments qui ne répondent pas aux définitions d'actifs ou de passifs puissent être constatés dans les états financiers du secteur public. Des exemples d'éléments qui pourraient s'inscrire dans un tel poste comprennent les frais de développement comptabilisés selon le chapitre SP 3100, ACTIFS ET REVENUS AFFECTÉS, ou les paiements de transfert qui répondent aux trois caractéristiques des passifs selon les chapitres SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT, et SP 3200, PASSIFS. Seuls les éléments qui répondent aux définitions d'actifs et de passifs sont constatés dans les états financiers du secteur public.

Le Groupe de travail a envisagé de permettre aux entités du secteur public d'illustrer la ventilation des actifs nets / passifs nets dans l'état de la situation financière. Dans le but d'uniformiser la ventilation pour les entités similaires du secteur public, le Groupe de travail s'est penché sur la possibilité d'énoncer des critères ou de fournir un cadre à l'égard de cette ventilation. Il a été conclu que, étant donné que la NOSP-4, «Fonds et réserves», permet la présentation de la ventilation des actifs nets / passifs nets dans les notes, cette pratique devrait se poursuivre, ce qui permettrait aux entités du secteur public qui présentaient des soldes de fonds de continuer d'indiquer dans les notes les différents fonds et réserves qu'elles gèrent.

Question 31 : En ce qui a trait à la ventilation des éléments de l'actif net / du passif net, êtes-vous d'accord pour dire que la présentation par voie de notes constitue le meilleur moyen de présenter le classement des éléments de l'actif net / du passif net?

Les dotations et les produits financiers tirés des ressources du fonds de dotation ne sont pas présentés dans l'état du résultat global proposé. Par ailleurs, les fonds de dotation ne sont pas présentés dans l'état de la situation financière et les opérations ou événements relatifs aux dotations ne sont pas illustrés dans l'état de la variation de la dette nette ou dans l'état des flux de trésorerie. La comptabilisation des fonds de dotation, des dotations et des produits financiers tirés des ressources du fonds de dotation est une question de normalisation qui pourrait faire l'objet d'analyses futures.

Questions générales à prendre en considération

Question 32 : Les grands objectifs additionnels auxquels devraient souscrire les entités du secteur public sont les suivants :

- a) la mesure dans laquelle l'entité s'est conformée à son plan;
- b) l'état des finances de l'entité;
- c) la performance financière globale de l'entité.

Les états financiers proposés appuient-ils ces grands objectifs additionnels?

Question 33 : Dans le cadre de l'élaboration d'un cadre conceptuel et d'un modèle d'information financière révisés, le Groupe de travail croit que les propositions répondent aux besoins de toutes les entités du secteur public. Y a-t-il des questions propres à certains types d'entités du secteur public que le Groupe de travail devrait approfondir?

Question 34 : Le Groupe de travail a élaboré un modèle d'information financière qui intègre une «solution de présentation» visant à mieux communiquer les résultats des services et la volatilité découlant de certains paiements de transfert, d'événements inattendus et des variations de la juste valeur. Êtes-vous d'accord pour dire que le modèle d'information financière proposé offre davantage de souplesse afin de permettre aux entités du secteur public de «mieux communiquer leurs résultats»?

Question 35 : Les commentaires reçus dans le cadre de consultations antérieures indiquaient que la présentation d'informations sous forme de rapport de gestion ou d'analyse des états financiers doit être plus courante afin d'améliorer la compréhensibilité de l'information financière du secteur public. L'analyse des états financiers est un type de rapport facultatif actuellement décrit dans l'Énoncé de pratiques recommandées du secteur public PR-1. Les énoncés de pratiques recommandées ne font pas partie des PCGR. La présentation d'informations sous forme d'analyse des états financiers devrait-elle faire partie des PCGR?

Question 36 : Avez-vous d'autres suggestions sur la façon d'améliorer la reddition de comptes au public et la compréhensibilité?

Annexe A – Questions concernant divers aspects du Document de consultation 3 sur le cadre conceptuel

Questions relatives aux fondements du cadre conceptuel

1. Êtes-vous d'accord avec le concept de la capacité de service, tel qu'il est décrit au paragraphe 7?
2. Le Groupe de travail propose cinq objectifs généraux des états financiers.
 - a) Êtes-vous d'accord avec l'objectif consistant à présenter un compte rendu global de la nature et de l'étendue des ressources et des activités financières à l'égard desquelles une entité du secteur public a une obligation de reddition de comptes, tel qu'il est décrit à l'alinéa 11 a)?
 - b) Êtes-vous d'accord avec l'objectif consistant à présenter des informations montrant la situation financière de l'entité du secteur public à la fin de l'exercice, tel qu'il est décrit à l'alinéa 11 b)?
 - c) Êtes-vous d'accord avec l'objectif consistant à présenter des informations montrant l'évolution de la capacité d'une entité du secteur public à financer ses activités, à honorer ses obligations et à fournir des services futurs au cours de l'exercice, tel qu'il est décrit à l'alinéa 11 c)?
 - d) Êtes-vous d'accord avec l'objectif consistant à fournir des informations qui sont utiles pour rendre compte de la gestion des activités financières et des ressources qui sont confiées à l'entité du secteur public et dont elle est responsable, tel qu'il est décrit à l'alinéa 11 d)?
 - e) Êtes-vous d'accord avec l'objectif visant à fournir des informations qui décrivent les risques financiers importants auxquels l'entité du secteur public est exposée, tel qu'il est décrit à l'alinéa 11 e)?
3. Êtes-vous d'accord avec la modification qu'il est proposé d'apporter aux caractéristiques qualitatives, à savoir le remplacement de la fiabilité par l'image fidèle?
4. Êtes-vous d'accord pour dire que l'équilibre avantages/coûts et l'importance relative devraient être pris en compte aux fins de l'application des caractéristiques qualitatives, tel qu'il est indiqué au paragraphe 13?
5. Êtes-vous d'accord pour dire que les composantes des états financiers devraient se limiter aux phénomènes économiques et à leurs variations, tel que l'énonce le paragraphe 14?

6. Êtes-vous d'accord pour dire que les composantes des états financiers devraient être les actifs, les passifs, les revenus et les charges, tel que l'énonce le paragraphe 15?
7. Êtes-vous d'accord avec la définition d'actifs qui est présentée au paragraphe 16?
8. Êtes-vous d'accord avec la définition de passifs qui est présentée au paragraphe 17?
9. Êtes-vous d'accord avec la définition de revenus qui est présentée au paragraphe 18?
10. Êtes-vous d'accord avec la définition de charges qui est présentée au paragraphe 19?
11. Êtes-vous d'accord pour dire que les critères généraux de constatation ne devraient pas être modifiés, comme l'indique le paragraphe 20?
12. Êtes-vous d'accord pour dire que les principes de décomptabilisation ne devraient pas être inclus dans le cadre conceptuel, comme l'indique le paragraphe 21?
13. Êtes-vous d'accord avec la caractéristique de mesure décrite au paragraphe 22?
14. Êtes-vous d'accord avec l'objectif de la présentation conceptuelle décrit au paragraphe 23?
15. Êtes-vous d'accord avec les restrictions relatives aux informations fournies en complément aux exigences fondamentales, telles qu'elles sont énumérées au paragraphe 24?
16. Êtes-vous d'accord avec les paramètres à prendre en considération dans la détermination des informations à inclure dans les états financiers, tels qu'ils sont énumérés au paragraphe 25?
17. Êtes-vous d'accord avec l'égalité relative des états financiers individuels et des notes pour ce qui est de répondre aux objectifs additionnels, telle qu'elle est décrite au paragraphe 26?
18. Êtes-vous d'accord avec les principes de base de présentation des informations dans les états financiers, tels qu'ils sont énoncés au paragraphe 27?
19. Êtes-vous d'accord avec les éléments dont il faut tenir compte pour évaluer les choix en matière de présentation et d'informations à fournir, tels qu'ils sont énumérés au paragraphe 28?

Questions relatives aux caractéristiques du modèle d'information financière proposé

20. Êtes-vous d'accord avec le fait de combiner l'état des résultats à l'état des gains et pertes de réévaluation afin de présenter un état unique et périodique des résultats?
21. Êtes-vous d'accord avec l'état du résultat global proposé?
22. Êtes-vous d'accord avec la présentation distincte des «éléments inhabituels» et du résultat net des services? Dans l'affirmative, quelle serait alors la définition d'«éléments inhabituels» ou quelles indications proposeriez-vous au sujet de ceux-ci?
23. Êtes-vous d'accord pour dire que les gains et pertes de réévaluation non réalisés devraient être présentés séparément du résultat net des services?
24. Êtes-vous d'accord avec la présentation proposée des transferts en capital reçus (c'est-à-dire que les transferts en capital devant servir à l'acquisition ou à la construction d'une immobilisation corporelle devraient être présentés sous le poste du résultat net des services et les transferts en capital se rattachant à l'utilisation de l'immobilisation corporelle seraient constatés dans les revenus de fonctionnement à mesure que les passifs sont réglés)?
25. Êtes-vous d'accord avec le changement qu'il est proposé d'apporter à l'état des flux de trésorerie selon lequel le calcul du total partiel des flux de trésorerie disponibles (nécessaires) doit être présenté avant les opérations de financement?
26. Êtes-vous d'accord avec les propositions en matière de budget?
27. Y a-t-il des situations, autres qu'un changement de gouvernement, justifiant l'utilisation d'un budget modifié?
28. Le Groupe de travail n'a pas identifié l'excédent / le déficit de l'exercice comme étant un indicateur. L'excédent / le déficit de l'exercice devrait-il être un indicateur dans l'état du résultat global proposé? Dans l'affirmative, comment devrait-il être défini?

Questions relatives aux exemples d'états financiers

29. Dans l'état du résultat global, y a-t-il de meilleurs intitulés pour les indicateurs (c.-à-d. résultat net des services) ou pour l'état, qui seraient plus informatifs ou permettraient une compréhensibilité accrue? Dans l'affirmative, quels seraient-ils?
30. Êtes-vous d'accord avec le changement qu'il est proposé d'apporter dans l'état de la situation financière, à savoir le remplacement du poste «excédent (déficit) accumulé» par «actif net (passif net)»?
31. En ce qui a trait à la ventilation des éléments de l'actif net / du passif net, êtes-vous d'accord pour dire que la présentation par voie de notes constitue le meilleur moyen de présenter le classement des éléments de l'actif net / du passif net?

Questions générales à prendre en considération

32. Les grands objectifs redditionnels auxquels devraient souscrire les entités du secteur public sont les suivants :

- a) la mesure dans laquelle l'entité s'est conformée à son plan;
- b) l'état des finances de l'entité;
- c) la performance financière globale de l'entité.

Les états financiers proposés appuient-ils ces grands objectifs redditionnels?

33. Dans le cadre de l'élaboration d'un cadre conceptuel et d'un modèle d'information financière révisés, le Groupe de travail croit que les propositions répondent aux besoins de toutes les entités du secteur public. Y a-t-il des questions propres à certains types d'entités du secteur public que le Groupe de travail devrait approfondir?

34. Le Groupe de travail a élaboré un modèle d'information financière qui intègre une «solution de présentation» visant à mieux communiquer les résultats des services et la volatilité découlant de certains paiements de transfert, d'événements inattendus et des variations de la juste valeur. Êtes-vous d'accord pour dire que le modèle d'information financière proposé offre davantage de souplesse afin de permettre aux entités du secteur public de «mieux communiquer leurs résultats»?

35. Les commentaires reçus dans le cadre de consultations antérieures indiquaient que la présentation d'informations sous forme de rapport de gestion ou d'analyse des états financiers doit être plus courante afin d'améliorer la compréhensibilité de l'information financière du secteur public. L'analyse des états financiers est un type de rapport facultatif actuellement décrit dans l'Énoncé de pratiques recommandées du secteur public PR-1. Les énoncés de pratiques recommandées ne font pas partie des PCGR. La présentation d'informations sous forme d'analyse des états financiers devrait-elle faire partie des PCGR?

36. Avez-vous d'autres suggestions sur la façon d'améliorer la reddition de comptes au public et la compréhensibilité?

ED - Conceptual Framework Basis for Conclusion French.pdf

Mai 2015

Exposé-sondage ES/2015/3

Cadre conceptuel de l'information financière

Date limite de réception des commentaires : le 26 octobre 2015



cpa

COMPTABLES
PROFESSIONNELS
AGRÉÉS
CANADA

CHARTERED
PROFESSIONAL
ACCOUNTANTS
CANADA



IFRS®

Exposé-sondage

Cadre conceptuel de l'information financière

Date limite de réception des commentaires : le 26 octobre 2015

Exposure Draft ED/2015/3 *Conceptual Framework for Financial Reporting* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **26 October 2015** and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

All comments will be on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2015 IFRS Foundation®

All rights reserved. Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The French translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The French translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the IFRS Foundation on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

**Exposé-sondage
Cadre conceptuel de
l'information financière**

Date limite de réception des commentaires : le 26 octobre 2015

L'exposé-sondage ES/2015/3 *Cadre conceptuel de l'information financière* est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les propositions sont susceptibles d'être modifiées avant publication du texte définitif pour tenir compte des commentaires reçus. Les commentaires doivent être transmis par écrit d'ici le **26 octobre 2015** à l'adresse indiquée ci-après, ou par voie électronique, à commentletters@ifrs.org ou à partir de la page « Comment on a proposal ».

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Avis de non-responsabilité : l'IASB, l'IFRS Foundation, les auteurs et les éditeurs déclinent toute responsabilité en cas de préjudice découlant d'un acte ou du non-accomplissement d'un acte en raison du contenu de la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur sur les Normes internationales d'information financière (IFRS) — qui comprennent également les Normes comptables internationales (IAS) et les Interprétations SIC et IFRIC — ainsi que sur les exposés-sondages et les autres publications de l'IASB et/ou de l'IFRS Foundation.

© 2015 IFRS Foundation®

Tous droits réservés. Il n'est permis de faire des copies de l'exposé-sondage qu'aux fins de la préparation de commentaires à soumettre à l'IASB, et à condition que ces copies servent uniquement à des fins personnelles ou internes, qu'elles ne soient pas vendues ou autrement diffusées, qu'elles fassent mention du droit d'auteur de l'IFRS Foundation et qu'elles indiquent l'adresse complète de l'IASB.

Sauf dans le cas permis ci-dessus, le présent document ne peut être traduit, réimprimé ou reproduit ou utilisé en tout ou en partie sous quelque forme et par quelque moyen que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode actuellement connue ou à venir), ni stocké dans des systèmes de recherche documentaire, sans le consentement écrit préalable de l'IFRS Foundation.

Le texte approuvé des Normes internationales d'information financière et des autres publications de l'IASB est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Il est possible d'en obtenir des exemplaires en s'adressant à l'IFRS Foundation. Pour toute question relative aux publications et aux droits d'auteur, veuillez vous adresser à :

IFRS Foundation Publications

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni

Tél. : +44 (0)20 7332 2730 Téléc. : +44 (0)20 7332 2749

Messagerie électronique : publications@ifrs.org Site Web : www.ifrs.org

La traduction française du présent exposé-sondage n'a pas été approuvée par un comité de révision désigné par l'IFRS Foundation. L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



Le logo IFRS Foundation / le logo IASB / le logo IFRS for SMEs / « Hexagon Device », « IFRS Foundation », « IFRS Taxonomy », « eIFRS », « IASB », « IFRS for SMEs », « IAS », « IASs », « IFRIC », « IFRS », « IFRSs », « SIC », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques déposées de l'IFRS Foundation.

Des renseignements supplémentaires concernant les marques déposées, notamment sur les pays où elles sont enregistrées ou font l'objet d'une demande de licence, sont disponibles auprès du concédant de licence.

L'IFRS Foundation est une organisation à but non lucratif constituée en vertu de la *General Corporation Law* de l'État du Delaware, aux États-Unis, qui exerce ses activités en Angleterre et au Pays de Galles en tant que société étrangère (numéro : FC023235), et dont le bureau principal est situé à l'adresse indiquée ci-dessus.

SOMMAIRE

*paragraphes***RÉSUMÉ ET APPEL À COMMENTAIRES****INTRODUCTION** **IN1****CHAPITRE 1 : OBJECTIF DE L'INFORMATION FINANCIÈRE À USAGE GÉNÉRAL****Introduction** **1.1****Objectif, utilité et limites de l'information financière à usage général** **1.2****Informations au sujet des ressources économiques de l'entité comptable, des droits sur ces ressources, et des variations de ces ressources et de ces droits** **1.12**

Ressources économiques et droits sur ces ressources 1.13

Variations des ressources économiques et des droits 1.15

Performance financière reflétée par la comptabilité d'engagement 1.17

Performance financière reflétée par les flux de trésorerie passés 1.20

Variations des ressources économiques et des droits ne résultant pas de la performance financière 1.21

Informations sur l'efficacité et l'efficacité de l'utilisation des ressources de l'entité **1.22****CHAPITRE 2 : CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DE L'INFORMATION FINANCIÈRE UTILE****Introduction** **2.1****Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile** **2.4**

Caractéristiques qualitatives essentielles 2.5

Pertinence 2.6*Fidélité* 2.14*Application des caractéristiques qualitatives essentielles* 2.20

Caractéristiques qualitatives auxiliaires 2.22

Comparabilité 2.23*Vérifiabilité* 2.29*Rapidité* 2.32*Compréhensibilité* 2.33*Application des caractéristiques qualitatives auxiliaires* 2.36**La contrainte du coût pesant sur l'information financière utile** **2.38****CHAPITRE 3 : LES ÉTATS FINANCIERS ET L'ENTITÉ COMPTABLE****Introduction** **3.1****Le rôle des états financiers** **3.2**

Hypothèse de la continuité de l'exploitation 3.10

L'entité comptable **3.11**

Périmètre de l'entité comptable 3.13

Contrôle direct seulement 3.19

Contrôle direct et contrôle indirect 3.21

CHAPITRE 4 : LES COMPOSANTES DES ÉTATS FINANCIERS**Introduction** **4.1****Définition d'un actif** **4.5**

Un droit	4.8
Le potentiel de produire des avantages économiques	4.13
Le contrôle	4.17
Définition d'un passif	4.24
Obligation de céder une ressource économique	4.27
Obligation actuelle	4.31
<i>Absence de capacité pratique d'éviter la cession</i>	4.32
<i>Événement passé</i>	4.36
Contrats à exécuter	4.40
Capitaux propres	4.43
Définitions des produits et des charges	4.48
Communication de la substance des droits et obligations contractuels	4.53
Unité de comptabilisation	4.57
CHAPITRE 5 : COMPTABILISATION ET DÉCOMPTABILISATION	
Introduction	5.1
Le processus de comptabilisation	5.2
Critères de comptabilisation	5.9
Pertinence	5.13
<i>Existence incertaine et séparabilité</i>	5.15
<i>Faible probabilité d'un flux d'avantages économiques</i>	5.17
<i>Incertitude relative aux estimations</i>	5.20
Image fidèle	5.22
Coût	5.24
Décomptabilisation	5.25
Modification de contrat	5.33
CHAPITRE 6 : ÉVALUATION	
Introduction	6.1
Bases d'évaluation et informations qu'elles fournissent	6.4
Coût historique	6.6
Valeur actuelle	6.19
<i>Juste valeur</i>	6.21
<i>Valeur d'utilité et valeur de remboursement</i>	6.34
Résumé de l'information fournie par les différentes bases d'évaluation	6.47
Facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation	6.48
Pertinence	6.53
Image fidèle	6.57
Caractéristiques qualitatives auxiliaires	6.59
Facteurs propres à l'évaluation initiale	6.64
<i>Échanges d'éléments de valeurs semblables</i>	6.66
<i>Transactions conclues avec les titulaires de droits patrimoniaux</i>	6.69
<i>Échanges d'éléments de valeurs différentes</i>	6.70
<i>Actifs construits par l'entité elle-même</i>	6.72

Plus d'une base d'évaluation pertinente	6.74
Évaluation des capitaux propres	6.78
CHAPITRE 7 : PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR	
Introduction	7.1
Objectif et portée des états financiers	7.2
Présentation et informations à fournir en tant qu'outils de communication	7.8
Classement	7.10
Regroupement	7.14
Objectifs et principes en matière de présentation et d'informations à fournir	7.16
Information sur la performance financière	7.19
CHAPITRE 8 : CONCEPTS DE CAPITAL ET DE MAINTIEN DU CAPITAL	
Concepts de capital	8.1
Concepts de maintien du capital et détermination du résultat	8.3
Ajustements de maintien du capital	8.10

[REMARQUE : LA BASE DES CONCLUSIONS ET L'INTRODUCTION DE L'EXPOSÉ-SONDAGE NE FAISANT PAS PARTIE INTÉGRANTE DES PROPOSITIONS, ELLES N'ONT PAS ÉTÉ TRADUITES EN FRANÇAIS.]

[DES MODIFICATIONS ONT ÉTÉ APPORTÉES À LA TRADUCTION FRANÇAISE DES PASSAGES REPRODUITS POUR EN ASSURER LA FIDÉLITÉ, POUR PRENDRE EN COMPTE LES DÉCISIONS RÉCENTES CONCERNANT LA TERMINOLOGIE OU À DES FINS D'UNIFORMITÉ. CES MODIFICATIONS, SURLIGNÉES EN GRIS, NE FONT PAS PARTIE INTÉGRANTE DES MODIFICATIONS PROPOSÉES PAR L'IASB.]

Cadre conceptuel de l'information financière [en projet]

Résumé et appel à commentaires

Le *Cadre conceptuel de l'information financière* (le *Cadre conceptuel*) décrit l'objectif et les fondements conceptuels de l'information financière à usage général. Il s'agit d'un outil pratique qui aide :

- (a) l'International Accounting Standards Board (IASB) à élaborer des normes qui reposent sur des concepts cohérents ;
- (b) les préparateurs à élaborer des méthodes comptables cohérentes en l'absence d'une norme qui s'applique à une transaction ou à un événement donné, ou lorsqu'une norme permet un choix de méthode comptable ;
- (c) les autres parties intéressées à comprendre et à interpréter les normes.

Le *Cadre conceptuel* existant a été élaboré en 1989 par l'organisme qui a précédé l'IASB : l'International Accounting Standards Committee. En 2010, l'IASB a révisé les textes sur l'objectif de l'information financière et les caractéristiques qualitatives de l'information financière à l'issue d'un projet réalisé conjointement avec le Financial Accounting Standards Board (FASB), l'organisme de normalisation comptable des États-Unis. Le présent exposé-sondage énonce les révisions qu'il est proposé d'apporter au *Cadre conceptuel* en vigueur. Il a été élaboré selon les réponses au document de travail de l'IASB intitulé *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting* (le « document de travail »), publié en juillet 2013.

Les raisons qui sous-tendent les propositions énoncées dans le présent exposé-sondage sont résumées dans la base des conclusions qui l'accompagne.

Pourquoi l'IASB révisé-t-il le *Cadre conceptuel*?

Bien que le *Cadre conceptuel* existant ait été utile à l'IASB dans l'élaboration des Normes internationales d'information financière (IFRS), il :

- (a) ne traite pas de certains points importants ;
- (b) manque de clarté sur d'autres points ;
- (c) est désuet à certains égards.

C'est pourquoi l'IASB et le FASB ont entrepris en 2004 un projet conjoint de révision de leurs cadres conceptuels. Ils ont toutefois suspendu leurs travaux en 2010 pour se concentrer sur d'autres projets.

En 2011, l'IASB a mené une consultation publique sur son programme de travail. La plupart des répondants ont indiqué que le projet de révision du *Cadre conceptuel* devait faire partie des priorités. Par conséquent, l'IASB a repris le projet en 2012¹.

Ce projet a pour objectif de proposer un ensemble de concepts plus complet, plus clair et à jour en vue d'améliorer l'information financière. Ainsi, le présent exposé-sondage propose un *Cadre conceptuel* :

- (a) plus complet que le *Cadre conceptuel* existant, parce qu'il traite de domaines dont ce dernier ne traite pas ou ne traite que superficiellement :
 - (i) l'évaluation,
 - (ii) la performance financière (y compris l'utilisation des autres éléments du résultat global),
 - (iii) la présentation et les informations à fournir,
 - (iv) la décomptabilisation,
 - (v) l'entité comptable ;
- (b) plus clair que le *Cadre conceptuel* existant, notamment parce qu'il :
 - (i) précise que l'information requise pour atteindre l'objectif de l'information financière comprend celle qui peut servir à apprécier la gestion des ressources confiées à la direction de l'entité,
 - (ii) explique le rôle de la prudence et de la primauté de la substance sur la forme dans l'information financière,

¹ Depuis la reprise du projet, en 2012, celui-ci n'est plus mené conjointement avec le FASB.

- (iii) précise qu'un degré élevé d'incertitude relative aux estimations peut diminuer la pertinence de l'information financière,
 - (iv) précise que les décisions importantes, comme celles qui concernent la comptabilisation et l'évaluation, sont prises en fonction de la nature de l'information qui en résulte concernant la performance financière et la situation financière,
 - (v) propose des définitions plus claires des actifs et des passifs, et des indications plus détaillées à l'appui de ces définitions ;
- (c) qui met à jour les parties désuètes du *Cadre conceptuel* existant, par exemple en précisant le rôle de la probabilité dans les définitions des actifs et des passifs.

Approche et portée du projet

L'IASB cherche à apporter dans les plus brefs délais des améliorations notables au *Cadre conceptuel*, dont il prévoit terminer la révision en 2016. Pour y arriver, l'IASB a décidé d'étoffer le *Cadre conceptuel* existant en le mettant à jour, en lui apportant des améliorations et en comblant ses lacunes plutôt que de réexaminer sur le fond tous ses aspects.

Qui la révision du *Cadre conceptuel* touchera-t-elle?

Effets immédiats

Le *Cadre conceptuel* n'est pas une norme et n'a préséance sur aucune norme. Par conséquent, les modifications qu'il est proposé d'y apporter n'auront pas d'effets immédiats sur les états financiers de la plupart des entités comptables. Toutefois, ces modifications pourraient toucher les entités qui auront besoin d'utiliser le *Cadre conceptuel* pour élaborer ou pour choisir une méthode comptable en l'absence d'une norme qui s'applique spécifiquement à une transaction² donnée.

L'IASB propose, dans un exposé-sondage distinct (*Mise à jour des références au Cadre conceptuel*), de mettre à jour les références au *Cadre conceptuel* contenues dans les normes, et de prévoir une période de transition d'environ 18 mois concernant cette mise à jour. Ce délai donnera aux préparateurs qui utiliseront le *Cadre conceptuel* révisé pour élaborer ou choisir une méthode comptable le temps de prendre connaissance de ses incidences possibles et de s'y adapter.

Effets futurs

Un ensemble de concepts plus complet, plus clair et à jour aidera l'IASB à élaborer des normes qui répondent mieux aux besoins des investisseurs, des prêteurs et des autres créanciers.

Comme le *Cadre conceptuel* orientera l'IASB dans l'élaboration des normes, il aura une incidence sur les états financiers des entités qui mettront en œuvre des normes nouvelles ou révisées établies selon le *Cadre conceptuel* révisé.

Toutefois, l'IASB ne modifiera pas systématiquement les normes existantes à l'issue de la révision du *Cadre conceptuel*. Si une norme en vigueur qui fonctionne bien en pratique contient une incohérence par rapport au nouveau *Cadre conceptuel*, l'IASB ne proposera pas de la modifier pour cette simple raison. Si l'IASB veut modifier une norme existante, il doit se conformer à sa procédure officielle par l'ajout d'un projet à son programme de travail pour l'élaboration d'un exposé-sondage puis d'une modification définitive.

Quelles sont les prochaines étapes du projet?

L'IASB tiendra compte des commentaires formulés (dans les lettres de commentaires et à l'occasion d'autres consultations) au sujet du présent exposé-sondage lorsqu'il élaborera le *Cadre conceptuel* révisé, qu'il espère mener à terme en 2016.

² Si aucune norme ne s'applique spécifiquement à une transaction donnée, le paragraphe 11 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* exige que l'entité tienne compte du *Cadre conceptuel* aux fins de l'élaboration et de l'application d'une méthode comptable pour cette transaction. De plus, IAS 1 *Présentation des états financiers* exige que l'entité produise des états financiers qui présentent une image fidèle de sa situation financière, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie.

Appel à commentaires

L'IASB souhaite obtenir des commentaires sur les propositions énoncées dans le présent exposé-sondage et particulièrement sur les questions posées ci-après. Les commentaires sont d'autant plus utiles qu'ils :

- (a) répondent à la question posée ;
- (b) précisent quels paragraphes ils visent ;
- (c) sont clairement motivés ;
- (d) proposent à l'IASB d'autres solutions à envisager, le cas échéant.

Les répondants ne sont pas tenus de répondre à toutes les questions. L'IASB les encourage par ailleurs à commenter tout autre point. Toutefois, il ne demande pas de commentaires sur les chapitres 1 et 2 dans leur ensemble, sur la façon de faire la distinction entre les passifs et les droits patrimoniaux (voir le chapitre 4) ni sur le chapitre 8.

L'IASB examinera tous les commentaires écrits qu'il aura reçus d'ici le **26 octobre 2015**. La période de commentaires est la même que pour l'exposé-sondage *Mise à jour des références au Cadre conceptuel*. L'IASB souhaite recevoir des commentaires sur les deux exposés-sondages, mais les parties prenantes sont libres de répondre à l'un ou l'autre, ou aux deux.

Chapitres 1 et 2 : L'objectif de l'information financière à usage général et les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile

Dans le cadre d'un projet entrepris conjointement avec le FASB, l'IASB a publié en 2010 deux chapitres d'un *Cadre conceptuel* révisé. Ces chapitres traitent respectivement de l'objectif de l'information financière à usage général et des caractéristiques qualitatives de l'information financière utile.

Lorsque l'IASB a repris les travaux sur le projet de *Cadre conceptuel*, en 2012, il a décidé de ne pas remettre en cause les fondements des deux chapitres. Toutefois, de nombreux répondants au document de travail ont formulé des commentaires suggérant à l'IASB de revoir certains aspects de ces chapitres. L'IASB propose donc maintenant :

- (a) de mettre davantage en évidence, lorsqu'il est question de l'objectif de l'information financière, l'importance de fournir l'information requise pour apprécier la gestion des ressources confiées à la direction de l'entité (voir les paragraphes 1.3 et 1.4, 1.13 à 1.16, 1.18, 1.20, 1.22 et 1.23 et BC1.6 à BC1.10) ;
- (b) de réintroduire une mention explicite de la notion de prudence (décrite comme étant l'usage de circonspection dans l'exercice du jugement en situation d'incertitude) et d'indiquer que l'exercice de la prudence est important pour la neutralité (voir les paragraphes 2.18 et BC2.1 à BC2.17) ;
- (c) d'énoncer explicitement qu'une image fidèle communique la substance d'un phénomène économique plutôt que de s'en tenir à la forme juridique (voir les paragraphes 2.14 et BC2.18 à BC2.20).

Des répondants au document de travail se sont dits préoccupés par le fait que, depuis 2010, le *Cadre conceptuel* ne désigne plus la fiabilité comme étant l'une des caractéristiques qualitatives de l'information financière utile. Leur principal motif de préoccupation semble être le fait que l'incertitude relative aux estimations peut limiter l'utilité de l'information financière. En réponse à cette préoccupation, l'IASB entend préciser que l'incertitude relative aux estimations est l'un des facteurs qui peuvent nuire à la pertinence de l'information financière, et qu'il s'agit d'une question de dosage entre le degré d'incertitude relative aux estimations et les autres facteurs qui déterminent la pertinence de l'information (voir les paragraphes 2.12 et 2.13 et l'alinéa BC2.24(c)). Les autres aspects de la fiabilité décrits dans le *Cadre conceptuel* antérieur à 2010 ressemblent beaucoup à certains aspects de la caractéristique qualitative appelée « image fidèle » (terme que l'IASB juge plus évocateur de ces aspects que le terme « fiabilité ») dans le *Cadre conceptuel* existant et dans le présent exposé-sondage.

Pour aider les répondants à formuler des commentaires, les modifications qu'il est proposé d'apporter à ces deux chapitres sont indiquées par des marques de révision (le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné). L'IASB ne demande pas de commentaires sur d'autres aspects de ces chapitres et ne prévoit pas apporter de changements importants à ces autres aspects.

Question 1 – Projet de modification des chapitres 1 et 2

Êtes-vous d'accord avec les modifications proposées visant :

- (a) à mettre davantage en évidence, lorsqu'il est question de l'objectif de l'information financière, l'importance de fournir l'information requise pour apprécier la gestion des ressources confiées à la direction de l'entité ;
- (b) à réintroduire une mention explicite de la notion de prudence (décrite comme étant l'usage de circonspection dans l'exercice du jugement en situation d'incertitude) et indiquer que l'exercice de la prudence est important pour la neutralité ;
- (c) à énoncer explicitement qu'une image fidèle communique la substance d'un phénomène économique plutôt que de s'en tenir à la forme juridique ;
- (d) à préciser que l'incertitude relative aux estimations est l'un des facteurs qui peuvent nuire à la pertinence de l'information financière, et qu'il s'agit d'une question de dosage entre le degré d'incertitude relative aux estimations et les autres facteurs qui déterminent la pertinence de l'information ;
- (e) à conserver la pertinence et la fidélité comme étant les deux caractéristiques qualitatives essentielles de l'information financière utile?

Veillez motiver votre réponse.

Chapitre 3 : Les états financiers et l'entité comptable

Le chapitre 3 traite :

- (a) du rôle des états financiers ;
- (b) de l'entité comptable.

Le rôle des états financiers

L'exposé-sondage décrit le rôle des états financiers et, entre autres :

- (a) il indique que les états financiers sont établis dans la perspective de l'entité dans son ensemble, et non d'un groupe particulier d'investisseurs, de prêteurs ou d'autres créanciers (voir les paragraphes 3.9 et BC3.3) ;
- (b) il énonce l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, reprise presque intégralement du *Cadre conceptuel* existant (voir les paragraphes 3.10 et BC3.4).

Description et périmètre de l'entité comptable

Les paragraphes 3.11, 3.12 et BC3.5 à BC3.9 traitent de l'entité comptable. Elle y est décrite comme une entité qui, par choix ou par obligation, prépare des états financiers à usage général.

Les paragraphes 3.13 à 3.25 et BC3.10 à BC3.17 traitent du périmètre de l'entité comptable. Il y est indiqué que, dans le cas où une entité (la mère) a le contrôle d'une autre entité (la filiale), il sera possible de délimiter le périmètre de l'entité comptable en fonction soit du contrôle direct seulement (ce qui donne lieu à des états financiers non consolidés), soit du contrôle direct et du contrôle indirect (ce qui donne lieu à des états financiers consolidés).

L'IASB estime que les états financiers consolidés sont en général plus susceptibles de fournir de l'information utile à leurs utilisateurs que les états financiers non consolidés.

Toutefois, les états financiers non consolidés peuvent aussi fournir des informations utiles. L'IASB est d'avis que si l'entité choisit ou est tenue de préparer des états financiers non consolidés, elle devrait indiquer comment les utilisateurs peuvent obtenir les états financiers consolidés.

L'entité comptable ne constitue pas nécessairement une entité juridique. Si l'entité comptable n'est pas une entité juridique, il faut en délimiter le périmètre de telle manière que les états financiers :

- (a) fournissent l'information financière pertinente dont ont besoin les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels qui se fient à ces états financiers ;
- (b) donnent une image fidèle des activités économiques de l'entité.

Question 2 — Description et périmètre de l'entité comptable

Êtes-vous d'accord avec :

- (a) la description d'une entité comptable proposée aux paragraphes 3.11 et 3.12 ;
- (b) la description du périmètre de l'entité comptable fournie aux paragraphes 3.13 à 3.25?

Veuillez motiver votre réponse.

Chapitre 4 : Les composantes des états financiers

Le chapitre 4 définit les composantes des états financiers (par exemple, les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges).

Définitions des composantes

L'IASB se propose de définir les composantes des états financiers de la manière suivante :

Actif (paragraphes 4.5 à 4.23 et BC4.23 à BC4.44)	Un actif est une ressource économique actuelle que l'entité contrôle du fait d'événements passés. Une ressource économique est un droit qui a le potentiel de produire des avantages économiques.
Passif (paragraphes 4.24 à 4.39, BC4.4 à BC4.22 et BC4.45 à BC4.81)	Un passif est une obligation actuelle qu'a l'entité de céder une ressource économique du fait d'événements passés.
Capitaux propres (paragraphes 4.43 à 4.47 et BC4.93 à BC4.103)	Les capitaux propres sont les intérêts résiduels dans le patrimoine de l'entité (c'est-à-dire son actif, déduction faite de son passif).
Produits (paragraphes 4.48 à 4.52, BC4.2 et BC4.3, et BC4.104 et BC4.105)	Les produits sont les accroissements d'actif et les diminutions de passif qui se soldent par des augmentations de capitaux propres autres que celles se rattachant aux apports des titulaires de droits patrimoniaux.
Charges (paragraphes 4.48 à 4.52, BC4.2 et BC4.3, et BC4.104 et BC4.105)	Les charges sont les diminutions d'actif et les accroissements de passif qui se soldent par des diminutions de capitaux propres autres que celles se rattachant aux distributions aux titulaires de droits patrimoniaux.

Le présent exposé-sondage définit encore les produits et les charges comme étant des variations d'actif et de passif, mais souligne à plusieurs reprises que les décisions importantes, comme celles qui concernent la comptabilisation et l'évaluation, sont prises en fonction de la nature de l'information qui en résulte sur la performance financière et la situation financière. L'IASB en explique les raisons au paragraphe BC4.3.

Pour l'instant, l'IASB n'a pas l'intention de modifier les définitions des passifs et des capitaux propres pour régler les problèmes qui se posent concernant le classement des instruments financiers possédant les caractéristiques d'éléments de passif et de capitaux propres. Il examine toutefois ces problèmes dans le cadre de son projet de recherche sur les instruments financiers possédant les caractéristiques d'éléments de capitaux propres. Ce projet aidera l'IASB à décider, en temps et lieu, s'il convient d'ajouter à son programme de travail un projet en vue de modifier les normes, le *Cadre conceptuel* ou les deux. L'IASB ne s'attend pas à ce qu'un tel projet change quoi que ce soit par rapport aux propositions du présent exposé-sondage sur la question de savoir si l'entité comptable a une obligation actuelle de céder une ressource économique. Ces propositions ne visent pas à régler les problèmes de différenciation des éléments de passif et de capitaux propres.

Question 3 — Définitions des composantes

Êtes-vous d'accord avec les définitions proposées des composantes suivantes (sans tenir compte des questions liées à la différenciation des passifs et des capitaux propres), soit :

- (a) d'un actif (ainsi que la définition connexe d'une ressource économique) ;
- (b) d'un passif ;
- (c) des capitaux propres ;
- (d) des produits ;
- (e) des charges?

Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord avec les définitions proposées, quelles définitions suggérez-vous à leur place, et pourquoi?

Obligation actuelle

La définition d'un passif indique qu'il s'agit d'une « obligation actuelle ». Cette notion est développée aux paragraphes 4.31 à 4.39 (voir également les paragraphes BC4.48 à BC4.81). Selon le paragraphe 4.31, l'entité a une obligation actuelle de céder une ressource économique lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- (a) l'entité n'a pas la capacité pratique d'éviter la cession ;
- (b) l'obligation est issue d'événements passés ; autrement dit, l'entité a reçu les avantages économiques ou mené les activités qui déterminent l'ampleur de l'obligation.

Question 4 — Obligation actuelle

Êtes-vous d'accord avec la description proposée d'une obligation actuelle et avec les indications fournies à l'appui de cette description? Veuillez motiver votre réponse.

Autres indications concernant les composantes

L'exposé-sondage propose l'ajout d'indications concernant les définitions des composantes (voir les paragraphes 4.8 à 4.10, 4.43 à 4.52, BC4.23 à BC4.44 et BC4.93 à BC4.110), les contrats à exécuter (voir les paragraphes 4.40 à 4.42 et BC4.82 à BC4.92), la communication de la substance des droits et obligations contractuels (voir les paragraphes 4.53 à 4.56 et BC4.111) et l'unité de comptabilisation (voir les paragraphes 4.57 à 4.63 et BC4.112 à BC4.116).

Question 5 — Autres indications concernant les composantes

Avez-vous des commentaires sur les indications proposées? Croyez-vous que d'autres précisions s'imposent? Si c'est le cas, veuillez spécifier.

Chapitre 5 : Comptabilisation et décomptabilisation

Le chapitre 5 traite de la comptabilisation et de la décomptabilisation.

Critères de comptabilisation

Les paragraphes 5.9 à 5.24 et BC5.5 à BC5.48 traitent des critères de comptabilisation. Le paragraphe 5.9 suggère que l'entité comptabilise un actif ou un passif (ainsi que les produits, charges ou variations des capitaux propres connexes, le cas échéant) si cette comptabilisation fournit aux utilisateurs des états financiers :

- (a) de l'information pertinente au sujet de l'actif ou du passif ainsi que des produits, charges ou variations des capitaux propres connexes, le cas échéant ;

- (b) une image fidèle de l'actif ou du passif ainsi que des produits, charges ou variations des capitaux propres connexes, le cas échéant ;
- (c) de l'information dont les avantages sont supérieurs aux coûts.

Les explications à l'appui de ce paragraphe mentionnent des circonstances dans lesquelles il est possible que ces critères ne soient pas remplis, notamment les suivantes :

- (a) l'existence d'un actif ou d'un passif est incertaine ou encore il n'est pas certain qu'un actif soit séparable du goodwill ;
- (b) il n'y a qu'une faible probabilité d'entrée ou de sortie d'avantages économiques ;
- (c) on dispose d'une évaluation d'un actif ou d'un passif (ou on peut l'obtenir), mais le degré d'incertitude qu'elle comporte est si élevé que l'information qu'elle fournit n'est guère pertinente, et on ne dispose d'aucune autre évaluation pertinente (ou on ne peut en obtenir une autre).

Question 6 – Critères de comptabilisation

Êtes-vous d'accord avec l'approche proposée concernant la comptabilisation? Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord, veuillez indiquer, avec motifs à l'appui, les modifications que vous souhaiteriez voir apporter.

Décomptabilisation

Les paragraphes 5.25 à 5.36 et BC5.49 à BC5.59 traitent de la décomptabilisation. Ils indiquent que les dispositions comptables concernant la décomptabilisation visent à ce qu'une image fidèle soit donnée :

- (a) des actifs et des passifs, le cas échéant, conservés après la transaction (ou autre événement) ayant mené à la décomptabilisation ;
- (b) de la variation des actifs et des passifs de l'entité par suite de la transaction (ou autre événement).

La plupart des décisions concernant la décomptabilisation ne posent aucune difficulté. Les paragraphes sur ce sujet traitent essentiellement de situations dans lesquelles les deux buts ci-dessus sont en conflit. L'exposé-sondage décrit les solutions possibles et les facteurs que l'IASB devrait prendre en compte dans l'élaboration ou la révision de normes particulières.

Question 7 – Décomptabilisation

Êtes-vous d'accord avec les paragraphes proposés concernant la décomptabilisation? Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord, veuillez indiquer, avec motifs à l'appui, les modifications que vous souhaiteriez voir apporter.

Chapitre 6 : Évaluation

Le chapitre 6 traite :

- (a) des différentes bases d'évaluation, des informations qu'elles fournissent et de leurs avantages et inconvénients ;
- (b) des facteurs à prendre en considération pour faire le choix d'une base d'évaluation.

Bases d'évaluation

Les paragraphes 6.4 à 6.47 et BC6.15 à BC6.37 traitent des bases d'évaluation et les classent selon les deux catégories suivantes :

- (a) coût historique ;
- (b) valeur actuelle :
 - (i) juste valeur,
 - (ii) valeur d'utilité pour les actifs et valeur de remboursement pour les passifs.

L'annexe A fournit des indications sur les méthodes d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie. Ces méthodes servent parfois à estimer les résultats de l'application d'une base d'évaluation donnée.

Question 8 — Bases d'évaluation

L'IASB a-t-il :

- (a) bien désigné les bases d'évaluation qui devraient être décrites dans le *Cadre conceptuel*? Dans le cas contraire, lesquelles devraient l'être et pourquoi?
- (b) bien décrit les informations que fournissent les différentes bases d'évaluation, ainsi que leurs avantages et leurs inconvénients? Dans le cas contraire, comment décririez-vous ces informations ainsi que leurs avantages et leurs inconvénients?

Facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation

Les paragraphes 6.48 à 6.73 et BC6.41 à BC6.67 traitent des facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation. Ils expliquent en quoi la prise en considération des caractéristiques qualitatives de l'information financière utile influence ce choix. De plus, le paragraphe 6.50 précise que, comme sur tout autre aspect de l'information financière, la contrainte du coût pèse sur le choix d'une base d'évaluation.

Question 9 — Facteurs à prendre en considération pour faire le choix d'une base d'évaluation

L'IASB a-t-il bien désigné les facteurs à prendre en considération pour faire le choix d'une base d'évaluation? Dans le cas contraire, quels facteurs prendriez-vous en considération, et pourquoi?

Plus d'une base d'évaluation pertinente

Les paragraphes 6.74 à 6.77 et BC6.68 traitent de situations dans lesquelles il faut parfois utiliser plus d'une base d'évaluation pour fournir de l'information pertinente sur un actif, un passif, un produit ou une charge. Selon ces paragraphes :

- (a) Dans la plupart des cas, la manière la plus compréhensible de fournir cette information consiste à utiliser une seule base d'évaluation dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière, et à n'utiliser l'autre base d'évaluation que pour présenter des informations par voie de notes.
- (b) Dans certains cas, la pertinence de l'information fournie se trouve accrue si on utilise une base d'évaluation à la valeur actuelle dans l'état de la situation financière et une base d'évaluation différente pour la détermination des produits ou des charges connexes dans l'état du résultat net.

Question 10 — Plus d'une base d'évaluation pertinente

Êtes-vous d'accord avec l'approche décrite aux paragraphes 6.74 à 6.77 et BC6.68? Veuillez motiver votre réponse.

Chapitre 7 : Présentation et informations à fournir

Le chapitre 7 traite :

- (a) de l'objectif et de la portée des états financiers ;
- (b) de la présentation et des informations à fournir en tant qu'outils de communication ;
- (c) de l'information sur la performance financière.

Le présent exposé-sondage renferme les grands concepts qui sous-tendent le choix des informations à inclure dans les états financiers et la manière dont ces informations devraient être présentées et communiquées. L'IASB mène parallèlement une initiative concernant les informations à fournir, qui prévoit un certain nombre de projets de mise en œuvre et de recherche visant à améliorer les informations fournies dans les états financiers en IFRS. Dans le cadre de cette initiative, l'IASB cherchera à développer les notions proposées dans le présent exposé-sondage, afin de donner

des indications supplémentaires sur les informations à fournir et leur présentation. De plus, l'IASB entreprend un projet de recherche pour examiner s'il devrait ajouter à son programme de travail un projet concernant l'information sur la performance.

Objectif et portée des états financiers

Les paragraphes 7.2 à 7.7 et BC7.4 à BC7.16 traitent de l'objectif et de la portée des états financiers. Les états financiers fournissent, au sujet des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges de l'entité, de l'information utile à l'appréciation des perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de l'entité et de la gestion des ressources confiées à sa direction. Cette information est notamment fournie dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière par la comptabilisation d'éléments répondant à la définition d'une composante des états financiers. Les états financiers fournissent aussi des informations supplémentaires sur les éléments comptabilisés et sur les éléments qui répondent à la définition d'une composante, mais qui ne sont pas comptabilisés.

Les états financiers ne contiennent des informations prospectives au sujet de transactions ou d'événements futurs, probables ou possibles, que si ces informations renseignent avec pertinence sur les actifs, les passifs et les capitaux propres de l'entité qui existaient à la date de clôture ou ont existé au cours de la période (même s'ils n'étaient pas comptabilisés), ou sur les produits et les charges de l'entité pour la période.

Présentation et informations à fournir en tant qu'outils de communication

Les paragraphes 7.8 à 7.18 et BC7.17 à BC7.23 traitent de la présentation et des informations en tant qu'outils de communication.

Selon l'exposé-sondage, une communication efficiente et efficace de l'information présentée ou communiquée dans les états financiers en améliore la pertinence et concourt à une représentation fidèle des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges. Une communication efficiente et efficace consiste notamment :

- (a) à adopter un classement structuré pour les informations, de manière à présenter ensemble les éléments semblables et séparément les éléments dissemblables ;
- (b) à regrouper les informations pour qu'elles ne soient pas obscurcies par un niveau de détail inutile ;
- (c) à utiliser des objectifs et des principes en matière de présentation et d'informations à fournir plutôt que des règles pouvant inciter à une conformité purement machinale.

Question 11 – Objectif et portée des états financiers et de la communication

Avez-vous des commentaires au sujet des paragraphes sur l'objectif et la portée des états financiers, et sur le recours à la présentation et aux informations en tant qu'outils de communication?

Information sur la performance financière

Les paragraphes 7.19 à 7.27 et BC7.24 à BC7.57 traitent de la communication de l'information sur la performance financière.

Le présent exposé-sondage ne précise pas si l'état ou les états de la performance financière constituent un seul état ou deux. Sans fournir de définition du résultat net, il décrit l'état ou la section portant sur le résultat net, plus précisément les produits et les charges qui y figurent, comme étant la principale source d'information sur la performance financière de l'entité pour la période, et exige la présentation du total ou du sous-total correspondant au résultat net³.

Question 12 – Description de l'état du résultat net

Êtes-vous d'accord avec la description proposée de l'état du résultat net? Veuillez motiver votre réponse.

Si vous êtes d'avis que le *Cadre conceptuel* devrait fournir une définition du résultat net, veuillez préciser pourquoi et formuler vos suggestions concernant une telle définition.

³ Le résultat net est présenté comme un sous-total dans une section distincte d'un état unique ou comme un total dans un état du résultat net séparé. Par souci de concision, le présent exposé-sondage utilise le terme « état du résultat net » pour traiter de ces deux possibilités.

Comme l'IASB estime que les produits et les charges contenus dans l'état du résultat net constituent la principale source d'information sur la performance financière de l'entité pour la période, il existe une présomption réfutable selon laquelle tous les produits et toutes les charges y seront inclus. Pour les raisons énoncées aux paragraphes BC7.42 à BC7.48, il est proposé au paragraphe 7.24 de présenter les produits et les charges en dehors de l'état du résultat net, dans les autres éléments du résultat global, seulement si :

- (a) les produits ou charges sont liés à des actifs ou à des passifs évalués à des valeurs actuelles ;
- (b) leur exclusion de l'état du résultat net rehausserait la pertinence des informations contenues dans cet état pour la période.

Question 13 — Présentation de produits ou de charges dans les autres éléments du résultat global

Êtes-vous d'accord avec les propositions concernant l'utilisation des autres éléments du résultat global? Croyez-vous qu'elles constituent des indications utiles pour guider les décisions futures de l'IASB sur l'utilisation des autres éléments du résultat global? Veuillez motiver votre réponse.

Si vous n'êtes pas d'accord, que suggérez-vous en remplacement, et pourquoi?

Les paragraphes 7.26 et BC7.51 à BC7.57 proposent une présomption selon laquelle les produits ou les charges inclus dans les autres éléments du résultat global dans une période donnée seront reclassés dans l'état du résultat net au cours d'une période future (recyclés), si ce reclassement rehausse la pertinence de l'information contenue dans l'état du résultat net de la période future. Cette présomption peut être réfutée si, par exemple, on ne sait pas sur quelle base se fonder pour déterminer la période où le reclassement rehausserait la pertinence de l'information contenue dans l'état du résultat net. L'absence d'une telle base peut indiquer que les produits ou les charges en question ne devraient pas être inclus dans les autres éléments du résultat global.

Question 14 — Recyclage

Êtes-vous d'accord avec le fait d'inclure dans le *Cadre conceptuel* la présomption réfutable énoncée ci-dessus? Veuillez motiver votre réponse.

Si vous n'êtes pas d'accord, que suggérez-vous en remplacement, et pourquoi?

Chapitre 8 : Concepts de capital et de maintien du capital

En substance, les paragraphes sur le maintien du capital, dans le présent exposé-sondage, ont été repris tels quels du *Cadre conceptuel* existant. L'IASB envisagerait de réviser ces paragraphes s'il décidait d'entreprendre dans un quelconque avenir des travaux sur la comptabilité en situation de forte inflation, ce qui n'est pas prévu actuellement (voir les paragraphes BCIN.24 et BC8.1).

Autres questions à l'intention des répondants

Effets des modifications qu'il est proposé d'apporter au *Cadre conceptuel*

La section « Résumé et appel à commentaires » et les paragraphes BCE.1 à BCE.31 traitent des effets des modifications qu'il est proposé d'apporter au *Cadre conceptuel*.

Question 15 — Effets des modifications qu'il est proposé d'apporter au *Cadre conceptuel*

Êtes-vous d'accord avec les propositions des paragraphes BCE.1 à BCE.31? Y a-t-il d'autres effets des modifications proposées dans l'exposé-sondage que l'IASB devrait examiner?

Activités d'entreprise

Comme il est indiqué aux paragraphes BCIN.28 à BCIN.34, le présent exposé-sondage ne traite pas de manière générale du rôle du modèle d'entreprise dans l'information financière, mais il traite de l'influence que la manière dont l'entité mène ses activités peut avoir sur :

- (a) l'unité de comptabilisation ;
- (b) l'évaluation ;
- (c) la présentation et les informations à fournir, notamment la façon de classer les actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges. En ce qui concerne les éléments de produits et de charges, la question du classement inclut celle de déterminer s'il convient d'inclure ces éléments dans les autres éléments du résultat global plutôt que dans l'état du résultat net.

Question 16 — Activités d'entreprise

Êtes-vous d'accord avec l'approche proposée concernant les activités d'entreprise? Veuillez motiver votre réponse.
--

Investissement à long terme

Les paragraphes BCIN.35 à BCIN.44 traitent des implications de l'investissement à long terme et du financement à long terme pour le *Cadre conceptuel*. À cet égard, l'IASB a conclu :

- (a) que les propositions contenues dans le présent exposé-sondage lui donneraient des outils appropriés pour prendre de bonnes décisions en matière de normalisation lorsque des projets examineraient :
 - (i) comment évaluer les investissements (ou les passifs) à long terme des entités dont les activités comprennent de tels investissements (ou passifs),
 - (ii) si ces entités devraient communiquer les variations de la valeur comptable de ces investissements (ou passifs) dans l'état du résultat net ou des autres éléments du résultat global⁴ ;
- (b) que le *Cadre conceptuel* traiterait de manière appropriée et suffisamment détaillée des principaux utilisateurs et de leurs besoins d'information, ainsi que de l'objectif de l'information financière à usage général, pour répondre adéquatement aux besoins des investisseurs à long terme.

Question 17 — Investissement à long terme
--

Êtes-vous d'accord avec les conclusions de l'IASB sur l'investissement à long terme? Veuillez motiver votre réponse.
--

Autres commentaires

Question 18 — Autres commentaires
--

Avez-vous des commentaires sur d'autres aspects de l'exposé-sondage? Si c'est le cas, veuillez indiquer les paragraphes qu'ils visent.
--

Comme il a été indiqué précédemment, l'IASB ne demande pas de commentaires sur les chapitres 1 et 2 dans leur ensemble, sur la façon de faire la distinction entre les passifs et les droits patrimoniaux (voir le chapitre 4) ni sur le chapitre 8.
--

⁴ Aucun projet actuel ou prévu de l'IASB ne porte sur ces questions.

Pour faire parvenir des commentaires

Les commentaires doivent être transmis à l'IFRS Foundation par l'un des moyens suivants.

Au moyen du formulaire électronique
(méthode privilégiée)

À partir de la page « Comment on a proposal », qui se trouve à l'adresse go.ifrs.org/comment

Par courriel

À l'adresse suivante : commentletters@ifrs.org

Par la poste

IFRS Foundation
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
Royaume-Uni

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Chapitre 1 : Objectif de l'information financière à usage général

Ce chapitre reprend le texte, initialement publié par l'IASB en 2010, du chapitre 1 du *Cadre conceptuel* actuel. L'IASB propose de n'y apporter que des modifications limitées. Afin de les mettre en évidence, le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné. De plus, la numérotation a changé (par exemple, « OB1 » est devenu « 1.1 »), mais ce changement n'est pas indiqué par des marques de révision.

Introduction

- 1.1 L'objectif de l'information financière à usage général est la pierre d'assise du *Cadre conceptuel*. De cet objectif découlent logiquement ~~Les autres aspects du *Cadre conceptuel*, soit : de ce dernier — le concept d'entité comptable,~~
- (a) les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile et ~~les~~ la ~~contraintes~~ du coût pesant sur cette information ~~y afférentes~~ (chapitre 2) ;
 - (b) les états financiers et l'entité comptable (chapitre 3) ;
 - (c) les éléments composantes des états financiers (chapitre 4) ;
 - (d) la comptabilisation et la décomptabilisation (chapitre 5) ;
 - (e) l'évaluation (chapitre 6) ;
 - (f) la présentation de l'information et les informations à fournir (chapitre 7) ;
 - (g) le maintien du capital (chapitre 8).
- ~~— découlent logiquement de l'objectif.~~

Objectif, utilité et limites de l'information financière à usage général

- 1.2 L'objectif de l'information financière à usage général⁵ est de fournir, au sujet de l'entité qui la présente (l'entité comptable), des informations utiles aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions sur ~~la fourniture~~ l'apport de ressources à l'entité⁶. Ces décisions ont trait à l'achat, à la vente ou à la conservation de titres de capitaux propres ou de créance, et à la fourniture ou au règlement de prêts et d'autres formes de crédit.
- 1.3 Les décisions que prennent les investisseurs actuels et potentiels au sujet de l'achat, de la vente ou de la conservation de titres de capitaux propres et de créance dépendent des rendements qu'ils attendent d'un placement dans ces titres, sous forme, notamment, de dividendes, de remboursements avec intérêts ou d'augmentation du prix de marché. De même, les décisions que prennent les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels au sujet de la fourniture ou du règlement de prêts et d'autres formes de crédit dépendent des remboursements du capital et des versements d'intérêts ou d'autres formes de rendements auxquels ils s'attendent. Les attentes des investisseurs, des prêteurs et des autres créanciers au sujet des rendements dépendent de leur ~~évaluation~~ appréciation des montants, du calendrier, et de l'incertitude liés aux (perspectives d') entrées nettes futures de trésorerie de l'entité et de leur appréciation de la gestion des ressources confiées à sa direction. Les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels ont donc besoin d'informations qui les aident à ~~évaluer les perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de l'entité~~ porter ces appréciations.
- 1.4 ~~Pour évaluer les perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie d'une entité,~~ aider les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels à porter ces appréciations, ils ont besoin d'informations sur :
- (a) les ressources de l'entité, les droits d'autrui sur ces ressources et les variations de ces ressources et de ces droits (voir les paragraphes 1.12 à 1.21) ;

⁵ Dans l'ensemble du présent *Cadre conceptuel*, les termes *rapports financiers* et *information financière* renvoient, sauf indication contraire, aux *rapports financiers* et à l'*information financière à usage général*.

⁶ Dans l'ensemble du présent *Cadre conceptuel*, le terme *entité* renvoie, sauf indication contraire, à l'*entité comptable*.

- (b) la mesure dans laquelle la direction et le conseil d'administration⁷ de l'entité se sont acquittés avec efficacité et efficacité de leurs responsabilités relatives à l'utilisation des ressources de celle-ci (voir les paragraphes 1.22 et 1.23)⁸. ~~Ces responsabilités comprennent, par exemple, celle de protéger les ressources de l'entité des effets défavorables de facteurs économiques comme l'évolution des prix et les changements technologiques et de s'assurer que l'entité respecte les lois et règlements et ses obligations contractuelles. Les informations sur la manière dont la direction s'acquitte de ses responsabilités sont aussi utiles pour les décisions prises par les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels qui ont le droit de voter sur les actions de la direction ou d'influencer ces actions de quelque autre façon.~~
- 1.5 De nombreux investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels ne peuvent exiger des entités comptables qu'elles leur présentent directement des informations, ce qui les oblige à se fier aux rapports financiers à usage général pour une bonne partie de l'information financière dont ils ont besoin. Ils constituent par conséquent les principaux utilisateurs de ces rapports financiers⁹.
- 1.6 Toutefois, les rapports financiers à usage général ne contiennent pas ni ne peuvent contenir toute l'information dont les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels ont besoin. Il faut donc que ces utilisateurs tiennent compte d'informations pertinentes provenant d'autres sources, par exemple des informations sur l'état général actuel et prévisible de l'économie, sur les événements et le climat politiques, ou sur les perspectives d'avenir du secteur d'activité et de l'entreprise.
- 1.7 Les rapports financiers à usage général ne sont pas conçus pour montrer la valeur de l'entité comptable; ils comportent toutefois des informations qui aident les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels à estimer la valeur de cette entité.
- 1.8 Les principaux utilisateurs ont des besoins et des désirs différents, et potentiellement contradictoires en matière d'information. Lors de l'élaboration des normes d'information financière, ~~le Conseil~~ l'IASB cherche à définir l'ensemble d'informations qui répond aux besoins du plus grand nombre d'utilisateurs principaux. Toutefois, l'accent mis sur les besoins d'information communs n'empêche pas l'entité comptable d'inclure des informations supplémentaires revêtant une utilité particulière pour un sous-groupe d'utilisateurs principaux.
- 1.9 La direction de l'entité comptable s'intéresse également aux informations financières au sujet de l'entité. Toutefois, elle n'est pas obligée de s'appuyer sur les rapports financiers à usage général parce qu'elle est en mesure d'obtenir à l'interne les informations financières dont elle a besoin.
- 1.10 D'autres utilisateurs, par exemple les autorités de réglementation et les membres du public autres que les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers peuvent également trouver utiles les rapports financiers à usage général. Cependant, ces rapports ne visent pas prioritairement ces autres groupes.
- 1.11 Pour une bonne part, les rapports financiers sont fondés sur des estimations, des jugements et des modèles plutôt que sur des ~~descriptions-représentations~~ exactes. Le *Cadre conceptuel* établit les concepts qui sous-tendent ces estimations, jugements et modèles. Ces concepts constituent le but que ~~le Conseil~~ l'IASB et les préparateurs de rapports financiers devraient s'efforcer d'atteindre. Comme dans le cas de la plupart des buts de ce genre, il est peu probable que la vision de l'information financière idéale présentée dans le *Cadre conceptuel* soit pleinement réalisée, du moins à court terme, parce qu'il faut du temps pour comprendre, accepter et mettre en oeuvre de nouvelles façons d'analyser des transactions et d'autres événements. Néanmoins, il est essentiel d'établir un but vers lequel tendre pour que les rapports financiers évoluent vers une utilité croissante.

Information au sujet des ressources économiques de l'entité comptable, des droits sur ces ressources, et des variations de ces ressources et de ces droits

- 1.12 Les rapports financiers à usage général fournissent des informations sur la situation financière de l'entité comptable, c'est-à-dire des informations sur les ressources économiques de l'entité et sur les droits d'autrui sur ces ressources. Les rapports financiers fournissent aussi des informations sur les effets des transactions et autres événements qui modifient ces ressources et ces droits. Ces deux types d'informations sont utiles pour la prise de décisions sur la fourniture de ressources à l'entité.

⁷ Dans l'ensemble du présent *Cadre conceptuel*, le terme *la direction* renvoie, sauf indication contraire, à *la direction et au conseil d'administration d'une entité*.

⁸ Note à l'intention des lecteurs du présent exposé-sondage : les paragraphes 1.22 et 1.23 se fondent sur le texte supprimé.

⁹ Dans l'ensemble du présent *Cadre conceptuel*, les termes *principaux utilisateurs* et *utilisateurs* renvoient aux investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels qui doivent se fier aux rapports financiers à usage général pour une bonne partie de l'information financière dont ils ont besoin.

Ressources économiques et droits sur ces ressources

- 1.13 Les informations sur la nature et les montants des ressources économiques de l'entité comptable et des droits d'autrui sur ces ressources peuvent aider les utilisateurs à identifier les forces et les faiblesses financières de l'entité. Ces informations peuvent aussi aider les utilisateurs à évaluer ~~apprécier~~ la liquidité et la solvabilité de l'entité comptable, ses besoins de financement, ~~et~~ ses chances d'obtenir le financement requis ainsi que la gestion des ressources économiques confiées à sa direction. Les informations sur l'ordre de priorité et les exigences de paiement des détenteurs de droits aident les utilisateurs à prédire de quelle façon les flux de trésorerie futurs seront distribués entre ces détenteurs.
- 1.14 Différents types de ressources économiques ont une incidence différente sur l'évaluation qu'un utilisateur peut faire des perspectives de flux de trésorerie futurs de l'entité comptable. Certains flux de trésorerie futurs découlent directement de ressources économiques existantes, par exemple les créances-clients. D'autres découlent de l'utilisation combinée de plusieurs ressources en vue de la production ou de la fourniture et de la mise en marché de biens ou de services. Même si ces flux de trésorerie ne peuvent être rattachés à des ressources économiques (ou à des droits) spécifiques, les utilisateurs des rapports financiers ont besoin de connaître la nature et les montants des ressources disponibles pour mener les activités de l'entité.

Variations des ressources économiques et des droits

- 1.15 ~~Certaines~~ Les variations des ressources économiques de l'entité comptable et des droits sur ces ressources résultent de sa performance financière (voir les paragraphes ~~OB17 à OB20~~ 1.17 à 1.20) et d'autres ~~résultent~~ d'autres événements ou de transactions tels que l'émission de titres de créance ou de capitaux propres (voir le paragraphe OB21.1.21). Pour évaluer adéquatement tant les perspectives de flux de trésorerie futurs de l'entité que la gestion des ressources confiées à sa direction, les utilisateurs ont besoin de pouvoir ~~distinguer~~ reconnaître ces deux types de variations.
- 1.16 Les informations sur la performance financière de l'entité comptable aident les utilisateurs à comprendre le rendement que l'entité a tiré de ses ressources économiques. Les informations sur le rendement tiré des ressources ~~fournissent une indication de la mesure dans laquelle la direction s'est acquittée de ses responsabilités en matière d'utilisation efficiente et efficace des ressources de l'entité~~ peuvent aider les utilisateurs à porter une appréciation sur la gestion des ressources économiques confiées à la direction de l'entité comptable. Les informations sur la variabilité et les composantes de ce rendement sont également importantes, en particulier pour apprécier l'incertitude liée aux flux de trésorerie futurs. Les informations sur la performance financière passée de l'entité comptable et sur la façon dont la direction s'est acquittée de ses responsabilités de gestion sont habituellement utiles pour prédire les rendements que l'entité tirera de ses ressources économiques à l'avenir.

Performance financière reflétée par la comptabilité d'engagement

- 1.17 La comptabilité d'engagement décrit les effets, sur les ressources économiques de l'entité comptable et les droits d'autrui sur celles-ci, des transactions et autres événements et circonstances dans les périodes au cours desquelles ces effets se produisent, même si les entrées et les sorties de trésorerie correspondantes ont lieu dans une période différente. La description de ces effets est importante parce que les informations fournies sur les ressources économiques et les droits, ainsi que sur les variations intervenues dans ces ressources et ces droits au cours d'une période, donnent généralement une meilleure base d'évaluation de la performance passée de l'entité et de sa performance future que des informations limitées aux entrées et aux sorties de trésorerie de la période.
- 1.18 Les informations sur la performance financière de l'entité comptable au cours d'une période, telle qu'elle ressort des variations des ressources économiques de l'entité et des droits autres que les variations découlant de l'obtention de ressources supplémentaires directement auprès d'investisseurs et de créanciers (voir le paragraphe ~~OB21.1.21~~), sont également utiles pour apprécier la capacité passée et future de l'entité de générer des entrées nettes de trésorerie. Ces informations indiquent la mesure dans laquelle l'entité a accru ses ressources économiques disponibles et, donc, sa capacité de générer des entrées nettes de trésorerie au moyen de ses activités plutôt qu'en obtenant des ressources supplémentaires directement auprès d'investisseurs et de créanciers. Les informations sur la performance financière de l'entité comptable au cours d'une période peuvent aussi aider les utilisateurs à porter une appréciation sur la gestion des ressources économiques confiées à la direction de cette entité.
- 1.19 Les informations sur la performance financière de l'entité comptable au cours d'une période peuvent également indiquer dans quelle mesure des événements comme l'évolution des prix ou des taux d'intérêt ont accru ou réduit les ressources économiques et les droits, influant ainsi sur la capacité de l'entité de générer des entrées nettes de trésorerie.

Performance financière reflétée par les flux de trésorerie passés

- 1.20 Les informations sur les flux de trésorerie de l'entité comptable au cours d'une période aident les utilisateurs à évaluer la capacité de l'entité de générer des entrées nettes futures et la gestion des ressources économiques confiées à sa direction. Ces informations montrent comment l'entité obtient et dépense la trésorerie et renseignent sur ses emprunts et le remboursement de ses dettes, sur les dividendes en numéraire et les autres distributions en numéraire aux investisseurs, ainsi que sur d'autres facteurs pouvant avoir une incidence sur la liquidité ou la solvabilité de l'entité. Les informations sur les flux de trésorerie aident les utilisateurs à mieux comprendre les activités d'exploitation de l'entité, à apprécier ses activités de financement et d'investissement, à évaluer sa liquidité ou sa solvabilité, et à interpréter les autres informations fournies au sujet de sa performance financière.

Variations des ressources économiques et des droits ne résultant pas de la performance financière

- 1.21 Il se peut que les ressources économiques de l'entité comptable et les droits d'autrui sur celles-ci varient pour des raisons autres que la performance financière, par exemple l'émission d'actions supplémentaires. Les informations sur ce type de variation sont nécessaires pour permettre aux utilisateurs de bien comprendre les raisons des variations des ressources économiques et des droits et les conséquences de ces variations pour la performance financière future.

Informations sur l'efficience et l'efficacité de l'utilisation des ressources de l'entité

- 1.22 Les informations sur la mesure dans laquelle la direction de l'entité s'est acquittée avec efficience et efficacité de ses responsabilités relatives à l'utilisation des ressources de l'entité aident les utilisateurs à porter une appréciation sur la gestion de ces ressources par la direction. Ces informations sont aussi utiles pour prédire la mesure dans laquelle la direction utilisera les ressources de l'entité de façon efficiente et efficace au cours des périodes ultérieures et, par conséquent, pour évaluer les perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de l'entité. Les informations sur la manière dont la direction s'est acquittée de ses responsabilités sont aussi utiles à la prise de décisions par les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels, qui peuvent ratifier par un vote les actes de la direction ou sont en droit d'influencer ces actes de quelque autre façon.
- 1.23 Les responsabilités de la direction concernant l'utilisation des ressources de l'entité comprennent, par exemple, la responsabilité de protéger ces ressources des effets défavorables de facteurs économiques comme l'évolution des prix et les changements technologiques, et celle de s'assurer que l'entité respecte la législation applicable ainsi que ses obligations contractuelles.

Chapitre 2 : Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile

Ce chapitre reprend le texte, initialement publié par l'IASB en 2010, du chapitre 3 du *Cadre conceptuel* actuel. L'IASB propose de n'y apporter que des modifications limitées. Afin de les mettre en évidence, le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné. De plus, la numérotation a changé (par exemple, « QC1 » est devenu « 2.1 »), mais ce changement n'est pas indiqué par des marques de révision.

Introduction

- 2.1 Les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile dont il est question dans le présent chapitre permettent de déterminer les types d'informations qui sont les plus susceptibles d'être utiles aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions concernant l'entité comptable sur la base de l'information présentée dans son rapport financier (l'information financière).
- 2.2 Les rapports financiers fournissent des informations sur les ressources économiques de l'entité comptable, les droits d'autrui sur ces ressources et les effets des transactions et autres événements et circonstances qui modifient ces ressources et ces droits. (Ces informations sont appelées informations sur les phénomènes économiques dans le *Cadre conceptuel*.) Certains rapports financiers contiennent aussi des explications sur les attentes et les stratégies de la direction à l'égard de l'entité comptable, et d'autres types d'informations prospectives.
- 2.3 Les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile¹⁰ s'appliquent à l'information financière fournie dans les états financiers, ainsi qu'à l'information financière fournie par d'autres moyens. Il en va de même du coût, qui est une contrainte pesant de façon généralisée sur la capacité de l'entité comptable de fournir une information financière utile. Les éléments à prendre en compte aux fins de l'application des caractéristiques qualitatives et de la contrainte du coût peuvent cependant varier selon les types d'informations. Par exemple, leur application à des informations prospectives peut être différente de leur application à des informations sur les ressources économiques et les droits actuels, ainsi qu'aux variations de ces ressources et de ces droits.

Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile

- 2.4 Pour être utile, l'information financière doit être pertinente et donner une image fidèle de ce qu'elle prétend représenter. L'utilité de l'information financière est accrue lorsque celle-ci est comparable, vérifiable, diffusée rapidement et compréhensible.

Caractéristiques qualitatives essentielles

- 2.5 Les caractéristiques qualitatives essentielles sont la *pertinence* et la *fidélité*.

Pertinence

- 2.6 L'information est pertinente si elle a la capacité d'influencer les décisions prises par les utilisateurs. L'information a la capacité d'influencer les décisions même si certains utilisateurs choisissent de ne pas s'en servir ou la connaissent déjà après consultation d'autres sources.
- 2.7 L'information financière a la capacité d'influencer les décisions si elle a une valeur prédictive, une valeur de confirmation ou les deux.
- 2.8 L'information financière a une valeur prédictive si elle peut servir d'intrant dans des processus suivis par les utilisateurs pour prédire des résultats futurs. Il n'est pas nécessaire que l'information financière revête la forme d'une prédiction ou d'une prévision pour avoir une valeur prédictive. Les utilisateurs se servent de l'information financière qui a une valeur prédictive pour établir leurs propres prédictions.

¹⁰ Dans l'ensemble du présent *Cadre conceptuel*, les termes *caractéristiques qualitatives* et *contrainte du coût* renvoient aux caractéristiques qualitatives de l'information financière utile et à la contrainte du coût pesant sur celle-ci.

- 2.9 L'information financière a une valeur de confirmation si elle renseigne sur des évaluations antérieures (les confirme ou les modifie).
- 2.10 La valeur prédictive et la valeur de confirmation de l'information financière sont interreliées. L'information à valeur prédictive a aussi souvent une valeur de confirmation. Par exemple, l'information sur les produits des activités ordinaires de l'exercice considéré, sur laquelle on peut s'appuyer pour prédire les produits des activités ordinaires d'exercices futurs, peut aussi être comparée avec les prédictions faites antérieurement pour l'exercice considéré. Les résultats de ces comparaisons peuvent aider les utilisateurs à corriger et à améliorer les processus suivis pour établir ces prédictions antérieures.

Importance relative

- 2.11 Une information présente un caractère significatif (c'est-à-dire qu'elle revêt relativement de l'importance) si son omission ou son inexactitude pourrait influencer les décisions que les principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général (voir le paragraphe 1.5) prennent sur la base de l'information financière concernant une entité comptable donnée. En d'autres termes, l'importance relative constitue un aspect de la pertinence propre à une entité qui dépend de la nature ou de l'ampleur des éléments auxquels l'information se rapporte, ou des deux, dans le contexte du rapport financier de l'entité. Par conséquent, ~~le Conseil~~ l'IASB ne peut préciser un seuil quantitatif uniforme pour l'importance relative ou déterminer à l'avance ce qui pourrait s'avérer significatif dans une situation particulière.

Incertitude relative aux estimations

- 2.12 L'un des facteurs ayant une incidence sur la pertinence de l'information financière est le degré d'incertitude relative aux estimations. Cette incertitude se manifeste lorsque la valeur d'un actif ou d'un passif n'est pas directement observable, de sorte qu'elle doit faire l'objet d'une estimation. Le recours aux estimations est essentiel à la préparation de l'information financière et ne nuit pas nécessairement à sa pertinence, mais les estimations doivent être adéquatement décrites et communiquées (voir le paragraphe 2.20).
- 2.13 Une estimation qui comporte un degré élevé d'incertitude peut tout de même fournir de l'information pertinente. Toutefois, si le degré d'incertitude est élevé, l'estimation est moins pertinente qu'elle ne le serait si le degré d'incertitude était faible. Il s'agit d'une question de dosage entre le degré d'incertitude relative aux estimations et les autres facteurs qui déterminent la pertinence de l'information. Par exemple, le degré d'incertitude d'une estimation peut être tel que, malgré les autres facteurs, l'information qu'elle fournit est peu pertinente. À l'inverse, un degré d'incertitude élevé n'interdit pas l'utilisation d'une estimation si l'information que fournit cette estimation est la plus pertinente.

Fidélité

- 2.14 Les rapports financiers représentent des phénomènes économiques au moyen de mots et de chiffres. Pour être utile, l'information financière doit non seulement représenter des phénomènes pertinents, mais aussi donner une image fidèle ~~des phénomènes eux~~ qu'elle est censée ~~représenter~~. Une image fidèle communique la substance d'un phénomène économique plutôt que de s'en tenir à la forme juridique. Fournir de l'information uniquement sur la forme juridique lorsqu'elle diffère de la substance économique du phénomène économique sous-jacent ne peut aboutir à une image fidèle.
- 2.15 Pour donner une image parfaitement fidèle, une ~~description-représentation~~ doit posséder trois caractéristiques. Elle doit être ~~complète~~ exhaustive, neutre et exempte d'erreurs. La perfection n'est bien sûr que rarement, voire jamais, atteignable. L'objectif ~~du Conseil de l'IASB~~ est de faire en sorte que ces qualités soient recherchées le plus possible.
- 2.16 ~~Une description complète représentation exhaustive~~ contient toutes les informations nécessaires pour permettre à un utilisateur de comprendre le phénomène dépeint, y compris toutes les descriptions et explications nécessaires. Par exemple, la ~~description-représentation~~ d'un groupe d'actifs est ~~complète~~ exhaustive lorsqu'elle contient, au minimum, une description de la nature des actifs du groupe, une ~~description-représentation~~ numérique de tous les actifs du groupe, et une indication de ce que représente la ~~description-représentation~~ numérique (par exemple coût d'origine, ~~coût ajusté~~ historique ou juste valeur). Dans le cas de certains éléments, une ~~description complète représentation exhaustive~~ peut aussi comprendre l'explication de faits importants concernant la qualité et la nature de ces éléments, les facteurs et circonstances susceptibles d'influer sur leur qualité et leur nature, ainsi que le processus suivi pour établir la ~~description-représentation~~ numérique.
- 2.17 Une ~~description-représentation~~ neutre implique une absence de parti pris dans le choix ou la présentation de l'information financière. Elle ne comporte pas de biais, de pondération, de mise en évidence, de minimisation ou d'autre manipulation visant à accroître la probabilité que l'information financière sera

perçue favorablement ou défavorablement par les utilisateurs. Une information neutre ne signifie pas pour autant une information qui n'a pas de but ou qui n'influence pas le comportement. Au contraire, l'information financière pertinente est, par définition, celle qui a la capacité d'influencer les décisions des utilisateurs.

2.18 La neutralité s'appuie sur la prudence, qui consiste à faire usage de circonspection dans l'exercice du jugement en situation d'incertitude. La prudence suppose de ne pas surestimer les actifs et les produits ni sous-estimer les passifs et les charges. De même, la prudence ne permet pas que l'on sous-évalue les actifs et les produits, ni que l'on surévalue les passifs et les charges, car les inexactitudes qui en résulteraient pourraient entraîner la surévaluation des produits ou la sous-évaluation des charges de périodes ultérieures.

2.19 La fidélité ne signifie pas l'exactitude à tous les égards. L'expression «exempte d'erreurs» signifie qu'il n'y a pas d'erreurs ou d'omissions dans la description du phénomène, et que le processus suivi pour produire l'information présentée a été choisi et appliqué sans erreurs. Dans ce contexte, l'absence d'erreurs ne signifie pas l'exactitude parfaite à tous les égards. Ainsi, on ne peut déterminer si l'estimation d'un prix ou d'une valeur non observable est exacte ou inexacte. L'image que l'on donne de cette estimation peut toutefois être fidèle si le montant est décrit clairement et exactement comme étant une estimation, si la nature et les limites du processus d'estimation suivi sont expliquées, et si aucune erreur n'a été commise lors du choix et de l'application d'un processus approprié pour l'établissement de l'estimation.

~~La fidélité n'aboutit pas nécessairement, à elle seule, à une information utile. Par exemple, si une entité comptable reçoit des immobilisations corporelles dans le cadre d'une subvention publique, la mention du fait que l'entité a acquis gratuitement un actif donnerait une image fidèle du coût de cet actif, mais cette information ne serait vraisemblablement pas très utile. Un exemple un peu plus subtil est celui de l'estimation du montant de l'ajustement à apporter à la valeur comptable d'un actif pour refléter une dépréciation de ce dernier. Cette estimation peut donner une image fidèle si l'entité comptable a appliqué adéquatement un processus approprié, décrit adéquatement l'estimation et expliqué les incertitudes qui ont une incidence importante sur celle-ci. Mais si le degré d'incertitude qu'elle comporte est très élevé, une telle estimation n'est pas particulièrement utile. Autrement dit, la pertinence de l'image fidèle donnée dans ce cas est discutable. En l'absence d'une autre représentation plus fidèle, cette estimation pourrait toutefois constituer la meilleure information disponible.¹¹~~

Application des caractéristiques qualitatives essentielles

2.20 Pour être utile, l'information doit être à la fois pertinente et fidèle. Ni une représentation fidèle d'un phénomène non pertinent, ni une représentation non fidèle d'un phénomène pertinent n'aident les utilisateurs à prendre de bonnes décisions. Par exemple, une estimation peut donner une image fidèle si l'entité comptable applique adéquatement un procédé approprié, décrit adéquatement l'estimation et explique les incertitudes qui ont une incidence importante sur celle-ci. Par contre, si l'estimation n'est pas pertinente, l'information fournie ne sera pas utile.

2.21 La façon la plus efficace et efficiente d'appliquer les caractéristiques qualitatives essentielles consiste habituellement à procéder comme suit (sous réserve de l'incidence des caractéristiques qualitatives auxiliaires et de la contrainte du coût, non prises en compte dans le présent exemple). Premièrement, il faut identifier un phénomène économique ~~susceptible d'être~~ utile aux utilisateurs de l'information financière de l'entité comptable. Deuxièmement, il faut déterminer quel type d'information serait le plus pertinent par rapport à ce phénomène s'il était disponible et pouvait être représenté fidèlement. Troisièmement, il faut déterminer si cette information est disponible et peut être représentée fidèlement. Dans l'affirmative, le processus visant à réunir les caractéristiques qualitatives essentielles est achevé. Dans la négative, on reprend le processus avec le prochain type d'information le plus pertinent.

Caractéristiques qualitatives auxiliaires

2.22 La *comparabilité*, la *vérifiabilité*, la *rapidité* et la *compréhensibilité* sont des caractéristiques qualitatives auxiliaires qui renforcent l'utilité de l'information pertinente et fidèle. Les caractéristiques qualitatives auxiliaires peuvent aussi aider à déterminer laquelle de deux ~~descriptions représentations~~ d'un phénomène devrait être utilisée lorsqu'elles sont jugées aussi pertinentes et fidèles l'une que l'autre.

Comparabilité

2.23 La prise de décisions par les utilisateurs implique qu'ils doivent faire des choix entre diverses possibilités, par exemple vendre ou conserver un placement, ou investir dans une entité comptable plutôt qu'une autre.

¹¹ Note à l'intention des lecteurs du présent exposé-sondage : le paragraphe supprimé correspond au paragraphe QC16 dans le *Cadre conceptuel* actuel, et est partiellement repris au paragraphe 2.20.

Par conséquent, les informations au sujet d'une entité comptable sont plus utiles si elles peuvent être comparées avec des informations semblables au sujet d'autres entités et avec des informations semblables au sujet de la même entité pour d'autres périodes ou à d'autres dates.

- 2.24 La comparabilité est la caractéristique qualitative qui permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre des éléments. Contrairement aux autres caractéristiques qualitatives, la comparabilité n'est pas une caractéristique propre à un élément donné. Il doit y avoir au moins deux éléments pour qu'une comparaison soit possible.
- 2.25 Bien que liée à la comparabilité, la cohérence et la permanence des méthodes est une notion distincte. Il s'agit de l'utilisation des mêmes méthodes pour les mêmes éléments, que ce soit d'une période à l'autre dans une même entité comptable ou au cours d'une même période dans différentes entités. La comparabilité est le but; la cohérence et la permanence des méthodes facilitent l'atteinte de ce but.
- 2.26 Il ne faut pas confondre comparabilité et uniformité. Pour que l'information soit comparable, il faut que les similitudes et les différences soient visibles. Faire paraître semblables des éléments qui ne le sont pas n'accroît pas plus la comparabilité de l'information financière que de faire paraître différents des éléments qui sont semblables.
- 2.27 Un certain degré de comparabilité est probable lorsque les caractéristiques qualitatives essentielles sont présentes. La représentation fidèle d'un phénomène économique pertinent devrait naturellement présenter un certain degré de comparabilité avec la représentation fidèle, par une autre entité comptable, d'un phénomène économique pertinent similaire.
- 2.28 Même si un phénomène économique donné peut être dépeint fidèlement de multiples façons, le fait de permettre l'application de diverses méthodes comptables pour le même phénomène économique diminue la comparabilité.

Vérifiabilité

- 2.29 La vérifiabilité aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information donne une image fidèle des phénomènes économiques qu'elle prétend représenter. La vérifiabilité suppose que différents observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à un consensus, mais pas nécessairement à un accord complet, sur le fait qu'une ~~description-représentation~~ donnée est fidèle. Pour être vérifiable, l'information quantitative n'a pas à être nécessairement exprimée par un montant unique. Un éventail de montants possibles assortis de probabilités peut aussi être vérifié.
- 2.30 La vérification peut être directe ou indirecte. Une vérification directe peut consister à vérifier un montant ou une autre représentation au moyen d'une observation directe, par exemple en comptant de l'argent. Dans le cas de la vérification indirecte, on contrôle les intrants d'un modèle, d'une formule ou d'une autre technique et on recalcule les extrants selon ce modèle, cette formule ou cette technique. Un exemple est la vérification de la valeur comptable des stocks effectuée en contrôlant les intrants (quantités et coûts) et en recalculant les stocks de clôture au moyen de la même hypothèse relative aux flux des coûts (par exemple la méthode PEPS).
- 2.31 Il peut s'avérer impossible de vérifier certaines explications et informations financières prospectives ou de le faire avant une certaine période future. Pour aider les utilisateurs à décider s'ils utiliseront ces informations, il sera normalement nécessaire d'indiquer les hypothèses sous-jacentes, les méthodes de compilation utilisées et d'autres facteurs et circonstances qui étayent les informations.

Rapidité

- 2.32 La rapidité répond au besoin de rendre l'information accessible aux décideurs à temps pour qu'elle ait la capacité d'influencer leurs décisions. De manière générale, plus l'information date et moins elle est utile. Certaines informations peuvent toutefois continuer d'être utiles longtemps après la fin d'une période comptable parce que, par exemple, il se peut que certains utilisateurs aient besoin d'identifier et d'évaluer les tendances.

Compréhensibilité

- 2.33 L'information est compréhensible lorsqu'elle est classée, définie et présentée de façon claire et concise.
- 2.34 Certains phénomènes sont de nature complexe et il n'est pas possible de les rendre faciles à comprendre. Le fait d'exclure des rapports financiers des informations au sujet de ces phénomènes pourrait rendre ces rapports plus faciles à comprendre, mais ils seraient alors incomplets et donc potentiellement trompeurs.
- 2.35 Les rapports financiers sont préparés à l'intention d'utilisateurs qui ont une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et qui examinent et analysent les informations avec diligence. Il arrive

parfois que même des utilisateurs bien informés et diligents aient besoin de l'aide d'un conseiller pour comprendre les informations au sujet de phénomènes complexes.

Application des caractéristiques qualitatives auxiliaires

- 2.36 Il y a lieu de rechercher le plus possible les caractéristiques qualitatives auxiliaires. Toutefois, ces caractéristiques ne peuvent ni individuellement ni collectivement rendre utiles pour la prise de décisions des informations qui ne sont pas pertinentes ou qui ne sont pas fidèles.
- 2.37 L'application des caractéristiques qualitatives auxiliaires est un processus itératif qui ne suit pas un ordre imposé. Parfois, une caractéristique qualitative auxiliaire peut devoir être diminuée pour permettre de maximiser une autre caractéristique qualitative. Par exemple, il peut valoir la peine de réduire temporairement la comparabilité par suite de l'application prospective d'une nouvelle norme d'information financière pour augmenter à long terme la pertinence ou la fidélité. La fourniture d'informations supplémentaires appropriées peut compenser en partie la non-comparabilité.

La contrainte du coût pesant sur l'information financière utile

- 2.38 Le coût est une contrainte pesant, de façon généralisée, sur l'information qui peut être fournie dans les rapports financiers. La préparation de l'information financière entraîne des coûts, et il importe que ces coûts soient justifiés par les avantages que procure cette information. Plusieurs types de coûts et d'avantages doivent être pris en compte.
- 2.39 Ce sont les préparateurs de l'information financière qui fournissent l'essentiel de l'effort nécessaire pour recueillir, traiter, vérifier et diffuser l'information financière, mais les utilisateurs finissent par en supporter le coût sous forme de réduction des rendements. Les utilisateurs de l'information financière engagent eux aussi des coûts pour analyser et interpréter les informations fournies. Si les informations dont ils ont besoin ne sont pas fournies, les utilisateurs engagent des coûts supplémentaires pour obtenir ces informations d'autres sources ou pour procéder à des estimations.
- 2.40 L'information financière qui est pertinente et donne une image fidèle de ce qu'elle prétend représenter permet aux utilisateurs de prendre des décisions avec plus de confiance, ce qui entraîne un fonctionnement plus efficient des marchés financiers et des coûts du capital moins élevés pour l'ensemble de l'économie. Elle procure également des avantages aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers en leur permettant de prendre des décisions plus éclairées. Les rapports financiers à usage général ne peuvent cependant pas fournir à tous les utilisateurs toutes les informations qu'ils jugent pertinentes.
- 2.41 Pour tenir compte de la contrainte du coût, ~~le Conseil~~ l'IASB évalue s'il est probable que les avantages procurés par la communication d'une information donnée justifieront les coûts entraînés par sa production et son utilisation. Aux fins de son évaluation d'un projet de norme d'information financière sous l'angle des coûts, ~~le Conseil~~ l'IASB cherche à obtenir des préparateurs, des utilisateurs, des auditeurs, des universitaires et d'autres parties des informations sur la nature et l'ampleur des avantages et des coûts qui pourraient découler de cette norme. Dans la plupart des cas, les évaluations sont fondées sur une combinaison d'informations quantitatives et qualitatives.
- 2.42 La subjectivité inhérente à l'évaluation des coûts fait en sorte que différentes personnes aboutissent à des évaluations différentes des coûts et avantages liés à la présentation de divers éléments d'information financière. ~~Le Conseil~~ l'IASB cherche donc à examiner ces coûts et avantages par rapport à l'information financière en général et non pas uniquement par rapport à des entités comptables en particulier. Cela ne signifie pas pour autant que les évaluations des coûts et des avantages justifient toujours l'imposition des mêmes obligations d'information à toutes les entités. Il peut convenir d'instaurer des différences tenant compte de la taille des entités, de leur façon de mobiliser des capitaux (appel public à l'épargne ou non), de besoins particuliers des utilisateurs ou d'autres facteurs.

L'IASB propose les nouveaux chapitres 3 à 7. Ces chapitres étant nouveaux, ils ne contiennent aucune marque de révision.

Chapitre 3 : Les états financiers et l'entité comptable

Introduction

- 3.1 Le présent chapitre traite :
- (a) du rôle des états financiers (paragraphes 3.2 à 3.10) ;
 - (b) de l'entité comptable (paragraphes 3.11 à 3.25).

Le rôle des états financiers

- 3.2 Les rapports financiers à usage général fournissent de l'information au sujet des ressources économiques de l'entité comptable, des droits d'autrui sur ces ressources et des variations de ces ressources économiques et de ces droits (voir le paragraphe 1.12). Les états financiers à usage général constituent une forme particulière de rapports financiers à usage général¹².
- 3.3 Dans les états financiers, le classement des incidences financières des transactions et autres événements se fait entre les composantes suivantes : l'actif, le passif, les capitaux propres, les produits et les charges. Les définitions de ces composantes font l'objet du chapitre 4.
- 3.4 Les états financiers ont pour objectif de fournir, au sujet des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges de l'entité, des informations utiles à l'appréciation des perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de l'entité et de la gestion des ressources confiées à sa direction.
- 3.5 Les états financiers fournissent des informations sur les incidences financières des transactions et autres événements pour une période donnée. Ces transactions et autres événements font varier l'actif, le passif et les capitaux propres de l'entité. Combinées aux incidences des transactions et autres événements des périodes antérieures, ces variations donnent l'actif, le passif et les capitaux propres de l'entité à la clôture de la période.
- 3.6 Les états financiers sont constitués d'états, dont un état de la situation financière et un ou des états de la performance financière, et de notes annexes. Les actifs, les passifs et les capitaux propres sont comptabilisés dans l'état de la situation financière, tandis que les produits et les charges le sont dans l'état ou les états de la performance financière. Cela dit, les actifs et les passifs ne sont pas nécessairement tous comptabilisés. La comptabilisation et la décomptabilisation des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges font l'objet du chapitre 5.
- 3.7 Les états financiers contiennent des informations sur les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges, qui sont exprimées en monnaie, ce qui fait appel à l'évaluation. L'évaluation des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges fait l'objet du chapitre 6.
- 3.8 Les états financiers présentent, à même l'état de la situation financière et l'état ou les états de la performance financière, des informations sur les actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges qui sont inclus dans ces états. Ils fournissent par ailleurs d'autres informations qui présentent un intérêt pour les utilisateurs. La présentation et les informations à fournir font l'objet du chapitre 7.
- 3.9 Les états financiers sont établis dans la perspective de l'entité dans son ensemble, et non d'un groupe particulier d'investisseurs, de prêteurs ou d'autres créanciers.

Hypothèse de la continuité de l'exploitation

- 3.10 Le présent *Cadre conceptuel* [en projet] repose sur l'hypothèse que l'entité comptable est en situation de continuité d'exploitation et demeurera en activité dans un avenir prévisible. Par conséquent, on suppose que l'entité n'a ni l'intention ni l'obligation de procéder à sa liquidation ou de cesser ses activités. S'il existe

¹² Dans l'ensemble du présent *Cadre conceptuel* [en projet], le terme « états financiers » désigne, sauf indication contraire, les états financiers à usage général.

une telle intention ou une telle obligation, les états financiers peuvent devoir être préparés suivant une convention différente, auquel cas la convention utilisée doit être indiquée.

L'entité comptable

- 3.11 L'entité comptable est une entité qui, par choix ou par obligation, prépare des états financiers à usage général.
- 3.12 L'entité comptable ne constitue pas nécessairement une entité juridique. Elle peut consister en une partie d'une entité ou encore être formée de deux ou de plusieurs entités.

Périmètre de l'entité comptable

- 3.13 Les états financiers fournissent de l'information au sujet des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges qui sont issus de l'ensemble d'activités économiques contenu dans le périmètre de l'entité comptable.
- 3.14 Dans le cas où une entité (la mère) a le contrôle d'une autre entité (la filiale), il sera possible de délimiter le périmètre de l'entité comptable en fonction :
 - (a) soit du contrôle direct seulement (voir les paragraphes 3.19 et 3.20) ;
 - (b) soit du contrôle direct et du contrôle indirect (voir les paragraphes 3.21 à 3.25)¹³.
- 3.15 Dans le présent *Cadre conceptuel* [en projet] :
 - (a) les états financiers d'une entité comptable dont le périmètre est délimité en fonction du contrôle direct seulement sont appelés « états financiers non consolidés » ;
 - (b) les états financiers d'une entité comptable dont le périmètre est délimité en fonction du contrôle direct et du contrôle indirect sont appelés « états financiers consolidés ».
- 3.16 Pour donner une image fidèle des activités économiques de l'entité comptable, il faut que les états financiers décrivent l'ensemble d'activités économiques qui est contenu dans son périmètre.
- 3.17 Les états financiers sont parfois établis pour deux ou plusieurs entités sans qu'il existe entre elles un lien mère-filiale. On parle alors d'« états financiers combinés ».
- 3.18 Si l'entité comptable n'est pas une entité juridique, il faut en délimiter le périmètre de telle manière que les états financiers :
 - (a) fournissent l'information financière pertinente dont ont besoin les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels qui se fient à ces états financiers ;
 - (b) donnent une image fidèle des activités économiques de l'entité.

Contrôle direct seulement

- 3.19 Dans les états financiers non consolidés, la mère présente uniquement :
 - (a) les ressources économiques qu'elle contrôle directement ;
 - (b) les droits directs d'autrui sur ces ressources.
 Par conséquent, la participation dans l'entité contrôlée (la filiale) est présentée à l'actif.
- 3.20 Les rendements revenant aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers qui ont des intérêts dans la mère dépendent des entrées nettes futures de trésorerie de celle-ci. Les prêteurs et autres créanciers de la mère n'ont souvent aucun droit sur les ressources de la filiale. De plus, dans certains pays, les dividendes pouvant être versés aux actionnaires de la mère sont déterminés par les bénéfices distribuables qu'elle dégage, d'où l'utilité de distinguer, à l'intention des utilisateurs des états financiers, les ressources économiques directement détenues par la mère de celles détenues par ses filiales. Un moyen de fournir de l'information au sujet des ressources économiques directement détenues par la mère et des droits directs d'autrui sur ces ressources consiste à délimiter le périmètre de l'entité comptable en fonction du contrôle direct seulement.

¹³ La notion de contrôle fait l'objet des paragraphes 4.17 à 4.23.

Contrôle direct et contrôle indirect

- 3.21 Dans les états financiers consolidés, l'entité comptable présente :
- (a) les ressources économiques que la mère contrôle directement et celles qu'elle contrôle indirectement du fait qu'elle contrôle ses filiales ;
 - (b) les droits directs sur les ressources de la mère et les droits indirects sur les ressources de la mère par l'intermédiaire de droits sur les ressources de ses filiales.
- 3.22 Les rendements revenant aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers qui ont des intérêts dans la mère dépendent en partie des flux de trésorerie nets futurs de la filiale vers la mère, qui, eux, dépendent des entrées nettes futures de trésorerie de la filiale. Pour apprécier les perspectives de l'entité mère en matière d'entrées nettes futures de trésorerie, les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers ont besoin d'informations sur :
- (a) les ressources économiques de l'entité, les droits d'autrui sur ces ressources et les variations de ces ressources économiques et de ces droits, et ce, pour la mère et ses filiales collectivement considérées ;
 - (b) l'efficacité ainsi que l'efficacités avec lesquelles la direction de la mère s'est acquittée de ses responsabilités relativement à l'utilisation des ressources de la mère et de ses filiales.
- 3.23 Par conséquent, les états financiers consolidés sont en général plus susceptibles de fournir de l'information utile à leurs utilisateurs que les états financiers non consolidés.
- 3.24 Les informations fournies dans les états financiers consolidés présentés par la mère ne sont pas destinées aux utilisateurs des états financiers de ses filiales. Lorsque les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers qui ont des intérêts dans une filiale veulent obtenir des informations sur les ressources de cette filiale et sur les droits d'autrui sur ces ressources, ils consultent les états financiers de la filiale.
- 3.25 Il se peut que l'entité tenue de présenter des états financiers consolidés choisisse, ou soit tenue, de présenter aussi des états financiers non consolidés. Pour que les utilisateurs puissent disposer de l'information dont ils ont besoin au sujet de l'ensemble des ressources économiques que la mère contrôle, directement et indirectement, et des droits sur les ressources de la mère et de ses filiales, il est nécessaire que les états financiers non consolidés indiquent comment les utilisateurs peuvent obtenir les états financiers consolidés.

Chapitre 4 : Les composantes des états financiers

Introduction

- 4.1 Le présent chapitre porte sur :
- (a) la définition d'un actif (ou élément d'actif) (paragraphe 4.5 à 4.23) ;
 - (b) la définition d'un passif (ou élément de passif) (paragraphe 4.24 à 4.39) ;
 - (c) les contrats à exécuter (paragraphe 4.40 à 4.42) ;
 - (d) les capitaux propres (paragraphe 4.43 à 4.47) ;
 - (e) les définitions des produits et des charges (paragraphe 4.48 à 4.52) ;
 - (f) la communication de la substance des droits et obligations contractuels (paragraphe 4.53 à 4.56) ;
 - (g) l'unité de comptabilisation (paragraphe 4.57 à 4.63).
- 4.2 Les états financiers fournissent des informations sur les incidences financières des transactions et autres événements en les regroupant en grandes catégories : les composantes des états financiers.
- 4.3 Les composantes définies dans le présent *Cadre conceptuel* [en projet] sont :
- (a) l'actif, le passif et les capitaux propres, qui se rattachent à la situation financière de l'entité comptable ;
 - (b) les produits et les charges, qui se rattachent à la performance financière de l'entité comptable.
- 4.4 Les composantes sont liées aux ressources, aux droits sur ces ressources et à la performance financière dont traite le chapitre 1, et sont définies de la manière suivante :

Élément du chapitre 1	Composante	Définition ou description
Ressources économiques	Actif (ou élément d'actif)	Un actif est une ressource économique actuelle que l'entité contrôle du fait d'événements passés. Une ressource économique est un droit qui a le potentiel de produire des avantages économiques.
Droits sur les ressources économiques	Passif (ou élément de passif)	Un passif est une obligation actuelle qu'a l'entité de céder une ressource économique du fait d'événements passés.
	Capitaux propres	Les capitaux propres sont les intérêts résiduels dans le patrimoine de l'entité (c'est-à-dire son actif, déduction faite de son passif).
Performance financière (variations des ressources économiques et des droits sur ces ressources)	Produits	Les produits sont les accroissements d'actif et les diminutions de passif qui se soldent par des augmentations de capitaux propres autres que celles se rattachant aux apports des titulaires de droits patrimoniaux.
	Charges	Les charges sont les diminutions d'actif et les accroissements de passif qui se soldent par des diminutions de capitaux propres autres que celles se rattachant aux distributions aux titulaires de droits patrimoniaux.

Élément du chapitre 1	Composante	Définition ou description
Autres variations des ressources économiques et des droits sur ces ressources	–	Apports des titulaires de droits patrimoniaux et distributions à ceux-ci.
	–	Échanges n'ayant pas pour résultat d'accroître ou de diminuer les capitaux propres (par exemple, achat d'un actif au comptant).

Définition d'un actif

- 4.5 Un actif (ou élément d'actif) est une ressource économique actuelle que l'entité contrôle du fait d'événements passés.
- 4.6 Une ressource économique est un droit qui a le potentiel de produire des avantages économiques.
- 4.7 Certains aspects de ces définitions sont analysés ci-après :
- (a) un droit (voir les paragraphes 4.8 à 4.12) ;
 - (b) le potentiel de produire des avantages économiques (voir les paragraphes 4.13 à 4.16) ;
 - (c) le contrôle (voir les paragraphes 4.17 à 4.23).

Un droit

- 4.8 Un droit qui constitue une ressource économique peut se présenter sous les formes suivantes :
- (a) un droit établi par contrat ou par la législation, ou de manière semblable, tel que :
 - (i) un droit résultant d'un instrument financier, par exemple un placement dans un titre de créance ou un instrument de capitaux propres,
 - (ii) un droit sur un objet matériel, comme une immobilisation corporelle ou un stock, pouvant entre autres consister en la propriété d'un objet matériel, en un droit d'utilisation d'un tel objet ou en un droit à la valeur résiduelle d'un objet loué,
 - (iii) un droit d'échanger des ressources économiques avec un tiers à des conditions favorables, par exemple un contrat à terme pour l'achat d'une ressource économique (voir les paragraphes 4.40 à 4.42) ou une option d'achat d'une ressource économique (voir le paragraphe 4.15),
 - (iv) un droit de bénéficier de l'obligation d'un tiers de se tenir prêt à céder une ressource économique si un événement futur incertain se produit (voir le paragraphe 4.27),
 - (v) un droit de recevoir des biens ou des services,
 - (vi) un droit de propriété intellectuelle, par exemple un brevet d'invention ;
 - (b) un droit résultant d'une obligation implicite d'un tiers (voir le paragraphe 4.34) ;
 - (c) tout autre droit donnant à l'entité le potentiel d'obtenir des avantages économiques futurs auxquels aucune autre partie n'a accès, par exemple les avantages économiques qui peuvent résulter d'éléments tels qu'un savoir-faire qui n'est pas du domaine public ou encore des relations avec des clients ou des fournisseurs (voir le paragraphe 4.20).
- 4.9 Les biens ou les services (par exemple, les services des membres du personnel) qui sont consommés aussitôt qu'ils sont reçus constituent momentanément — jusqu'à leur consommation — des droits d'obtenir des avantages économiques.
- 4.10 Si l'entité possède des droits et que toutes les autres parties possèdent des droits identiques, ces droits ne confèrent pas à l'entité la capacité d'obtenir des avantages économiques au-delà de ceux que les autres parties peuvent obtenir. Par exemple, les droits d'accès à des biens publics, tels que les routes, ou à des connaissances qui sont du domaine public ne sont pas une ressource économique de l'entité si toutes les autres parties peuvent disposer de ces droits sans engager de coût important.

- 4.11 L'entité ne peut avoir un droit d'obtenir des avantages économiques d'elle-même. Par conséquent :
- (a) les instruments d'emprunt ou de capitaux propres que l'entité a émis et qu'elle détient après les avoir rachetés (par exemple, des actions propres) ne sont pas des ressources économiques de l'entité ;
 - (b) dans les états financiers consolidés, les instruments d'emprunt ou de capitaux propres émis par un membre de l'entité comptable consolidée qui sont détenus par un autre membre de cette entité comptable ne sont pas des ressources économiques de celle-ci.
- 4.12 En principe, chacun des droits de l'entité constitue un actif distinct. Cela dit, il est fréquent que des droits connexes soient comptablement traités comme un actif unique ; c'est ce qu'on appelle une « unité de comptabilisation » (voir les paragraphes 4.57 à 4.63). Par exemple, on peut considérer que de la propriété d'un objet matériel découlent les droits suivants :
- (a) le droit d'utiliser l'objet ;
 - (b) le droit de le vendre ;
 - (c) le droit de l'affecter en garantie ;
 - (d) d'autres droits non spécifiés ci-dessus.
- Dans bien des cas, l'ensemble de droits découlant de la propriété d'un objet matériel est comptabilisé comme un seul élément. Même si, au point de vue conceptuel, c'est l'ensemble de droits et non l'objet matériel qui constitue la ressource économique, la description qui fournit l'information la plus concise, la plus claire et la plus compréhensible sur cet ensemble de droits est souvent celle de l'objet matériel.

Le potentiel de produire des avantages économiques

- 4.13 Il n'est pas nécessaire, pour qu'une ressource économique ait le potentiel de produire des avantages économiques, qu'il soit certain, ni même probable, que cette ressource produise des avantages économiques. Il faut seulement qu'elle existe déjà et qu'il y ait au moins une situation dans laquelle elle produirait des avantages économiques.
- 4.14 Les avantages économiques produits par une ressource économique pourraient consister :
- (a) à recevoir des flux de trésorerie contractuels ;
 - (b) à recevoir une autre ressource économique ou à échanger des ressources économiques avec un tiers à des conditions favorables (voir les paragraphes 4.40 à 4.42) ;
 - (c) à utiliser la ressource économique pour produire des entrées de trésorerie (ou éviter des sorties de trésorerie), par exemple :
 - (i) l'utiliser, isolément ou en combinaison avec d'autres ressources économiques, pour produire des biens ou fournir des services,
 - (ii) l'utiliser pour mettre en valeur d'autres ressources économiques,
 - (iii) l'affecter en garantie d'un emprunt,
 - (iv) la louer à un tiers,
 - (v) recevoir des services auxquels elle donne droit ;
 - (d) à obtenir de la trésorerie ou d'autres ressources économiques par la vente de la ressource économique ou à s'acquitter de dettes par la cession de la ressource économique ;
 - (e) à satisfaire totalement ou partiellement les titulaires de droits patrimoniaux en leur distribuant la ressource économique.
- 4.15 Bien que la valeur de la ressource économique provienne de son potentiel de produire des avantages économiques futurs, c'est le droit actuel, et non les avantages économiques futurs, qui constitue la ressource économique. Par exemple, la valeur d'une option achetée provient de son potentiel de produire des avantages économiques si elle est exercée. Cependant, la ressource économique est le droit actuel d'exercer l'option, et non les avantages économiques futurs.
- 4.16 Il y a un lien étroit entre l'engagement d'une dépense et l'acquisition d'actifs, mais les deux ne coïncident pas nécessairement. Le fait que l'entité engage une dépense peut montrer qu'elle cherche à obtenir des avantages économiques futurs, mais ne permet pas de conclure qu'elle a obtenu un actif. À l'inverse, le fait de ne correspondre à aucune dépense n'empêche pas un élément de répondre à la définition d'un actif. Les actifs d'une entité peuvent en effet comprendre des droits qu'une autorité publique lui a octroyés à titre gratuit ou qu'un tiers lui a donnés.

Le contrôle

- 4.17 Le contrôle rattache la ressource économique à l'entité. Son appréciation aide l'entité à déterminer en quoi consiste la ressource économique qu'elle devrait comptabiliser. Par exemple, si l'entité a droit à une quote-part d'un bien immobilier sans contrôler intégralement ce bien, c'est sa quote-part du bien immobilier qui constitue pour elle un actif, parce qu'elle contrôle cette quote-part et non le bien lui-même.
- 4.18 L'entité contrôle une ressource économique si elle a la capacité immédiate d'en diriger l'utilisation de manière à obtenir les avantages économiques qui en découlent.
- 4.19 L'entité a la capacité immédiate de diriger l'utilisation de la ressource économique si elle a le droit d'en faire usage dans ses activités ou de permettre à un tiers d'en faire autant.
- 4.20 Bien que le contrôle d'une ressource économique découle habituellement de droits établis, il peut aussi découler du fait que l'entité a la capacité immédiate d'empêcher tout tiers de diriger l'utilisation de cette ressource économique de manière à obtenir les avantages économiques qui en découlent. Par exemple, une entité peut contrôler le savoir-faire issu d'une activité de développement du fait qu'elle a la capacité immédiate de garder ce savoir-faire secret.
- 4.21 Pour que l'entité contrôle une ressource, il est impératif que les avantages économiques produits par la ressource aillent (directement ou indirectement) à l'entité plutôt qu'à un tiers. Cela ne signifie pas que l'entité doive pouvoir tirer des avantages économiques de la ressource en toute circonstance, mais plutôt que si la ressource produit des avantages économiques, c'est l'entité qui les recevra.
- 4.22 Le fait pour l'entité d'être exposée à des variations importantes des avantages économiques produits par une ressource peut indiquer qu'elle contrôle cette ressource. Ce n'est cependant pas le seul facteur à prendre en considération dans l'appréciation globale du contrôle.
- 4.23 Un mandataire est une partie principalement chargée d'agir pour le compte et au bénéfice d'une autre partie (le mandant). Si l'entité détient une ressource économique en tant que mandataire, les avantages économiques produits par la ressource vont au mandant plutôt qu'au mandataire. Par conséquent, l'entité ne contrôle pas la ressource économique. Il ne s'agit donc pas pour elle d'un actif, non plus d'ailleurs que d'un passif, car elle n'a pas l'obligation de céder une ressource économique qu'elle contrôle ou qu'elle contrôlera.

Définition d'un passif

- 4.24 Un passif (ou élément de passif) est une obligation actuelle qu'a l'entité de céder une ressource économique du fait d'événements passés.
- 4.25 Si une partie a une obligation de céder une ressource économique (un passif), il s'ensuit qu'une autre partie (ou d'autres parties) a un droit de recevoir cette ressource économique (un actif). Cette partie (ou ces parties) peut être une personne, une entité ou un groupe de personnes ou d'entités en particulier, ou encore la société en général.
- 4.26 Qu'une partie soit tenue de comptabiliser un passif (ou un actif) et de l'évaluer à un montant spécifié ne signifie pas que l'autre partie doive absolument comptabiliser l'actif (ou le passif) correspondant et l'évaluer au même montant. Le fait de ne pas appliquer les mêmes critères de comptabilisation ou les mêmes dispositions en matière d'évaluation au passif (ou à l'actif) d'une partie et à l'actif (ou au passif) correspondant de l'autre partie peut parfois résulter de décisions visant à répondre à l'objectif de l'information financière.

Obligation de céder une ressource économique

- 4.27 L'obligation pour l'entité de céder une ressource économique doit avoir le potentiel d'imposer à l'entité la cession de la ressource économique à un tiers. Il n'est pas nécessaire que cela soit certain, ni même probable, mais il faut que l'obligation existe déjà et qu'il y ait au moins une situation dans laquelle elle imposerait à l'entité la cession de la ressource économique. Par exemple, c'est le cas de l'obligation de se tenir prêt à céder une ressource économique si un événement futur incertain se produit.
- 4.28 L'obligation de céder une ressource économique peut par exemple imposer :
- (a) de verser de la trésorerie ;
 - (b) de céder d'autres actifs ;
 - (c) d'échanger des ressources économiques avec un tiers à des conditions défavorables (voir les paragraphes 4.40 à 4.42) ;

- (d) de fournir des services ;
 - (e) d'émettre une autre obligation qui imposera à l'entité de céder une ressource économique.
- 4.29 Plutôt que de s'acquitter de l'obligation de céder une ressource économique, il arrive parfois qu'une entité ait recours à l'une des solutions suivantes :
- (a) régler l'obligation en négociant une décharge ;
 - (b) transmettre l'obligation à un tiers ;
 - (c) remplacer l'obligation par une autre obligation de céder une ressource économique.
- 4.30 Les droits patrimoniaux ne comportent pas d'obligation de céder des ressources économiques et ne constituent pas des ressources économiques pour leur émetteur. Il s'ensuit qu'une obligation pour l'entité de céder ses propres droits patrimoniaux à un tiers n'est pas une obligation de céder une ressource économique.

Obligation actuelle

- 4.31 L'entité a une obligation actuelle de céder une ressource économique lorsque les conditions suivantes sont réunies :
- (a) l'entité n'a pas la capacité pratique d'éviter la cession ;
 - (b) l'obligation est issue d'événements passés ; autrement dit, l'entité a reçu les avantages économiques ou mené les activités qui déterminent l'ampleur de l'obligation.

Absence de capacité pratique d'éviter la cession

- 4.32 L'entité n'a pas la capacité pratique d'éviter la cession si, par exemple, cette cession est juridiquement exécutoire ou encore que ce qu'il faudrait faire pour l'éviter entraînerait une interruption importante des activités ou aurait des conséquences économiques bien pires que la cession elle-même. Il ne suffit pas que la direction de l'entité ait l'intention de procéder à la cession ou que la cession soit probable.
- 4.33 Dans le cas où l'entité prépare ses états financiers selon le principe de la continuité de l'exploitation :
- (a) elle n'a pas la capacité pratique d'éviter une cession si elle ne peut y parvenir qu'en étant liquidée ou en cessant ses activités ;
 - (b) en revanche, elle a la capacité pratique d'éviter une cession (et, par conséquent, elle n'a pas de passif à cet égard) qui serait uniquement requise en cas de liquidation ou de cessation des activités.
- 4.34 Beaucoup d'obligations sont juridiquement exécutoires en vertu d'un contrat, de dispositions légales ou réglementaires ou d'instruments similaires. Par ailleurs, des obligations peuvent aussi découler de pratiques habituelles, de politiques publiées ou de déclarations expresses de l'entité qui imposent la cession d'une ressource économique. Si l'entité n'a pas la capacité pratique d'agir autrement qu'en conformité avec ces pratiques, politiques ou déclarations, elle a une obligation. Les obligations qui prennent naissance dans de telles situations sont souvent appelées « obligations implicites ».
- 4.35 Dans certaines situations, il se peut que la contrainte imposant à l'entité de céder une ressource économique soit formulée comme étant conditionnelle à l'accomplissement d'une action future par l'entité, telle que la réalisation de certaines activités ou l'exercice de certaines options d'un contrat. Si l'entité n'a pas la capacité pratique de se soustraire à l'accomplissement de cette action, elle a une obligation.

Événement passé

- 4.36 L'entité a une obligation actuelle du fait d'un événement passé uniquement si elle a déjà reçu les avantages économiques ou mené les activités qui déterminent l'ampleur de l'obligation. Les avantages économiques reçus pourraient être, par exemple, des biens ou des services, et les activités menées pourraient consister, par exemple, à servir un marché en particulier. Si c'est au fil du temps que les avantages économiques sont reçus ou que les activités sont menées, c'est au fil du temps qu'une obligation actuelle se constitue (à condition que, durant tout ce temps, l'entité n'ait pas la capacité pratique d'éviter la cession).
- 4.37 Un événement établit l'ampleur d'une obligation s'il définit soit le montant de la cession future, soit la base de détermination de ce montant. Par exemple, supposons qu'un assureur convienne de fournir une couverture d'assurance en échange d'une prime unique. Lorsque l'assureur reçoit la prime, il a une obligation de fournir la couverture d'assurance pour les raisons suivantes :

- (a) bien que le montant d'une éventuelle cession dépende toujours de la survenance d'un événement assuré, l'assureur n'a pas la capacité pratique d'éviter la cession d'une ressource économique si un tel événement se produit ;
 - (b) l'assureur a reçu la prime établissant qu'il doit fournir la couverture dans la mesure spécifiée au contrat, ce qui constitue la base de détermination du montant d'une éventuelle cession.
- 4.38 Il peut exister une obligation actuelle à la date de clôture même si la cession des ressources économiques n'est pas exécutoire avant une date future. Par exemple, supposons qu'un passif financier ne requière aucun paiement avant une date future. Le paiement n'est pas exécutoire avant cette date, mais le passif existe au moment présent. De même, une obligation contractuelle pour l'entité d'exécuter des travaux à une date future n'est pas exécutoire avant cette date, mais elle existe au moment présent si l'autre partie au contrat a déjà payé les travaux (voir les paragraphes 4.40 à 4.42).
- 4.39 L'entité n'a pas d'obligation actuelle à l'égard des coûts que lui occasionneront les avantages qu'elle recevra ou les activités qu'elle mènera dans un quelconque avenir (par exemple, les coûts d'activités futures), car ce ne sera pas en fonction d'avantages reçus ou d'activités menées dans le passé que l'ampleur de la cession future sera déterminée. Par contre, si l'entité a conclu un contrat non encore (entièrement) exécuté, il se peut qu'elle ait un droit et une obligation actuels d'échanger des ressources économiques dans l'avenir (voir les paragraphes 4.40 à 4.42).

Contrats à exécuter

- 4.40 Un contrat à exécuter est un contrat également inexécuté de part et d'autre : soit que les parties ne se sont acquittées d'aucune de leurs obligations, soit qu'elles s'en sont partiellement acquittées à des degrés égaux.
- 4.41 Un contrat à exécuter établit un droit et une obligation d'échanger des ressources économiques. La conclusion du contrat est l'activité qui établit l'ampleur du droit de l'entité et de son obligation d'échanger des ressources économiques. Ce droit et l'obligation d'échanger des ressources économiques sont interdépendants et ne peuvent être séparés. Ils constituent par conséquent un seul actif ou passif. Il s'agit d'un actif si les conditions de l'échange sont favorables à l'entité, et d'un passif si elles lui sont défavorables. La question de savoir si cet actif ou ce passif est à inclure dans les états financiers relève des critères de comptabilisation (voir chapitre 5) et de la base d'évaluation adoptée pour le contrat (voir chapitre 6), ce qui comprend, s'il y a lieu, le test visant à déterminer si le contrat est déficitaire.
- 4.42 Dans la mesure où l'une des parties s'acquitte des obligations qui lui incombent en vertu du contrat, il ne s'agit plus d'un contrat à exécuter. Si l'entité comptable exécute ses obligations la première, cette exécution constitue l'événement qui transforme son droit et son obligation d'échanger des ressources économiques en un droit de recevoir une ressource économique (c'est-à-dire en un actif). Si l'autre partie exécute ses obligations la première, cette exécution constitue l'événement qui transforme le droit de l'entité comptable et son obligation d'échanger des ressources économiques en une obligation de céder une ressource économique (c'est-à-dire en un passif).

Capitaux propres

- 4.43 Les capitaux propres sont les intérêts résiduels dans le patrimoine de l'entité (c'est-à-dire son actif, déduction faite de son passif).
- 4.44 Les droits patrimoniaux sont des droits sur les intérêts résiduels dans l'actif de l'entité, déduction faite de son passif. Autrement dit, ce sont des droits sur les ressources de l'entité, mais qui ne répondent pas à la définition d'un passif. Ces droits peuvent être établis en vertu d'un contrat, de dispositions légales ou réglementaires ou d'instruments similaires et comprendre (à condition qu'ils ne répondent pas à la définition d'un passif) :
- (a) les actions de divers types ;
 - (b) les droits de recevoir un droit patrimonial.
- 4.45 Les différents droits patrimoniaux constituent des droits de nature diverse, conférant à leurs titulaires, par exemple, la faculté d'obtenir un ou plusieurs des éléments suivants :
- (a) des dividendes ;
 - (b) le remboursement, en cas de liquidation, du capital apporté ;
 - (c) d'autres droits patrimoniaux.

- 4.46 Afin de fournir de l'information utile, il peut être nécessaire de diviser la valeur comptable totale des capitaux propres, par exemple dans les cas suivants :
- (a) il y a plus d'une catégorie de droits patrimoniaux ;
 - (b) certaines composantes des capitaux propres font l'objet de restrictions ; par exemple, les titulaires de certains droits patrimoniaux peuvent voir leurs droits être limités par des restrictions de nature légale, réglementaire ou autre qui entravent la capacité de l'entité de leur distribuer ses ressources économiques.
- 4.47 Les activités d'entreprise sont souvent menées par l'intermédiaire d'entités telles que l'entreprise individuelle, la société de personnes, la fiducie et les divers types d'entreprises publiques. Le cadre légal et réglementaire de telles entités diffère souvent de celui des sociétés par actions, notamment par la quasi-absence de restrictions quant à la distribution des ressources aux titulaires de droits patrimoniaux. La définition des capitaux propres qui figure dans le présent *Cadre conceptuel* [en projet] s'applique néanmoins à toutes ces entités.

Définitions des produits et des charges

- 4.48 Les produits sont les accroissements d'actif et les diminutions de passif qui se soldent par des augmentations de capitaux propres autres que celles se rattachant aux apports des titulaires de droits patrimoniaux.
- 4.49 Les charges sont les diminutions d'actif et les accroissements de passif qui se soldent par des diminutions de capitaux propres autres que celles se rattachant aux distributions aux titulaires de droits patrimoniaux.
- 4.50 Il découle des définitions des produits et des charges que les transactions conclues avec les titulaires de droits patrimoniaux agissant en cette qualité ne peuvent pas donner naissance à des produits ni à des charges.
- 4.51 Les produits et les charges comprennent des montants issus de transactions et d'autres événements, y compris de variations de la valeur comptable des actifs et des passifs.
- 4.52 Les produits et les charges sont les composantes de la performance financière de l'entité. Les utilisateurs des états financiers ont besoin d'information sur la situation financière de l'entité, mais aussi sur sa performance financière. Par conséquent, même si les produits et les charges sont définis comme des variations d'actif et de passif, l'information sur les produits et les charges est aussi importante que l'information fournie par les actifs et les passifs.

Communication de la substance des droits et obligations contractuels

- 4.53 Les conditions d'un contrat créent des droits et des obligations pour l'entité. Pour donner une image fidèle de ces droits et obligations, les états financiers en communiquent la substance économique plutôt que de s'en tenir à leur forme juridique (voir le paragraphe 2.14). Dans certains cas, la substance des droits et des obligations ressort clairement de la structure du contrat. Dans d'autres, l'identification de la substance des droits et des obligations nécessite une analyse détaillée des conditions du contrat, ou d'un groupe ou d'une série de contrats.
- 4.54 À moins d'être dénuées de substance commerciale, toutes les conditions du contrat — qu'elles soient expresses ou tacites — entrent en considération. Les conditions tacites pourraient consister, par exemple, en des obligations imposées par la loi, telles que les obligations légales de garantie imposées aux entités qui concluent des contrats de vente de biens avec des clients.
- 4.55 Les conditions dénuées de substance commerciale n'entrent pas en considération. Une condition est dénuée de substance commerciale si elle n'a pas d'effet perceptible sur l'aspect économique du contrat. Il pourrait s'agir, par exemple :
- (a) d'une condition qui n'oblige aucune des parties ;
 - (b) d'un droit (y compris une option) que le titulaire n'aura pas la capacité pratique d'exercer.
- 4.56 Il se peut qu'un groupe ou une série de contrats exerce — ou soit destiné à exercer — un effet commercial d'ensemble. Il peut par conséquent être nécessaire, pour pouvoir communiquer la substance de ces contrats, de traiter le groupe ou la série dans son ensemble. Par exemple, si les droits ou obligations prévus par un contrat annulent entièrement les droits ou obligations prévus par un autre contrat conclu au même moment avec la même partie, l'effet combiné des deux contrats est l'inexistence de droits ou d'obligations. Inversement, si un contrat unique crée deux ou plusieurs ensembles de droits et d'obligations qui auraient été identiques s'ils avaient résulté de contrats distincts, il se peut que, pour donner une image fidèle des

droits et des obligations, l'entité doit comptabiliser ces ensembles de droits et d'obligations comme si chacun était issu d'un contrat distinct (voir les paragraphes 4.57 à 4.63).

Unité de comptabilisation

- 4.57 L'unité de comptabilisation est le groupe de droits, d'obligations ou de droits et d'obligations auquel on applique les dispositions en matière de comptabilisation et d'évaluation.
- 4.58 Le choix de l'unité de comptabilisation pour un actif ou un passif se fait après considération du mode de comptabilisation et d'évaluation non seulement de l'actif ou du passif, mais aussi des produits et des charges connexes. Il se peut que l'unité de comptabilisation choisie doive être regroupée ou ventilée aux fins de la présentation ou de la communication d'informations.
- 4.59 Dans certaines circonstances, il peut convenir de choisir une unité de comptabilisation pour la comptabilisation proprement dite et une autre pour l'évaluation (par exemple, certains contrats peuvent être comptabilisés un par un, tandis que leur évaluation se fait à l'échelle du portefeuille).
- 4.60 Parfois, les droits comme les obligations sont issus de la même source. Par exemple, il se peut que des contrats établissent des droits ainsi que des obligations pour chacune des parties. Si les droits et les obligations sont séparables, il est alors possible de combiner les droits séparément des obligations, de manière à obtenir un ou plusieurs actifs et passifs distincts. Par ailleurs, des droits et des obligations séparables peuvent constituer une seule unité de comptabilisation, c'est-à-dire un seul actif ou un seul passif, ce qui n'est pas la même chose que la compensation d'actifs et de passifs (voir le paragraphe 7.13). Il y a compensation lorsque l'entité identifie, comptabilise et évalue un actif ainsi qu'un passif comme deux unités de comptabilisation distinctes, mais les présente pour un montant net dans l'état de la situation financière.
- 4.61 Voici des unités de comptabilisation possibles :
- (a) l'ensemble des droits ou l'ensemble des obligations (ou l'ensemble des droits et des obligations) découlant d'une source unique, telle qu'un contrat ;
 - (b) un sous-groupe de ces droits et/ou de ces obligations, par exemple un sous-groupe constitué de droits sur une immobilisation corporelle qui ont une durée d'utilité et un mode d'amortissement différents de ceux des autres droits sur cette immobilisation ;
 - (c) la combinaison des droits et/ou des obligations découlant d'un portefeuille constitué de sources semblables ;
 - (d) la combinaison des droits et/ou des obligations découlant d'un portefeuille constitué d'éléments dissemblables, par exemple des actifs et des passifs à être cédés en une même transaction ;
 - (e) l'exposition d'un portefeuille d'éléments à un risque ; par exemple, si un risque couru est commun aux éléments d'un portefeuille, certains aspects de la comptabilisation de ce portefeuille pourraient être fonction de l'exposition globale du portefeuille à ce risque.
- 4.62 Le choix de l'unité de comptabilisation a pour objectif de fournir l'information la plus utile possible à un coût n'excédant pas les avantages. L'atteinte de cet objectif nécessite que les conditions ci-dessous soient réunies.
- (a) L'information fournie au sujet de l'actif, du passif, des produits ou des charges résultant du choix doit être pertinente. Traiter un groupe de droits et d'obligations comme une seule unité de comptabilisation peut accroître la pertinence de l'information fournie, par exemple lorsque ces droits et obligations :
 - (i) ne sont pas (ou sont peu) susceptibles de faire l'objet de transactions distinctes,
 - (ii) ne sont pas (ou sont peu) susceptibles d'arriver à expiration suivant des modalités différentes,
 - (iii) sont utilisés ensemble afin de produire des flux de trésorerie dans le cadre des activités de l'entité et sont évalués en fonction d'estimations des flux de trésorerie interdépendants qu'ils produiront,
 - (iv) possèdent des caractéristiques économiques et comportent des risques semblables. Les droits et les obligations qui ont des caractéristiques économiques et des risques différents sont susceptibles d'avoir des conséquences différentes quant aux perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie pour l'entité et peuvent donc devoir être séparés ;

- (b) L'actif, le passif, les produits et les charges comptabilisés doivent donner une image fidèle de la substance de la transaction dont ils sont issus. Pour ce faire, il peut être nécessaire de traiter comme une seule unité de comptabilisation des droits ou obligations issus de sources différentes ou de séparer des droits ou obligations issus d'une source unique (voir les paragraphes 4.53 à 4.56). Il peut en outre être nécessaire, pour donner une image fidèle de droits et d'obligations qui sont indépendants, de les comptabiliser et de les évaluer séparément ;
 - (c) Comme pour d'autres aspects de l'information financière, les coûts qu'entraîne le fait de fournir de l'information pour l'unité de comptabilisation ne doivent pas excéder les avantages qui en découlent. En général, les coûts associés à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges augmentent lorsque la taille de l'unité de comptabilisation diminue. Par conséquent, on ne sépare généralement les droits et les obligations issus d'une même source que s'il en résulte une information d'une utilité accrue et des avantages qui excèdent les coûts.
- 4.63 Si l'entité cède une partie d'un actif ou d'un passif, elle peut alors changer d'unité de comptabilisation de sorte que la composante cédée et la composante conservée deviennent des unités de comptabilisation distinctes (voir les paragraphes 5.25 à 5.32).

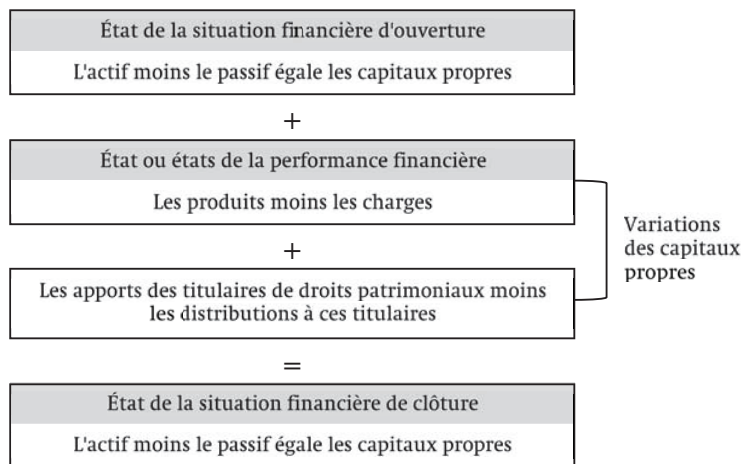
Chapitre 5 : Comptabilisation et décomptabilisation

Introduction

- 5.1 Le présent chapitre traite :
- (a) du processus de comptabilisation (paragraphe 5.2 à 5.8) ;
 - (b) des critères de comptabilisation (paragraphe 5.9 à 5.24) ;
 - (c) de la décomptabilisation (paragraphe 5.25 à 5.36).

Le processus de comptabilisation

- 5.2 La comptabilisation consiste à enregistrer, pour l'inclure dans l'état de la situation financière ou dans l'état ou les états de la performance financière, un élément qui répond à la définition d'une composante des états financiers. Elle nécessite de représenter l'élément (seul ou englobé dans un poste) par des mots et par un montant, et d'inclure ce montant dans les totaux de l'état financier pertinent. (La présentation des montants comptabilisés et les informations à fournir à leur sujet dans les états financiers font l'objet du chapitre 7.)
- 5.3 La comptabilisation des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges aboutit à une représentation synthétique et structurée des ressources économiques, des droits sur ces ressources et des variations de ces ressources économiques et de ces droits qui se veut comparable et compréhensible. Cette représentation synthétique a pour caractéristique importante que les montants comptabilisés dans un état sont inclus dans les totaux et, s'il y a lieu, les sous-totaux qui structurent cet état.
- 5.4 La comptabilisation crée les liens suivants entre les composantes, l'état de la situation financière et l'état ou les états de la performance financière :
- (a) dans les états de la situation financière d'ouverture et de clôture, l'actif moins le passif égale le total des capitaux propres ;
 - (b) les variations des capitaux propres comptabilisées dans la période correspondent à la somme des deux éléments suivants :
 - (i) les produits moins les charges comptabilisés dans l'état ou les états de la performance financière,
 - (ii) les apports des titulaires de droits patrimoniaux moins les distributions à ces titulaires.
- 5.5 Ces liens sont illustrés dans le diagramme ci-dessous.



- 5.6 Il y a des liens entre les états parce que la comptabilisation d'une composante (ou de la variation d'une composante) exige la comptabilisation d'un montant égal pour une ou plusieurs autres composantes (ou

dans les variations d'une ou de plusieurs autres composantes). Par exemple, on ne comptabilise un produit ou une charge dans l'état ou les états de la performance financière que si on comptabilise également une augmentation ou une diminution de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif. Ainsi :

- (a) la comptabilisation d'un produit se fait en même temps :
 - (i) soit que la comptabilisation initiale d'un actif ou qu'une augmentation de la valeur comptable d'un actif,
 - (ii) soit que la décomptabilisation d'un passif ou qu'une diminution de la valeur comptable d'un passif ;
 - (b) la comptabilisation d'une charge se fait en même temps :
 - (i) soit que la comptabilisation initiale d'un passif ou qu'une augmentation de la valeur comptable d'un passif,
 - (ii) soit que la décomptabilisation d'un actif ou qu'une diminution de la valeur comptable d'un actif.
- 5.7 On ne comptabilise dans l'état de la situation financière que les éléments qui répondent à la définition d'un actif, d'un passif ou des capitaux propres et on ne comptabilise dans l'état ou les états de la performance financière que les éléments qui répondent à la définition des produits ou des charges. Par ailleurs, le but des états financiers n'étant pas d'indiquer la valeur de l'entité, les actifs et les passifs ne sont pas tous comptabilisés. Les critères de comptabilisation des actifs et des passifs font l'objet des paragraphes 5.9 à 5.24 et les informations à fournir sur les actifs et passifs non comptabilisés font l'objet des paragraphes 7.2 et 7.3.
- 5.8 Il arrive que la comptabilisation d'actifs ou de passifs issus de transactions ou d'autres événements entraîne parallèlement la comptabilisation des produits et des charges connexes. Par exemple, la vente de marchandises au comptant donne lieu à la comptabilisation à la fois d'un produit (issu de la comptabilisation d'un actif pour la contrepartie fournie par le client) et d'une charge (issue de la décomptabilisation de l'actif que constituaient les marchandises vendues). On appelle parfois « rattachement des charges aux produits » cette comptabilisation simultanée des produits et des charges connexes. Les concepts exposés dans le présent *Cadre conceptuel* [en projet] conduisent à ce rattachement lorsqu'il y a comptabilisation de variations des actifs ou des passifs, mais ne permettent pas de comptabiliser dans l'état de la situation financière des éléments qui ne répondent pas à la définition d'un actif ou d'un passif.

Critères de comptabilisation

- 5.9 La non-comptabilisation d'éléments qui répondent à la définition d'une composante affecte l'exhaustivité de l'état de la situation financière et de l'état ou des états de la performance financière en plus d'exclure de l'information potentiellement utile des états financiers. Par ailleurs, il se peut que, dans certaines circonstances, la comptabilisation d'un élément qui répond à la définition d'une composante fournisse de l'information qui n'est pas utile. L'entité comptabilise un actif ou un passif (ainsi que les produits, charges ou variations des capitaux propres connexes, le cas échéant) si cette comptabilisation fournit aux utilisateurs des états financiers :
- (a) de l'information pertinente au sujet de l'actif ou du passif ainsi que des produits, charges ou variations des capitaux propres connexes, le cas échéant (voir les paragraphes 5.13 à 5.21) ;
 - (b) une image fidèle de l'actif ou du passif ainsi que des produits, charges ou variations des capitaux propres connexes, le cas échéant (voir les paragraphes 5.22 et 5.23) ;
 - (c) de l'information dont les avantages sont supérieurs aux coûts (voir le paragraphe 5.24).
- 5.10 Il n'est pas possible de préciser dans quel cas la comptabilisation d'un élément répondant à la définition d'une composante fournira aux utilisateurs des états financiers de l'information utile. L'utilité dépend de l'élément ainsi que des faits et circonstances propres à chaque cas. Par conséquent, la décision de comptabiliser ou non un élément fait appel au jugement et les exigences de comptabilisation ne sont pas nécessairement les mêmes d'une norme à l'autre.
- 5.11 Si un élément répondant à la définition d'une composante n'est pas comptabilisé, il peut être nécessaire de fournir des informations à son sujet. Il est important de s'interroger sur la manière de donner suffisamment de visibilité à ces informations pour compenser l'absence de l'élément dans le sommaire que constituent l'état de la situation financière ou encore l'état ou les états de la performance financière.
- 5.12 Il est important, lorsqu'on prend une décision en matière de comptabilisation, de s'interroger sur l'information qui serait donnée par le fait de ne pas comptabiliser un actif. Par exemple, si on ne

comptabilise aucun actif lorsqu'une dépense a lieu, on comptabilise une charge. Or, dans certains cas, il se peut que la comptabilisation de ces charges au fil du temps permette d'obtenir de l'information utile, par exemple de dégager des tendances, à meilleur coût que par la comptabilisation d'un actif.

Pertinence

- 5.13 L'information sur les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges est pertinente pour les utilisateurs des états financiers. Cela dit, il se peut que la comptabilisation ne fournisse pas d'information pertinente lorsqu'un ou plusieurs des facteurs suivants interviennent :
- (a) l'existence d'un actif ou d'un passif est incertaine ou encore il n'est pas certain qu'un actif soit séparable du goodwill (voir les paragraphes 5.15 et 5.16) ;
 - (b) il existe un actif ou un passif, mais il n'y a qu'une faible probabilité qu'il en résulte une entrée ou une sortie d'avantages économiques (voir les paragraphes 5.17 à 5.19) ;
 - (c) on dispose d'une évaluation d'un actif ou d'un passif (ou on peut l'obtenir), mais le degré d'incertitude qu'elle comporte est si élevé que l'information qu'elle fournit n'est guère pertinente, et on ne dispose d'aucune autre évaluation pertinente (ou on ne peut en obtenir une autre) (voir les paragraphes 5.20 et 5.21).
- 5.14 La question de savoir si la comptabilisation fournira de l'information pertinente fait appel au jugement. Le manque de pertinence de l'information vient souvent d'une combinaison des facteurs décrits au paragraphe 5.13 plutôt que d'un seul de ces facteurs, sans compter que d'autres facteurs peuvent aussi être à l'origine de ce manque de pertinence.

Existence incertaine et séparabilité

- 5.15 Certains actifs, par exemple le droit de tirer profit d'éléments tels qu'un savoir-faire ou des relations clients ou fournisseurs, ne sont pas des droits contractuels ou autrement établis. Ce fait peut rendre incertaine l'existence de l'actif ou sa séparabilité d'avec l'entreprise dans son ensemble (c'est-à-dire qu'il n'est pas certain qu'il y ait un actif distinct du goodwill). En pareil cas, l'incertitude relative à l'existence de l'actif, conjuguée à la difficulté d'isoler cet actif, peut parfois signifier que la comptabilisation risque de ne pas fournir d'information pertinente.
- 5.16 Pour certains passifs, il peut être difficile de déterminer si un événement passé entraînant une obligation s'est produit. Par exemple, si un tiers allègue que l'entité a commis un acte répréhensible et qu'il devrait en être dédommagé, il peut y avoir une incertitude quant à savoir si l'acte a été commis ou encore s'il l'a été par l'entité. En pareil cas, l'incertitude relative à l'existence de l'obligation, éventuellement conjuguée à une faible probabilité de sortie d'avantages économiques et à un degré élevé d'incertitude relative aux estimations, peut parfois signifier que la simple comptabilisation d'un montant ne fournirait pas d'information pertinente. Que l'on comptabilise ou non le passif, il peut être nécessaire de fournir des informations sur les incertitudes qui lui sont associées.

Faible probabilité d'un flux d'avantages économiques

- 5.17 Un actif ou un passif peut exister même si la probabilité d'une entrée ou d'une sortie d'avantages économiques est faible (voir les paragraphes 4.13 et 4.27).
- 5.18 Même lorsque la probabilité d'une entrée ou d'une sortie d'avantages économiques est faible, la comptabilisation de l'actif ou du passif peut fournir de l'information pertinente, particulièrement si l'évaluation de l'actif ou du passif reflète cette faible probabilité et s'accompagne d'informations explicatives. Par exemple, si un actif est acquis — ou un passif contracté — à l'occasion d'une transaction avec contrepartie pour un prix observable, son coût reflète la faible probabilité de flux d'avantages économiques et peut donc être une information pertinente.
- 5.19 Il se peut cependant que, dans certains cas, les utilisateurs des états financiers ne trouvent pas utile que l'entité comptabilise des actifs et des passifs pour lesquels les probabilités d'entrées ou de sorties d'avantages économiques sont très faibles.

Incertaine relative aux estimations

- 5.20 Pour comptabiliser un actif ou un passif, il faut l'évaluer. Dans bien des cas, l'évaluation consiste en une estimation pouvant comporter de l'incertitude. Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne nuit pas nécessairement à leur utilité. On obtiendra

une image fidèle si les montants qui sont des estimations sont décrits à ce titre et que la nature et le niveau des incertitudes, si elles sont significatives, sont présentés par voie de notes.

- 5.21 Comme il est indiqué au paragraphe 2.13, le niveau élevé d'incertitude que comportent certaines estimations peut faire que l'information qu'elles fournissent n'est guère pertinente, même si ces estimations sont convenablement décrites et communiquées. Par exemple, il se peut que l'évaluation ne fournisse pas d'information pertinente dans les cas suivants :
- (a) l'intervalle de résultats possibles est extrêmement vaste et la probabilité de chacun de ces résultats est exceptionnellement difficile à estimer. En pareil cas, il se peut que les informations les plus pertinentes pour les utilisateurs des états financiers aient trait à l'intervalle de résultats et aux facteurs qui influent sur la probabilité de ces résultats. Lorsque ces informations sont pertinentes (et qu'il est possible de les fournir à un coût qui n'excède pas les avantages), il peut convenir de les présenter par voie de notes, peu importe que l'entité comptabilise ou non l'actif ou le passif. Par ailleurs, dans certains cas, tenter de rendre ces informations par un simple chiffre risque de ne rien apporter de pertinent. Dans un cas de la sorte, si on ne dispose d'aucune évaluation pertinente (ou on ne peut en obtenir une), la comptabilisation ne fournira aucune information pertinente ;
 - (b) l'évaluation de la ressource ou de l'obligation exige une répartition exceptionnellement difficile ou subjective de flux de trésorerie qui ne se rattachent pas uniquement à l'élément évalué.

Image fidèle

- 5.22 Donner une image fidèle des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges nécessite non seulement la comptabilisation, mais aussi l'évaluation et la présentation des éléments comptabilisés ainsi que la communication d'informations à leur sujet (voir chapitres 6 et 7).
- 5.23 Par conséquent, il est nécessaire, pour apprécier si la comptabilisation d'un actif ou d'un passif en donne une image fidèle, de prendre en considération non seulement sa description et son évaluation dans le corps de l'état de la situation financière, mais aussi :
- (a) la représentation des produits, des charges ou des capitaux propres auxquels il donne lieu ; par exemple, si l'entité acquiert un actif moyennant une contrepartie, la non-comptabilisation de l'actif donnera lieu à une charge réduisant le bénéfice et les capitaux propres de l'entité, ce qui pourrait dans certains cas, par exemple si l'entité ne consomme pas immédiatement l'actif, donner l'image trompeuse d'une détérioration de la situation financière ;
 - (b) la question de savoir si les actifs et passifs connexes sont comptabilisés ou non ; s'ils ne le sont pas, la comptabilisation peut entraîner une « non-concordance comptable » et ainsi donner, de l'effet global de la transaction ou de tout autre événement à l'origine de l'actif ou du passif, une image qui n'est pas compréhensible ou qui n'est pas fidèle, même si des informations explicatives sont fournies par voie de notes ;
 - (c) les informations connexes : une représentation exhaustive comprend toutes les informations nécessaires aux utilisateurs des états financiers pour comprendre le phénomène dépeint, y compris toutes les descriptions et explications nécessaires. C'est donc dire que la communication d'informations connexes peut contribuer à ce que le montant comptabilisé constitue une image fidèle d'un actif, d'un passif, de droits patrimoniaux, de produits ou de charges.

Coût

- 5.24 Comme sur tout autre aspect de l'information financière, la contrainte du coût pèse sur les décisions en matière de comptabilisation. La comptabilisation d'un actif ou d'un passif a un coût. Les préparateurs d'états financiers doivent engager des coûts pour obtenir une évaluation pertinente. Les utilisateurs des états financiers engagent eux aussi des coûts, pour analyser et interpréter les informations. Dans certains cas, le coût de la comptabilisation peut en excéder les avantages.

Décomptabilisation

- 5.25 La décomptabilisation est la suppression totale ou partielle d'un actif ou d'un passif antérieurement comptabilisé de l'état de la situation financière d'une entité. Pour les actifs, elle a normalement lieu lorsque l'entité perd le contrôle de la totalité ou d'une partie d'un actif antérieurement comptabilisé ; pour les passifs, elle a normalement lieu lorsque l'entité n'a plus d'obligation actuelle au titre de la totalité ou d'une partie d'un passif antérieurement comptabilisé.

- 5.26 Les dispositions comptables concernant la décomptabilisation visent à ce qu'une image fidèle soit donnée :
- (a) des actifs et des passifs conservés après la transaction (ou autre événement) ayant mené à la décomptabilisation (y compris tout actif ou passif acquis, contracté ou créé à l'occasion de cette transaction [ou autre événement]) ;
 - (b) de la variation des actifs et des passifs de l'entité par suite de la transaction (ou autre événement).
- 5.27 On atteint normalement ces buts :
- (a) d'une part en décomptabilisant les actifs ou passifs transférés, consommés, recouvrés, acquittés ou expirés, et en comptabilisant le produit ou la charge ainsi occasionnés, le cas échéant ;
 - (b) d'autre part en gardant comptabilisés les actifs ou passifs conservés (la composante conservée), qui deviennent une unité de comptabilisation distincte. Conséquemment, la décomptabilisation de la composante transférée ne donne pas lieu à la comptabilisation d'un produit ou d'une charge à l'égard de la composante conservée.
- 5.28 Si l'entité transfère un actif ou un passif antérieurement comptabilisé à un tiers qui est son mandataire (voir le paragraphe 4.23), elle contrôle encore cet actif (le passif représente encore une obligation pour elle) ; la décomptabilisation ne donnerait donc pas une image fidèle de ses actifs, passifs, produits et charges.
- 5.29 Le fait qu'une entité demeure exposée aux variations positives ou négatives du montant des avantages économiques produits par une ressource économique peut indiquer que cette entité conserve le contrôle de cette ressource économique, auquel cas la décomptabilisation est inappropriée.
- 5.30 Les deux buts énoncés au paragraphe 5.26 peuvent parfois être difficiles à atteindre. Voici des exemples :
- (a) si la composante conservée comporte une exposition disproportionnée aux variations d'avantages économiques, la décomptabilisation peut donner une image fidèle du fait que l'entité ne possède plus les composantes transférées, mais non de l'ampleur du changement que la transaction a fait subir aux actifs et aux passifs de l'entité ;
 - (b) parfois, lorsque l'entité cède un actif, il arrive qu'elle conclue parallèlement une autre transaction (par exemple, la passation d'un contrat à terme de gré à gré, la vente d'une option de vente ou l'achat d'une option d'achat) lui donnant l'obligation ou la capacité de réacquérir l'actif. Puisque la composante transférée doit ou peut être acquise de nouveau, la décomptabilisation peut donner une image trompeuse de l'ampleur des changements apportés à la situation financière de l'entité.
- 5.31 Dans certaines des situations décrites au paragraphe 5.30, la décomptabilisation peut permettre l'atteinte des deux buts énoncés au paragraphe 5.26 si elle est secondée par une présentation séparée ou par des informations explicatives fournies par voie de notes, par exemple pour attirer l'attention sur le fait que la composante conservée comporte une forte concentration de risque.
- 5.32 Cela dit, si la décomptabilisation secondée par une présentation séparée ou par la fourniture d'informations explicatives ne suffit pas à l'atteinte des deux buts, il peut être nécessaire de garder comptabilisées non seulement la composante conservée, mais aussi la composante transférée. Ce faisant :
- (a) on ne comptabilise pas de produits ou de charges à l'égard de l'une ou l'autre des composantes par suite de la transaction ;
 - (b) on comptabilise un passif (ou un actif) dont l'évaluation initiale correspond à la somme reçue (ou versée) pour le transfert de l'actif (ou du passif) ;
 - (c) une présentation séparée ou encore la fourniture d'informations explicatives est nécessaire pour représenter le fait que l'entité n'a plus de droits ou d'obligations se rattachant à la composante transférée.

Modification de contrat

- 5.33 Une situation susceptible de soulever des interrogations au sujet de la décomptabilisation est celle où un contrat est modifié. La modification d'un contrat peut avoir pour effets :
- (a) de restreindre ou de supprimer des droits et des obligations existants (pour prendre une décision quant à leur décomptabilisation, il est utile de consulter les paragraphes 5.25 à 5.32) ;
 - (b) d'ajouter de nouveaux droits ou obligations.
- 5.34 Si la modification de contrat entraîne l'ajout de droits et d'obligations distincts de ceux créés par les conditions initiales du contrat, il peut convenir de traiter ces ajouts comme de nouveaux actifs ou passifs.

- 5.35 Si les droits et obligations ajoutés au contrat par la modification ne sont pas distincts de ceux créés par les conditions initiales du contrat, il peut convenir de les traiter comme faisant partie de la même unité de comptabilisation que les droits et obligations existants.
- 5.36 La modification d'un contrat peut restreindre ou supprimer des droits et obligations existants tout en ajoutant des droits et obligations nouveaux. Pour fournir l'information la plus pertinente sur les modifications apportées et en représenter l'effet le plus fidèlement possible, il faut prendre en considération l'effet d'ensemble plutôt que chacune de ces modifications séparément.

Chapitre 6 : Évaluation

Introduction

- 6.1 Le présent chapitre traite :
- (a) des bases d'évaluation et des informations qu'elles fournissent (paragraphe 6.4 à 6.47) ;
 - (b) des facteurs à prendre en considération pour faire le choix d'une base d'évaluation (paragraphe 6.48 à 6.73) ;
 - (c) des situations où plus d'une base d'évaluation fournit des informations pertinentes (paragraphe 6.74 à 6.77) ;
 - (d) de l'évaluation des capitaux propres (paragraphe 6.78 à 6.80).
- 6.2 L'évaluation est l'action de quantifier en monnaie l'information sur les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges. Une évaluation est le résultat de l'évaluation d'un élément d'actif, de passifs, de capitaux propres, de produits ou de charges selon une base d'évaluation donnée. Une base d'évaluation est une caractéristique déterminée de l'élément évalué (par exemple, le coût historique, la juste valeur ou la valeur de remboursement). L'application d'une base d'évaluation à un actif ou à un passif donne une évaluation de cet actif ou de ce passif ainsi que des produits ou des charges connexes. Quant à l'évaluation des capitaux propres, elle fait l'objet des paragraphes 6.78 à 6.80.
- 6.3 La prise en considération de l'objectif de l'information financière, des caractéristiques qualitatives de l'information financière utile et de la contrainte du coût est susceptible d'aboutir au choix de bases d'évaluation différentes pour des actifs, passifs, produits et charges différents.

Bases d'évaluation et informations qu'elles fournissent

- 6.4 On peut classer les bases d'évaluation selon les deux catégories suivantes :
- (a) coût historique (paragraphe 6.6 à 6.18) ;
 - (b) valeur actuelle (paragraphe 6.19 à 6.46).
- 6.5 Les techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie font l'objet des paragraphes A1 à A10. Ces techniques sont souvent employées pour établir des évaluations estimatives selon une base d'évaluation en particulier.

Coût historique

- 6.6 Les évaluations au coût historique fournissent de l'information monétaire sur les actifs, les passifs, les produits et les charges au moyen de données issues de la transaction ou de l'événement dont ils résultent. Les évaluations d'actifs ou de passifs au coût historique ne reflètent pas les variations de prix, mais elles reflètent les changements tels que la consommation ou la dépréciation des actifs et l'acquittement des passifs.
- 6.7 Le coût historique d'un actif non financier au moment de son acquisition ou de sa construction est la valeur de tous les coûts engagés pour l'acquisition ou la construction de cet actif, ce qui comprend la contrepartie offerte, mais aussi les coûts de transaction. Cette valeur est régularisée au fil du temps afin de représenter, s'il y a lieu :
- (a) la consommation de la ressource économique qui constitue l'actif (amortissement) ;
 - (b) le fait qu'une partie du coût historique de l'actif n'est plus recouvrable (dépréciation).
- 6.8 Le coût historique d'un passif non financier au moment où il est contracté est la valeur de la contrepartie reçue, c'est-à-dire la contrepartie déduction faite des coûts de transaction afférents à sa prise en charge. Cette valeur est régularisée au fil du temps afin de représenter, s'il y a lieu :
- (a) les intérêts à payer ;
 - (b) l'acquittement du passif ;
 - (c) l'excédent, le cas échéant, des sorties de trésorerie estimatives sur la contrepartie nette reçue (provision pour contrat déficitaire). On augmente en conséquence la valeur comptable du passif

lorsqu'il est devenu tel que la contrepartie historique ne suffit plus à représenter ce à quoi l'entité est contrainte pour l'acquitter.

- 6.9 Le coût historique d'un actif financier (qu'on appelle parfois le coût amorti) correspond initialement à la valeur de la contrepartie offerte pour acquérir l'actif, plus les coûts de transaction afférents à cette acquisition. Le coût historique d'un passif financier (qu'on appelle lui aussi parfois le coût amorti) correspond initialement à la valeur de la contrepartie reçue pour prendre en charge le passif, moins les coûts de transaction afférents à cette prise en charge. La valeur comptable des actifs financiers et des passifs financiers est ultérieurement évaluée au coût amorti et reflète les variations ultérieures telles que les intérêts constatés par régularisation, les changements dans les estimations des flux de trésorerie (y compris la dépréciation des actifs financiers) et les versements ou les encaissements, mais ne reflète pas les variations de prix ultérieures causées par d'autres facteurs.
- 6.10 La décomptabilisation d'un actif (passif) évalué au coût historique donne lieu à la comptabilisation en produits ou en charges de la différence entre la valeur comptable de l'actif (du passif) et la contrepartie reçue (offerte) pour cet actif (ce passif).
- 6.11 Les actifs acquis et les passifs pris en charge dans une transaction sans contrepartie n'ont pas de coût initial facilement déterminable. En pareil cas, on utilise souvent les valeurs actuelles comme substitut du coût (coût présumé) lors de l'évaluation initiale, et ce coût présumé sert de point de départ pour les évaluations ultérieures.
- 6.12 L'information que fournissent les évaluations au coût historique d'actifs, de passifs, de produits et de charges dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière est résumée dans le tableau 6.1, qui suit le paragraphe 6.47. Les principaux avantages et inconvénients de l'utilisation du coût historique sont résumés aux paragraphes 6.13 à 6.17.
- 6.13 Les produits et les charges évalués au coût historique peuvent avoir une valeur prédictive. Par exemple, pour ce qui est des actifs non financiers, les informations sur la contrepartie reçue pour la fourniture passée de biens et de services et sur la consommation passée d'actifs (y compris de services reçus) peuvent faire partie des données d'entrée nécessaires à l'appréciation des perspectives de flux de trésorerie futurs de l'entité en fonction de la fourniture future de biens et de services et de la consommation future d'actifs actuels et futurs (y compris de services à recevoir). L'information sur les marges passées peut faire partie des données d'entrées aux fins de la prédiction des marges futures.
- 6.14 Les produits et les charges évalués au coût historique peuvent aussi avoir une valeur de confirmation, car elles renseignent sur des estimations antérieures de flux de trésorerie ou de marges.
- 6.15 Dans bien des situations, il est plus simple et moins coûteux de fournir des informations fondées sur le coût historique plutôt que sur la valeur actuelle. De plus, les évaluations au coût historique sont généralement bien comprises et souvent vérifiables.
- 6.16 Comme le signale le paragraphe 6.11, le coût historique peut être difficile à déterminer lorsqu'aucun prix de transaction n'est observable pour l'actif ou le passif faisant l'objet de l'évaluation. De plus, estimer la consommation et reconnaître les pertes de valeur ainsi que les passifs se rattachant à des contrats déficitaires peuvent comporter de la subjectivité. C'est pourquoi il est parfois tout aussi difficile d'estimer le coût historique d'un actif ou d'un passif que sa valeur actuelle.
- 6.17 Lorsqu'on utilise le coût historique comme base d'évaluation, des actifs ou des passifs similaires, mais acquis ou contractés à des moments différents, peuvent figurer dans les états financiers à des montants très différents. La comparabilité entre les entités comptables et à l'intérieur d'une même entité comptable peut s'en trouver réduite.
- 6.18 Le coût actuel d'un actif (passif) correspond au coût (produit) d'un actif (passif) équivalent, à la date de l'évaluation. Le coût actuel et le coût historique sont tous deux des valeurs d'entrée (c'est-à-dire qu'ils sont le reflet des valeurs du marché sur lequel l'entité acquiert l'actif ou contracte le passif). Ils diffèrent par conséquent des bases d'évaluation à la valeur actuelle, qui sont présentées aux paragraphes 6.19 à 6.46. L'information sur le coût actuel d'actifs ou de passifs peut parfois être plus pertinente que celle sur leur coût historique, particulièrement lorsque les variations de prix sont importantes. Par exemple, présenter les produits et les charges au coût actuel :
- (a) peut parfois être plus utile pour prédire les marges futures que de les présenter au coût historique ;
 - (b) peut être nécessaire si les états financiers font appel au principe du maintien du capital physique. Le maintien du capital fait l'objet du chapitre 8.

Valeur actuelle

- 6.19 Les évaluations à la valeur actuelle fournissent de l'information exprimée en monnaie sur les actifs, les passifs, les produits et les charges, qui est mise à jour afin de refléter les conditions à la date d'évaluation.

Parce qu'elles sont mises à jour, les valeurs actuelles rendent compte des variations positives ou négatives qu'ont connues, depuis la date d'évaluation antérieure, les estimations des flux de trésorerie et autres facteurs que ces valeurs actuelles englobent (voir le paragraphe 6.23).

- 6.20 Les bases d'évaluation à la valeur actuelle comprennent :
- (a) la juste valeur (voir les paragraphes 6.21 à 6.33) ;
 - (b) la valeur d'utilité pour les actifs et la valeur de remboursement pour les passifs (voir les paragraphes 6.34 à 6.46).

Juste valeur

- 6.21 La juste valeur est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation.
- 6.22 La juste valeur reflète la perspective des intervenants du marché. C'est-à-dire que l'actif ou le passif est évalué à l'aide des hypothèses que les intervenants du marché, étant supposé qu'ils agissent dans leur meilleur intérêt économique, utiliseraient pour fixer le prix de l'actif ou du passif.
- 6.23 La juste valeur reflète les facteurs suivants :
- (a) les estimations des flux de trésorerie futurs ;
 - (b) les variations possibles, en raison de l'incertitude inhérente à ces flux, du montant et de l'échéance estimatifs des flux de trésorerie futurs de l'actif ou du passif faisant l'objet de l'évaluation ;
 - (c) la valeur temps de l'argent ;
 - (d) le prix pour supporter l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie (c'est-à-dire une prime ou une décote de risque). Ce prix dépend de l'ampleur de l'incertitude et reflète le fait que les investisseurs paient généralement moins pour un actif (ou s'attendent généralement à recevoir plus pour la prise en charge d'un passif) dont les flux de trésorerie sont incertains que pour un actif (passif) dont les flux de trésorerie sont certains ;
 - (e) les autres facteurs, comme la liquidité, dont les intervenants du marché tiendraient compte dans les circonstances.
- 6.24 Pour un passif, les facteurs énumérés au paragraphe 6.23(b) et (d) englobent la possibilité de défaut d'acquittement du passif de la part de l'entité (son propre risque de crédit).
- 6.25 Comme il est indiqué au paragraphe 6.23(d), la juste valeur d'un actif ou d'un passif reflète une prime de risque. Par conséquent, lorsque l'entité prend en charge un passif dans une transaction sans contrepartie et l'évalue initialement à la juste valeur, la charge qu'elle comptabilise alors inclut la prime de risque. Ultérieurement, à mesure que l'entité se dégage du risque, elle réduit le passif et comptabilise un produit. L'inclusion de la prime de risque dans l'évaluation du passif permet de représenter toute la teneur de ce dernier. Cela dit, certains utilisateurs peuvent trouver qu'il est contre-intuitif de comptabiliser initialement une charge incluant la prime de risque et, ultérieurement, des produits du même montant.
- 6.26 La juste valeur :
- (a) dans le cas d'un actif, n'est pas augmentée des coûts de transaction occasionnés par l'acquisition de cet actif ni diminuée des coûts de transaction occasionnés par la vente de celui-ci ;
 - (b) dans le cas d'un passif, n'est pas diminuée des coûts de transaction occasionnés par la prise en charge de ce passif ni augmentée des coûts de transaction occasionnés par le transfert ou le règlement de celui-ci.
- 6.27 L'information que fournissent les évaluations à la juste valeur d'actifs, de passifs, de produits et de charges dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière est résumée dans le tableau 6.1, qui suit le paragraphe 6.47. Les principaux avantages et inconvénients de l'utilisation de la juste valeur sont résumés aux paragraphes 6.28 à 6.33.
- 6.28 L'information fournie au sujet des actifs et des passifs évalués à la juste valeur a une valeur prédictive parce que la juste valeur est le reflet d'attentes quant au montant, à l'échéance et à l'incertitude des flux de trésorerie (elle reflète les attentes des intervenants du marché et tient compte des préférences de ces derniers en ce qui concerne les risques). Cette information peut aussi avoir une valeur de confirmation, car elle renseigne sur des estimations antérieures.
- 6.29 Pour ce qui est des produits et des charges évalués à la juste valeur, il serait possible de les décomposer de diverses manières afin d'en tirer des informations ayant une valeur prédictive et une valeur de confirmation. Par exemple, on pourrait les décomposer de manière à isoler :

- (a) le rendement auquel les intervenants du marché se seraient attendus pour la détention de l'actif durant la période ;
 - (b) la différence entre ce rendement et celui tiré de l'utilisation réelle de l'actif par l'entité durant la période (ce qui renseigne sur l'efficacité d'utilisation de l'actif par l'entité) ;
 - (c) l'effet combiné des changements dans les estimations des attentes des intervenants du marché quant au montant, à l'échéance et à l'incertitude des rendements futurs et dans les estimations des préférences des intervenants du marché en ce qui concerne le risque.
- 6.30 Cependant, selon l'élément faisant l'objet de l'évaluation et la nature des activités de l'entité, les utilisateurs ne trouveront pas nécessairement pertinente l'information sur les variations estimatives des attentes des intervenants du marché. Par conséquent, les produits et les charges évalués à la juste valeur ne leur sembleront pas nécessairement pertinents, particulièrement lorsque les activités de l'entité ne font pas intervenir la vente de l'actif ou le transfert du passif, par exemple si l'entité comptable détient les actifs uniquement dans le but de les utiliser ou d'encaisser les flux de trésorerie contractuels, ou entend acquitter les passifs elle-même.
- 6.31 Parce que la juste valeur est déterminée dans la perspective des intervenants du marché plutôt que de l'entité et qu'elle est indépendante du moment où a lieu l'acquisition de l'actif ou la prise en charge du passif, des actifs identiques seront (sauf erreur d'estimation) évalués au même montant. Ce fait contribue à la comparabilité entre les entités comptables et à l'intérieur d'une même entité comptable.
- 6.32 Si la juste valeur d'un actif ou d'un passif est observable sur un marché actif, l'évaluation à la juste valeur est simple et facile à comprendre, et son résultat est vérifiable. Si la juste valeur n'est pas observable, il peut être nécessaire de procéder à son estimation en ayant recours à des techniques d'évaluation (qui comportent parfois l'utilisation d'évaluations fondées sur les flux de trésorerie). Selon la technique employée :
- (a) procéder à l'estimation peut être coûteux et complexe ;
 - (b) les données d'entrée peuvent comporter de la subjectivité et leur caractère valable, ainsi que celui du processus même, peut être difficile à vérifier. Par conséquent, il est possible que des actifs ou des passifs identiques soient évalués à des montants différents, ce qui réduit la comparabilité.
- 6.33 Lorsque l'entité estime la juste valeur d'un élément de nature spécialisée, il y a parfois peu de raisons de supposer que les intervenants du marché emploieraient des hypothèses différentes de celles de l'entité. L'évaluation dans la perspective des intervenants du marché et l'évaluation dans la perspective de l'entité sont alors susceptibles de donner des résultats semblables.

Valeur d'utilité et valeur de remboursement

- 6.34 La valeur d'utilité et la valeur de remboursement sont des valeurs spécifiques à l'entité. La valeur d'utilité est la valeur actualisée des flux de trésorerie que l'entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité. La valeur de remboursement est la valeur actualisée des flux de trésorerie que l'entité prévoit de consacrer à l'acquittement d'un passif.
- 6.35 La valeur d'utilité et la valeur de remboursement ne sont pas directement observables et sont établies au moyen de techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie. En principe, la valeur d'utilité et la valeur de remboursement reflètent les mêmes facteurs (énumérés au paragraphe 6.23) que la juste valeur, mais sont fondées sur des hypothèses spécifiques à l'entité plutôt que sur les hypothèses des intervenants du marché. En pratique, pour qu'elles puissent fournir l'information la plus utile, la valeur d'utilité et la valeur de remboursement nécessitent parfois des adaptations. Voici des exemples d'adaptations qu'il peut convenir de leur apporter :
- (a) utiliser les hypothèses des intervenants du marché quant à la valeur temps de l'argent ou à la prime de risque ;
 - (b) exclure de la valeur de remboursement l'effet de la possibilité de non-exécution par l'entité.
- 6.36 Lorsque l'entité contracte un passif dans une transaction sans contrepartie et l'évalue initialement à la valeur de remboursement, la charge qu'elle comptabilise alors inclut une prime de risque. Ultérieurement, à mesure que l'entité se dégage du risque, elle réduit le passif et comptabilise des produits, ce que certains utilisateurs peuvent trouver contre-intuitif (voir le paragraphe 6.25).
- 6.37 La valeur d'utilité prend en compte la valeur actuelle des coûts de transaction que l'entité s'attend à engager pour la sortie de l'actif à la fin de sa durée d'utilité.
- 6.38 La valeur de remboursement comprend la valeur actualisée, non seulement des sommes à verser à l'autre partie, mais aussi des sommes que l'entité s'attend à verser à des tiers pour être en mesure d'acquitter le passif. Donc, la valeur de remboursement inclut la valeur actualisée des coûts de transaction (le cas échéant) que l'entité s'attend à engager pour réaliser les transactions lui permettant d'acquitter le passif.

- 6.39 L'information que fournissent les évaluations à la valeur d'utilité d'actifs, de produits et de charges et les évaluations à la valeur de remboursement de passifs, de produits et de charges dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière est résumée dans le tableau 6.1, qui suit le paragraphe 6.47. Les principaux avantages et inconvénients de la valeur d'utilité et de la valeur de remboursement sont résumés aux paragraphes 6.40 à 6.46.
- 6.40 La valeur d'utilité fournit de l'information sur la valeur actualisée des flux de trésorerie estimatifs qui se rattachent à l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité. Cette information a une valeur prédictive et peut servir à l'appréciation des perspectives de flux de trésorerie futurs, particulièrement si l'actif contribuera aux flux de trésorerie futurs du fait de son utilisation.
- 6.41 La valeur de remboursement fournit de l'information sur la valeur actualisée des flux de trésorerie estimatifs nécessaires pour acquitter un passif. Cette information a une valeur prédictive, particulièrement si le passif sera acquitté plutôt que transféré ou encore réglé par négociation.
- 6.42 Les estimations mises à jour de la valeur d'utilité et de la valeur de remboursement, conjuguées à l'information sur les flux de trésorerie réels, ont une valeur de confirmation du fait qu'elles renseignent sur des estimations antérieures de la valeur d'utilité et de la valeur de remboursement.
- 6.43 La valeur d'utilité et la valeur de remboursement sont déterminées au moyen de techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie. Comme l'indique le paragraphe 6.32, selon la technique employée :
- (a) procéder à l'estimation peut être coûteux et complexe ;
 - (b) les données d'entrée peuvent comporter de la subjectivité et leur caractère valable, comme celui du processus même, peut être difficile à vérifier. Par conséquent, il est possible que des actifs ou des passifs identiques soient évalués à des montants différents, ce qui réduit la comparabilité.
- 6.44 Parce que la valeur d'utilité et la valeur de remboursement sont déterminées dans la perspective de l'entité comptable, leur utilisation pourrait aboutir à des évaluations différentes pour des actifs et des passifs identiques d'entités différentes, ce qui réduit sans doute la comparabilité. En comparaison, parce que la juste valeur a recours aux hypothèses des intervenants du marché, son utilisation par des entités différentes devrait en théorie aboutir à des estimations identiques pour des éléments identiques.
- 6.45 Lorsque des actifs sont utilisés en combinaison avec d'autres, il est souvent impossible de leur attribuer individuellement une valeur d'utilité sensée. On détermine plutôt la valeur d'utilité du groupe d'actifs, puis on la répartit entre les éléments de ce groupe, ce qui peut être coûteux et complexe. Par conséquent, la valeur d'utilité ne constitue pas nécessairement une base d'évaluation pratique pour la réévaluation périodique de tels actifs. Elle peut cependant l'être pour la réévaluation occasionnelle d'actifs (par exemple, pour procéder à un test de dépréciation afin de déterminer si le coût historique peut être entièrement recouvré).
- 6.46 De plus, les estimations de la valeur d'utilité et de la valeur de remboursement peuvent, sans que ce soit voulu, refléter des synergies créées avec d'autres actifs et passifs et ainsi ne pas représenter uniquement l'évaluation de l'élément qui est censé être évalué.

Résumé de l'information fournie par les différentes bases d'évaluation

- 6.47 Le tableau 6.1 résume l'information que les bases d'évaluation décrites aux paragraphes 6.6 à 6.46 fournissent dans l'état de la situation financière et l'état ou les états de la performance financière.

Tableau 6.1 : Information fournie par les diverses bases d'évaluation**Actif**

	Évaluations au coût historique	Évaluations à la valeur actuelle	
		Juste valeur (hypothèses des intervenants du marché)	Valeur d'utilité (hypothèses spécifiques à l'entité)
État de la situation financière	Le coût recouvrable de la partie non consommée (ou non perçue) d'un actif (comprend les coûts de transaction occasionnés par l'acquisition).	Le prix qu'on obtiendrait pour transférer l'actif.	La valeur actualisée des flux de trésorerie estimatifs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité (comprend la valeur actualisée des coûts de transfert futurs).
État ou états de la performance financière^{(a), (b)}	Les produits et les charges occasionnés par la comptabilisation initiale d'échanges de valeur inégale.	Les produits et les charges occasionnés par la comptabilisation initiale d'échanges de valeur inégale.	Les produits et les charges occasionnés par la comptabilisation initiale d'échanges de valeur inégale.
	—	Les coûts de transaction occasionnés par l'acquisition de l'actif.	Les coûts de transaction occasionnés par l'acquisition de l'actif.
	Le coût historique des ressources économiques consommées au cours de la période (par l'intermédiaire du coût des ventes, des amortissements, etc.).	La juste valeur, au moment de leur consommation, des ressources économiques consommées au cours de la période.	La valeur d'utilité, au moment de la prestation, des ressources économiques consommées au cours de la période.
	Les produits d'intérêts (seulement dans le cas des actifs financiers).	Les produits d'intérêts (s'ils sont indiqués séparément).	Les produits d'intérêts (s'ils sont indiqués séparément).
	Les pertes de valeur (par rapport au coût historique antérieur).	Les pertes de valeur (si elles sont indiquées séparément).	Les pertes de valeur (si elles sont indiquées séparément).
	Les produits ou les charges occasionnés par les ventes d'actifs de la période (comprend les coûts de transaction engagés à ces occasions, qui peuvent ne pas être indiqués séparément).	Les coûts de transaction occasionnés par la sortie et, si la contrepartie reçue est supérieure (ou inférieure) à la juste valeur à la date de la sortie, le produit net (ou la charge nette).	Les coûts de transaction occasionnés par la sortie et, si la contrepartie reçue est supérieure (ou inférieure) à la valeur d'utilité à la date de la sortie, le produit net (ou la charge nette).
	—	La réévaluation occasionnée par : (a) les changements dans les estimations de flux de trésorerie ; (b) les changements dans les taux d'intérêt ; (c) les changements dans le montant ou le prix correspondant au risque.	La réévaluation occasionnée par : (a) les changements dans les estimations de flux de trésorerie ; (b) les changements dans les taux d'intérêt ; (c) les changements dans le montant ou le prix correspondant au risque.
(a) Les éléments ne sont pas tous présents dans chaque période.			
(b) La présentation des éléments de produits et de charges dans l'état ou les états de la performance financière ainsi que les informations à fournir à leur sujet font l'objet du chapitre 7.			

Tableau 6.1 — suite

Passif

	Évaluations au coût historique	Évaluations à la valeur actuelle	
		Juste valeur (hypothèses des intervenants du marché)	Valeur de remboursement (hypothèses spécifiques à l'entité)
État de la situation financière	La contrepartie nette de la prise en charge de la partie non acquittée d'un passif, plus tout excédent de la valeur actualisée des flux de trésorerie estimatifs sur la contrepartie nette (la contrepartie est nette des coûts de transaction).	Le prix qu'on paierait pour transférer le passif.	La valeur actualisée de l'estimation des flux de trésorerie auxquels l'acquittement du passif donnera lieu.
État ou états de la performance financière ^{(a), (b)}	Les produits et les charges occasionnés par la comptabilisation initiale d'échanges de valeur inégale.	Les produits et les charges occasionnés par la comptabilisation initiale d'échanges de valeur inégale.	Les produits et les charges occasionnés par la comptabilisation initiale d'échanges de valeur inégale.
	—	Les coûts de transaction occasionnés par la prise en charge du passif.	Les coûts de transaction occasionnés par la prise en charge du passif.
	La contrepartie offerte par les clients, etc. pour les obligations dont l'entité s'est acquittée au cours de la période.	La juste valeur, au moment de la prestation, des obligations de prestation dont l'entité s'est acquittée au cours de la période.	La valeur de remboursement, au moment de la prestation, des obligations de prestation dont l'entité s'est acquittée au cours de la période.
	Les charges d'intérêts.	Les charges d'intérêts (si elles sont indiquées séparément).	Les charges d'intérêts.
	Les pertes sur passif attribuables à des contrats devenus (plus) déficitaires au cours de la période.	Les pertes sur passif attribuables à des contrats devenus (plus) déficitaires au cours de la période (si elles sont indiquées séparément).	Les pertes sur passif attribuables à des contrats devenus (plus) déficitaires au cours de la période (si elles sont indiquées séparément).
	Les produits ou les charges occasionnés par les règlements ou transferts de passifs de la période (comprend les coûts de transaction engagés à ces occasions, qui peuvent ne pas être indiqués séparément).	Les coûts de transaction occasionnés par le règlement ou le transfert et, si la contrepartie versée est supérieure (ou inférieure) à la juste valeur à la date du règlement ou du transfert, la charge nette (ou le produit net).	Les coûts de transaction occasionnés par le règlement ou le transfert et, si la contrepartie versée est supérieure (ou inférieure) à la valeur de remboursement à la date du règlement ou du transfert, la charge nette (ou le produit net).
	—	La réévaluation occasionnée par : (a) les changements dans les estimations de flux de trésorerie ; (b) les changements dans les taux d'intérêt ; (c) les changements dans le montant ou le prix correspondant au risque.	La réévaluation occasionnée par : (a) les changements dans les estimations de flux de trésorerie ; (b) les changements dans les taux d'intérêt ; (c) les changements dans le montant ou le prix correspondant au risque.
(a) Les éléments ne sont pas tous présents dans chaque période.			
(b) La présentation des éléments de produits et de charges dans l'état ou les états de la performance financière ainsi que les informations à fournir à leur sujet font l'objet du chapitre 7.			

Facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation

- 6.48 Alors que les paragraphes 6.4 à 6.47 présentent l'information fournie ainsi que les avantages et les désavantages pour chaque base d'évaluation, les paragraphes qui suivent traitent des facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation pour un actif ou un passif ainsi que les produits et charges connexes. L'importance relative de chacun de ces facteurs dépendra des faits et des circonstances.

- 6.49 Pour que l'information fournie par une base d'évaluation en particulier soit utile aux utilisateurs des états financiers, elle doit être pertinente et donner une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter. De plus, elle doit autant que possible être comparable, vérifiable, diffusée rapidement et compréhensible.
- 6.50 Comme sur tout autre aspect de l'information financière, la contrainte du coût pèse sur le choix d'une base d'évaluation. Il faut donc que les avantages qui se rattachent à l'information fournie aux utilisateurs des états financiers par une base d'évaluation donnée soient suffisants pour justifier le coût de fourniture de cette information.
- 6.51 Les évaluations d'actifs, de passifs, de produits et de charges trouvent une utilisation dans l'évaluation des éléments comptabilisés, mais aussi en matière de présentation et d'informations à fournir. Les propos qui suivent concernant les facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation sont centrés sur l'évaluation des éléments comptabilisés. Une partie de ces considérations peut néanmoins s'appliquer également à la présentation par voie de notes des évaluations d'actifs et de passifs non comptabilisés.
- 6.52 Les paragraphes 6.53 à 6.63 traitent des facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation sous l'angle des caractéristiques qualitatives de l'information financière utile. Les paragraphes 6.64 à 6.73 traitent de facteurs supplémentaires à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation au moment de la comptabilisation initiale. L'évaluation initiale et l'évaluation ultérieure ne peuvent être considérées séparément. Si la base d'évaluation utilisée pour l'évaluation initiale n'est pas cohérente avec celle utilisée pour l'évaluation ultérieure, des produits et des charges se trouveront comptabilisés uniquement en raison du changement de base d'évaluation. Or, la comptabilisation de ces produits et charges pourrait donner l'impression qu'une transaction ou un autre événement a eu lieu, alors que ce n'est en fait pas le cas. C'est pourquoi le choix d'une base d'évaluation pour un actif ou un passif et les produits et charges connexes nécessite la prise en considération tant de l'évaluation initiale que de l'évaluation ultérieure.

Pertinence

- 6.53 Lorsqu'on choisit une base d'évaluation, il est important de s'interroger sur l'information que cette base d'évaluation produira, tant dans l'état de la situation financière que dans l'état ou les états de la performance financière.
- 6.54 Pour qu'elle produise de l'information pertinente, il importe de prendre en considération les facteurs suivants dans le choix d'une base d'évaluation pour un actif ou un passif et les produits et charges connexes :
- (a) la manière dont cet actif ou ce passif contribuera aux flux de trésorerie futurs, facteur qui dépend en partie de la nature des activités de l'entité. Par exemple, si un bien immobilier est réalisé par voie de vente, il produira des flux de trésorerie par cette vente, mais s'il est utilisé en combinaison avec d'autres actifs dans la production de biens et de services, il contribuera aux flux de trésorerie que produira la vente des biens et des services ;
 - (b) les caractéristiques de cet actif ou de ce passif (par exemple, la nature ou l'étendue de la variabilité des flux de trésorerie de l'élément ou encore la sensibilité de la valeur de l'élément aux variations des facteurs du marché et des autres risques inhérents à cet élément).
- 6.55 L'un des facteurs qui influent sur la pertinence de l'information fournie par une base d'évaluation est le degré d'incertitude relative aux estimations que comporte cette information (voir les paragraphes 2.12 et 2.13). Un degré d'incertitude élevé n'interdit pas d'utiliser une estimation qui fournit l'information la plus pertinente. Par contre, dans certains cas, le degré d'incertitude est si élevé qu'on pourra sans doute fournir une information plus pertinente en utilisant une base d'évaluation différente. De plus, si, pour un actif ou un passif, aucune base d'évaluation ne permet de fournir de l'information pertinente, il n'est pas approprié de comptabiliser cet actif ou ce passif (voir le paragraphe 5.13).
- 6.56 L'incertitude relative aux estimations n'est pas la même chose que l'incertitude relative au résultat. Par exemple, si la juste valeur d'un actif est observable dans un marché actif, aucune incertitude n'est associée à son évaluation, même si le montant des flux de trésorerie qu'aura produits l'actif en définitive est incertain. N'empêche que l'incertitude relative au résultat peut parfois contribuer à l'incertitude relative aux estimations. Par exemple, il se peut qu'il y ait un degré d'incertitude élevé quant aux flux de trésorerie que produira un actif unique (incertitude relative au résultat) et que l'estimation de la valeur actuelle de cet actif dépende d'un modèle dont la validité n'est pas établie, alimenté de données d'entrée difficilement vérifiables.

Image fidèle

- 6.57 Comme le signalent les paragraphes 2.15 et 2.19, une image parfaitement fidèle est exempte d'erreur, ce qui ne veut pas dire que les évaluations doivent être parfaites à tous égards. Par exemple, une estimation d'un prix inobservable peut constituer une image fidèle si elle est décrite comme étant une estimation, si la nature et les limites du processus d'estimation sont expliquées et si aucune erreur n'est commise lors du choix et de l'application de la méthode d'estimation.
- 6.58 Lorsqu'il existe un quelconque lien entre des actifs et des passifs, l'utilisation de bases d'évaluation différentes pour ces actifs et pour ces passifs peut créer une incohérence dans l'évaluation (« non-concordance comptable »). Les incohérences d'évaluation peuvent avoir pour résultat que les états financiers ne donnent pas une image fidèle de la situation financière et de la performance financière de l'entité. Par conséquent, dans certaines circonstances, l'emploi de bases d'évaluations semblables pour des actifs et des passifs qui sont liés peut fournir aux utilisateurs des états financiers de l'information plus utile que ne le ferait l'emploi de bases d'évaluation dissemblables. Cela est particulièrement probable dans le cas où les flux de trésorerie d'un élément sont contractuellement liés à ceux d'un autre élément.

Caractéristiques qualitatives auxiliaires

- 6.59 Les caractéristiques qualitatives auxiliaires que sont la comparabilité, la vérifiabilité et la compréhensibilité entrent aussi en ligne de compte dans le choix d'une base d'évaluation. L'autre caractéristique qualitative auxiliaire qu'est la rapidité n'a par contre aucune conséquence particulière pour l'évaluation.
- 6.60 La comparabilité implique l'utilisation des mêmes bases d'évaluation d'une période à l'autre et d'une entité à l'autre. N'employer qu'un nombre limité de bases d'évaluation contribue à la comparabilité.
- 6.61 La vérifiabilité implique l'utilisation de bases d'évaluation qui aboutissent à des évaluations pouvant être indépendamment corroborées, d'une manière directe (telle l'observation des prix) ou indirecte (telle la vérification des données d'entrée d'un modèle). Si une évaluation particulière n'est pas vérifiable, il sera peut-être nécessaire de fournir des informations par voie de notes pour permettre aux utilisateurs des états financiers de connaître les hypothèses utilisées. Dans de tels cas, le choix d'une base d'évaluation différente est parfois à envisager.
- 6.62 La compréhensibilité dépend en partie du nombre de bases d'évaluation différentes utilisées et des changements qu'elles peuvent connaître au fil du temps. En général, si le nombre de bases d'évaluation utilisées dans un jeu d'états financiers augmente, l'information produite gagne en complexité (devenant donc moins compréhensible), et les totaux et sous-totaux de l'état de la situation financière et de l'état ou des états de la performance financière perdent en signification. Par ailleurs, il peut convenir d'augmenter le nombre de bases d'évaluation utilisées si c'est ce qu'il faut faire pour fournir de l'information d'une pertinence accrue.
- 6.63 Un changement de base d'évaluation est susceptible de diminuer la compréhensibilité des états financiers, mais peut être justifié si la perte de compréhensibilité est compensée par d'autres facteurs, par exemple une augmentation de la pertinence de l'information. En pareil cas, il peut être nécessaire de fournir des informations par voie de notes pour permettre aux utilisateurs de comprendre les produits et les charges comptabilisés par suite du changement.

Facteurs propres à l'évaluation initiale

- 6.64 Alors que les paragraphes 6.48 à 6.63 traitent des facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base pour l'évaluation initiale ou ultérieure, les paragraphes suivants traitent de facteurs supplémentaires, qui n'entrent en ligne de compte qu'à l'évaluation initiale.
- 6.65 La comptabilisation initiale d'actifs et de passifs peut résulter :
- (a) d'échanges d'éléments de valeurs semblables (voir les paragraphes 6.66 à 6.68) ;
 - (b) de transactions conclues avec des titulaires de droits patrimoniaux (voir le paragraphe 6.69) ;
 - (c) d'échanges d'éléments de valeurs différentes (voir les paragraphes 6.70 et 6.71) ;
 - (d) de la construction d'un actif par l'entité elle-même (voir les paragraphes 6.72 et 6.73).

Échanges d'éléments de valeurs semblables

- 6.66 Il pourrait y avoir échange d'éléments de valeurs semblables dans les cas suivants :
- (a) l'entité acquiert un actif et contracte un passif en échange. L'évaluation initiale se fait normalement au même montant pour l'actif et le passif. Ni produit, ni charge n'est comptabilisé par suite de la transaction, excepté lorsque les coûts de transaction ne sont pas inclus dans l'évaluation initiale de l'actif ou du passif ;
 - (b) l'entité acquiert un actif ou contracte un passif en échange d'un autre actif ou d'un autre passif. C'est l'évaluation initiale de l'actif acquis (ou du passif contracté) qui détermine si le transfert de l'autre actif ou passif donne lieu à un produit ou à une charge.
- 6.67 Normalement, à la comptabilisation initiale, le coût de l'actif ou du passif est semblable à sa juste valeur, sauf si les coûts de transaction sont significatifs. Même si ces deux valeurs sont semblables, il demeure nécessaire d'indiquer la base d'évaluation utilisée pour l'évaluation initiale. Si c'est le coût historique qui servira aux évaluations ultérieures, il convient normalement de l'utiliser aussi pour l'évaluation initiale. De même, si c'est une valeur actuelle qui servira aux évaluations ultérieures, elle convient normalement aussi à l'évaluation initiale. On évite ainsi de changer inutilement de base d'évaluation au moment de la première évaluation ultérieure (voir le paragraphe 6.63).
- 6.68 Dans certains cas, l'évaluation initiale de l'un des éléments échangés peut devoir servir de coût présumé pour l'autre élément. Le coût présumé fait l'objet du paragraphe 6.11.

Transactions conclues avec les titulaires de droits patrimoniaux

- 6.69 Si l'entité reçoit un actif d'un titulaire de droits patrimoniaux actuels ou nouveaux, il conviendra normalement :
- (a) d'évaluer initialement l'actif à une valeur actuelle, celle-ci constituant en outre le coût présumé de l'actif à cette date dans le cas où l'actif sera ultérieurement évalué au coût historique ;
 - (b) de comptabiliser un apport des titulaires de droits patrimoniaux, déduction faite de la valeur actuelle de la contrepartie qui leur est offerte, le cas échéant.

Échanges d'éléments de valeurs différentes

- 6.70 Parfois, les deux éléments échangés sont de valeurs différentes, par exemple parce que le prix de transaction est influencé par la relation qu'entretiennent les parties ou par le fait que l'une d'elles est en difficulté financière ou subit quelque autre contrainte. Dans de tels cas, évaluer au coût historique l'actif acquis ou le passif contracté peut ne pas représenter fidèlement les produits ou les charges (par exemple, la perte occasionnée par un trop-perçu ou le gain occasionné par une acquisition à des conditions avantageuses).
- 6.71 À d'autres occasions, un actif est acquis ou un passif est contracté sans contrepartie, par exemple lorsqu'un actif est reçu en don ou qu'un passif obligeant à verser un dédommagement ou une pénalité résulte d'un acte fautif. Dans de tels cas, évaluer à un coût historique nul l'actif acquis ou le passif contracté ne donnera vraisemblablement pas une image fidèle des actifs et des passifs de l'entité. Par conséquent, il peut être approprié d'évaluer ces actifs et passifs à une valeur actuelle et de comptabiliser l'écart en produits ou en charges.

Actifs construits par l'entité elle-même

- 6.72 On peut éviter des changements inutiles de base d'évaluation en évaluant les actifs construits par l'entité elle-même selon la base qui sera ultérieurement utilisée (par exemple, au coût historique dans le cas où l'évaluation ultérieure de l'actif se fera au coût historique, et à une valeur actuelle dans le cas où cette évaluation ultérieure se fera à une valeur actuelle).
- 6.73 L'évaluation de l'actif à sa juste valeur à la date d'achèvement pourrait fournir, par l'entremise des produits ou des charges comptabilisés à l'achèvement, de l'information pertinente sur l'efficacité de sa construction. Il serait donc justifié de changer de base d'évaluation pour passer du coût historique à la juste valeur. Par contre, la juste valeur d'un actif unique ou construit sur mesure peut être difficile à déterminer, de sorte que, souvent, le coût de cette détermination en excédera les avantages.

Plus d'une base d'évaluation pertinente

- 6.74 Il faut parfois utiliser plus d'une base d'évaluation pour fournir de l'information pertinente sur un actif, un passif, un produit ou une charge.
- 6.75 Dans la plupart des cas, la manière la plus compréhensible de fournir cette information consiste :
- (a) à utiliser une seule base d'évaluation pour l'actif ou le passif dans l'état de la situation financière et pour les produits ou les charges connexes dans l'état ou les états de la performance financière ;
 - (b) à présenter par voie de notes des informations supplémentaires établies selon l'autre base d'évaluation.
- 6.76 Dans certains cas, cependant, en raison du mode de contribution de l'actif ou du passif aux flux de trésorerie futurs (qui dépend en partie de la nature des activités de l'entité) ou encore des caractéristiques de l'actif ou du passif, la pertinence de l'information fournie dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière se trouve accrue si on utilise :
- (a) une base d'évaluation à la valeur actuelle pour l'actif ou le passif dans l'état de la situation financière ;
 - (b) une base d'évaluation différente pour la détermination des produits ou des charges connexes dans l'état du résultat net (voir le paragraphe 7.25).
- 6.77 En pareil cas, le total des produits ou des charges occasionnés par la variation de la valeur actuelle figurant dans l'état de la situation financière se divise en deux composantes :
- (a) dans l'état du résultat net figurent les produits ou les charges évalués suivant la base d'évaluation choisie pour cet état ;
 - (b) dans les autres éléments du résultat global (voir le paragraphe 7.19) figurent les produits ou les charges restants. Le cumul des produits et des charges compris dans les autres éléments du résultat global est égal à la différence entre la valeur comptable déterminée selon la base d'évaluation choisie pour l'état de la situation financière et la valeur comptable déterminée selon la base d'évaluation choisie pour la détermination du résultat net.

Évaluation des capitaux propres

- 6.78 Le montant total figurant au titre des capitaux propres dans l'état de la situation financière (total des capitaux propres) n'est pas directement évalué ; il correspond plutôt à la somme des valeurs comptables de tous les actifs comptabilisés, moins la somme des valeurs comptables de tous les passifs comptabilisés.
- 6.79 Parce que les états financiers à usage général ne sont pas destinés à indiquer la valeur de l'entité, le total des capitaux propres ne correspond généralement :
- (a) ni à la valeur de marché totale des actions de l'entité ;
 - (b) ni à la somme qu'on pourrait obtenir en vendant l'entité dans son ensemble en situation de continuité d'exploitation ;
 - (c) ni à la somme qu'on pourrait obtenir en vendant tous ses actifs après avoir réglé tous ses passifs.
- 6.80 Même si le total des capitaux propres n'est pas directement évalué, certaines classes ou catégories de capitaux propres peuvent l'être. La valeur totale attribuée à une classe ou à une catégorie de capitaux propres peut être positive ou, dans certaines situations, négative. De même, le total des capitaux propres est généralement positif, mais il peut aussi être négatif ; tout dépend des actifs et des passifs comptabilisés et de leur évaluation.

Chapitre 7 : Présentation et informations à fournir

Introduction

- 7.1 Le présent chapitre traite :
- (a) de l'objectif et de la portée des états financiers (paragraphe 7.2 à 7.7) ;
 - (b) de la présentation et des informations à fournir en tant qu'outils de communication (paragraphe 7.8 à 7.18) ;
 - (c) de l'information sur la performance financière (paragraphe 7.19 à 7.27).

Objectif et portée des états financiers

- 7.2 La portée des états financiers est déterminée par leur objectif, qui est de fournir, au sujet des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges de l'entité, de l'information utile à l'appréciation des perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de l'entité et de la gestion des ressources confiées à sa direction (voir le paragraphe 3.4). Cette information est fournie :
- (a) dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière, par la comptabilisation d'éléments répondants à la définition d'une composante des états financiers ;
 - (b) dans les autres parties des états financiers, y compris les notes annexes, par la fourniture d'informations sur :
 - (i) les éléments comptabilisés qui répondent à la définition d'une composante des états financiers ;
 - (ii) les éléments qui répondent à la définition d'une composante, mais qui ne sont pas comptabilisés ;
 - (iii) les flux de trésorerie ;
 - (iv) les apports des titulaires de droits patrimoniaux et les distributions à ces titulaires.
- 7.3 Les informations fournies dans les notes annexes comprennent :
- (a) des informations sur la nature des composantes comptabilisées et non comptabilisées et sur les risques qu'elles comportent ;
 - (b) la description des méthodes, hypothèses et jugements, ainsi que des changements dont ils font l'objet, qui influent sur les montants présentés ou indiqués.
- 7.4 Les états financiers ne contiennent des informations prospectives au sujet de transactions ou d'événements futurs, probables ou possibles, que si ces informations renseignent avec pertinence sur les actifs, les passifs et les capitaux propres de l'entité qui existaient à la date de clôture ou ont existé au cours de la période (même s'ils n'étaient pas comptabilisés), ou sur les produits et les charges de l'entité pour la période. Par exemple, si l'évaluation d'un actif ou d'un passif se fait par l'estimation de flux de trésorerie futurs, des informations sur ces flux de trésorerie estimatifs peuvent être nécessaires à la compréhension des évaluations communiquées.
- 7.5 Des informations prospectives d'autres types sont parfois fournies à l'extérieur des états financiers, par exemple dans le rapport de gestion.
- 7.6 Les informations sur les transactions ou autres événements qui ont eu lieu après la date de clôture sont incluses dans les états financiers si elles sont nécessaires à l'atteinte de l'objectif des états financiers.
- 7.7 Les états financiers contiennent de l'information comparative au sujet des périodes précédentes. Cette information est pertinente parce qu'elle aide les utilisateurs à voir et à apprécier les variations et les tendances.

Présentation et informations à fournir en tant qu'outils de communication

- 7.8 Les états financiers présentent, dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière, de l'information sur les actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges comptabilisés. Ils communiquent aussi des informations supplémentaires sur ces éléments comptabilisés et d'autres informations pertinentes pour les utilisateurs. Une communication efficiente et efficace de cette information en améliore la pertinence et concourt à une représentation fidèle des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges. Une telle communication rehausse également la compréhensibilité et la comparabilité de l'information contenue dans les états financiers. Une communication efficiente et efficace consiste notamment :
- (a) à adopter un classement structuré pour les informations, de manière à présenter ensemble les éléments semblables et séparément les éléments dissemblables ;
 - (b) à regrouper les informations pour qu'elles ne soient pas obscurcies par un niveau de détail inutile ;
 - (c) à utiliser des objectifs et des principes en matière de présentation et d'informations à fournir plutôt que des règles pouvant inciter à une conformité purement machinale.
- 7.9 Comme sur tout autre aspect de l'information financière, la contrainte du coût pèse sur les décisions en matière de présentation et d'informations à fournir. Les avantages apportés par les informations présentées et indiquées doivent être suffisants pour justifier le coût de la fourniture de ces informations.

Classement

- 7.10 Le classement est l'action de trier les éléments d'actif, de passif, de capitaux propres, de produits et de charges en fonction de caractéristiques communes. Ces caractéristiques comprennent, sans toutefois s'y limiter, la nature de l'élément, son rôle (sa fonction) dans les activités de l'entité et son mode d'évaluation.
- 7.11 Le classement s'applique à l'unité de comptabilisation choisie pour les actifs, passifs et capitaux propres (voir les paragraphes 4.57 à 4.63). Dans le cas des produits et des charges, par contre, il peut parfois convenir de décomposer le total des produits ou des charges occasionnés par une variation de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif et d'en classer séparément les composantes. Ce traitement est approprié aux situations où les caractéristiques des composantes diffèrent au point que de les classer séparément rehausse la pertinence et la compréhensibilité de l'information financière.
- 7.12 Classer des éléments dissemblables ensemble obscurcit l'information pertinente, réduit la compréhensibilité et, par conséquent, n'aboutit pas à la communication de l'information la plus utile.
- 7.13 La compensation consiste à présenter comme un solde net unique dans l'état de la situation financière un actif et un passif que l'entité a comptabilisés et évalués comme des unités de comptabilisation séparées. Du fait qu'elle consiste à classer ensemble des éléments dissemblables, la compensation n'est généralement pas appropriée. Il est à noter qu'opérer la compensation d'actifs et de passifs n'est pas la même chose que de traiter un ensemble de droits et d'obligations comme une seule unité de comptabilisation (voir le paragraphe 4.60).

Regroupement

- 7.14 Le regroupement est l'action de totaliser des éléments qui ont des caractéristiques communes et sont classés ensemble. Le niveau de regroupement nécessaire peut varier d'une partie à l'autre des états financiers. Par exemple :
- (a) l'état de la situation financière et l'état ou les états de la performance financière comportent un niveau de regroupement élevé ;
 - (b) les notes annexes nécessitent souvent un niveau de regroupement relativement faible.
- 7.15 Le regroupement, en faisant la somme d'une grande quantité d'éléments, accroît l'utilité de l'information, mais rend invisibles certains de ces éléments. Par conséquent, la recherche d'un équilibre est nécessaire afin d'éviter que des informations pertinentes soient noyées dans un océan de détails ou obscurcies par un regroupement excessif.

Objectifs et principes en matière de présentation et d'informations à fournir

- 7.16 L'inclusion, dans les normes, d'objectifs particuliers en matière de présentation et d'informations à fournir permet à l'entité de reconnaître les informations pertinentes et de déterminer la manière la plus efficiente et la plus efficace de les communiquer.
- 7.17 Dans l'établissement d'exigences en matière de présentation et d'informations à fournir, le normalisateur doit trouver un équilibre entre :
- (a) d'une part, accorder aux entités la latitude nécessaire pour pouvoir fournir de l'information pertinente donnant une image fidèle de leurs actifs et passifs ainsi que des transactions et autres événements de la période ;
 - (b) d'autre part, exiger que l'information soit comparable d'une entité à l'autre et d'une période comptable à l'autre.
- 7.18 La communication efficiente et efficace de l'information exige également la prise en considération des principes suivants :
- (a) l'information propre à l'entité est plus utile que les formules standard et que l'information facile à trouver hors des états financiers ;
 - (b) la répétition d'information dans différentes parties des états financiers n'est habituellement pas nécessaire et nuit à la compréhensibilité des états financiers.

Information sur la performance financière

- 7.19 Afin de communiquer l'information sur la performance financière de manière efficiente et efficace, les produits et les charges figurant dans l'état ou les états de la performance financière sont classés :
- (a) soit dans l'état du résultat net, qui indique le résultat net comme un total ou un sous-total¹⁴ ;
 - (b) soit dans les autres éléments du résultat global.
- 7.20 L'état du résultat net a pour fin :
- (a) de dépeindre le rendement que l'entité a tiré de ses ressources économiques au cours de la période ;
 - (b) de fournir de l'information utile à l'appréciation des perspectives de flux de trésorerie futurs de l'entité et de la gestion des ressources confiées à sa direction.
- 7.21 Par conséquent, les produits et les charges contenus dans l'état du résultat net constituent la principale source d'information sur la performance financière de l'entité pour la période.
- 7.22 Le total ou le sous-total correspondant au résultat net fournit une représentation très résumée de la performance financière de l'entité pour la période. Beaucoup d'utilisateurs incorporent ce total ou ce sous-total dans leur analyse de la performance financière de l'entité pour la période, soit comme point de départ d'une analyse plus poussée, soit comme principal indicateur de la performance financière de l'entité pour la période. Il n'en reste pas moins nécessaire, pour acquérir une compréhension de la performance financière de l'entité pour la période, d'analyser tous les produits et les charges comptabilisés (y compris dans les autres éléments du résultat global), de même que les autres informations contenues dans les états financiers.
- 7.23 L'état du résultat net étant la principale source d'information sur la performance financière de l'entité pour la période, il existe une présomption selon laquelle tous les produits et toutes les charges y seront inclus. Cette présomption n'est pas réfutable en ce qui concerne :
- (a) les produits et les charges liés aux actifs et passifs évalués au coût historique ;
 - (b) les composantes des produits et des charges liés aux actifs et passifs évalués à des valeurs actuelles, si ces composantes sont isolables et sont de tel type qu'elles seraient présentes si les actifs et passifs connexes étaient évalués au coût historique. Par exemple, si un actif portant intérêt est évalué à une valeur actuelle et que les produits d'intérêts peuvent être isolés en tant que composante de la variation de la valeur comptable de l'actif, ces produits d'intérêts devraient être inclus dans l'état du résultat net.

¹⁴ Le présent *Cadre conceptuel* [en projet] ne spécifie pas si l'état ou les états de la performance financière se composent d'un seul ou de deux états. Par souci de concision, le terme « état du résultat net » y est employé pour désigner tant un état distinct (montrant le résultat net comme un total) qu'une section distincte (montrant le résultat net comme un sous-total) d'un état unique.

- 7.24 La présomption selon laquelle tous les produits et toutes les charges seront inclus dans l'état du résultat net n'est réfutable que si les conditions suivantes sont réunies :
- (a) les produits ou charges (ou composantes de produits ou de charges) sont liés à des actifs ou des passifs évalués à des valeurs actuelles et ne sont pas du type décrit au paragraphe 7.23(b) ;
 - (b) l'exclusion de ces produits ou charges (ou composantes de produits ou de charges) de l'état du résultat net rehausserait la pertinence des informations contenues dans cet état pour la période.
- Les produits ou charges (ou composantes de produits ou de charges) dont c'est le cas vont dans les autres éléments du résultat global.
- 7.25 Par exemple, les produits et les charges seront inclus dans les autres éléments du résultat global dans le cas où une valeur actuelle est choisie comme base d'évaluation d'un actif ou d'un passif dans l'état de la situation financière et qu'une base d'évaluation différente est choisie pour la détermination des produits et des charges connexes dans l'état du résultat net (voir les paragraphes 6.74 à 6.77).
- 7.26 Si des produits ou des charges sont inclus dans les autres éléments du résultat global dans une période donnée, il existe une présomption selon laquelle ils seront reclassés dans l'état du résultat net au cours d'une période future. Ce reclassement a lieu s'il rehausse la pertinence de l'information contenue dans l'état du résultat net de la période future.
- 7.27 La présomption selon laquelle il y aura reclassement pourra être réfutée si, par exemple, on ne sait pas sur quelle base se fonder pour déterminer la période où le reclassement rehausserait la pertinence de l'information contenue dans l'état du résultat net. L'impossibilité de trouver une telle base peut indiquer que les produits ou les charges en question ne devraient pas être inclus dans les autres éléments du résultat global.

Chapitre 8 : Concepts de capital et de maintien du capital

Ce chapitre est composé de passages repris du chapitre 4 du *Cadre conceptuel* actuel et légèrement modifiés à des fins d'uniformité terminologique. Afin de mettre les modifications en évidence, le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné. De plus, la numérotation a changé (par exemple, « 4.1 » est devenu « 8.1 »), mais ce changement n'est pas indiqué par des marques de révision.

Concepts de capital

- 8.1 Un concept financier de capital est adopté par la plupart des entités pour préparer leurs états financiers. Selon un concept financier de capital, tel que celui de l'argent investi ou du pouvoir d'achat investi, le capital est synonyme d'actif net ou de capitaux propres de l'entité. Selon un concept physique de capital, tel que la capacité opérationnelle, le capital est considéré comme la capacité productive de l'entité, fondée, par exemple, sur les unités produites par jour.
- 8.2 Le choix du concept de capital approprié pour une entité doit être fondé sur les besoins des utilisateurs de ses états financiers. Ainsi, un concept financier de capital doit être adopté si les utilisateurs des états financiers se soucient d'abord du maintien du capital nominal investi ou du pouvoir d'achat du capital investi. Si, par contre, le principal souci des utilisateurs est la capacité opérationnelle de l'entité, il faut utiliser un concept physique de capital. Le concept choisi indique l'objectif à atteindre pour déterminer le résultat, même s'il peut y avoir certaines difficultés d'évaluation pour rendre le concept opérationnel.

Concepts de maintien du capital et détermination du résultat

- 8.3 Des concepts de capital décrits au paragraphe 8.1 découlent les concepts suivants de maintien du capital :
- (a) *Maintien du capital financier.* Selon ce concept, un bénéfice est obtenu uniquement lorsque le montant financier (ou en argent) de l'actif net à la clôture de la période dépasse le montant financier (ou en argent) de l'actif net à l'ouverture de la période, après exclusion de toute distribution aux ~~propriétaires~~ titulaires de droits patrimoniaux et de tout apport de ces ~~propriétaires~~ titulaires au cours de la période. Le maintien du capital financier peut être évalué soit en unités monétaires nominales, soit en unités de pouvoir d'achat constant.
 - (b) *Maintien du capital physique.* Selon ce concept, un bénéfice n'est obtenu que si la capacité de production physique (ou la capacité productive) de l'entité (ou les ressources ou fonds nécessaires pour atteindre cette capacité) à la clôture de la période, dépasse la capacité productive physique à l'ouverture de la période après exclusion de toute distribution aux ~~propriétaires~~ titulaires de droits patrimoniaux et de tout apport de ces ~~propriétaires~~ titulaires au cours de la période.
- 8.4 Le concept de maintien du capital se rapporte à la façon dont une entité définit le capital qu'elle cherche à maintenir. Il fournit le lien entre les concepts de capital et les concepts de résultat parce qu'il fournit le point de référence pour l'évaluation du résultat ; c'est un préalable nécessaire pour distinguer le rendement du capital d'une entité et le remboursement du capital ; seules les entrées d'actifs qui dépassent les montants nécessaires pour maintenir le capital peuvent être considérées comme du bénéfice et, par conséquent, comme un rendement du capital. Ainsi, le bénéfice est le montant résiduel qui reste après que les charges (y compris les ajustements de maintien du capital si nécessaires) ont été déduites des produits. Si les charges dépassent les produits, le montant résiduel est une perte nette.
- 8.5 Le concept de maintien du capital physique impose l'adoption du coût actuel comme convention d'évaluation. Le concept de maintien du capital financier, cependant, n'impose pas l'utilisation d'une convention particulière. Le choix de la convention pour l'application de ce concept dépend du type de capital financier que l'entité cherche à maintenir.
- 8.6 La principale différence entre les deux concepts de maintien du capital est le traitement des effets des changements de prix des actifs et des passifs de l'entité. En termes généraux, une entité a maintenu son capital si elle a autant de capital à la clôture de la période qu'elle en avait à l'ouverture de la période. Tout montant excédentaire par rapport à celui requis pour maintenir le capital à l'ouverture de la période est un bénéfice.
- 8.7 Selon le concept de maintien du capital financier, lorsque le capital est défini en termes d'unités monétaires nominales, le bénéfice représente l'accroissement du capital nominal en argent au cours de la période.

Ainsi, les accroissements des prix des actifs détenus au cours de la période, que l'on appelle par convention les profits de détention, sont, conceptuellement, des bénéfices. Ils peuvent ne pas être comptabilisés comme tels, cependant, jusqu'à ce que les actifs soient sortis au cours d'une transaction d'échange. Lorsque le concept de maintien du capital financier est défini en termes d'unités de pouvoir d'achat constant, le bénéfice représente l'accroissement de pouvoir d'achat investi au cours de la période. Ainsi, seule la part d'accroissement des prix des actifs qui excède l'accroissement du niveau général des prix est considéré comme un bénéfice. Le reste de l'accroissement est traité comme un ajustement de maintien du capital, et, en conséquence, fait partie des capitaux propres.

- 8.8 Selon le concept de maintien du capital physique, lorsque le capital est défini en termes de capacité productive physique, le bénéfice représente l'accroissement de ce capital au cours de la période. Tous les changements de prix affectant les actifs et les passifs de l'entité sont considérés comme des changements de l'évaluation de la capacité productive physique de l'entité. En conséquence, ils sont traités comme des ajustements de maintien du capital qui font partie des capitaux propres, et non pas comme des bénéfices.
- 8.9 Le choix des conventions d'évaluation et du concept de maintien du capital détermine le modèle comptable utilisé pour la préparation des états financiers. ~~Les différents modèles comptables possèdent différents degrés de pertinence et de fiabilité et, comme dans d'autres domaines, la direction doit chercher un équilibre entre la pertinence et la fiabilité.~~ Le présent *Cadre conceptuel* s'applique à toute une série de modèles comptables et donne des indications pour la préparation et la présentation des états financiers construits selon le modèle choisi. Actuellement, il n'est pas dans les intentions ~~du Conseil de l'IASB~~ de prescrire un modèle particulier, sauf dans des circonstances exceptionnelles, par exemple pour les entités qui présentent des états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste. Cette intention sera cependant soumise à révision à la lumière de l'évolution mondiale.

Ajustements de maintien du capital

- 8.10 La réévaluation ou la réestimation des actifs et des passifs donne naissance à des augmentations ou à des diminutions des capitaux propres. Bien que ces augmentations ou ces diminutions satisfassent à la définition des produits et des charges, elles ne sont pas incluses dans le compte de résultat selon certains concepts de maintien du capital. Au contraire, ces éléments sont inclus dans les capitaux propres en tant qu'ajustements de maintien du capital ou réserves de réévaluation. ~~Ces concepts de maintien du capital sont traités dans les paragraphes 4.57 à 4.65 du présent *Cadre conceptuel*.~~

L'IASB propose l'ajout d'une annexe. Comme elle est nouvelle, aucun texte n'est souligné ou barré.

Annexe A

Techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie

La présente annexe fait partie intégrante du Cadre conceptuel de l'information financière [en projet].

- A1 Il arrive parfois qu'une évaluation établie selon l'une des bases d'évaluation décrites au chapitre 6 ne puisse être obtenue par observation. On peut alors avoir recours, dans certains cas, à une estimation réalisée au moyen d'une technique d'évaluation fondée sur les flux de trésorerie. Plus particulièrement :
- (a) la valeur d'utilité d'un actif et la valeur de remboursement d'un passif peuvent seulement être déterminées au moyen d'une telle technique ;
 - (b) si la juste valeur ne peut pas être observée, il faudra procéder à son estimation au moyen d'une technique d'évaluation fondée sur les flux de trésorerie ou d'une autre technique.
- A2 Les techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie ne sont pas des bases d'évaluation, mais permettent plutôt de faire des estimations. Par conséquent, lorsqu'on a recours à une telle technique, il faut voir quel est l'objectif poursuivi (c'est-à-dire la base d'évaluation utilisée) et déterminer, selon cet objectif, si les facteurs suivants entrent en ligne de compte dans l'utilisation de la technique :
- (a) les estimations des flux de trésorerie futurs ;
 - (b) les variations possibles, en raison de l'incertitude inhérente à ces flux, du montant et de l'échéance estimatifs des flux de trésorerie futurs de l'actif ou du passif faisant l'objet de l'évaluation (voir les paragraphes A6 à A10) ;
 - (c) la valeur temps de l'argent ;
 - (d) le prix pour supporter l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie (c'est-à-dire une prime ou une décote de risque). Les techniques utilisées pour évaluer un montant unique compris dans la partie centrale de l'intervalle des flux de trésorerie possibles ne tiennent pas compte de ce prix (voir les paragraphes A6 à A10). Il dépend de l'ampleur de l'incertitude et reflète le fait que les investisseurs paient généralement moins pour un actif (ou s'attendent généralement à recevoir plus pour la prise en charge d'un passif) dont les flux de trésorerie sont incertains que pour un actif (passif) dont les flux de trésorerie sont certains ;
 - (e) les autres facteurs, comme la liquidité, dont les intervenants du marché tiendraient compte dans les circonstances.
- A3 Pour un passif, les facteurs énumérés au paragraphe A2(b) et (d) englobent la possibilité de défaut d'acquittement du passif de la part de l'entité (son propre risque de crédit).
- A4 Les facteurs énumérés au paragraphe A2 ne sont pas tous pris en compte pour toutes les évaluations fondées sur les flux de trésorerie. Toutefois, si l'on a recours à une telle technique pour estimer la juste valeur, il faut tenir compte de tous les facteurs et adopter la perspective des intervenants du marché. Les estimations de la valeur de remboursement ou de la valeur d'utilité adoptent quant à elles la perspective de l'entité.
- A5 Il est possible d'appliquer les techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie pour adapter les bases d'évaluation (par exemple, s'écarter de la juste valeur en choisissant de ne mettre à jour que certains des facteurs énumérés au paragraphe A2). Le fait d'adapter les bases d'évaluation peut fournir des informations plus pertinentes aux utilisateurs des états financiers, mais parfois aussi plus difficiles à comprendre. Par conséquent, les raisons pour lesquelles une norme a recours à des adaptations devront être expliquées dans la base des conclusions de cette norme.

Variations possibles des estimations du montant et du calendrier des flux de trésorerie

- A6 Les incertitudes relatives au montant des flux de trésorerie sont des caractéristiques importantes des actifs et des passifs. Lorsqu'on évalue un actif ou un passif par référence à des flux de trésorerie futurs incertains, il faut, pour représenter l'intervalle des flux de trésorerie possibles, choisir un montant unique. Le montant le plus pertinent se situe habituellement dans la partie centrale de cet intervalle (estimation de la valeur centrale).
- A7 Des estimations de la valeur centrale différentes fournissent des informations distinctes. Par exemple :

- (a) la valeur attendue (l'espérance mathématique, aussi appelée moyenne statistique) reflète l'ensemble de l'intervalle de résultats possibles et accorde plus d'importance à ceux qui sont les plus probables. Elle ne vise pas à prédire l'entrée ou la sortie de trésorerie (ou de tout autre avantage économique) à laquelle l'actif ou le passif donnera ultimement lieu ;
- (b) le montant maximal plus probable qu'improbable (similaire à une médiane statistique) est celui pour lequel la probabilité de perte ultérieure n'est pas plus élevée que 50 % et la probabilité de gain ultérieur n'est pas plus élevée que 50 % ;
- (c) le résultat le plus probable (le mode statistique) prédit l'entrée ou la sortie de trésorerie à laquelle l'actif ou le passif donnera ultimement lieu.

A8 L'exemple suivant illustre chacune de ces estimations de la valeur centrale :

Exemple

Probabilité (%)	Flux de trésorerie (UM) ^(a)
40	100
30	200
30	500

(a) Dans le présent *Cadre conceptuel* [en projet], les sommes sont libellées en « unités monétaires » (UM).

Dans cet exemple :

- (a) La valeur attendue (la moyenne) est de 250 UM ($40 \% \times 100 \text{ UM} + 30 \% \times 200 \text{ UM} + 30 \% \times 500 \text{ UM}$).
- (b) Le montant maximal plus probable qu'improbable (la médiane) est de 200 UM. (La probabilité que le flux de trésorerie soit supérieur à 200 UM est de moins de 50 % et la probabilité qu'il soit inférieur à 200 UM est de moins de 50 %.)
- (c) Le résultat le plus probable (mode) est de 100 UM. Il s'agit du résultat auquel est associée la probabilité la plus élevée.

A9 Comme le signale le paragraphe A2, l'estimation centrale ne tient pas compte du prix qui se rattache au fait de supporter l'incertitude liée à l'écart possible entre le résultat ultime et l'estimation de la valeur centrale.

A10 Aucune estimation de la valeur centrale ne renseigne de manière exhaustive sur l'intervalle de résultats possibles. Pour ce faire, il peut s'avérer nécessaire de fournir d'autres informations.

Annexe B

Glossaire

Le présent glossaire est tiré du *Cadre conceptuel de l'information financière* [en projet].

actif (ou élément d'actif)	Ressource économique actuelle que l'entité contrôle du fait d'événements passés.	CC 4.4
base d'évaluation	Caractéristique déterminée de l'élément évalué (par exemple, le coût historique, la juste valeur ou la valeur de règlement).	CC 6.2
capitaux propres	Intérêts résiduels dans l'actif de l'entité, déduction faite de son passif.	CC 4.4
caractéristique qualitative (de l'information financière utile)	Caractéristique de l'information financière qui la rend utile aux principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général.	CC 2.1
caractéristique qualitative auxiliaire	Caractéristique qualitative qui renforce l'utilité de l'information financière pertinente et fidèle.	CC 2.4, 2.22
caractéristiques qualitatives essentielles	Caractéristiques qualitatives que l'information financière doit posséder pour être utile aux principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général. Il s'agit de la pertinence et de la fidélité.	CC 2.4
charges	Diminutions d'actif et accroissements de passif qui se soldent par des diminutions de capitaux propres autres que celles se rattachant aux distributions aux titulaires de droits patrimoniaux.	CC 4.4
classement	Action de trier les éléments d'actif, de passif, de capitaux propres, de produits et de charges en fonction de caractéristiques communes.	CC 7.10
comparabilité	Caractéristique qualitative auxiliaire qui permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre des éléments.	CC 2.24
compensation	Fait de présenter comme un solde net unique dans l'état de la situation financière un actif et un passif que l'entité a comptabilisés et évalués comme des unités de comptabilisation séparées.	CC 7.13
compréhensibilité	Caractéristique qualitative auxiliaire que possède l'information qui est classée, définie et présentée de façon claire et concise.	CC 2.33
comptabilisation	Action d'enregistrer, pour l'inclure dans l'état de la situation financière ou dans l'état ou les états de la performance financière, un élément qui répond à la définition d'une composante des états financiers. Nécessite de représenter l'élément (seul ou englobé dans un poste) par des mots et par un montant, et d'inclure ce montant dans les totaux de l'état financier pertinent.	CC 5.2
contrainte du coût	Contrainte pesant de façon généralisée sur l'information qui peut être fournie dans les rapports financiers, de telle manière que le coût de cette information ne doit pas être supérieur aux avantages qu'elle procure.	CC 2.38
contrat à exécuter	Contrat également inexécuté de part et d'autre : soit que les parties ne se sont acquittées d'aucune de leurs obligations, soit qu'elles s'en sont partiellement acquittées à des degrés égaux.	CC 4.40
contrôle	Capacité immédiate de diriger l'utilisation d'une ressource économique de manière à obtenir les avantages économiques qui en découlent.	CC 4.18
décomptabilisation	Suppression totale ou partielle d'un actif ou d'un passif antérieurement comptabilisé de l'état de la situation financière d'une entité.	CC 5.25
droits patrimoniaux	Droits sur les intérêts résiduels dans l'actif de l'entité, déduction faite de son passif.	CC 4.44

entité comptable	Entité qui, par choix ou par obligation, prépare des états financiers à usage général.	CC 3.11
états financiers à usage général	Forme particulière de rapport financier à usage général qui fournit, au sujet des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges de l'entité, des informations utiles à l'appréciation, par les principaux utilisateurs de ces états financiers, des perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de l'entité et de la gestion des ressources confiées à sa direction.	CC 3.2, 3.4
états financiers combinés	États financiers établis pour deux ou plusieurs entités sans qu'il existe entre elles un lien mère-filiale.	CC 3.17
états financiers consolidés	États financiers d'une entité comptable dont le périmètre est délimité en fonction du contrôle direct et du contrôle indirect.	CC 3.15(b)
états financiers non consolidés	États financiers d'une entité comptable dont le périmètre est délimité en fonction du contrôle direct seulement.	CC 3.15(a)
évaluation (l')	Action de quantifier en monnaie l'information sur les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges.	CC 6.2
évaluation (une)	Résultat de l'évaluation d'un élément d'actif, de passif, de capitaux propres, de produits ou de charges selon une base d'évaluation donnée.	CC 6.2
évaluation à la valeur actuelle	Évaluation fournissant de l'information monétaire sur les actifs, les passifs, les produits et les charges, qui est mise à jour afin de refléter les conditions à la date d'évaluation.	CC 6.19
évaluation au coût historique	Évaluation fournissant de l'information monétaire sur les actifs, les passifs, les produits et les charges au moyen de données issues de la transaction ou de l'événement dont ils résultent. Les évaluations d'actifs ou de passifs au coût historique ne reflètent pas les variations de prix, mais elles reflètent les changements tels que la consommation ou la dépréciation des actifs et l'acquittement des passifs.	CC 6.6
exempte d'erreurs	Qui décrit sans erreurs ni omissions un phénomène et qui est produite par un processus choisi et appliqué sans erreurs. L'absence d'erreurs est une composante de la fidélité.	CC 2.19
hypothèse de la continuité de l'exploitation	Hypothèse selon laquelle l'entité comptable est en situation de continuité d'exploitation et demeurera en activité dans un avenir prévisible.	CC 3.10
image fidèle	Information financière qui représente fidèlement les phénomènes qu'elle est censée représenter. Une image fidèle communique la substance d'un phénomène économique plutôt que de s'en tenir à la forme juridique. Une image parfaitement fidèle serait exhaustive, neutre et exempte d'erreurs. La fidélité est l'une des deux caractéristiques qualitatives essentielles de l'information financière utile.	CC 2.14, 2.15
incertitude relative à l'existence	Incertainitude quant à la question de savoir si un actif ou un passif existe.	CC 5.15, 5.16
incertitude relative au résultat	Incertainitude quant au montant ou à l'échéancier des entrées ou des sorties d'avantages économiques qui résulteront en définitive d'un actif ou d'un passif.	CC 5.17, 6.56
incertitude relative aux estimations	Incertainitude qui se manifeste lorsque le résultat de l'utilisation d'une base d'évaluation est imprécis au point de ne pouvoir être exprimé que sous la forme d'un intervalle.	CC 2.12, 2.13, 5.20, 5.21, 6.55, 6.56
information financière pertinente	Information qui a la capacité d'influencer les décisions prises par les utilisateurs. La pertinence est l'une des deux caractéristiques qualitatives essentielles de l'information financière utile.	CC 2.6

information qui présente un caractère significatif	Information dont l'omission ou l'inexactitude pourrait influencer les décisions que les principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général prennent sur la base de l'information financière concernant une entité comptable donnée.	CC 2.11
juste valeur	Prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation.	CC 6.21
mandant	Voir mandataire.	CC 4.23
mandataire	Partie principalement chargée d'agir pour le compte et au bénéfice d'une autre partie (le mandant).	CC 4.23
neutre	Sans parti pris dans le choix ou la présentation de l'information financière. Une représentation neutre ne comporte pas de biais, de pondération, de mise en évidence, de minimisation ou d'autre manipulation visant à accroître la probabilité que l'information financière soit perçue favorablement ou défavorablement par les utilisateurs. La neutralité est une composante de la fidélité.	CC 2.17
objectif de l'information financière à usage général	Fournir, au sujet de l'entité comptable, des informations utiles aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions sur l'apport de ressources à cette entité. Ces décisions ont trait à l'achat, à la vente ou à la conservation de titres de capitaux propres ou de créance, et à la fourniture ou au règlement de prêts et d'autres formes de crédit.	CC 1.2
objectif des états financiers à usage général	Fournir, au sujet des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges d'une entité, des informations utiles à l'appréciation des perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de cette entité et de la gestion des ressources confiées à sa direction.	CC 3.4
obligation actuelle de céder une ressource économique	Obligation, qu'a une entité, de céder une ressource économique lorsque les conditions suivantes sont réunies : (a) l'entité n'a pas la capacité pratique d'éviter la cession ; (b) l'obligation est issue d'événements passés; autrement dit, l'entité a reçu les avantages économiques ou mené les activités qui déterminent l'ampleur de l'obligation.	CC 4.31
obligation de céder une ressource économique	Obligation qui existe déjà et qui a le potentiel d'imposer à l'entité la cession d'une ressource économique à un tiers dans au moins une situation.	CC 4.27
obligation implicite	Appellation courante de l'obligation prenant naissance lorsqu'une entité n'a pas la capacité pratique d'agir autrement qu'en conformité avec des pratiques habituelles, des politiques publiées ou des déclarations expresses qui sont siennes et qui lui imposent la cession d'une ressource économique.	CC 4.34
passif (ou élément de passif)	Obligation actuelle qu'a l'entité de céder une ressource économique du fait d'événements passés.	CC 4.4
potentiel de produire des avantages économiques	Caractéristique d'une ressource économique qui existe déjà et qui produira des avantages économiques dans au moins une situation.	CC 4.13
présentation et informations à fournir	Ensemble des modalités de communication des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges dans les états financiers.	CC 7.8
principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général	Investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels qui ne peuvent exiger de l'entité comptable qu'elle leur présente directement des informations et, de ce fait, se voient obligés de se fier aux rapports financiers à usage général pour une bonne partie de l'information financière dont ils ont besoin.	CC 1.5

produits	Accroissements d'actif et diminutions de passif qui se soldent par des augmentations de capitaux propres autres que celles se rattachant aux apports des titulaires de droits patrimoniaux	CC 4.4
prudence	Usage de circonspection dans l'exercice du jugement en situation d'incertitude.	CC 2.18
rapidité	Caractéristique qualitative auxiliaire que possède l'information qui est accessible aux décideurs à temps pour qu'elle ait la capacité d'influencer leurs décisions.	CC 2.32
rapport financier à usage général	Rapport fournissant aux investisseurs, créanciers et autres prêteurs actuels et éventuels des informations sur les ressources économiques de l'entité comptable, les droits d'autrui sur ces ressources économiques, et les variations de ces ressources économiques et de ces droits.	CC 3.2
regroupement	Action de totaliser des éléments qui ont des caractéristiques communes et sont classés ensemble.	CC 7.14
représentation exhaustive	Représentation qui contient toutes les informations nécessaires pour permettre à un utilisateur de comprendre le phénomène dépeint, y compris toutes les descriptions et explications nécessaires. L'exhaustivité est une composante de la fidélité.	CC 2.16
ressource économique	Droit qui a le potentiel de produire des avantages économiques.	CC 4.4
substance commerciale	Effet perceptible sur l'aspect économique d'un contrat ou d'une transaction.	CC 4.53, 4.55
valeur d'utilité	Valeur actualisée des flux de trésorerie qui se rattachent à l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.	CC 6.34
valeur de remboursement	Valeur actualisée des flux de trésorerie que l'entité prévoit de consacrer à l'acquittement d'un passif.	CC 6.34
vérifiabilité	Caractéristique qualitative auxiliaire selon laquelle différents observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à un consensus, mais pas nécessairement à un accord complet, sur le fait qu'une représentation donnée est fidèle.	CC 2.29
unité de comptabilisation	Groupe de droits, d'obligations ou de droits et d'obligations auquel on applique les dispositions en matière de comptabilisation et d'évaluation.	CC 4.57
utilisateurs (d'états financiers à usage général)	Voir principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général.	—

IFRIC 14 - French.doc

INTERPRÉTATION IFRIC 14

IAS 19 — le plafonnement de l'actif au titre des régimes à prestations définies, les exigences de financement minimal et leur interaction

SOMMAIRE	paragraphes
RÉFÉRENCES	
CONTEXTE	1
CHAMP D'APPLICATION	4
QUESTIONS	6
CONSENSUS	7
Disponibilité d'un remboursement ou d'une diminution des cotisations futures	7
Effet d'une exigence de financement minimal sur l'avantage économique disponible sous la forme d'une diminution des cotisations futures	18
Cas où une exigence de financement minimal peut donner naissance à un passif	23
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR	27
DISPOSITIONS TRANSITOIRES	28

Références

- IAS 1 *Présentation des états financiers*
- IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*
- IAS 19 *Avantages du personnel* (modifiée en 2011)
- IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

Contexte

1 Le paragraphe 64 d'IAS 19 limite l'évaluation d'un actif net au titre des prestations définies au plus faible des deux montants suivants : l'excédent du régime et le plafond de l'actif. Le paragraphe 8 d'IAS 19 définit le plafond de l'actif comme « la valeur actualisée des avantages économiques disponibles sous forme de remboursements par le régime ou sous forme de diminution des cotisations futures au régime ». Certains se sont interrogés sur le moment à partir duquel des remboursements ou des diminutions de cotisations futures doivent être considérés comme disponibles, particulièrement lorsqu'une exigence de financement minimal existe.

2 Des exigences de financement minimal existent dans de nombreux pays afin d'améliorer la sécurité de la promesse d'avantages postérieurs à l'emploi faite aux membres d'un régime d'avantages du personnel. Ces dispositions stipulent normalement un montant ou un niveau minimal de cotisations à verser au régime sur une période donnée. Dès lors, une exigence de financement minimal peut limiter la capacité d'une entité à diminuer ses cotisations futures.

3 En outre, la limite relative à l'évaluation d'un actif au titre des prestations définies peut avoir pour effet de rendre une exigence de financement minimal déficitaire. Normalement, une exigence imposant de régler des cotisations à un régime n'affecte pas l'évaluation de l'actif ou du passif au titre des prestations définies. En effet, les cotisations, une fois payées, deviennent des actifs du régime et, dès lors, le passif net n'augmente pas. Cela étant, une exigence de financement minimal peut donner naissance à un passif si les cotisations requises ne sont pas disponibles pour l'entité une fois qu'elles ont été payées.

3A L'International Accounting Standards Board a modifié la présente interprétation en novembre 2009 afin d'éliminer une conséquence involontaire du traitement des paiements anticipés de cotisations futures dans certaines situations où il existe une exigence de financement minimal.

Champ d'application

4 La présente interprétation s'applique à toutes les prestations définies postérieures à l'emploi et aux autres prestations définies à long terme au profit du personnel.

5 Dans la présente interprétation, on entend par exigence de financement minimal toute exigence de financer un régime d'avantages postérieurs à l'emploi à prestations définies ou autre régime d'avantages à long terme à prestations définies.

Questions

- 6 Les questions traitées dans la présente interprétation sont :
- (a) À quel moment un remboursement ou une diminution des cotisations futures devraient être considérés comme disponibles selon la définition du plafond de l'actif énoncée au paragraphe 8 d'IAS 19 ?
 - (b) Comment une exigence de financement minimal pourrait avoir une incidence sur la possibilité de réduire les cotisations futures ?
 - (c) À quel moment une exigence de financement minimal pourrait donner naissance à un passif ?

Consensus

Disponibilité d'un remboursement ou d'une diminution des cotisations futures

7 Une entité doit déterminer la disponibilité d'un remboursement ou d'une diminution de cotisations futures selon les modalités du régime et, s'il y a lieu, les exigences légales applicables dans le pays du régime.

8 Un avantage économique, sous la forme d'un remboursement ou d'une diminution des cotisations futures, est disponible si l'entité peut le réaliser à un moment quelconque pendant la durée de vie du régime ou après le règlement des passifs du régime. En particulier, cet avantage économique peut être disponible même s'il n'est pas immédiatement réalisable à la fin de la période de présentation de l'information financière.

9 L'avantage économique disponible ne dépend pas de la manière dont l'entité entend utiliser l'excédent. Une entité doit déterminer l'avantage économique maximal qui est disponible sous la forme de remboursements, de diminutions des cotisations futures ou d'une combinaison des deux. Une entité ne doit pas comptabiliser des avantages économiques provenant d'une combinaison de remboursements et de diminutions de cotisations futures fondés sur des hypothèses mutuellement exclusives.

10 Conformément à IAS 1, l'entité doit fournir des informations relatives aux sources principales d'incertitude qui pèsent sur les estimations à la fin de la période de présentation de l'information financière et qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif de la valeur comptable de l'actif net ou du passif net comptabilisé dans l'état de la situation financière. Ceci pourrait inclure des informations relatives à d'éventuelles restrictions quant à la possibilité de réaliser l'excédent ou des informations relatives à la méthode utilisée pour déterminer le montant de l'avantage économique disponible.

Avantage économique disponible sous la forme d'un remboursement

Le droit à un remboursement

- 11 Un remboursement n'est disponible pour une entité que si l'entité a un droit inconditionnel à un remboursement :
- (a) pendant la durée de vie du régime, le droit au remboursement n'étant pas lié au règlement des passifs du régime (par exemple, dans certains pays, l'entité peut disposer d'un droit au remboursement pendant la durée de vie du régime, que les passifs du régime aient été réglés ou non) ; ou
 - (b) en cas de règlement graduel des passifs du régime au fil du temps jusqu'à ce que tous les membres aient quitté le régime ; ou
 - (c) en cas de règlement intégral des passifs du régime en un événement unique (c.-à-d. sous la forme d'une liquidation de régime).

Un droit inconditionnel à remboursement peut exister quel que soit le niveau de financement du régime à la fin de la période de présentation de l'information financière.

12 Si le droit de l'entité au remboursement d'un excédent dépend de la réalisation (ou non) d'un ou plusieurs événements incertains qu'elle ne maîtrise pas totalement, l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel et ne doit pas comptabiliser un actif.

Évaluation de l'avantage économique

13 Une entité doit évaluer l'avantage économique disponible sous la forme d'un remboursement comme étant le montant de l'excédent à la fin de la période de présentation de l'information financière (à savoir la juste valeur des actifs du régime, diminuée de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies) que l'entité a le droit de recevoir sous la forme d'un remboursement, déduction faite des coûts s'y rattachant. Par exemple, dans l'hypothèse d'un remboursement qui serait soumis à un impôt autre que l'impôt sur le résultat, une entité doit évaluer le montant du remboursement déduction faite de cet impôt.

14 En évaluant le montant d'un remboursement disponible en cas de liquidation du régime (paragraphe 11(c)), une entité doit inclure les coûts, pour le régime, du règlement des passifs du régime et de l'exécution du remboursement. Par exemple, une entité doit déduire les honoraires si ceux-ci sont payés par le régime et non par l'entité, ainsi que toute prime d'assurance nécessaire pour garantir le passif lors de la liquidation.

15 Si le montant d'un remboursement est déterminé comme étant la totalité de l'excédent ou une proportion de celui-ci, plutôt qu'un montant fixe, une entité ne doit pas procéder à un ajustement pour tenir compte de la valeur temps de l'argent, même si le remboursement n'est réalisable qu'à une date future.

Avantage économique disponible sous la forme d'une diminution des cotisations

16 S'il n'y a pas d'exigence de financement minimal pour les cotisations relatives aux services futurs, l'avantage économique disponible sous la forme d'une diminution des cotisations futures correspond au coût des services futurs pour l'entité pour chaque période de la durée de vie attendue du régime ou de la durée de vie attendue de l'entité, la durée la plus courte étant retenue. Le coût des services futurs pour l'entité exclut les sommes qui seront prises en charge par les membres du personnel.

17 Comme l'indique IAS 19, une entité doit déterminer les coûts des services futurs en utilisant des hypothèses cohérentes avec celles utilisées pour déterminer l'obligation au titre des prestations définies et avec la situation qui existe à la fin de la période de présentation de l'information financière. En conséquence, une entité doit prendre pour hypothèse que les prestations à fournir par le régime ne changeront pas tant que celui-ci n'est pas modifié, et que l'effectif demeurera stable, à moins que l'entité ne réduise l'effectif couvert par le régime. Dans ce dernier cas, l'hypothèse relative à l'effectif futur doit inclure cette réduction.

Effet d'une exigence de financement minimal sur l'avantage économique disponible sous la forme d'une diminution des cotisations futures

18 Une entité doit décomposer toute exigence de financement minimal à une date donnée en distinguant : (a) les cotisations requises pour couvrir tout déficit existant au titre des services passés par rapport au niveau de financement minimal ; (b) les cotisations requises pour couvrir les services futurs.

19 Les cotisations destinées à couvrir un déficit existant au titre des services passés par rapport aux exigences de financement minimal n'affectent pas les cotisations futures au titre des services futurs. Elles peuvent donner naissance à un passif conformément aux paragraphes 23 à 26.

20 S'il existe une exigence de financement minimal pour les cotisations relatives aux services futurs, l'avantage économique disponible sous la forme d'une diminution des cotisations futures est le total des deux éléments suivants :

- (a) toute somme qui, du fait qu'elle constitue un paiement anticipé (c'est-à-dire que l'entité l'a versée avant d'être tenue de le faire), réduit les cotisations futures correspondant à l'exigence de financement minimal pour les services futurs ;
- (b) le coût estimé des services futurs pour chaque période selon les paragraphes 16 et 17, diminué du montant estimé des cotisations correspondant à l'exigence de financement minimal pour les services futurs qui seraient exigibles pour ces périodes s'il n'y avait eu paiement anticipé selon la description donnée en (a).

21 Une entité doit estimer le montant des cotisations futures correspondant à l'exigence de financement minimal pour les services futurs en prenant en compte l'effet de tout excédent existant, déterminé en fonction du niveau de financement minimal, le paiement anticipé décrit au paragraphe 20 (a) étant exclu. Une entité doit utiliser des hypothèses compatibles avec le mode de calcul du financement minimal et, pour tout facteur non spécifié par ce mode, des hypothèses compatibles avec celles utilisées pour déterminer l'obligation au titre des prestations définies et avec la situation qui existe à la fin de la période de présentation de l'information financière telle que déterminée par IAS 19. L'estimation doit comprendre tout changement attendu à la suite du paiement par l'entité des cotisations minimales lorsqu'elles sont dues. Toutefois, l'estimation ne doit pas tenir compte de l'effet de changements dans les modalités du calcul du niveau de financement minimal qui sont attendus, mais qui ne sont pas quasi adoptés ou contractuellement convenus à la fin de la période de présentation de l'information financière.

22 Lorsqu'une entité détermine le montant décrit au paragraphe 20 (b), si les cotisations futures correspondant à l'exigence de financement minimal pour les services futurs excèdent le coût des services futurs selon IAS 19 pour une période donnée, l'excédent réduit le montant de l'avantage économique disponible sous la forme d'une diminution des cotisations futures. Le montant décrit au paragraphe 20 (b) ne peut toutefois jamais être inférieur à zéro.

Cas où une exigence de financement minimal peut donner naissance à un passif

23 Si une entité, en vertu d'une exigence de financement minimal, a l'obligation de payer des cotisations pour couvrir un déficit existant par rapport au financement minimal au titre de services déjà reçus, l'entité doit déterminer si les cotisations à payer seront disponibles sous la forme d'un remboursement ou d'une diminution des cotisations futures après qu'elles auront été payées au régime.

24 Dans la mesure où les cotisations à payer ne seront pas disponibles après avoir été payées au régime, l'entité doit comptabiliser un passif lorsque l'obligation prend naissance. Le passif doit diminuer l'actif net au titre des prestations définies ou augmenter le passif net au titre des prestations définies de manière à éviter que l'application du paragraphe 64 d'IAS 19 n'entraîne un profit ou une perte lorsque les cotisations seront payées.

25–26 [Supprimés]

Date d'entrée en vigueur

27 L'entité doit appliquer la présente interprétation pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008. Une application anticipée est autorisée.

27A La publication d'IAS 1 (révisée en 2007) a donné lieu à la modification de la terminologie utilisée dans les IFRS et du paragraphe 26. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) à une période antérieure, elle doit appliquer les modifications à cette période.

27B La publication de *Païement anticipé d'une exigence de financement minimal* a donné lieu à l'ajout du paragraphe 3A et à la modification des paragraphes 16 à 18 et 20 à 22. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique les modifications à une période antérieure, elle doit l'indiquer.

27C La publication d'IAS 19 (modifiée en 2011) a donné lieu à la modification des paragraphes 1, 6, 17 et 24, et à la suppression des paragraphes 25 et 26. L'entité qui applique IAS 19 (modifiée en 2011) doit appliquer ces modifications.

Dispositions transitoires

28 L'entité doit appliquer la présente interprétation dès le début de la première période présentée dans les premiers états financiers auxquels l'interprétation s'applique. L'entité doit comptabiliser tout ajustement initial découlant de l'application de la présente interprétation au solde d'ouverture des résultats non distribués de cette période.

29 L'entité doit appliquer les modifications des paragraphes 3A, 16 à 18 et 20 à 22 dès le début de la première période présentée à des fins de comparaison dans les premiers états financiers auxquels la présente interprétation s'applique. L'entité qui appliquait déjà l'interprétation avant les modifications doit comptabiliser dans les résultats non distribués à l'ouverture de la première période présentée à des fins de comparaison l'ajustement découlant de l'application des modifications.

[View Terms and Conditions and Privacy Policy](#)

Help desk: Mon-Fri, 9am-5pm ET 1-866-256-6842 [Contact Us](#)

© 2001-2017, EYEP and/or E&Y LLP and/or CPA Canada. All rights reserved.

PS1000 - French - superceded.doc

CHAPITRE SP 1000

fondements conceptuels des états financiers

SUPPLÉMENT

Le présent supplément reproduit l'ancien libellé des paragraphes qui ont été modifiés de façon substantielle ou supprimés par suite de l'approbation du chapitre SP 3210, ACTIFS.

.36 Un actif a trois caractéristiques essentielles :

- a) il représente un avantage futur en ce qu'il pourra, seul ou avec d'autres actifs, contribuer aux flux de trésorerie futurs ou à la fourniture de biens ou de services;
- b) le gouvernement est en mesure de contrôler l'accès à cet avantage;
- c) l'opération ou le fait à l'origine du contrôle qu'a le gouvernement sur cet avantage s'est déjà produit.

.38 Pour qu'un actif soit un actif du gouvernement, il faut que le gouvernement contrôle l'avantage économique futur rattaché à l'actif, lui permettant ainsi de bénéficier directement de l'actif et, de façon générale, de bloquer ou de contrôler l'accès des autres à cet avantage. Par exemple, les avantages qui découlent directement des programmes d'éducation et de soins de santé profitent aux personnes qui sont éduquées ou qui sont traitées et guéries, et sont contrôlés par ces personnes. En conséquence, les coûts de ces programmes, qui sont souvent appelés «investissements», ne peuvent donner lieu à la constitution d'actifs par le gouvernement.

Le présent supplément reproduit l'ancien libellé des paragraphes qui ont été modifiés de façon substantielle par suite de l'approbation du chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS.

.34 Les états financiers du gouvernement comportent les composantes suivantes : les actifs (constitués des actifs financiers et non financiers), les passifs, les revenus et les charges. Les revenus et les charges, et donc les résultats des activités de l'exercice, découlent uniquement des variations du total des actifs et des passifs. Les résultats des activités, qui sont appelés l'excédent ou le déficit de l'exercice, sont définis comme la mesure de la variation des ressources économiques nettes de l'entité au cours d'un exercice et, sauf dans des circonstances particulières, structurent cette variation (les ressources économiques, financières et non financières sont définies au chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS). Les circonstances particulières affectant les ressources économiques nettes qui sont exclues des activités sont précisées dans différents chapitres du Manuel du secteur public, par exemple le chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES. La définition des composantes des résultats des activités — les revenus et les charges — découle de la définition des actifs et des passifs.

.40 Les actifs financiers comprennent les actifs suivants :

- a) les liquidités;
- b) les éléments d'actif réalisables qui sont convertibles en argent;
- c) les droits contractuels de recevoir, d'une autre partie, des liquidités ou tout autre actif financier;
- d) les placements temporaires et les placements de portefeuille;
- e) les participations dans des entreprises publiques ou des partenariats commerciaux;
- f) les créances sur des particuliers ou des organisations externes;
- g) les stocks ou les articles destinés à être vendus qui répondent aux critères définis au paragraphe .051 du chapitre SP 1200, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

Note : Pour une liste complète des modifications liées à la publication du chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, veuillez vous référer à la LETTRE DE MISE À JOUR no 34 (juin 2011).

Afficher les Modalités et conditions et la Politique en matière de protection des renseignements personnels

Service d'assistance : du lundi au vendredi, de 9h à 17h HE 1-866-256-6842 Écrivez-nous

© 2001-2017 EYEP et/ou E&Y LLP et/ou CPA Canada. Tous droits réservés.

PS1000 - French.doc

Normes comptables pour le secteur public

principes généraux [SP 1000 à SP 1300]

CHAPITRE SP 1000

fondements conceptuels des états financiers



TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Objet et champ d'application	.01-.06
Contexte dans lequel s'inscrivent les états financiers des gouvernements	.07-.13
Les utilisateurs et leurs besoins d'information	.14-.20
Objectifs des états financiers	.21
Équilibre avantages / coûts	.22
Qualités de l'information	.23-.32
Pertinence	.26-.28
Fiabilité	.29
Comparabilité	.30
Compréhensibilité et présentation claire	.31
Compromis entre les diverses qualités de l'information	.32
Composantes des états financiers	.33-.51
Constatation	.52-.59
Mesure	.60-.63

OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

.01 Le présent chapitre définit les concepts sur lesquels reposent la formulation et l'application des principes comptables suivis par les gouvernements dans la préparation de leurs états financiers. Ces états financiers sont destinés à satisfaire les besoins d'information communs des utilisateurs externes de l'information financière relative à un gouvernement.

.02 On entend par «états financiers» les états financiers condensés publiés par le gouvernement qui présentent la situation financière et l'évolution de la situation financière de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement. Les notes et tableaux à l'appui des états financiers font partie de ces états. Par «gouvernement», on entend les politiciens et les administrateurs élus ou nommés qui, ensemble, exercent le pouvoir exécutif et ont la responsabilité de préparer les états financiers.

.03 On s'attend à ce que les auteurs et les vérificateurs d'états financiers s'appuient sur le présent chapitre dans les cas où ils sont appelés à exercer leur jugement professionnel aux fins de l'application des principes comptables généralement reconnus, et à établir des méthodes comptables dans les domaines où les principes comptables sont en voie de formulation.

.04 Le présent chapitre ne contient aucune norme visant des problèmes particuliers de mesure ou d'informations à fournir. En outre, rien dans le texte n'a prééminence sur les normes particulières énoncées dans les autres chapitres du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public. Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (le Conseil) examinera tout problème de cohérence entre le présent chapitre et tout autre chapitre qu'il sera appelé à réviser, le cas échéant.

.05 Les normes d'information financière et de comptabilité évoluent et sont modifiées pour tenir compte de l'évolution du contexte. Les normes représentent les concepts, les conventions et les postulats qui fournissent les principes de mesure, de constatation, de présentation et de communication de l'information financière jugée nécessaire pour la reddition de comptes et utile pour la prise de décisions. Dans le contexte des normes élaborées à l'intention des

gouvernements, les caractéristiques propres des gouvernements (voir l'Annexe A du chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS) constituent un facteur essentiel à prendre en compte lorsqu'on détermine les paramètres du modèle d'information financière.

.06 En règle générale, les normes ne prescrivent pas la disposition ou l'agencement des états financiers ou d'éléments de ceux-ci, ni la terminologie, à moins que ce ne soit nécessaire pour satisfaire aux exigences des normes en matière de mesure et de présentation. Cependant, les normes précisent la ou les mesures qui doivent être présentées dans un état financier, et il se peut que le calcul permettant de déterminer ces mesures nécessite un certain agencement des éléments présentés. À tous les autres égards, les préparateurs des états financiers des gouvernements exercent leur jugement professionnel pour concevoir des états financiers adaptés aux besoins des utilisateurs.

CONTEXTE DANS LEQUEL S'INSCRIVENT LES ÉTATS FINANCIERS DES GOUVERNEMENTS

.07 *Le rapport financier du gouvernement doit présenter des informations utiles pour évaluer l'état des finances du gouvernement à la fin de l'exercice et sa performance financière au cours de l'exercice. Les états financiers du gouvernement sont une composante fondamentale de l'information financière communiquée par le gouvernement.*
[AVRIL 2005]

.08 La situation financière mesurée dans les états financiers n'est qu'un des éléments servant à déterminer l'état des finances du gouvernement. L'état des finances est un concept large et complexe qui a des implications à court terme et à long terme et qui vise à décrire l'état de la santé financière du gouvernement, compte tenu de l'environnement économique et financier global. Néanmoins, les états financiers communiquent des informations essentielles pour l'évaluation de l'état des finances du gouvernement et constituent la pierre angulaire du rapport financier de ce dernier.

.09 Les informations sur l'évolution de la situation financière présentées dans les états financiers fournissent des éléments essentiels pour l'évaluation de la performance financière du gouvernement au cours de l'exercice. Elles ne sont toutefois pas les seules mesures de la performance financière du gouvernement au cours de l'exercice. Les informations supplémentaires sur la performance financière qui s'appuient sur des informations hors du cadre des états financiers complètent et enrichissent l'image de la performance financière donnée par les états financiers.

.10 La nature complexe des gouvernements, la multitude d'objectifs qu'ils poursuivent et leur obligation de rendre compte au public exigent une information comportant de nombreuses facettes. Par conséquent, la communication d'une information complète par les gouvernements appelle un rapport multidimensionnel de reddition de comptes comprenant : un rapport financier incluant notamment les états financiers du gouvernement; d'autres informations relatives à l'état des finances et des informations supplémentaires portant sur la performance financière; des informations non financières.

.11 Tous les gouvernements du Canada publient des états financiers qui présentent leur situation financière et l'évolution de leur situation financière au cours de l'exercice. Ces états financiers sont des états à usage général qui visent à satisfaire, dans la mesure du possible, diverses catégories d'utilisateurs. Généralement requis en vertu de la loi, ces états sont vérifiés et publiés annuellement et, bien que destinés la plupart du temps aux pouvoirs législatifs ou aux conseils, ils sont à la disposition de toutes les parties intéressées.

.12 On ne peut s'attendre à ce que les états financiers répondent à eux seuls à tous les besoins des utilisateurs visés par le système d'information financière d'un gouvernement. En plus des états financiers, les gouvernements produisent de nombreux types de rapports financiers. Par exemple, certains rapports sont préparés par des entités distinctes conformément aux exigences de la loi; d'autres rapports servent à évaluer l'efficacité d'un fonds, d'un programme ou d'une activité en particulier et à en rendre compte; il existe également des rapports spéciaux visant à répondre aux besoins particuliers d'utilisateurs déterminés. De plus, les gouvernements formulent leurs plans financiers lorsqu'ils élaborent leurs budgets et leurs estimations des charges ou des dépenses. Certaines informations, comme les informations connexes sur la performance et les explications rédigées, ne peuvent être fournies que dans le cadre d'autres rapports financiers ou à titre de suppléments aux états financiers. Il y a donc certaines informations pour lesquelles il est préférable ou indispensable d'avoir recours à des rapports financiers autres que les états financiers.

.13 Les états financiers sont cependant un élément essentiel de l'information financière des gouvernements. Ils constituent le moyen par lequel un gouvernement rend compte de sa gestion des activités et des ressources financières publiques. Ils jouent un rôle majeur dans la communication de l'information financière aux utilisateurs qui ne participent pas à la gestion financière du gouvernement et ils présentent une information synthétique sur laquelle peuvent venir s'articuler les autres états, tableaux et rapports financiers produits par le gouvernement. En raison de ce rôle clé des états financiers des gouvernements, les objectifs de ces états (voir le chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS) sont un facteur important qui influe sur le choix des méthodes comptables suivies par les gouvernements aux fins de l'information financière qu'ils publient et sur la détermination des renseignements que le système comptable doit fournir.

LES UTILISATEURS ET LEURS BESOINS D'INFORMATION

.14 Les états financiers des gouvernements servent les intérêts de diverses catégories d'utilisateurs : le public, les législateurs, les conseillers, les investisseurs, les analystes et les autres gouvernements.

.15 Les corps législatifs, les conseils et les gouvernements sont tenus de rendre des comptes au public qui fournit les revenus et les ressources nécessaires au fonctionnement de l'État, qui reçoit les services de l'État et demeure le

propriétaire véritable des deniers et des biens publics dont les corps législatifs, les conseils et les gouvernements ont la responsabilité. Ce public est constitué de groupes ayant des intérêts et des points de vue divers.

.16 En tant que représentants élus du public, les législateurs et les conseillers sont les principaux utilisateurs des états financiers des gouvernements. Ils confèrent au gouvernement l'autorité de gérer les ressources publiques et les activités financières et le tiennent responsable de sa gestion financière.

.17 Les investisseurs procurent des ressources financières en plaçant leurs fonds dans des titres du gouvernement et des entreprises du secteur public. Le gouvernement a donc intérêt à leur fournir de l'information utile pour l'évaluation de sa capacité de financer ses activités et de faire face à ses dettes et à ses obligations contractuelles. Les analystes économiques et financiers fournissent des services aux législateurs, aux conseillers, aux investisseurs et à d'autres parties intéressées. Ils utilisent les états financiers et d'autres informations dans leurs analyses et évaluations des questions financières.

.18 Les utilisateurs s'intéressent à l'état des finances du gouvernement, à sa viabilité financière à court terme et à long terme, à ses revenus et à ses sources de financement, à l'affectation et à l'utilisation de ses ressources économiques, à la nature et à l'étendue de ses activités économiques ainsi qu'à la qualité de sa gestion financière. Il convient notamment que les états financiers du gouvernement communiquent l'information dont les utilisateurs ont besoin pour être en mesure de faire des évaluations et de porter des jugements relativement aux activités et à la gestion financières du gouvernement.

.19 Plus précisément, les utilisateurs s'appuient sur les états financiers pour dégager les informations suivantes :

- a) les sources et les types de revenus du gouvernement;
- b) l'affectation et l'utilisation des ressources économiques;
- c) le coût des biens et des services fournis au cours de l'exercice;
- d) la mesure dans laquelle les coûts engagés au cours de l'exercice ont été compensés par les revenus de l'exercice;
- e) la situation financière du gouvernement;
- f) les ressources non financières, leur affectation et leur utilisation;
- g) la mesure dans laquelle les revenus ont été suffisants pour couvrir les coûts;
- h) le mode de financement des activités et la façon dont le gouvernement a fait face à ses besoins de trésorerie;
- i) les résultats réels des activités de l'exercice en comparaison avec les chiffres budgétés à l'origine et les résultats des exercices antérieurs;
- j) le fait que les ressources économiques publiques ont été gérées ou non conformément aux autorisations législatives.

.20 Les informations fournies dans les états financiers peuvent servir diverses fins selon les intérêts des utilisateurs. Par exemple, les informations présentées dans les états financiers peuvent être utiles lorsqu'elles servent, avec d'autres informations, à comprendre et à évaluer :

- a) la capacité du gouvernement d'honorer ses obligations financières à court terme et à long terme;
- b) la capacité du gouvernement de maintenir le niveau et la qualité de ses services et de financer de nouveaux programmes;
- c) les besoins futurs en matière de recettes fiscales et autres revenus;
- d) les priorités gouvernementales en matière de dépenses;
- e) l'incidence des activités économiques du gouvernement sur l'économie;
- f) la performance du gouvernement sur le plan de la gestion des ressources économiques dont il est responsable.

OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS

.21 L'information nécessaire pour aider à la compréhension et à l'évaluation des activités financières du gouvernement et pour satisfaire à l'obligation de rendre compte dépasse les simples données sur les excédents ou les déficits. Il faut que les états financiers du gouvernement fournissent des informations qui décrivent les actifs financiers et le passif, les actifs non financiers pouvant servir à la prestation de services futurs, le coût de l'utilisation de ses ressources économiques dans le cadre de la prestation de services, ainsi que des informations sur les activités de placement et de financement et sur les éléments d'actif et de passif potentiels. De plus, il faut que cette information mette en évidence des indicateurs (par exemple la dette nette et les ressources économiques nettes) visant à aider les utilisateurs à évaluer si la situation financière du gouvernement s'est améliorée ou si elle s'est détériorée, et à expliquer l'évolution de la situation financière. Il faut enfin que les informations présentées dans les états financiers reflètent pleinement la nature et l'étendue des ressources, des obligations et des finances du gouvernement. Les objectifs des états financiers des gouvernements sont décrits au chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS, et cadrent avec les fondements conceptuels précisés dans le présent chapitre.

ÉQUILIBRE AVANTAGES / COÛTS

.22 Les avantages que sont censées procurer les informations contenues dans les états financiers doivent être supérieurs au coût de celles-ci. Cette condition vaut également pour l'élaboration des normes comptables par le Conseil. Il s'agit d'une préoccupation qui est aussi présente dans la préparation d'états financiers en conformité avec ces normes, par exemple lorsqu'on envisage la présentation d'informations allant au delà des exigences des normes. Le Conseil reconnaît que les avantages ne reviennent pas nécessairement aux parties qui assument les coûts, et que l'évaluation de la nature et de la valeur des avantages et des coûts sont, dans une large mesure, affaire de jugement.

QUALITÉS DE L'INFORMATION

.23 Le rôle des états financiers est la communication de l'information aux utilisateurs. Pour que ce rôle soit rempli efficacement, il faut que l'information soit pertinente et fiable, et présentée d'une façon qui facilite au maximum son utilisation.

.24 *Les états financiers doivent communiquer des informations pertinentes, compte tenu des besoins de ceux pour qui ils sont préparés, fiables, comparables, compréhensibles et présentées clairement, sous une forme qui maximise l'utilité de ces informations.* [AVRIL 2005]

.25 Les états financiers constituent une reddition de comptes et communiquent les informations dont les utilisateurs ont besoin pour pouvoir faire des évaluations et porter des jugements sur les activités et la gestion financières du gouvernement. Pour répondre adéquatement à ces besoins, et afin qu'elles soient d'une utilité maximale, il faut que les informations présentées dans les états financiers possèdent certaines qualités de base. Ces qualités sont essentielles à l'utilité des états financiers des gouvernements. L'information requise pour satisfaire aux objectifs des états financiers des gouvernements doit comporter ces caractéristiques essentielles.

Pertinence

.26 Pour être utile, l'information fournie dans les états financiers doit être pertinente au regard des décisions que les utilisateurs sont appelés à prendre, et de l'évaluation de la reddition de comptes du gouvernement. L'information est pertinente de par sa nature lorsqu'elle peut influencer sur les décisions des utilisateurs en les aidant à évaluer l'incidence financière réelle ou possible des opérations et des faits passés, présents ou futurs, ou en permettant de confirmer ou de corriger des évaluations antérieures. Pour que l'information communiquée dans les états financiers du gouvernement soit pertinente au regard des besoins des utilisateurs, il faut que sa nature et la manière dont elle est présentée permettent aux utilisateurs d'évaluer la reddition de comptes du gouvernement relativement à sa gestion des ressources publiques et de ses activités financières.

.27 Les états financiers ne sont pas établis dans le but de fournir l'ensemble des informations dont les utilisateurs ont besoin aux fins de leurs prises de décisions ou de leur évaluation de la reddition de comptes du gouvernement. Ces états constituent néanmoins une composante fondamentale des informations requises pour ces fins.

.28 La pertinence de l'information est fonction de sa valeur prédictive, rétrospective, et redditionnelle et de la rapidité de sa publication.

a) Valeur prédictive et valeur rétrospective

Toute information qui aide les utilisateurs à faire des prédictions portant sur les résultats financiers et les flux de trésorerie futurs du gouvernement a une valeur prédictive. Bien que l'information fournie dans les états financiers n'ait normalement pas un caractère prédictif en soi, elle peut être utile à l'établissement de prédictions. La valeur prédictive de l'état des résultats, par exemple, se trouve accrue lorsque les éléments anormaux sont présentés séparément. L'information qui permet de confirmer ou de corriger les prédictions antérieures a une valeur rétrospective. Il arrive souvent que l'information ait une valeur à la fois prédictive et rétrospective.

b) Valeur redditionnelle

L'information qui permet aux utilisateurs d'évaluer la gestion des ressources confiées au gouvernement, notamment la façon dont ces ressources ont été utilisées et consommées pour assurer les services, possède une valeur redditionnelle. Il faut que les informations contenues dans les états financiers du gouvernement soient présentées de manière à contribuer au respect de l'obligation de rendre compte. Pour qu'ils aient une telle valeur, il faut que les états financiers reflètent convenablement les dimensions de la situation et de la performance financières qui sont caractéristiques de la nature particulière des gouvernements. La valeur redditionnelle est renforcée si les états financiers indiquent les objectifs et les cibles qui ont été normalement déterminés selon une procédure officielle et si les résultats réels sont comparés à ces objectifs et cibles financiers. La valeur redditionnelle des informations présentées dans les états financiers est également renforcée s'il est possible de faire des liens entre ces informations et les informations relatives à la performance financière et non financière communiquées ailleurs dans les comptes publics, le rapport annuel ou tout autre rapport du gouvernement.

c) Rapidité de publication

Il faut que les informations soient communiquées en temps utile. Des états financiers publiés longtemps après la fin de l'exercice ne présentent qu'un intérêt historique. Pour que l'information soit utile aux plans décisionnel et redditionnel, il faut que le décideur ou la partie prenante puisse l'obtenir à un moment où elle est encore susceptible d'influencer leurs décisions. L'utilité de l'information pour la prise de décisions et l'évaluation de la reddition de comptes diminue avec le temps.

Fiabilité

.29 Il faut que les informations soient fiables. Les informations inexactes, inappropriées et incomplètes, ainsi que celles qui sont partiales ou ne donnent pas une image fidèle de la réalité, entravent la compréhension, l'évaluation et la prise de décisions au lieu de les faciliter, et nuisent à la reddition de comptes aux parties prenantes par le truchement des états financiers. Les informations fiables possèdent les caractéristiques suivantes :

a) Image fidèle

L'image que donnent les états financiers est fidèle lorsque la présentation qu'on y trouve des opérations et des faits qui influent sur la marche du gouvernement concorde avec les opérations et faits réels sous-jacents. Ainsi, les opérations et les faits sont comptabilisés et présentés d'une manière qui exprime leur substance et non obligatoirement leur forme juridique ou autre. La substance des opérations et des faits ne correspond pas toujours à ce qu'elle paraît être si l'on s'en tient à leur forme juridique ou autre. Pour déterminer la substance d'une opération ou d'un fait, il peut être nécessaire d'examiner un ensemble d'opérations et de faits connexes pris collectivement. La détermination de la substance d'une opération ou d'un fait est, dans chaque cas d'espèce, affaire de jugement professionnel.

b) Information complète

L'information est complète lorsqu'il ne manque aucune des données nécessaires pour donner une image fidèle. Pour que l'information soit complète, il faut fournir suffisamment d'informations au sujet des opérations, des circonstances ou des faits d'une ampleur, d'une nature ou d'une incidence telles que leur communication est nécessaire à la compréhension des finances du gouvernement. Dans l'évaluation du degré d'exhaustivité des informations fournies dans les états financiers, l'équilibre avantages / coûts mentionné au paragraphe SP 1000.22 et le compromis entre les diverses qualités de l'information décrit au paragraphe SP 1000.32 sont pris en considération. Pour être fiable, l'information doit être complète, du moins dans les limites de ce qui est important et possible, compte tenu des coûts. Le fait d'omettre une information peut entacher la neutralité de l'information présentée si l'omission est importante et si elle vise à entraîner ou à empêcher un comportement particulier.

c) Neutralité

L'information est neutre lorsqu'elle est exempte de tout parti pris susceptible d'amener les utilisateurs à prendre des décisions qui seraient influencées par la façon dont l'information est mesurée ou présentée. La mesure d'éléments donnés est partielle lorsqu'elle a tendance à aboutir systématiquement à une surévaluation ou à une sous-évaluation de ces éléments. Le choix des principes comptables peut être partial lorsqu'il est fait dans la perspective des intérêts d'utilisateurs particuliers ou de la réalisation d'objectifs économiques ou politiques précis. Les états financiers qui ne contiennent pas toutes les informations nécessaires pour donner une image fidèle des opérations et des faits influant sur la marche de l'entité sont incomplets et risquent par conséquent de ne pas être neutres.

La notion de neutralité ne sous-entend pas l'absence de but ou d'influence exercée par la comptabilité sur le comportement humain. L'information comptable ne peut pas être exempte d'influence sur le comportement et elle ne devrait pas viser à l'être. Avant toute chose, c'est le fait de déterminer à l'avance un résultat souhaité, avec pour corollaire la sélection d'informations de manière à produire ce résultat, qui invalide la neutralité en comptabilité. Pour être neutre, il faut que l'information comptable donne l'image la plus fidèle possible des activités économiques, sans pour autant déformer cette image dans le but d'influer sur le comportement d'une façon précise.

d) Prudence

La formulation de jugements fondés sur la prudence dans des situations d'incertitude exerce sur la neutralité des états financiers une incidence qui est acceptable. Dans les situations d'incertitude, on procède à des estimations prudentes en vue d'éviter toute surévaluation des actifs, des revenus et des gains, ou, inversement, toute sous-évaluation des passifs, des charges et des pertes. Toutefois, le principe de prudence ne justifie pas que l'on sous-évalue à dessein les actifs et les revenus, ni que l'on surévalue à dessein les passifs et les charges.

e) Vérifiabilité

L'image que donnent les états financiers d'une opération ou d'un fait est vérifiable dans la mesure où des observateurs compétents et indépendants conviendraient qu'elle concorde avec l'opération ou le fait réel sous-jacent, avec un degré raisonnable de précision. La vérifiabilité concerne avant tout l'application correcte d'un mode de mesure et non le caractère approprié de celui-ci.

Comparabilité

.30 La comparabilité est une caractéristique du rapport qui existe entre deux éléments d'information et non une caractéristique qui se rattache à un élément d'information en soi. Elle permet aux utilisateurs de relever les analogies et les différences entre les informations fournies dans deux jeux d'états financiers. L'uniformité dans l'application des principes est importante lorsqu'on établit un parallèle entre les états financiers de deux entités distinctes. La permanence des méthodes comptables est importante lorsqu'on établit un parallèle entre les états financiers d'une même entité ayant trait à deux périodes différentes ou préparés à deux dates différentes. La permanence des méthodes comptables contribue à prévenir les méprises que pourrait causer l'application de méthodes comptables différentes au cours de

périodes distinctes. Lorsqu'on juge approprié d'effectuer une modification de méthode comptable, il est nécessaire d'indiquer l'incidence de la modification pour maintenir la comparabilité des états financiers.

Compréhensibilité et présentation claire

.31 Il faut que les informations soient compréhensibles et présentées clairement. L'avalanche de détails, les descriptions vagues ou excessivement techniques et les formules de présentation complexes sont sources de confusion et donnent lieu à des interprétations erronées. Les utilisateurs ont besoin d'informations présentées de façon claire et simple. Pour être utile, l'information contenue dans les états financiers doit être compréhensible pour les utilisateurs. Ceux-ci sont réputés avoir une bonne compréhension des activités économiques et de la comptabilité, ainsi que la volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente.

Compromis entre les diverses qualités de l'information

.32 En pratique, il est souvent nécessaire de faire un compromis entre les diverses qualités de l'information, notamment entre la pertinence et la fiabilité. À titre d'exemple, il faut souvent consentir à un compromis entre la rapidité de la publication des états financiers et la fiabilité de l'information présentée dans ces états. Il peut également être nécessaire d'accepter un compromis entre la valeur redditionnelle de l'information et le niveau de détail approprié pour les états financiers, ainsi que le coût de production de l'information. Comme il est mentionné au paragraphe SP 1000.12, il peut être préférable de fournir certaines informations dans d'autres rapports produits par le système d'information du gouvernement. Le but général est de réaliser, entre les diverses qualités, un équilibre approprié permettant d'atteindre les objectifs des états financiers. L'importance à accorder à chacune de ces qualités, dans chaque cas d'espèce, est affaire de jugement professionnel.

COMPOSANTES DES ÉTATS FINANCIERS

.33 Les composantes (ou rubriques) des états financiers sont les principales catégories d'éléments (ou postes) qui sont présentés dans les états financiers en vue de répondre aux objectifs de ces derniers. Elles sont de deux ordres : celles qui décrivent les ressources économiques (financières et non financières), les obligations et l'excédent ou le déficit accumulé du gouvernement à une date donnée, et celles qui décrivent les changements intervenus dans les ressources économiques, les obligations et l'excédent ou le déficit accumulé au cours d'une période donnée. Les notes complémentaires, qui servent à clarifier ou à mieux expliquer certains postes présentés dans les états financiers, ne sont pas considérées comme une composante, bien qu'elles fassent partie intégrante des états financiers.

.34 Les états financiers du gouvernement comportent les composantes suivantes : les actifs (constitués des actifs financiers et non financiers), les passifs, les revenus et les charges. Les revenus et les charges, et donc les résultats des activités de l'exercice, découlent uniquement des variations du total des actifs et des passifs. Les résultats des activités, combinés avec les montants présentés dans l'état des gains et pertes de réévaluation, représentent la variation des ressources économiques nettes de l'entité au cours d'un exercice et, sauf dans des circonstances particulières, structurent cette variation (les ressources économiques, financières et non financières sont définies au chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS). Les circonstances particulières affectant les ressources économiques nettes qui sont exclues des activités sont précisées dans différents chapitres du Manuel du secteur public, par exemple le chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES. La définition des composantes des résultats des activités — les revenus et les charges — découle de la définition des actifs et des passifs. [Le libellé de l'ancien paragraphe SP 1000.34 se trouve dans les Prises de position archivées.]

.35 Les actifs sont les ressources économiques sur lesquelles le gouvernement exerce un contrôle par suite d'opérations ou d'événements passés, et dont il est prévu qu'elles lui procureront des avantages économiques futurs.

.36 Un actif a trois caractéristiques essentielles :

- a) il représente des avantages économiques futurs en ce qu'il pourra, seul ou avec d'autres actifs, contribuer à la fourniture de biens ou de services, générer des rentrées de trésorerie futures ou réduire les sorties de trésorerie;
- b) l'entité du secteur public est en mesure de contrôler la ressource économique et l'accès aux avantages économiques futurs;
- c) l'opération ou le fait à l'origine du contrôle qu'a l'entité du secteur public s'est déjà produit. [Le libellé de l'ancien paragraphe SP 1000.36 se trouve dans les Prises de position archivées.]

.37 Un élément n'est pas un actif du gouvernement s'il lui manque une ou plusieurs des caractéristiques essentielles énumérées dans le paragraphe précédent. Par exemple, un élément ne constitue pas un actif du gouvernement dans l'une ou l'autre des situations suivantes :

- a) il ne représente pas un avantage économique futur;
- b) il représente un avantage économique futur dont le gouvernement ne peut pas bénéficier;
- c) il représente un avantage économique futur dont le gouvernement pourra éventuellement bénéficier, mais les faits ou les situations qui permettront au gouvernement d'avoir le contrôle de cet avantage ne se sont pas encore produits.

(Le paragraphe SP 1000.38 est supprimé.) [Le libellé de l'ancien paragraphe SP 1000.38 se trouve dans les Prises de position archivées.]

.39 Les **actifs financiers** sont constitués des éléments d'actif qui pourraient être consacrés à rembourser les dettes existantes ou à financer des activités futures et qui ne sont pas destinés à la consommation dans le cours normal des activités.

.40 Les actifs financiers comprennent les actifs suivants :

- a) la trésorerie;
- b) les éléments d'actif réalisables qui sont convertibles en trésorerie;
- c) les droits contractuels de recevoir, d'une autre partie, de la trésorerie ou un autre actif financier;
- d) les droits contractuels d'échanger des instruments financiers avec une autre partie dans des conditions potentiellement favorables pour le gouvernement;
- e) les instruments de capitaux propres d'une autre entité;
- f) les participations dans des entreprises publiques ou des partenariats commerciaux;
- g) les créances sur des particuliers ou des organisations externes;
- h) les stocks ou les articles destinés à être vendus qui répondent aux critères définis au paragraphe .055 du chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS. [Le libellé de l'ancien paragraphe SP 1000.40 se trouve dans les Prises de position archivées.]

.41 Les actifs non financiers comprennent les immobilisations corporelles, ainsi que d'autres actifs tels que les charges payées d'avance et les stocks de fournitures.

.42 Les **actifs non financiers** sont constitués des éléments d'actif acquis, construits, développés ou mis en valeur qui, normalement, ne produisent pas de ressources servant à rembourser les dettes existantes. Ces éléments ont par ailleurs les caractéristiques suivantes :

- a) ils sont normalement utilisés pour fournir des services publics;
- b) ils peuvent être consommés dans le cours normal des activités;
- c) ils ne sont pas destinés à être vendus dans le cours normal des activités.

.43 Les **immobilisations corporelles** sont des actifs non financiers ayant une existence matérielle et :

- a) qui sont destinés à être utilisés pour la production de biens ou la prestation de services, pour l'administration, à être donnés en location à des tiers, ou bien à servir au développement ou à la mise en valeur, à la construction, à l'entretien ou à la réparation d'autres immobilisations corporelles;
- b) dont la durée de vie utile s'étend au delà de l'exercice;
- c) qui doivent être utilisés de façon durable;
- d) qui ne sont pas destinés à être vendus dans le cours normal des activités.

.44 Les **passifs** sont des obligations actuelles d'un gouvernement envers des tiers, qui résultent d'opérations ou d'événements passés et dont le règlement prévu donnera lieu à une sortie future de ressources représentatives d'avantages économiques.

.45 Les passifs ont trois caractéristiques essentielles :

- a) ils représentent un engagement ou une responsabilité envers des tiers qui ne laisse que peu ou pas de pouvoir discrétionnaire au gouvernement pour se soustraire au règlement de l'obligation;
- b) l'engagement ou la responsabilité envers des tiers entraîne un règlement futur, par transfert ou utilisation d'actifs, fourniture de biens ou prestation de services ou toute autre cession d'avantages économiques, à une date déterminée ou déterminable, lorsque surviendra un événement précis, ou sur demande;
- c) les opérations ou événements à l'origine de l'obligation du gouvernement se sont déjà produits.

.46 Les **revenus**, y compris les gains, sont les augmentations des ressources économiques, sous forme d'augmentations d'actifs ou de diminutions de passifs, qui découlent des activités et des opérations de l'exercice, ainsi que des événements survenus au cours de celui-ci.

.47 Les revenus, autres que les gains, peuvent être générés par la perception de taxes ou d'impôts, la vente de biens, la prestation de services, l'utilisation de certaines ressources du gouvernement par des tiers moyennant un loyer, des intérêts, des redevances ou des dividendes, ou par la réception d'apports tels que des subventions, des dons et des legs. Ils ne comprennent pas les produits provenant d'emprunts, comme les produits découlant de l'émission de titres de créance, les transferts provenant des services de l'Administration publique compris dans le périmètre comptable du gouvernement ou les montants perçus au nom d'autres entités.

.48 Les gains peuvent découler d'opérations et d'événements périphériques ou accessoires qui ont un effet sur le gouvernement. Ces opérations et événements peuvent notamment revêtir la forme d'une cession d'actifs acquis dans le but d'être utilisés et non revendus, et du règlement ou du refinancement d'une dette.

.49 Les **charges**, y compris les pertes, sont les diminutions des ressources économiques, sous forme de diminutions d'actifs ou de constitutions de passifs, qui découlent des activités et des opérations de l'exercice, ainsi que des événements survenus au cours de celui-ci.

.50 Les charges comprennent le coût des ressources qui sont consommées dans le cadre des activités de fonctionnement de l'exercice et qui peuvent être rattachées à ces activités. Par exemple, le coût des immobilisations corporelles est amorti par passation en charges à mesure que les immobilisations sont utilisées pour la réalisation des programmes du gouvernement (voir le chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES). Les paiements en remboursement du principal de la dette et les transferts à des services de l'Administration publique compris dans le périmètre comptable du gouvernement ne sont pas des charges.

.51 Les pertes peuvent découler d'opérations et d'événements périphériques ou accessoires qui ont un effet sur le gouvernement. Ces opérations et événements peuvent notamment revêtir la forme d'une cession d'actifs acquis dans le but d'être utilisés et non revendus, et du règlement ou du refinancement d'une dette.

CONSTATATION

.52 La constatation est le fait d'inclure un élément dans les états financiers d'une entité. La constatation d'un élément consiste à inclure le montant en cause dans les totaux appropriés de l'un ou l'autre des états financiers et à décrire l'élément au moyen d'un libellé (par exemple, montants à recevoir, redevances ou subventions). Les éléments semblables peuvent être regroupés sous un même poste aux fins de leur présentation dans les états financiers.

.53 La constatation s'entend de l'inclusion d'un élément dans un ou plusieurs états financiers particuliers et non de sa présentation dans les notes complémentaires. Ces notes ont pour objet soit de fournir des précisions sur des éléments constatés dans les états financiers, soit de fournir des informations au sujet d'éléments qui ne satisfont pas aux critères de constatation et qui, de ce fait, ne sont pas constatés dans les états financiers.

.54 Les critères de constatation présentés ci-après donnent des indications générales relativement au moment où il convient de constater un élément dans les états financiers. La constatation ou la non-constatation d'un élément donné est une question qui requiert l'exercice du jugement professionnel pour déterminer si les circonstances propres à la situation en cause satisfont aux critères de constatation.

.55 Les critères de constatation sont les suivants :

- a) il existe une base de mesure appropriée pour l'élément en cause et il est possible de procéder à une estimation raisonnable du montant;
- b) dans le cas d'un élément qui entraîne l'obtention ou l'abandon d'avantages économiques futurs, il est prévu que lesdits avantages seront effectivement obtenus ou abandonnés.

.56 Il peut arriver qu'un élément qui répond à la définition d'une composante ne soit pas pour autant constaté dans les états financiers du fait qu'il n'est pas prévu que des avantages économiques futurs seront obtenus ou abandonnés, ou en raison de l'impossibilité de faire une estimation raisonnable du montant en cause. Il peut convenir de fournir, dans les notes complémentaires, des informations au sujet des éléments qui ne satisfont pas aux critères de constatation. Le terme «prévu» est utilisé dans son sens général usuel et qualifie ce à quoi il est raisonnable de s'attendre, ou ce qu'il est raisonnable d'envisager ou de croire sur la foi des éléments probants disponibles ou de la logique, mais qui n'est ni certain, ni éprouvé. Ce mot est employé dans les critères de constatation pour indiquer que les activités économiques se produisent dans un environnement caractérisé par l'incertitude. Il n'est pas employé pour traiter de la constatation des éléments qui ne répondent pas à la définition de l'une des composantes des éléments financiers. Par voie de conséquence, la constatation ne serait pas appropriée sans l'existence d'une opération ou d'un événement économique qui donne lieu à un actif, un passif, un revenu ou une charge selon les définitions données dans le présent chapitre.

.57 Les ressources naturelles et les terres du domaine public achetées sont constatées dans les états financiers du gouvernement. Toutefois, lorsque des ressources naturelles et des terres du domaine public ont été dévolues à l'État et n'ont pas été achetées par le gouvernement, elles ne sont pas comptabilisées comme des actifs dans les états financiers du gouvernement. Ces éléments ne sont pas constatés comme des actifs du fait que les coûts, les avantages et la valeur économique de ces éléments ne peuvent être quantifiés de façon raisonnable et vérifiable selon les méthodes existantes. De même, les oeuvres d'art et les trésors historiques ne sont pas non plus constatés comme des actifs.

.58 Compte tenu de l'absence de critères propres au secteur public concernant la constatation et la mesure des éléments incorporels, tous les éléments incorporels, y compris les éléments qui ont été achetés, construits, développés ou mis en valeur, ou dévolus à l'État, ne sont pas constatés comme des actifs dans les états financiers des gouvernements. L'incorporel souvent désigné par l'expression «capital humain», qui engloberait par exemple le «talent» ou le «capital intellectuel» des employés du secteur public, n'est pas constaté comme un actif par application des principes comptables actuels.

.59 Les éléments constatés dans les états financiers du gouvernement sont comptabilisés suivant la méthode de la comptabilité d'exercice. La comptabilité d'exercice consiste à constater l'effet des opérations et des faits dans l'exercice au cours duquel les opérations ont été réalisées et les événements sont survenus, qu'il y ait eu ou non transfert d'une contrepartie en trésorerie ou en équivalents de trésorerie. Selon la comptabilité d'exercice, un passif est comptabilisé jusqu'à ce que l'obligation ou les conditions qui sous-tendent le passif soient remplies en tout ou en partie. Selon la comptabilité d'exercice, un actif est comptabilisé jusqu'à ce que l'avantage économique futur associé à l'actif soit utilisé ou perdu en tout ou en partie.

MESURE

.60 La mesure est l'opération qui consiste à déterminer la valeur à laquelle un élément sera constaté dans les états financiers. Il existe un certain nombre de bases de mesure. Toutefois, les états financiers des gouvernements sont surtout établis sur la base du coût historique, c'est-à-dire que les opérations et les faits sont constatés dans les états financiers pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payés ou reçus, ou pour la juste valeur qui leur a été attribuée lorsqu'ils se sont produits. D'autres bases de mesure sont utilisées, mais seulement dans de rares circonstances :

- a) Le coût de remplacement est le montant qui serait nécessaire aujourd'hui pour acquérir un actif équivalent. Cette base de mesure peut être appliquée, par exemple, lorsque les stocks sont évalués au coût historique ou au coût de remplacement, selon le moindre des deux montants.
- b) La valeur de réalisation est le montant correspondant au prix qui pourrait être tiré de la vente d'un actif. Cette base de mesure peut servir, par exemple, à évaluer les placements de portefeuille. La valeur de marché peut servir à estimer la valeur de réalisation lorsqu'il existe un marché pour l'actif considéré.

.61 La valeur actualisée est la valeur établie par actualisation des flux de trésorerie futurs qui seront vraisemblablement tirés d'un actif ou qui seront vraisemblablement requis pour le règlement d'un passif. La valeur actualisée n'est pas une base de mesure mais une technique d'évaluation qui peut être utilisée dans les modèles fondés sur le coût historique ou la valeur actuelle. Cette technique est utilisée dans le modèle d'information financière des gouvernements, par exemple pour estimer le coût des avantages de retraite, pour déterminer le montant total des dépenses estimatives rattachées aux activités de fermeture et d'après-fermeture des décharges contrôlées de déchets solides et pour déterminer l'«élément subvention» des prêts ou des placements de portefeuille assortis de conditions avantageuses.

.62 Aux fins de l'établissement des états financiers des gouvernements, les ressources économiques constatées consommées sont mesurées en numéraire, et aucun ajustement n'est effectué pour tenir compte de l'incidence de l'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie au cours de l'exercice. Bien que la performance du gouvernement sur le plan de la gestion de sa capacité de prestation de services 2 soit généralement un point de mire plus approprié à la nature et aux objectifs du gouvernement, elle ne peut être entièrement mesurée en numéraire.

.63 Les états financiers sont fondés sur l'hypothèse de la pérennité du gouvernement, c'est-à-dire sur l'hypothèse que, dans un avenir prévisible, celui-ci poursuivra ses activités et sera en mesure de réaliser ses actifs, de s'acquitter de ses dettes et de faire face à ses obligations légales dans le cours normal de ses activités.

Notes en bas de page

1. La définition des immobilisations corporelles englobe les logiciels.
2. La capacité de prestation de services a trait tant à la qualité des services fournis qu'à l'efficacité de leur prestation.

Afficher les Modalités et conditions et la Politique en matière de protection des renseignements personnels

Service d'assistance : du lundi au vendredi, de 9h à 17h HE 1-866-256-6842 Écrivez-nous

© 2001-2017 EYEP et/ou E&Y LLP et/ou CPA Canada. Tous droits réservés.

PS1100 - French - superceded.doc

CHAPITRE SP 1100

objectifs des états financiers

SUPPLÉMENT

Le présent supplément reproduit l'ancien libellé des paragraphes qui ont été supprimés par suite de l'approbation du chapitre SP 3210, ACTIFS.

.22 Les **ressources économiques** sont des moyens limités qui sont utiles pour exercer des activités économiques, telles que la consommation, la production et l'échange. Les ressources économiques du gouvernement sont constituées des ressources financières et des ressources non financières.

Afficher les Modalités et conditions et la Politique en matière de protection des renseignements personnels

Service d'assistance : du lundi au vendredi, de 9h à 17h HE 1-866-256-6842 Écrivez-nous

© 2001-2017 EYEP et/ou E&Y LLP et/ou CPA Canada. Tous droits réservés.

PS1100 - French.doc

CHAPITRE SP 1100

objectifs des états financiers



TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Objet et champ d'application	.01-.03
Rôle des objectifs dans l'établissement des normes	.04-.05
Activités des gouvernements	.06-.12
Objectifs des états financiers des gouvernements	.13-.66
Ensemble d'activités visé par les états financiers des gouvernements	.14-.18
Présentation de la situation financière	.19-.33
Présentation de l'évolution de la situation financière	.34-.56
Présentation des activités du gouvernement	.37-.47
Présentation de la variation de la dette nette	.48-.52
Présentation des flux de trésorerie	.53-.56
Contrôle législatif et obligation de reddition de comptes des gouvernements	.57-.66
Caractéristiques propres aux gouvernements	Annexe A

OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

.01 Le présent chapitre définit et décrit, à l'égard des états financiers des gouvernements, des objectifs généralement acceptables pour les utilisateurs et les préparateurs de ces états financiers. Ces objectifs servent de base à l'élaboration d'un ensemble cohérent de principes comptables et de normes de présentation des états financiers convenant aux divers gouvernements. Ils visent à améliorer les états financiers des gouvernements et à en accroître la comparabilité.

.02 On entend par «états financiers» les états financiers condensés publiés par le gouvernement qui présentent la situation financière et l'évolution de la situation financière de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement. Les notes et tableaux à l'appui des états financiers font partie de ces états. Par «gouvernement» on entend les politiciens et les administrateurs élus ou nommés qui, ensemble, exercent le pouvoir exécutif et ont la responsabilité de préparer les états financiers.

.03 Le présent chapitre ne traite pas des objectifs des états financiers «à usage particulier» et autres rapports financiers publiés par les gouvernements.

RÔLE DES OBJECTIFS DANS L'ÉTABLISSEMENT DES NORMES

.04 Un cadre comptable théorique consiste en un ensemble d'objectifs, de normes ou principes, et de pratiques ou procédés interreliés et compatibles, tous liés de façon logique aux besoins des utilisateurs (indiqués dans le chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS). Étant donné que les objectifs des états financiers déterminent les buts et objets recherchés, les qualités de l'information financière de même que les normes de constatation, de mesure, de présentation et d'information en découlent logiquement et elles-mêmes servent de cadre à l'élaboration de pratiques comptables compatibles.

.05 Les objectifs des états financiers définissent la nature des informations requises pour satisfaire aux exigences des utilisateurs. Le fait que les utilisateurs et les préparateurs des états financiers soient d'accord sur l'essentiel relativement à ces objectifs est une condition préalable à l'établissement de normes appropriées en matière de comptabilité et d'information financière. Sans cet accord, il n'existerait pas de critère permettant de justifier le choix d'une norme plutôt qu'une autre ou de juger de l'efficacité relative de normes concurrentes quant aux fins des états financiers.

ACTIVITÉS DES GOUVERNEMENTS

.06 Les gouvernements sont par nature différents des entreprises. Leurs caractéristiques propres ont des conséquences sur l'information financière, comme le montre l'Annexe A.

.07 Les objectifs des gouvernements en matière d'information financière diffèrent de ceux des entreprises. Les pratiques de constatation, de mesure, de présentation et d'information découlant des normes comptables établies pour les entreprises ne sont pas

nécessairement adéquates pour la reddition de comptes des gouvernements et utiles pour la prise de décisions des utilisateurs des états financiers des gouvernements.

.08 Les buts du gouvernement ne sont pas les mêmes que ceux de l'entreprise. Le but premier de l'entreprise est le profit, et ses ressources sont utilisées à cette fin. Les investisseurs fournissent des capitaux en vue d'en tirer un rendement et les états financiers indiquent dans quelle mesure l'entreprise a réussi ou non à produire ce rendement. Les résultats d'exploitation sont mesurés et présentés en termes de profit ou de perte, et le profit (ou la perte) ainsi déterminé est ajouté à l'investissement des propriétaires (ou en est retranchée) pour établir la situation financière. Les profits et pertes annuels et accumulés constituent des mesures clés de la performance de l'entreprise.

.09 Les gouvernements diffèrent des entreprises de par leurs objectifs et leur mode de financement. En général, les gouvernements fournissent des services publics et redistribuent la richesse pour une variété de fins sociales et économiques. Toutefois, la prestation d'un service ne donne en général pas lieu à un revenu, et le paiement d'impôts ne confère pas nécessairement à un contribuable le droit de recevoir un avantage ou un service public particulier. Comme les gouvernements ont le pouvoir de lever des impôts, leurs revenus ne dépendent pas, pour l'essentiel, de contributions volontaires ou de la vente à profit de biens et de services. Par conséquent, sauf en ce qui concerne les activités de type commercial, le rapport existant entre les revenus et les coûts d'un exercice donné n'est pas du même ordre pour un gouvernement que pour une entreprise.

.10 Au cours d'un exercice donné, le gouvernement peut financer son fonctionnement au moyen des recettes fiscales et d'autres revenus ou en contractant des emprunts ou d'autres obligations. Les prévisions en matière de ressources financières requises et le programme de financement du gouvernement sont formulés dans le budget. Les états financiers présentent les résultats réels des activités du gouvernement et indiquent dans quelle mesure les revenus de l'exercice ont été suffisants ou insuffisants pour couvrir les charges de cet exercice. Les utilisateurs des états financiers portent attention à l'excédent ou au déficit de l'exercice lié aux activités, isolément et en le comparant au budget, pour évaluer la gestion financière du gouvernement. Toutefois, le montant des charges de l'exercice ne représente pas nécessairement la totalité des besoins en ressources financières. Les gouvernements, par exemple, effectuent également des dépenses, accordent des prêts et réalisent des investissements en plus de consommer des ressources économiques dans chaque exercice. Il est donc important de fournir aussi de l'information sur la façon dont le gouvernement a financé ses activités et fait face à ses besoins de trésorerie.

.11 Au fil des années, un gouvernement peut accumuler des dettes qu'il doit rembourser et des biens qui lui fournissent des ressources pour ses activités futures. Il est utile d'avoir des informations sur l'importance des obligations financières qui devront être honorées ou des éléments d'actif qui pourront servir aux activités futures, car ces informations sont directement liées aux besoins de revenus futurs et à la capacité du gouvernement d'honorer ses obligations et de financer ses activités.

.12 L'information nécessaire pour satisfaire à l'obligation de rendre compte et aider à la compréhension et à l'évaluation des activités du gouvernement dépasse la simple communication des excédents ou des déficits. Ainsi, les états financiers devraient comporter des informations sur la nature et le but des dépenses du gouvernement de même que sur ses sources de revenus et de financement. Ils devraient aussi comporter des informations sur les ressources non financières dont le gouvernement pourra se servir dans ses activités futures et sur le coût d'utilisation de ces ressources pour la prestation de services. Ils peuvent également comporter des renseignements sur les placements et sur les obligations éventuelles pouvant résulter de garanties ou de l'octroi d'indemnités.

OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS DES GOUVERNEMENTS

.13 Les objectifs suivants sont fondés sur les besoins des utilisateurs des états financiers des gouvernements, et tiennent compte des limites des états financiers comme moyen d'information, de la nature des activités des gouvernements et du contrôle législatif.

Ensemble d'activités visé par les états financiers des gouvernements

.14 Les gouvernements mettent en oeuvre des politiques et assurent la prestation de services par l'intermédiaire de divers organismes. Certains sont des entités administratives et comptables (ministères, fonds et comptes spéciaux, etc.) qui font partie intégrante de l'organisation gouvernementale et par lesquelles le gouvernement assume directement son rôle exécutif. D'autres sont des sociétés d'État distinctes, ayant leur propre direction, à laquelle l'autorité en matière de finances et d'exploitation a été déléguée par voie législative.

.15 Afin d'aider les utilisateurs à comprendre et à évaluer la façon dont le gouvernement gère les activités et les ressources financières publiques dont il est responsable, les états financiers présentent un compte rendu global de la nature et de l'étendue des activités et des ressources financières qui sont sous le contrôle du gouvernement. Les états financiers rendent compte non seulement des entités administratives et comptables par lesquelles le gouvernement assume directement son rôle, mais aussi de chacun des fonds, agences et entreprises qu'il contrôle.

.16 Premier objectif

Les états financiers doivent présenter un compte rendu global de la nature et de l'étendue des activités et des ressources financières qui sont sous le contrôle du gouvernement, y compris celles qui ont trait aux activités des organismes publics et des sociétés d'État.
[AVRIL 2005]

.17 La présentation de l'information dans les états financiers peut varier en fonction de la nature et de l'objet de chaque entité et de sa relation avec le gouvernement. Toutefois, les données fournies dans les états financiers et les informations contenues dans les notes et les tableaux complémentaires qui en font partie intégrante devraient constituer une synthèse utile de la nature et de l'étendue des activités financières autorisées par le corps législatif et administrées par le gouvernement par l'intermédiaire des ministères, fonds spéciaux, agences et sociétés d'État.

.18 Les états financiers du gouvernement ne sont pas censés remplacer les états financiers distincts établis par chacun des ministères, fonds, agences et sociétés d'État. Ces états financiers distincts constituent d'importants instruments de reddition de comptes par les

dirigeants respectifs. Toutefois, ils ne fournissent pas, à eux seuls, au public et aux autres utilisateurs une synthèse compréhensible de l'ensemble des activités et des ressources financières qui sont sous le contrôle du gouvernement.

Présentation de la situation financière

.19 Les informations fournies dans les états financiers sont utilisées pour comprendre et évaluer la situation d'ensemble des finances du gouvernement à une date donnée. Ces informations facilitent également l'évaluation de la viabilité financière du gouvernement, des exigences futures en matière d'impôts et de revenus, et de la capacité du gouvernement de maintenir et d'accroître la quantité et la qualité de ses services.

.20 Deuxième objectif

Les états financiers doivent présenter des informations montrant la situation financière du gouvernement à la fin de l'exercice. Ces informations doivent faciliter l'évaluation :

- a) *de la capacité du gouvernement de financer ses activités et d'honorer ses dettes et ses obligations contractuelles;*
- b) *de la capacité du gouvernement de fournir des services dans l'avenir.* [AVRIL 2005]

.21 Les gouvernements fournissent des services publics et redistribuent la richesse pour une variété de fins sociales et économiques. Afin de pouvoir répondre à ces objectifs, il faut que les gouvernements disposent d'informations sur le coût des services et sur leur capacité de les offrir. La compréhension de la mesure dans laquelle la capacité du gouvernement de fournir des services dans l'avenir est «grevée» par suite des opérations et des faits passés constitue une information essentielle. Les gouvernements ont également besoin de connaître l'ampleur de l'ensemble des ressources économiques dont ils disposent pour fournir des services. L'évaluation combinée du montant des ressources financières nettes ou de la dette nette du gouvernement, d'une part, et du montant de ses ressources non financières, d'autre part, fournit une mesure des ressources économiques nettes constatées dont le gouvernement dispose à la date des états financiers pour fournir des services à l'avenir.

(Le paragraphe SP 1100.22 est supprimé.) [Le libellé de l'ancien paragraphe SP 1100.22 se trouve dans les Prises de position archivées.]

.23 Les **ressources financières** comprennent les liquidités, les créances liquides, les placements et toutes les autres ressources du gouvernement qui ne sont pas destinées à être consommées dans le cours normal des activités et qui sont censées contribuer aux flux de trésorerie nets (par exemple les stocks détenus pour revente). Les actifs financiers du gouvernement, définis au chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, constituent ses ressources financières.

.24 Les **ressources non financières** comprennent tous les biens immeubles ou durables (tels que les immobilisations corporelles), les droits sur des biens et des services (tels que les éléments payés d'avance) et les biens consommables (tels que les stocks de fournitures). Les ressources non financières comprennent également les éléments incorporels, les terres publiques et les ressources naturelles.

.25 Certaines ressources non financières ne sont toutefois pas constatées comme des actifs dans les états financiers du gouvernement. C'est le cas par exemple des éléments incorporels, ainsi que des ressources naturelles et des terres publiques qui n'ont pas été achetées par le gouvernement. Les actifs non financiers du gouvernement, au sens donné dans le chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, comprennent les ressources non financières constatées dans ses états financiers.

.26 Du fait que les ressources non financières du gouvernement et celles que détient une entreprise ne sont pas de même nature, il faut exprimer la situation financière du gouvernement selon deux dimensions :

- a) les ressources financières nettes ou la dette nette du gouvernement;
- b) les ressources non financières constatées par le gouvernement dans ses comptes, qui représentent le potentiel de service non expiré dont il dispose pour consommation dans l'avenir.

.27 Dans le présent chapitre, l'expression «dette nette» sert à désigner le premier indicateur de la situation financière du gouvernement. L'actif net du gouvernement représente les ressources économiques nettes constatables par le gouvernement. Les deux dimensions de la situation financière du gouvernement sont combinées pour calculer le deuxième indicateur de la situation financière du gouvernement, appelé excédent ou déficit accumulé.

.28 La dette nette correspond à la différence entre le passif et les actifs financiers du gouvernement. Cette différence a une incidence directe sur les besoins de revenus futurs du gouvernement et sur sa capacité de financer ses activités et d'honorer ses dettes et ses obligations contractuelles. La dette nette fournit une mesure des revenus qui seront nécessaires pour couvrir les opérations et les activités passées. L'ampleur de la dette nette du gouvernement et sa capacité financière d'assurer le service de cette dette constituent un critère important pour évaluer la viabilité du gouvernement. Lorsque les actifs financiers d'un gouvernement excèdent son passif, cet indicateur de la situation financière du gouvernement est appelé «actifs financiers nets» et fournit une mesure des actifs financiers nets en main qui pourront être consacrés à des activités futures.

.29 La dette nette du gouvernement constitue un indicateur important de sa situation financière qui met en relief la capacité financière du gouvernement d'offrir des services dans l'avenir. La dette nette a pour effet de «grever» la capacité du gouvernement d'utiliser des ressources financières et des revenus futurs pour fournir des services. Les actifs non financiers sont ajoutés à la dette nette pour calculer l'autre indicateur de la situation financière du gouvernement — son excédent ou déficit accumulé. Les ressources non financières du gouvernement constituent un «potentiel de service payé d'avance». La présentation des ressources non financières constatées par le gouvernement en tant qu'éléments de sa situation financière fournit l'information nécessaire pour une compréhension plus complète de la situation d'endettement du gouvernement, de sa situation financière et de ses besoins futurs pour assurer son fonctionnement.

.30 La plupart des actifs non financiers du gouvernement sont par nature différents de ceux détenus par les entreprises. Les entreprises détiennent des immobilisations corporelles dans le but de générer des rentrées de fonds nettes futures pour fournir un rendement aux investisseurs et pour financer leur exploitation, leur croissance et le remboursement de leurs dettes. Si la valeur de réalisation nette d'un

actif de l'entreprise est supérieure à la valeur actualisée des rentrées de fonds nettes futures que l'entreprise prévoit en tirer, l'actif est normalement vendu. Par contre, dans le cas des gouvernements, comme dans le cas des organismes sans but lucratif, la constatation et l'évaluation des immobilisations corporelles sont fondées sur leur potentiel de service, la plupart de ces actifs ne générant pas de rentrées de fonds nettes futures. En outre, ces actifs ne fournissent pas normalement de ressources pour que le gouvernement puisse s'acquitter de ses dettes, à moins d'être vendus auquel cas ils redeviennent des actifs financiers.

.31 Les immobilisations corporelles et autres actifs non financiers du gouvernement sont des éléments de sa situation financière parce qu'ils fournissent des ressources que le gouvernement peut utiliser dans l'avenir pour atteindre ses objectifs. Le gouvernement peut utiliser ces actifs pour fournir des services. Les services que le gouvernement peut fournir du fait qu'il possède une immobilisation sont les avantages futurs que représente cette immobilisation. Leur prise en compte dans la détermination de la situation financière du gouvernement fournit une image plus complète des ressources économiques dont le gouvernement dispose et qu'il utilise.

.32 Une distinction essentielle entre les actifs financiers et non financiers du gouvernement tient à la mesure dans laquelle le gouvernement a le choix d'en déterminer l'utilisation. Les actifs financiers peuvent servir à rembourser des dettes ou à fournir des services, alors que les actifs non financiers ne peuvent normalement être utilisés que pour la prestation de services. Comme bon nombre d'utilisateurs sont plus au fait de la nature des éléments présentés dans les états financiers des entreprises à but lucratif, il est essentiel que cette caractéristique fondamentale des actifs non financiers détenus par le gouvernement soit indiquée dans les états financiers.

.33 De plus, les utilisateurs s'attendent à ce que les états financiers indiquent la nature et la durée des passifs, des actifs et des passifs potentiels que représentent les obligations contractuelles et les éventualités comme les garanties et les octrois d'indemnités.

Présentation de l'évolution de la situation financière

.34 Les utilisateurs comptent trouver dans les états financiers des gouvernements un résumé significatif montrant l'origine, l'affectation et la consommation des ressources gérées par le gouvernement au cours de l'exercice. Ils ont aussi besoin de comprendre la mesure dans laquelle les charges de l'exercice ont été compensées par les revenus constatés au cours de l'exercice.

.35 Ces informations sont utiles en ce qu'elles aident à comprendre et à évaluer les besoins du gouvernement en matière de ressources, les fins auxquelles les ressources ont été utilisées et affectées, et la nature et l'étendue des activités génératrices de revenus du gouvernement. Les états financiers constituent également un moyen d'informer les utilisateurs de la mesure dans laquelle des ressources provenant de revenus futurs devront servir à payer les programmes et les activités de l'exercice, du coût des ressources consommées pour fournir des biens et des services au cours de l'exercice, et de la manière dont le gouvernement a financé ses activités au cours de l'exercice.

.36 Troisième objectif

Les états financiers doivent présenter des informations montrant l'évolution de la situation financière du gouvernement au cours de l'exercice. Ces informations doivent aider à évaluer :

- a) l'origine, l'affectation et la consommation des ressources économiques constatées par le gouvernement au cours de l'exercice;*
 - b) l'incidence des activités de l'exercice sur la dette nette du gouvernement;*
 - c) la façon dont le gouvernement a financé ses activités au cours de l'exercice et a fait face à ses besoins de trésorerie.*
- [AVRIL 2005]

Présentation des activités du gouvernement

.37 Il faut que les états financiers montrent l'origine et le mode d'obtention des revenus du gouvernement afin de fournir des informations utiles pour : l'analyse de l'incidence qu'ont sur l'économie les activités génératrices de revenus du gouvernement; la compréhension des finances du gouvernement, par l'indication des diverses sources de revenus et de la contribution relative de chacune d'entre elles; l'évaluation de la capacité des placements de produire des revenus.

.38 Il faut que les états financiers présentent la nature et l'objet des charges du gouvernement pour l'exercice afin de montrer l'affectation et la consommation des ressources. Pour rendre compte de toutes les charges selon leur nature et leur objet, le gouvernement peut fournir divers types d'informations. Par exemple, les états financiers peuvent montrer les charges : par fonctions ou par grands programmes afin d'indiquer les ressources consommées par chaque type d'activité du gouvernement; par objets afin d'indiquer la nature des ressources consommées par le gouvernement; et par ministères pour traduire la responsabilité de chacun au chapitre des coûts.

.39 Les charges représentent le coût des ressources consommées par le gouvernement pour fournir des biens et des services au cours de l'exercice. Utilisée de concert avec l'information sur les extrants et sur les résultats, l'information sur les coûts constitue une base pour évaluer la performance des programmes et activités du gouvernement et l'utilisation que celui-ci fait des ressources qui lui sont confiées. En montrant toutes les charges du gouvernement selon leur nature et leur objet, les états financiers indiquent les ressources consommées pour chaque type d'activité du gouvernement.

.40 La raison d'être des entreprises est de réaliser des bénéfices. Celle des gouvernements est de fournir des services à la population. Par conséquent, le résultat net tel qu'il est mesuré par une entreprise ne constitue pas une mesure adéquate de la prestation de services du gouvernement. La meilleure façon d'évaluer les extrants et les résultats des programmes gouvernementaux consiste à tenir compte des informations sur la performance financière et non financière. Ces évaluations prennent en compte le rapport coûts / avantages de chaque programme.

.41 Il est donc important de rendre compte de la mesure dans laquelle les revenus prélevés au cours de l'exercice ont été suffisants pour couvrir les charges de l'exercice. La différence entre ces revenus et ces charges constitue la mesure de la variation nette du passif et de l'actif du gouvernement au cours de l'exercice, et elle est importante pour expliquer l'évolution de la situation financière du gouvernement durant cette période.

.42 Les revenus du gouvernement sont constatés lorsque les opérations ou les faits dont ils découlent ont lieu, et les charges sont constatées lorsqu'elles sont engagées; ainsi, les revenus et les charges sont inclus dans les états financiers en fonction du moment où l'opération ou l'événement en cause a une incidence sur les ressources économiques du gouvernement.

.43 Une des dimensions de la relation entre les revenus et les charges du gouvernement est le lien entre la capacité du gouvernement de prélever des revenus et le coût estimatif des services qu'il fournit au cours d'un exercice donné, qui est évalué lorsque le gouvernement établit son budget. L'établissement d'un budget par le gouvernement suit un processus itératif où, d'une part, le gouvernement tient compte de sa capacité de prélever des revenus au cours de l'exercice, pour déterminer les charges qu'il pourra se permettre de budgéter, et où, d'autre part, il estime les charges qu'il y aurait lieu de budgéter, pour déterminer les revenus qui devront être prélevés afin de couvrir les coûts et de répondre aux autres besoins, tels que le remboursement de la dette.

.44 Une autre dimension de la relation qui existe entre les revenus et les charges est que la différence nette entre ceux-ci indique la mesure dans laquelle les ressources économiques nettes du gouvernement ont été préservées après prise en compte des activités de l'exercice. Même si les revenus n'ont pas été prélevés expressément pour financer les coûts en diminution desquels ils sont portés, cette information est importante parce que l'ampleur des ressources économiques nettes du gouvernement donne une indication de sa capacité de fournir des services à l'avenir.

.45 Pour faciliter la prise de décisions en matière d'affectation des ressources, les investisseurs et les créanciers des entreprises à but lucratif cherchent à faire des prédictions portant sur la capacité de l'entité de réaliser les produits et de générer les flux de trésorerie qui lui permettront de remplir ses obligations et d'obtenir un rendement du capital investi. Pour prendre des décisions en matière d'affectation des ressources et d'autres décisions, ainsi que pour évaluer la reddition de comptes du gouvernement, le public, les représentants élus et les autres utilisateurs des états financiers du gouvernement cherchent à connaître le coût des services offerts par le gouvernement et le mode de financement de ce coût, et à faire des prédictions sur la capacité du gouvernement de remplir ses obligations et d'atteindre ses objectifs en matière de prestation de services.

.46 Les états financiers fournissent une information condensée sur le coût des services à un niveau fonctionnel. Les coûts plus détaillés sous-jacents à ce condensé fournissent au gouvernement l'information de gestion nécessaire pour atteindre des objectifs tels que le contrôle des coûts, le recouvrement des coûts, la diversification des modes de prestation des services, la gestion fondée sur les résultats et la mesure de la performance.

.47 La mesure du coût des services est pertinente pour les contribuables parce qu'elle fournit des informations permettant d'évaluer les services fournis par le gouvernement. La mesure du coût des services ne couvre toutefois qu'un des deux aspects d'une analyse coûts / avantages; en outre, elle ne porte pas sur les aspects non financiers de l'efficacité des services. Néanmoins, il n'est pas possible de porter des jugements sur la valeur du service et l'efficacité du gouvernement au regard de l'atteinte des objectifs des programmes sans avoir au point de départ des données sur les coûts.

Présentation de la variation de la dette nette

.48 Au cours d'un exercice donné, le gouvernement finance ses dépenses en prélevant des revenus, en utilisant les ressources financières existantes ou en contractant des dettes. Alors que les charges représentent le coût des biens et des services consommés au cours de l'exercice, les **dépenses** représentent le coût des biens et des services acquis par le gouvernement au cours de l'exercice. Elles comprennent les paiements de transfert dus qui n'appellent aucune contrepartie directe.

.49 L'information fournie par l'état de la variation de la dette nette permet une importante reddition de comptes en ce qui a trait à la mesure dans laquelle les dépenses engagées par le gouvernement au cours de l'exercice ont été compensées par des revenus constatés au cours de l'exercice.

.50 Il convient que l'état de la variation de la dette nette présente les éléments significatifs permettant de rapprocher l'excédent ou le déficit du gouvernement pour l'exercice, présenté dans l'état des résultats, de la variation de la dette nette au cours de l'exercice. L'état de la variation de la dette nette peut fournir de l'information utile pour expliquer pourquoi un gouvernement peut dégager un excédent de ses activités tout en affichant une augmentation de la dette nette. Ainsi, les états financiers s'articulent entre eux et ils montrent la relation entre la variation des ressources économiques nettes constatées et la variation de la dette nette au cours de l'exercice.

.51 À titre d'exemple, bon nombre d'éléments significatifs qui expliquent la nature de la différence entre les deux mesures résultent des conséquences de la capitalisation de ressources non financières. Certains éléments sont pris en compte dans le calcul de l'excédent ou du déficit de l'exercice lié aux activités (axé sur les charges), mais ne le sont pas dans le calcul de la variation de la dette nette de l'exercice (axée sur les dépenses). Par exemple, le coût de la consommation d'immobilisations corporelles (amortissement) est reflété dans l'excédent ou le déficit de l'exercice lié aux activités, axé sur les charges, alors que le coût de l'acquisition d'actifs non financiers au cours de l'exercice est plutôt reflété dans la variation de la dette nette.

.52 L'état de la variation de la dette nette résume plusieurs messages clés concernant l'évolution de la situation :

- a) la mesure dans laquelle le coût des services fournis au cours de l'exercice a été compensé par les revenus constatés au cours de l'exercice (l'excédent ou le déficit de l'exercice lié aux activités);
- b) l'ampleur des dépenses en immobilisations effectuées au cours de l'exercice;
- c) la mesure dans laquelle les dépenses effectuées au cours de l'exercice ont été compensées par les revenus constatés dans l'exercice (la variation de la dette nette au cours de l'exercice);
- d) de façon condensée, la mesure dans laquelle les résultats budgétés pour chacun des éléments ci-dessus et pour tout autre élément explicatif ont été atteints au cours de l'exercice;
- e) les gains et les pertes de réévaluation nets de l'exercice.

Présentation des flux de trésorerie

.53 Au cours d'un exercice donné, le gouvernement finance ses activités et fait face à ses obligations en prélevant des revenus, en contractant des emprunts et en utilisant ses soldes de trésorerie. Les états financiers doivent montrer comment le gouvernement a financé ses activités et fait face à ses besoins de trésorerie.

.54 Le montant des flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement est un indicateur clé de la mesure dans laquelle les activités du gouvernement ont généré des rentrées de fonds suffisantes pour préserver les programmes et les services du gouvernement, investir dans de nouvelles immobilisations, rembourser les emprunts et effectuer de nouveaux investissements, sans avoir recours à des sources externes de financement. Les flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement proviennent surtout des principales activités génératrices de revenus du gouvernement. Par conséquent, ils découlent généralement des opérations et autres faits pris en compte dans la détermination des résultats de l'exercice.

.55 Certaines opérations, comme la vente d'une immobilisation, peuvent donner lieu à un gain ou une perte comptable, qui est pris en compte dans la détermination des résultats de l'exercice. Toutefois, les flux de trésorerie relatifs à ces opérations sont des flux de trésorerie liés aux activités d'investissement en immobilisations.

.56 Contrairement à l'état des flux de trésorerie d'une entreprise, l'état des flux de trésorerie d'un gouvernement indique les flux de trésorerie relatifs aux acquisitions d'immobilisations corporelles comme des flux de trésorerie affectés aux activités d'investissement en immobilisations ou provenant de ces activités. Cela tient au fait que, contrairement aux immobilisations des entreprises, bon nombre d'immobilisations des gouvernements ne procurent pas de rentrées de fonds futures, mais seulement un potentiel de service futur; il n'y a donc pas de «rendement du capital investi» associé à ces «investissements» en immobilisations comme c'est le cas pour une entreprise. On ne peut parler d'«investissement» au sens de «placement» qu'en ce qui a trait aux actifs financiers des gouvernements en raison de la nature de leurs actifs non financiers.

Contrôle législatif et obligation de reddition de comptes des gouvernements

.57 Le contrôle législatif des finances publiques est essentiel dans un régime où le gouvernement est responsable. Si la prérogative de proposer des programmes de dépenses et de financement des activités appartient au gouvernement, tous les coûts, toutes les dépenses, tous les prélèvements de revenus et toutes les opérations de placement et d'emprunt doivent par contre être sanctionnés par la loi. La loi peut donner au gouvernement l'autorité directe de fournir des services à un coût déterminé, d'engager des dépenses, de prélever des revenus, de faire des placements et de contracter des emprunts, et elle peut déléguer cette autorité aux organismes publics ou aux sociétés d'État.

.58 Parce qu'il confère l'autorité et les pouvoirs financiers, le corps législatif ou le conseil a le droit et la responsabilité de tenir le gouvernement comptable de sa gestion financière et de l'utilisation des ressources. Les législateurs et les conseillers visent à obtenir l'assurance que les activités de financement et de fonctionnement ont été menées conformément aux autorisations et aux pouvoirs délégués. Tout comme les investisseurs et le public, ils sont en outre intéressés à évaluer la performance du gouvernement sur le plan de sa gestion financière. Les états financiers des gouvernements doivent fournir des informations utiles qui contribuent à donner cette assurance et à faciliter ces évaluations.

.59 Les utilisateurs des états financiers ont besoin d'informations qui leur permettent d'évaluer facilement les résultats du gouvernement relativement à sa gestion des ressources et des activités financières. Les informations financières qui permettent de faire ressortir les écarts, de dégager les tendances et d'analyser les activités sont utiles à cette fin. La comparaison des résultats réels par rapport aux prévisions du plan financier (le budget et les principales estimations des charges ou des dépenses) et par rapport aux résultats des exercices précédents est nécessaire pour faire ressortir les écarts importants. Pour que les comparaisons soient plus significatives, les résultats prévus et les résultats antérieurs doivent être présentés de la même manière et pour le même ensemble d'activités que les résultats réels de l'exercice. En outre, il faut que les états financiers fournissent des informations qui facilitent la détermination de tendances relatives aux dépenses, aux revenus, aux placements et aux emprunts, au coût des activités, et aux relations clés comme la dette ou le service de la dette par rapport aux revenus.

.60 Les utilisateurs se servent principalement des informations présentées dans les états financiers pour déterminer si les ressources publiques confiées au gouvernement ont été gérées conformément aux autorisations législatives. Par exemple, les autorisations législatives concernant les dépenses précisent habituellement l'objet de ces dépenses et établissent certaines limites en imposant des plafonds de dépenses ou d'autres conditions. Les états financiers doivent fournir des informations d'un niveau de synthèse approprié pour montrer si les activités se situent dans les limites établies selon les autorisations législatives pertinentes. Par exemple, les états financiers du gouvernement doivent fournir des informations montrant que ses activités en matière de revenus, de charges, de dépenses, d'emprunt et de placement n'ont pas été menées, le cas échéant, dans le respect des limites autorisées par le corps législatif, ces informations condensées étant susceptibles d'être étayées par des informations supplémentaires établies par le gouvernement de façon plus détaillée.

.61 Quatrième objectif

Les états financiers du gouvernement doivent rendre compte de sa gestion des ressources qui lui sont confiées, des obligations dont il est responsable et de ses activités financières en fournissant des informations utiles pour :

- a) évaluer les résultats financiers de la gestion par le gouvernement de ses ressources, de ses obligations et de ses activités financières, au cours de l'exercice;*
- b) déterminer si les ressources ont été gérées par le gouvernement dans le respect des limites établies par les autorisations législatives pertinentes. [AVRIL 2005]*

.62 Les états financiers fournissent une mesure du succès du gouvernement dans la réalisation de ses objectifs. De plus, les états financiers montrent l'incidence cumulative des décisions budgétaires antérieures sur la situation financière et les résultats des activités de fonctionnement du gouvernement. Le gouvernement communique des informations importantes sur le plan de la reddition de comptes à

l'égard des décisions budgétaires de l'exercice considéré lorsque ses états financiers présentent une comparaison des résultats financiers réels et prévus découlant de sa gestion des ressources, obligations et activités financières au cours de l'exercice.

.63 Contrairement à la situation des entreprises, où le conseil d'administration assure une continuité et une orientation relativement précise, les objectifs organisationnels du gouvernement ont tendance à être très larges, sont redéfinis dans le cadre de chaque budget, et sont souvent complètement modifiés lorsqu'une nouvelle équipe arrive au pouvoir. Le budget joue un rôle primordial pour ce qui est de faire connaître la politique gouvernementale. Il donne des estimations des revenus ainsi que des charges et des dépenses. Il précise les besoins de financement pour les dépenses de fonctionnement et les dépenses en immobilisations. Il sert à fixer les taux d'imposition et à déterminer les besoins de financement par emprunt. Le budget d'un gouvernement est une composante cruciale du cycle de reddition de comptes et la norme au regard de laquelle la performance ultérieure est évaluée. Du fait du budget, les gouvernements sont tenus de rendre des comptes au public à l'égard des choix qu'ils ont faits, de leurs programmes, du coût des services qu'ils fournissent et de la situation financière de la collectivité qu'ils représentent.

.64 Les deux comparaisons suivantes des résultats réels et des résultats budgétés, dans l'état des résultats et l'état de la variation de la dette nette, respectivement, fournissent des informations clés pour permettre au gouvernement de rendre compte de la mesure dans laquelle il a atteint ses objectifs de fonctionnement et de dépenses :

- a) une comparaison des résultats financiers réels et prévus découlant de la gestion des ressources économiques constatées, des obligations et des activités financières;
- b) une comparaison plus focalisée des résultats financiers réels et prévus découlant de la gestion des ressources financières, des obligations et des activités financières.

.65 La transparence accrue que permet la présentation des chiffres du budget dans l'état de la variation de la dette nette tient à l'inclusion d'informations sur les dépenses réelles et budgétées pour l'acquisition d'actifs non financiers, à la présentation de la mesure dans laquelle les dépenses réelles et budgétées de l'exercice ont été compensées par des revenus constatés au cours de l'exercice et à la présentation des soldes d'ouverture et de clôture de la dette nette réels et budgétés.

.66 Si le budget ou les crédits du gouvernement sont établis selon des règles différentes, ou pour un ensemble d'activités différent, de ce qui est appliqué aux fins de l'établissement de ses états financiers, il faut prévoir une façon de faire le lien avec les états financiers pour que les législateurs ou les conseils puissent voir comment les résultats de l'exercice du gouvernement se comparent aux résultats prévus et aux montants autorisés pour réaliser ces plans. Dans l'une ou l'autre de ces situations, ou lorsque ni l'ensemble d'activités visé, ni les règles utilisées ne concordent, les états financiers doivent fournir un rapprochement des résultats prévus compris dans les états financiers et de l'information initialement présentée dans le budget.

ANNEXE A

CARACTÉRISTIQUES PROPRES AUX GOUVERNEMENTS

No	Caractéristique	Explication	Incidences sur la présentation
1	L'objectif du gouvernement est de fournir des services et de redistribuer les ressources, et non de réaliser un bénéfice.	Le gouvernement doit rendre compte avant tout du niveau, de la qualité et du coût des services fournis. Certains gouvernements redistribuent les ressources au moyen de subventions, de prêts assortis de conditions avantageuses et d'autres transferts en conformité avec leurs objectifs. En pratique, la redistribution des ressources implique la plupart du temps une prestation de services par un ordre de gouvernement ou un autre, sauf dans le cas de programmes d'assistance sociale et autres programmes d'aide pécuniaire. La mesure dans laquelle le gouvernement a les moyens financiers d'offrir les services existants et de répondre aux besoins de nouveaux services est également une information essentielle.	Le coût net des services et la capacité financière d'offrir les services doivent être présentés. Les ressources économiques nettes (l'actif net) disponibles pour la prestation des services futurs doivent être présentées.
2	La plupart des immobilisations	La plupart des immobilisations	Les actifs financiers et les actifs non

corporelles des gouvernements ne sont pas de la même nature que celles que détiennent les entreprises.

corporelles des gouvernements représentent une capacité de service plutôt que des rentrées de fonds futures dans les coffres du gouvernement. Ces immobilisations ainsi que les autres actifs non financiers représentent donc une composante de la situation financière du gouvernement qui correspond à un potentiel de service non expiré. La distinction entre les actifs financiers et non financiers du gouvernement tient à la mesure dans laquelle le gouvernement a le choix d'en déterminer l'utilisation. Les actifs financiers peuvent servir à rembourser des dettes ou à fournir des services, alors que les actifs non financiers ne sont normalement utilisés que pour la prestation de services, à moins d'être vendus et de ce fait reconvertis en actifs financiers.

financiers doivent être présentés séparément dans l'état de la situation financière.

Les mesures que sont les **ressources financières nettes** / la **dette nette** du gouvernement et les **ressources économiques nettes (excédent [déficit] accumulé)** doivent toutes deux être présentées dans l'état de la situation financière, car elles représentent des conceptions différentes de la situation financière du gouvernement.

- 3 Les dépenses en immobilisations du gouvernement peuvent ne pas être axées sur la maximisation du rendement financier, parce que les objectifs du gouvernement sont plus larges.**

L'entreprise s'intéresse à ce que les immobilisations acquises produiront : le produit final et les rentrées de fonds nettes correspondantes. Pour le gouvernement, le produit final n'est pas nécessairement toujours de nature financière. Parfois, c'est la constitution du patrimoine d'immobilisations elle-même qui permet au gouvernement d'atteindre son objectif (par exemple, la création d'emplois ou le développement régional).

Les dépenses en immobilisations et leur incidence sur la dette nette doivent être indiquées clairement dans les états financiers.

- 4 L'imposition constitue la principale source de revenus des gouvernements.**

Le paiement des impôts et des taxes est obligatoire — ce n'est pas un élément d'une opération d'échange ni un investissement ou une cotisation volontaire. La majeure partie des revenus des gouvernements ne provient pas de la vente de biens et de services.

Capacité de lever des impôts = capacité de dépenser; la **dette nette** doit donc être présentée, parce qu'elle représente les besoins futurs de revenus, à combler à l'aide des impôts et taxes futurs, que les opérations et les faits passés (tels que les dépenses) laissent présager; elle constitue en outre une indication de la capacité financière d'engager des dépenses additionnelles.

- 5 Les gouvernements d'ordres supérieurs détiennent des actifs qui ont été dévolus à l'État.**

Pour bon nombre de gouvernements, la valeur et l'utilité de ces éléments dépasse de loin la valeur et l'utilité des actifs constatés. L'entreprise ne peut disposer de ce type d'actifs sans verser une contrepartie en espèces.

Des problèmes de nature pratique au plan de la mesure et de l'évaluation de ces actifs empêchent leur constatation dans les états financiers; toutefois, des informations sur l'existence de ces actifs sont essentielles pour brosser le tableau de l'ensemble des ressources économiques du gouvernement.

6 Les gouvernements exercent leurs activités dans un contexte non concurrentiel 1a.

L'absence d'un marché concurrentiel pour la plupart des extrants du gouvernement signifie qu'il n'existe aucune indication indépendante de leur valeur. De plus, bon nombre des services fournis par le gouvernement — par exemple l'assistance sociale et la défense — sont peu susceptibles d'être offerts par d'autres parties. Les avantages que procurent les services gouvernementaux ne peuvent être mesurés uniquement par un résultat indiquant les revenus nets ou les charges nettes.

Le **coût net des services** et la capacité financière d'offrir les services sont les mesures financières requises; mais ces mesures ne sont pas suffisantes pour montrer l'efficacité et l'efficacité des services gouvernementaux.

Il faut également des informations sur la mesure de la performance. Il n'existe pas de mesure unique de la performance des gouvernements. Il faut également des mesures non financières de la performance.

7 Le budget traduit la politique gouvernementale, établit les besoins estimatifs en matière de revenus, de charges, de dépenses et de financement, et constitue une composante importante du cycle de reddition de comptes du gouvernement.

Le budget tient compte des besoins de financement des dépenses de fonctionnement et des dépenses en immobilisations. Il fixe les taux d'imposition et détermine le niveau des emprunts à contracter. La comparaison des montants réels et des montants budgétés permet au gouvernement de rendre compte de sa gestion des finances publiques.

Des **comparaisons des résultats réels et des résultats budgétés** doivent être fournies dans les états financiers.

8 Certains gouvernements ont une capacité d'endettement qui n'a pas d'équivalent parmi la plupart des autres organisations au Canada.

Les seules limites imposées à l'endettement de certains gouvernements sont la capacité de leur assiette fiscale de supporter le fardeau de la dette ainsi que l'appréciation de cette capacité par les milieux financiers. L'endettement des entreprises est normalement freiné plus rapidement que celui des gouvernements. Le gouvernement fédéral peut exercer un contrôle sur la masse monétaire et peut, contrairement aux autres organisations, recourir à des ententes internationales ayant trait à sa dette. Ces deux facteurs sont pris en compte dans toute évaluation de la capacité du gouvernement d'assurer le service de sa dette. Les niveaux élevés d'endettement limitent la latitude de tous les ordres de gouvernement en ce qui a trait à l'offre de programmes et à la prestation de services, surtout en période de ralentissement économique.

La **dette** et la **dette nette** sont des éléments essentiels à présenter dans les états financiers des gouvernements.

9 Les gouvernements sont tenus à une plus grande transparence que les entreprises privées ou les organismes sans but lucratif.

Les états financiers des gouvernements doivent faire montre d'une plus grande transparence, parce que la nature même des gouvernements démocratiquement

Du fait que les finances des gouvernements sont alimentées par des contribuables, le gouvernement doit leur fournir une information simple mais rigoureuse au sujet de la

élus suppose un degré de transparence dans la communication de l'information financière que la plupart des rapports publiés dans le secteur privé n'offrent pas. Le niveau de connaissances en matière de finances publiques possédé par la plupart des utilisateurs d'états financiers impose cette transparence. Les gouvernements doivent rendre des comptes à l'ensemble des contribuables à de nombreux niveaux, alors qu'une entreprise a l'obligation plus limitée de rendre compte du rendement du capital investi à un groupe limité d'investisseurs.

façon dont leur argent a été utilisé — autrement dit, une information complète sur la situation financière du gouvernement et ses résultats est nécessaire, et chaque état financier doit communiquer des messages essentiels et clairs sur les finances du gouvernement.

Notes en bas de page

1a. Certaines entreprises publiques (définies au chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT) exercent leurs activités dans des contextes concurrentiels. Aux fins de l'établissement de leurs propres états financiers, les entreprises publiques suivent les normes applicables aux entreprises à but lucratif contenues dans le Manuel de CPA Canada – Comptabilité.

Afficher les Modalités et conditions et la Politique en matière de protection des renseignements personnels

Service d'assistance : du lundi au vendredi, de 9h à 17h HE 1-866-256-6842 Écrivez-nous

© 2001-2017 EYEP et/ou E&Y LLP et/ou CPA Canada. Tous droits réservés.

PS1150 - French.doc

CHAPITRE SP 1150

principes comptables généralement reconnus

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Objet et champ d'application	.01-.02
Définitions	.03
Sources des PCGR	.04-.24
Sources premières des PCGR	.14-.17
Autres sources	.18-.24
Dispositions transitoires	.25-.26

OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

- .01 Le présent chapitre :
- a) établit des normes pour la communication d'une information financière en conformité avec les principes comptables généralement reconnus;
 - b) décrit ce que sont les principes comptables généralement reconnus et indique quelles en sont les sources;
 - c) fournit des indications sur les sources à consulter lors du choix des méthodes comptables à appliquer et de la détermination des informations à fournir, dans les cas où un sujet n'est pas traité expressément dans les sources premières des principes comptables généralement reconnus.
- .02 Le présent chapitre s'applique aux gouvernements et aux Administrations locales. Il s'applique également aux organismes qui considèrent que c'est le Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (Manuel du secteur public) qui convient le mieux à leurs objectifs et à leur situation. (L'expression «entité du secteur public» est utilisée ci-après pour désigner toute entité qui applique le présent chapitre.)

DÉFINITIONS

- .03 Les définitions suivantes ont été adoptées pour l'application du présent chapitre :
- a) **Méthodes comptables** : ensemble des principes particuliers et des méthodes d'application de ces principes choisis par une entité du secteur public pour l'établissement de ses états financiers.
 - b) **Principes comptables généralement reconnus (PCGR)** : ensemble des principes généraux et conventions d'application générale ainsi que des règles et procédures qui déterminent quelles sont les pratiques comptables reconnues à un moment donné dans le temps.
 - c) **Sources premières des PCGR**, par ordre d'autorité décroissant :
 - i) les normes énoncées dans les chapitres SP 1201 à SP 3510;
 - ii) les notes d'orientation du secteur public;
 - iii) les annexes et les illustrations des prises de position décrites aux sous-alinéas i) et ii) ci-dessus.

SOURCES DES PCGR

- .04 *Toute entité du secteur public doit appliquer chacune des sources premières des PCGR qui traite de la comptabilisation et de la présentation dans les états financiers des opérations ou des événements intervenus dans l'entité.* [AVRIL 2005]
- .05 *Lorsque les sources premières des PCGR ne traitent pas de la comptabilisation et de la présentation dans les états financiers d'opérations ou d'événements intervenus dans l'entité du secteur public, ou que des indications additionnelles sont nécessaires pour appliquer une source première dans des circonstances particulières, le choix d'une méthode comptable appropriée requiert l'exercice du jugement professionnel. En pareils cas, l'entité du secteur public doit adopter des méthodes comptables et fournir des informations qui sont cohérentes avec :*
- a) les sources premières des PCGR;
 - b) l'application des concepts décrits dans le chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS. [AVRIL 2005 *]
- .06 Les sources premières des PCGR fournissent les règles de comptabilité et de présentation de l'information applicables aux états financiers ainsi que des explications et des indications sur la plupart des opérations et des événements qui interviennent dans une entité du secteur public. La direction est tenue d'avoir une bonne connaissance

des sources premières des PCGR. De même, elle est tenue de prendre connaissance des changements dans les sources premières, car ce qui constitue les PCGR à un moment donné est appelé à évoluer et à s'adapter afin de refléter de nouvelles conditions économiques ou sociales.

.07 Il est impossible d'énoncer une règle d'application générale qui puisse convenir dans tous les cas. Par conséquent, il peut se présenter des situations dont ne traitent pas expressément les sources premières des PCGR. Il est nécessaire de se référer à d'autres sources dans les cas où les sources premières ne traitent pas de la comptabilisation et de la présentation dans les états financiers d'opérations ou d'événements intervenus dans l'entité du secteur public, ou si des indications additionnelles sont nécessaires pour l'application d'une source première à des circonstances particulières.

.08 Une entité du secteur public consulte des sources autres que les sources premières des PCGR pour faciliter le choix des méthodes comptables à adopter et des informations à fournir uniquement lorsque ces sources sont conformes aux dispositions du paragraphe SP 1150.05. L'entité du secteur public évalue la pertinence des sources aux fins du choix des méthodes comptables et des informations à fournir appropriées en s'appuyant sur l'ensemble des critères suivants :

- a) le caractère spécifique de la source. Une source qui traite des circonstances propres à l'entité sera vraisemblablement plus pertinente qu'une source qui oblige l'entité du secteur public à raisonner par analogie;
- b) l'autorité du diffuseur ou de l'auteur. Une source publiée par un normalisateur comptable dans son ressort territorial sera vraisemblablement plus pertinente qu'une source publiée par d'autres auteurs dans le même ressort territorial;
- c) la pertinence actuelle de la source. La pertinence de certaines sources peut diminuer avec le temps;
- d) le processus d'élaboration de la source. Une source élaborée à la suite de consultations et de débats approfondis sera vraisemblablement plus pertinente qu'une source élaborée sans une telle rigueur.

.09 Le choix des méthodes comptables et des informations à fournir appropriées requiert l'exercice du jugement professionnel. Pour l'exercice de ce jugement professionnel, l'entité du secteur public tient compte des sources premières des PCGR de même que des concepts évoqués à l'alinéa SP 1150.05 b). L'entité du secteur public se gardera de raisonner par analogie avec une source première de PCGR si cette source précise qu'elle s'applique uniquement aux circonstances particulières qui y sont décrites.

.10 L'entité du secteur public considère toutes les sources de PCGR qu'elle consulte à la lumière des concepts évoqués à l'alinéa SP 1150.05 b), lequel décrit les concepts sous-jacents à l'élaboration et à l'utilisation des principes comptables dans les états financiers. Elle adopte des méthodes comptables qui sont cohérentes avec ces concepts. Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public considère qu'une source est cohérente avec les concepts évoqués à l'alinéa SP 1150.05 b) lorsque les dispositions contenues dans cette source sont compatibles avec les caractéristiques qualitatives de l'information financière, les composantes des états financiers et les critères de constatation et de mesure auxquels renvoie l'alinéa.

.11 Lors du choix des méthodes comptables et des informations à fournir appropriées, les interprétations d'une source ne constituent pas une preuve que les critères prévus par le paragraphe SP 1150.05 sont respectés s'il est probable que ces interprétations seraient rejetées par la plupart des parties exerçant leur jugement professionnel, au motif qu'elles ne donnent pas une image fidèle selon les PCGR.

.12 Dans le cas où les concepts évoqués à l'alinéa SP 1150.05 b) entrent en conflit avec une source première de PCGR, les exigences de la source première l'emportent. Le Conseil s'inspire de ces concepts pour élaborer de nouvelles prises de position et revoir les prises de position existantes. Le nombre de cas de conflit entre les concepts évoqués à l'alinéa SP 1150.05 b) et les sources premières des PCGR diminuera donc avec le temps.

.13 Une entité du secteur public peut être tenue d'établir des états financiers conformes à des exigences réglementaires, légales ou contractuelles. Lorsque ces exigences s'inscrivent dans le cadre des choix permis par le présent chapitre, les règles comptables utilisées peuvent être décrites comme étant conformes aux PCGR. Il peut arriver qu'il y ait conflit entre les PCGR et des exigences réglementaires, légales ou contractuelles. En pareils cas, les utilisateurs des états financiers doivent être informés du fait que les états financiers n'ont pas été établis conformément aux PCGR. Par conséquent, si les règles comptables utilisées pour établir les états financiers entrent en conflit avec les exigences du présent chapitre, ces règles ne peuvent être décrites comme étant conformes aux PCGR.

Sources premières des PCGR

.14 Dans les chapitres du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public, les paragraphes en italique et ceux qui ne sont pas en italique ont la même autorité. Les paragraphes en italique exposent généralement les grands principes, tandis que les paragraphes non en italique expliquent généralement les principes ou leur application dans une situation particulière. En outre, les paragraphes non en italique peuvent comporter des indications sur les pratiques qui sont encouragées ou jugées souhaitables, mais non obligatoires. Pour se mettre en conformité avec les PCGR, il faut que l'entité du secteur public satisfasse aux dispositions des paragraphes qui ne sont pas en italique autant qu'aux principes. Lorsque des paragraphes qui ne sont pas en italique semblent pouvoir faire l'objet de plusieurs interprétations, l'entité du secteur public choisit le traitement qui est le plus cohérent avec les principes.

.15 Les notes d'orientation du secteur public présentent soit la façon dont le Conseil interprète les chapitres du Manuel du secteur public, soit l'opinion du Conseil sur d'autres problèmes qui se posent en ce qui a trait au choix des

méthodes comptables et des informations à fournir pour lesquels il ne convient pas, ou il serait trop long, de publier des chapitres précédés d'un exposé-sondage.

.16 Les annexes font partie intégrante des sources premières des PCGR. Les illustrations comprises dans les annexes indiquent comment les méthodes comptables et les informations à fournir prévues dans un texte peuvent être appliquées dans des situations particulières ou résumant certains aspects du texte. Elles comprennent un énoncé introductif précisant qu'elles sont fournies à titre d'illustration seulement.

.17 Le Conseil publie des énoncés de pratiques recommandées (PR) concernant la communication de l'information dans le secteur public. Les PR visent à améliorer la prise de décisions et la reddition de comptes en favorisant une compréhensibilité accrue des rapports publiés dans le secteur public. Les PR ne font pas partie des principes comptables généralement reconnus.

Autres sources

.18 Les paragraphes SP 1150.19 à .24 indiquent certaines des autres sources qu'une entité du secteur public peut juger utile de consulter pour le choix de méthodes comptables et d'informations à fournir qui soient conformes au paragraphe SP 1150.05.

.19 Les prises de position d'autres organismes autorisés à publier des normes comptables peuvent constituer des sources utiles à consulter. Par exemple, les prises de position en comptabilité publiées sous l'autorité du Conseil des normes comptables (CNC) du Canada, de l'International Accounting Standards Board (IASB), du Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) des États-Unis, du Governmental Accounting Standards Board (GASB) des États-Unis ou du Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB) constituent souvent des sources importantes à consulter sur des questions qui ne sont pas couvertes par les sources premières des PCGR ou pour faciliter l'application d'une source première dans des circonstances particulières.

.20 Lorsqu'une entité du secteur public décide de consulter l'une des sources décrites au paragraphe SP 1150.19, elle fait preuve de jugement professionnel et évalue la source en tenant compte de la façon dont le normalisateur exige que ses différentes prises de position soient appliquées, ainsi que du contexte des prises de position examinées. Lorsqu'un normalisateur comptable ne dispose pas d'un cadre conceptuel similaire aux concepts évoqués à l'alinéa SP 1150.05 b), il faut que l'entité du secteur public s'assure que la source choisie est cohérente avec ces concepts.

.21 Pour l'exercice du jugement professionnel, une entité du secteur public pourrait vouloir consulter des exposés-sondages ou d'autres documents approuvés par le Conseil pour commentaires lorsque aucune source première de PCGR existante ne s'applique à la situation particulière. Les exigences de toute prise de position comptable en vigueur qui seraient touchées par les propositions dans les projets de texte demeurent en vigueur jusqu'à la prise d'effet d'un texte de remplacement. Puisque les propositions contenues dans les projets de texte sont sujettes à révision, il importe que l'entité du secteur public considère les conséquences des modifications qui peuvent être apportées aux propositions aux diverses étapes de leur finalisation. Un document qui se trouve à un stade plus avancé du processus de consultation remplace les versions précédentes.

.22 Les études et les rapports de recherche de CPA Canada peuvent aussi être consultés dans la mesure où ils sont en conformité avec le paragraphe SP 1150.05. En outre, d'autres groupes que le Conseil peuvent publier des dispositions sur la façon d'appliquer les sources premières des PCGR dans des circonstances particulières. Puisque les dispositions formulées dans ces sources n'ont pas été approuvées par le Conseil, les vues de ce dernier peuvent être différentes. Il faut donc faire preuve de prudence lorsque ces sources sont utilisées.

.23 Les manuels de comptabilité, les revues spécialisées, les études et les articles qui tiennent compte du contexte canadien du secteur public sont consultés de préférence à ceux qui ne le font pas.

.24 Il peut parfois arriver qu'une pratique se soit développée indépendamment de tout document écrit. La pertinence d'une telle pratique est établie en fonction de sa conformité avec le paragraphe SP 1150.05, et non de son usage généralisé.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

.25 Le présent chapitre s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er avril 2005.

.26 Dans le cas des Administrations locales qui sont actuellement tenues par une loi ou un règlement d'établir leurs états financiers selon des règles comptables autres que les PCGR, le présent chapitre s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er avril 2006.

Notes en bas de page

* Formulation modifiée en février 2007.

[Afficher les Modalités et conditions et la Politique en matière de protection des renseignements personnels](#)

Service d'assistance : du lundi au vendredi, de 9h à 17h HE 1-866-256-6842 [Écrivez-nous](#)

© 2001-2017 EYEP et/ou E&Y LLP et/ou CPA Canada. Tous droits réservés.

PS3060 - French.doc

CHAPITRE SP 3060

partenariats



TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Objet et champ d'application	.01-.05
Définitions	.06-.10
Éléments définitoires du partenariat	.11-.22
Accord contractuel	.11-.16
Objectifs communs importants et clairement définis	.17-.18
Investissement financier	.19
Contrôle partagé	.20
Risques et avantages partagés	.21-.22
Formes et structures des partenariats	.23-.28
Activités sous contrôle partagé	.23-.25
Actifs sous contrôle partagé	.26
Organisations sous contrôle partagé	.27-.28
Comptabilisation de la participation du gouvernement	.29-.40
Partenariats autres que des partenariats commerciaux	.29-.31
Partenariats commerciaux	.32-.35
Changement de situation	.36-.40
Comptabilisation des investissements d'actifs	.41-.54
Présentation des immobilisations corporelles	.49-.54
Investissements d'immobilisations corporelles par le gouvernement qui publie les comptes	.53
Investissements d'immobilisations corporelles par d'autres partenaires	.54
Présentation et informations à fournir	.55-.60
Types d'accords contractuels que les gouvernements peuvent conclure	Annexe A

OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

.01 Le présent chapitre définit les partenariats auxquels sont parties les gouvernements et établit des normes sur la façon de comptabiliser et de présenter, dans les états financiers 1 du gouvernement, les participations du gouvernement dans ces partenariats, quelles que soient la structure et la forme selon lesquelles ceux-ci exercent leurs activités. Le présent chapitre ne traite pas de la comptabilité des partenariats eux-mêmes.

.02 Les normes s'appliquent à tous les gouvernements.

.03 Le présent chapitre s'applique dans les cas où les activités économiques satisfont aux définitions et aux critères exposés au paragraphe SP 3060.06 et aux paragraphes SP 3060.11 à .28, même si on ne leur donne pas le nom de partenariats. Par contre, le présent chapitre ne s'applique pas dans les cas où les activités économiques ne satisfont pas aux définitions et aux critères établis dans ces paragraphes, même si on leur donne parfois le nom de partenariats. C'est la substance de ces activités qui devrait en déterminer la comptabilisation.

.04 Aux fins du présent chapitre, les activités économiques ne se limitent pas aux activités qui génèrent un rendement financier; elles s'étendent aux activités visant la production de biens et la prestation de services non commerciaux qui procurent des avantages à la collectivité, par exemple le maintien de l'ordre public. En d'autres termes, les partenaires peuvent être motivés par des facteurs autres que la génération d'un rendement financier, comme l'amélioration du bien-être des citoyens.

.05 Le présent chapitre ne s'applique pas aux accords qui, de par leur nature, correspondent à :

- a) des contrats à exécution différée, comme les contrats visant des opérations de location et de cession-bail;
- b) des opérations d'achat ou de vente, comme l'impartition de services, les contrats de gestion et la privatisation. Pour obtenir des indications sur la façon de comptabiliser les revenus et les charges relatifs à ces opérations, voir le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS;
- c) des transferts, comme les ententes de partage de frais et les paiements versés dans le cadre de programmes gouvernementaux. Pour obtenir des indications sur la façon de comptabiliser les paiements de transfert, voir le chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT;
- d) des prêts. Pour obtenir des indications sur la façon de comptabiliser les prêts, voir le chapitre SP 3050, PRÊTS;
- e) des garanties d'emprunts. Pour obtenir des indications sur la façon de comptabiliser les garanties d'emprunts, voir le chapitre SP 3310, GARANTIES D'EMPRUNTS.

DÉFINITIONS

.06 Les définitions qui suivent s'appliquent au présent chapitre :

Un **partenariat** est un accord contractuel 2 conclu entre un gouvernement et une ou des parties non comprises dans le périmètre comptable du gouvernement 3, et qui, sans constituer en soi un organisme public, possède toutes les caractéristiques suivantes :

- a) les partenaires collaborent à l'atteinte d'objectifs communs importants et clairement définis;
- b) les partenaires font un investissement financier dans le partenariat;
- c) les partenaires se partagent, de façon continue, le contrôle des décisions relatives aux politiques financières et aux politiques d'exploitation du partenariat;
- d) les partenaires se partagent, sur une base équitable, les risques et les avantages significatifs rattachés aux activités du partenariat.

L'accord contractuel prévoit que les parties exercent un contrôle partagé sur le partenariat, sans égard aux différences en ce qui a trait à leur participation. Dans l'ensemble, il doit cependant exister un rapport équitable entre l'investissement financier du gouvernement dans le partenariat, l'étendue du contrôle que le gouvernement est en mesure d'exercer sur les activités du partenariat, et les risques et avantages que le partenariat entraîne pour le gouvernement. Les partenariats peuvent être établis selon l'une des structures suivantes : activités sous contrôle partagé, actifs sous contrôle partagé ou organisations sous contrôle partagé. [Le libellé de l'ancien paragraphe SP 3060.06 se trouve dans les Prises de position archivées.]

.07 Aux fins du présent chapitre, un **partenariat commercial** est un partenariat qui possède toutes les caractéristiques suivantes :

- a) il constitue une entité juridique distincte ayant le pouvoir de passer des contrats en son propre nom et d'ester en justice;
- b) il est investi des pouvoirs financiers et administratifs nécessaires pour mener des activités commerciales;
- c) il a pour principale activité la vente de biens ou la prestation de services à des particuliers ou à des organisations autres que les partenaires;
- d) il peut, dans le cours normal de ses activités, poursuivre ses activités et faire face à ses dettes au moyen de revenus tirés de sources autres que les partenaires.

.08 Un **partenaire** est une partie à un partenariat.

.09 La **consolidation proportionnelle** 4 est une méthode de comptabilisation de la participation du gouvernement dans des partenariats, autres que les partenariats commerciaux, selon laquelle le gouvernement inscrit sa quote-part de chacun des actifs, des passifs, des revenus et des charges qui sont sous contrôle partagé, ligne par ligne, dans les postes correspondants de ses états financiers. Le paragraphe .06 du chapitre SP 2510, CONSOLIDATION — AUTRES ASPECTS, fournit des renseignements sur l'application de la méthode de la consolidation proportionnelle.

.10 La **méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation** est une méthode de comptabilisation de la participation du gouvernement dans des partenariats commerciaux qui consiste à appliquer la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation, sauf que les méthodes comptables des partenariats ne sont pas harmonisées avec celles du gouvernement.

ÉLÉMENTS DÉFINITOIRES DU PARTENARIAT

Accord contractuel

.11 Tous les partenariats ont une caractéristique fondamentale en commun, à savoir que deux partenaires ou plus sont liés par un accord contractuel prévoyant qu'ils exercent un contrôle partagé sur le partenariat. Le contrôle partagé est ce qui distingue la participation d'un gouvernement dans un partenariat des participations dans d'autres activités sur lesquelles le gouvernement peut exercer le contrôle (voir les chapitres SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT, SP 2500, CONSOLIDATION — PRINCIPES FONDAMENTAUX, SP 2510, CONSOLIDATION — AUTRES ASPECTS, et SP 3041, PLACEMENTS DE PORTEFEUILLE).

.12 Les activités qui ne font pas l'objet d'un accord contractuel en bonne et due forme mais qui répondent à la définition du partenariat énoncée au paragraphe SP 3060.06 sont en substance des partenariats aux fins du présent chapitre.

.13 L'accord contractuel prévoit l'exercice d'un contrôle partagé sur le partenariat. Cette exigence assure qu'aucun partenaire n'est en mesure à lui seul d'exercer un contrôle unilatéral sur les activités du partenariat. L'accord précise quelles sont les décisions essentielles à la réalisation des objectifs du partenariat qui nécessitent l'assentiment de tous les partenaires et celles qui peuvent nécessiter l'assentiment d'une majorité déterminée de partenaires.

.14 L'accord contractuel peut être constaté de diverses façons, par exemple par un contrat conclu entre les partenaires ou par les procès-verbaux des discussions entre ceux-ci. Dans certains cas, l'accord est incorporé dans la loi habilitante, les statuts ou autres règlements du partenariat. Quelle qu'en soit la forme, l'accord contractuel est généralement constaté par écrit et couvre des aspects tels que les suivants :

- a) l'activité, la durée et les obligations d'information du partenariat;
- b) la nomination des membres du conseil d'administration ou de l'instance dirigeante équivalente du partenariat, et les droits de vote des partenaires;
- c) les investissements financiers des partenaires;
- d) le partage, entre les partenaires, de la production, des revenus, des charges, ou des excédents ou déficits du partenariat.

.15 Dans certains cas, l'accord contractuel peut désigner un partenaire, ou encore un ou plusieurs tiers, comme gestionnaire ou exploitant du partenariat. Le gestionnaire ne contrôle pas le partenariat, et il n'exerce pas un contrôle partagé avec les partenaires du seul fait de son rôle de gestionnaire. Le gestionnaire agit plutôt dans le cadre des politiques financières et des politiques d'exploitation prescrites par les partenaires.

.16 Le gouvernement peut intégrer des règlements dans tout accord contractuel qu'il conclut (par exemple en ce qui a trait au niveau de service ou au niveau d'entretien d'un bien qui peut lui être remis à la fin d'une période déterminée). Les gouvernements réglementent différentes activités dans le déroulement desquelles ils n'interviennent pas de façon continue. En soi, l'existence de règlements ne crée pas un contrôle partagé.

Objectifs communs importants et clairement définis

.17 Les objectifs communs sont ceux que tous les partenaires partagent. Par exemple, un certain nombre de collectivités peuvent s'unir pour construire et exploiter une décharge contrôlée ou des installations récréatives. Les objectifs communs importants de ces collectivités sont de fournir un service et de partager les coûts et les revenus rattachés à l'exploitation des installations et, à cet égard, l'accord répond à la définition du partenariat.

.18 Il se peut, par contre, qu'une collectivité engage une personne ou une organisation pour exploiter des installations récréatives contre rémunération. Les objectifs principaux de l'Administration sont de fournir un service et d'éviter des coûts, tandis que l'objectif principal de l'organisation chargée de la gestion consiste à tirer des produits du contrat de gestion des installations. Bien que les objectifs principaux de chacune des parties au contrat leur soient mutuellement profitables, ils ne sont pas communs aux deux parties et, par conséquent, l'accord ne répond pas à la définition du partenariat.

Investissement financier

.19 L'investissement financier peut se faire sous forme d'actifs ou de prise en charge des coûts d'exploitation courants. L'investissement d'actifs financiers et d'immobilisations corporelles dans un partenariat est comptabilisé conformément aux paragraphes SP 3060.41 à .54. La valeur attribuée à la prise en charge des coûts d'exploitation courants du partenariat est celle qui est déterminée selon l'accord contractuel.

Contrôle partagé

.20 Le contrôle partagé d'un partenariat implique que les partenaires prennent couramment des décisions relatives aux activités financières et aux activités d'exploitation du partenariat, selon les conditions stipulées dans l'accord contractuel; aucun des partenaires n'est en mesure d'exercer un contrôle unilatéral sur le partenariat. Lorsque le contrôle est partagé, les partenaires ont, relativement à l'accord, une relation ou un intérêt continu et actif qui n'est pas la relation ou l'intérêt d'investisseurs passifs ou des parties à une opération d'achat ou de vente. Il existe un contrôle partagé, par exemple, lorsqu'un conseil mixte est mis sur pied afin de superviser la prestation des services de sécurité publique pour un certain nombre d'Administrations locales.

Risques et avantages partagés

.21 Dans un partenariat, chaque partenaire assume une part des risques combinés et participe aux avantages rattachés aux objectifs communs du partenariat. Le partage des risques et avantages significatifs entre les partenaires doit en outre

être équitable. Ainsi, il se peut que les partenaires exploitent une décharge contrôlée dans le cadre d'un partenariat afin de fournir un service à la collectivité sur la base d'un partage des coûts. En pareil cas, les partenaires partagent généralement les risques liés à l'exploitation et les risques environnementaux, ainsi que les revenus rattachés à l'exploitation de la décharge.

.22 Le partage des risques et des avantages n'est pas considéré comme équitable lorsque, dans le cadre d'un accord, le gouvernement conserve la totalité du risque inhérent à la propriété d'un bien tout en consentant à une autre partie l'avantage de toucher des revenus provenant des redevances tirées de l'utilisation du bien. Le partage des risques et des avantages n'est pas équitable lorsque, par exemple, un gouvernement propriétaire d'une autoroute permet à une organisation du secteur privé de l'exploiter et d'en tirer des produits, en vertu de l'accord conclu et des dispositions législatives requises.

FORMES ET STRUCTURES DES PARTENARIATS

Activités sous contrôle partagé

.23 Les activités de certains partenariats peuvent donner lieu à l'utilisation des actifs et autres ressources des partenaires, sans impliquer la création d'une organisation ou la mise en place d'une structure financière distincte des partenaires. En pareil cas, chaque partenaire peut utiliser ses propres actifs aux fins des activités du partenariat. Le partenaire demeure propriétaire de ses actifs et en conserve le contrôle. Il engage également ses propres charges et ses propres passifs et se procure le financement dont il a besoin, ce qui représente des obligations qui lui sont propres. L'accord peut prévoir un mode de partage, entre les partenaires, des revenus tirés de la vente de biens et services par le partenariat et des charges communes engagées.

.24 Comme exemple d'activités sous contrôle partagé, on peut citer le cas où des partenaires regroupent leurs ressources et leurs compétences pour exploiter une décharge contrôlée. Un partenaire peut fournir le terrain, d'autres, le matériel, et d'autres encore, des fonds.

.25 Dans d'autres cas, les salariés de l'un des partenaires peuvent mener les activités du partenariat parallèlement aux activités de même nature de ce partenaire. Par exemple, aux fins de la prestation de services sociaux par l'entremise d'un partenariat, l'un des partenaires peut être responsable de la dotation en personnel et de l'administration du programme en cause, alors que tous les partenaires contribuent au financement permanent.

Actifs sous contrôle partagé

.26 Dans le cadre de certains partenariats, les partenaires exercent un contrôle partagé sur un ou plusieurs actifs dont ils partagent souvent la propriété, et qui sont investis dans le partenariat, ou acquis pour celui-ci et réservés à la réalisation de l'objet du partenariat. Les actifs sous contrôle partagé servent à procurer des avantages aux partenaires. Cette forme de partenariat n'implique pas la création d'une société par actions ou d'une autre organisation, ni la mise en place d'une entité financière distincte des partenaires. Par exemple, des Administrations locales peuvent établir un partenariat pour acquérir du matériel de protection contre les incendies afin de servir la collectivité.

Organisations sous contrôle partagé

.27 Une organisation sous contrôle partagé est un type de partenariat qui implique la création d'une organisation distincte (par exemple, une société par actions) dans laquelle chaque partenaire détient une participation. L'organisation fonctionne comme les autres organisations, si ce n'est qu'un accord contractuel conclu entre les partenaires établit l'exercice d'un contrôle partagé sur ses activités économiques.

.28 Dans une organisation sous contrôle partagé, chaque partenaire apporte généralement une somme d'argent ou d'autres ressources au partenariat. L'organisation est propriétaire des actifs du partenariat et engage des passifs et des charges. Elle peut passer des contrats en son propre nom et se procurer le financement nécessaire aux fins des activités du partenariat. Par exemple, des Administrations locales peuvent exploiter ensemble un organisme dans le but de fournir des services de transport à leurs citoyens.

COMPTABILISATION DE LA PARTICIPATION DU GOUVERNEMENT

Partenariats autres que des partenariats commerciaux

.29 *Le gouvernement doit constater dans ses états financiers sa participation dans des partenariats, autres que des partenariats commerciaux, selon la méthode de la consolidation proportionnelle.* [OCT. 1999]

.30 Les gouvernements peuvent devenir partie à des partenariats qui sont semblables à des services de l'Administration publique 5 (SAP) sauf en ce qui a trait à l'étendue du contrôle gouvernemental : le gouvernement partage avec ses partenaires le contrôle exercé sur le partenariat, alors qu'il contrôle le SAP. Les SAP sont des organismes publics qui exercent des activités qui contribuent directement à l'exercice du pouvoir exécutif du gouvernement et sont consolidés dans les états financiers du gouvernement conformément au chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT. Les partenariats qui exercent des activités semblables à celles des SAP sont comptabilisés selon la méthode de la consolidation proportionnelle.

.31 La consolidation proportionnelle des partenariats fournit aux utilisateurs des états financiers le même genre d'informations sur la situation financière et les résultats des activités du gouvernement que celles qui seraient disponibles si le gouvernement gérait les ressources et les activités par l'intermédiaire d'un SAP. La consolidation proportionnelle reflète également le niveau des activités du gouvernement (par exemple, les coûts et les revenus) dans l'état des résultats, les ressources financières dont il dispose et les risques auxquels il s'expose en raison de ces activités.

Partenariats commerciaux

.32 *Les partenariats commerciaux doivent être comptabilisés selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation, sur la base de la part du gouvernement dans le partenariat commercial.* [OCT. 1999]

.33 Les gouvernements peuvent devenir partie à des partenariats commerciaux qui sont semblables à des entreprises publiques 6 sauf en ce qui a trait à l'étendue du contrôle gouvernemental. Ces partenariats commerciaux peuvent en outre exercer des activités semblables à celles des entreprises publiques. Les partenariats commerciaux diffèrent des autres partenariats en ce qui concerne leurs relations avec le gouvernement, leurs objectifs et leurs activités. Les partenariats commerciaux représentent un actif financier pour le gouvernement et, compte tenu de leur autonomie, de leur orientation commerciale et de leur autosuffisance financière 7, la comptabilisation à la valeur de consolidation est appropriée dans leur cas. Comme il est prévu au chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT, dans le cas des entreprises publiques, la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation est celle qui s'avère la plus appropriée pour les partenariats commerciaux.

.34 La comptabilisation des partenariats commerciaux selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation permet d'éviter de confondre, ligne par ligne, les budgets et les résultats de ces partenariats commerciaux avec ceux des activités gouvernementales qui visent des objectifs différents. Elle permet également d'éviter que la part du gouvernement dans la dette brute des partenariats commerciaux ne soit combinée avec la dette brute des autres organismes publics, les partenariats commerciaux étant censés rembourser leurs dettes au moyen de leurs propres revenus.

.35 La méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation, conjuguée à la présentation d'informations financières condensées, permet de donner aux utilisateurs des états financiers un compte rendu global et informatif de la nature et de l'étendue des opérations et ressources financières des partenariats commerciaux. Elle permet de mesurer l'incidence que les partenariats commerciaux peuvent avoir sur la capacité du gouvernement de s'acquitter de ses dettes et de financer les activités futures.

Changement de situation

.36 Un changement de situation pendant la durée de vie d'un partenariat peut avoir une incidence sur l'évaluation de la participation du gouvernement dans le partenariat ou, dans certains cas, sur la question de savoir s'il convient de continuer à considérer l'accord comme un partenariat.

.37 Dans certains cas, la perte de valeur d'un actif investi dans un partenariat ou la constatation d'un passif éventuel nécessite une réduction de la valeur présentée dans les états financiers au titre de la participation du gouvernement dans le partenariat.

.38 Dans d'autres cas, le partage du contrôle, des risques et des avantages peut changer à un point tel que l'accord ne répond plus à la définition du partenariat. Le cas échéant, la participation du gouvernement est comptabilisée conformément au chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT, à des normes pertinentes d'autres chapitres ou à des notes d'orientation concernant la comptabilité dans le secteur public 8.

.39 Il se peut aussi que la situation d'un partenariat commercial évolue de telle sorte que celui-ci ne réponde plus à la définition du partenariat commercial. Lorsque les quatre caractéristiques de la définition énoncée au paragraphe SP 3060.07 ne sont plus réunies, il est nécessaire de modifier le statut du partenariat.

.40 Un changement de traitement comptable à l'égard d'événements ou d'opérations qui se distinguent en substance des événements et opérations antérieurs n'est pas considéré comme une modification de méthode comptable ni comme un reclassement décrits au chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES. Par conséquent, le changement de traitement comptable n'est pas appliqué rétroactivement. Toutefois, le changement de traitement comptable, les raisons qui le sous-tendent et son incidence financière sont indiqués.

COMPTABILISATION DES INVESTISSEMENTS D'ACTIFS

.41 *Lorsque le gouvernement investit des actifs dans un partenariat et reçoit une participation dans celui-ci en contrepartie, toute perte 9 découlant de l'opération doit être constatée au moment de l'investissement initial dans l'état des résultats.* [OCT. 1999]

.42 Lorsqu'une perte découle de l'opération, cela indique généralement une baisse durable de la valeur comptable des actifs en cause conservés par le gouvernement. Il est alors nécessaire que le gouvernement qui investit les actifs constate la baisse de valeur au titre de la fraction des actifs conservée.

.43 *Lorsque le gouvernement investit des actifs dans un partenariat et reçoit une participation dans celui-ci en contrepartie, tout gain 10 découlant de l'opération doit être présenté dans les états financiers du gouvernement à titre de gain reporté au moment de l'investissement initial, et seulement au prorata de la participation des autres partenaires non apparentés.* [OCT. 1999]

.44 Le montant du gain reporté correspond à la quote-part des autres partenaires dans l'écart entre la juste valeur et la valeur comptable nette de l'actif.

.45 *Lorsqu'un partenariat autre qu'un partenariat commercial est dissous, tout gain reporté rattaché aux actifs investis par le gouvernement doit être constaté à titre de revenu.* [OCT. 1999]

.46 Dans le cas des partenariats autres que les partenariats commerciaux, le gain reporté n'est pas amorti. Il n'est réalisé qu'au moment où le partenariat est dissous et que les actifs sont distribués aux partenaires.

.47 *Tout gain reporté rattaché aux actifs investis par le gouvernement dans des partenariats commerciaux doit être amorti dans les résultats d'une manière logique et systématique, sur la durée de vie des actifs investis. Si les actifs investis ne sont pas amortissables, le gain reporté doit être amorti dans les résultats en fonction des revenus ou des services attendus de l'utilisation que le partenariat commercial fera de ces actifs. Lorsque les actifs investis sont cédés à un tiers indépendant par le partenariat commercial, toute fraction non amortie du gain reporté doit être constatée à titre de revenu.* [OCT. 1999]

.48 Lorsque le gouvernement investit des actifs dans un partenariat commercial, le gain reporté est amorti. Au fur et à mesure que les actifs sont consommés par le partenariat commercial qui les utilise pour générer des rentrées de fonds, les gains reportés découlant de l'investissement d'actifs par le gouvernement dans le partenariat commercial se réalisent. Les gains se réalisent parce que, par définition, les partenariats commerciaux sont autosuffisants grâce aux revenus qu'ils reçoivent de sources externes. Les gains reportés relatifs aux partenariats commerciaux se réalisent également lorsque le partenariat commercial vend à un tiers indépendant un actif investi par le gouvernement ou lorsqu'il est dissous.

Présentation des immobilisations corporelles

.49 *Lorsque des immobilisations corporelles sont investies dans un partenariat autre qu'un partenariat commercial, le gouvernement doit présenter ces immobilisations comme suit :*

- a) *la part des autres partenaires non apparentés dans les immobilisations investies par le gouvernement est traitée comme une sortie du patrimoine par le gouvernement;*
- b) *la part du gouvernement dans les immobilisations investies par les autres partenaires non apparentés est traitée comme une acquisition par le gouvernement, conformément aux normes applicables du chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, et du chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES.* [OCT. 1999 *]

.50 Conformément au chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, le gouvernement présente les immobilisations corporelles à titre d'actifs dans l'état de la situation financière. Le chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, explique en quoi consiste la comptabilisation des immobilisations corporelles des gouvernements.

.51 Les immobilisations corporelles des partenariats commerciaux sont reflétées dans les états financiers du gouvernement à la ligne du compte de participation («quote-part des résultats»). Les états financiers des partenariats commerciaux sont établis selon la même méthode que ceux des entreprises du secteur privé. Selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation, les méthodes comptables du partenariat commercial ne sont pas modifiées avant que ne soit déterminé le montant de la participation du gouvernement dans celui-ci. Par conséquent, le gouvernement ne présente pas les immobilisations corporelles d'un partenariat commercial de la façon décrite aux paragraphes SP 3060.49, .53 et .54.

(Le paragraphe SP 3060.52 est supprimé.)

Investissements d'immobilisations corporelles par le gouvernement qui publie les comptes

.53 Lorsque le gouvernement investit une immobilisation dans un partenariat autre qu'un partenariat commercial, il présente la quote-part des autres partenaires non apparentés dans l'immobilisation comme une sortie du patrimoine. Plus particulièrement :

- a) les gouvernements comptabilisent comme une sortie du patrimoine la part des autres partenaires dans la valeur comptable nette de l'immobilisation;
- b) les gouvernements constatent la valeur comptable nette des immobilisations dans l'état de la situation financière, et calculent les gains reportés ainsi que les pertes en fonction de la différence entre la juste valeur et la valeur comptable nette des immobilisations.

Investissements d'immobilisations corporelles par d'autres partenaires

.54 Lorsqu'un partenaire non apparenté investit une immobilisation corporelle dans un partenariat autre qu'un partenariat commercial, le gouvernement présente sa quote-part de l'immobilisation corporelle comme une acquisition. Plus particulièrement, les gouvernements comptabilisent ce montant comme une augmentation des immobilisations corporelles présentées dans l'état de la situation financière.

PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR

.55 *Les états financiers du gouvernement doivent fournir, par voie de notes ou de tableaux :*

- a) *une description de la nature et de l'objet des partenariats auxquels le gouvernement est partie;*
- b) *une liste des partenariats auxquels le gouvernement est partie, avec mention de la part du gouvernement dans ceux-ci, en indiquant clairement les partenariats qui sont comptabilisés selon la méthode de la consolidation proportionnelle et ceux qui sont comptabilisés selon la méthode modifiée de comptabilisation à la valeur de consolidation;*

c) des informations financières complémentaires condensées concernant les partenariats auxquels le gouvernement est partie. Ces informations financières doivent être fournies séparément pour les partenariats qui sont comptabilisés selon la méthode de la consolidation proportionnelle et ceux qui sont comptabilisés selon la méthode modifiée de comptabilisation à la valeur de consolidation, et indiquer :

- i) la situation financière et les résultats des activités, et notamment :
 - l'actif total et le passif total répartis par grandes catégories,
 - l'actif net ou le passif net, en présentant séparément le cumul des autres éléments du résultat étendu,
 - le total des revenus et le total des charges,
 - les résultats nets des activités pour l'exercice, en présentant séparément les autres éléments du résultat étendu,
- ii) la nature et le montant de tout ajustement apporté aux chiffres de l'actif net ou des résultats nets des activités montrés dans les états financiers des partenariats, pour aboutir au montant inclus dans l'état de la situation financière et dans l'état des résultats du gouvernement,
- iii) les opérations conclues avec d'autres organismes compris dans le périmètre comptable du gouvernement et les soldes interorganismes. [OCT. 2006]

.56 Le gouvernement doit indiquer sa part de toute éventualité et de toute obligation contractuelle des partenariats auxquels il est partie, ainsi que les éventualités qui découlent du fait qu'il pourrait être éventuellement responsable des passifs d'autres parties à ces partenariats. [OCT. 1999 *]

.57 Les gains reportés qui découlent de l'investissement d'actifs du gouvernement dans un partenariat doivent être présentés à titre de passifs dans l'état de la situation financière du gouvernement. [OCT. 1999]

.58 Il est essentiel que les utilisateurs des états financiers du gouvernement puissent apprécier l'étendue des activités financières des partenariats auxquels le gouvernement est partie et l'incidence des activités de ceux-ci sur le gouvernement. Habituellement, ces informations sont présentées globalement.

.59 L'information que le gouvernement fournit séparément à l'égard de sa part des éventualités et des obligations contractuelles des partenariats auxquels il est partie comprend notamment, le cas échéant :

- a) sa part des éventualités et des obligations contractuelles des partenariats;
- b) sa responsabilité, s'il y a lieu, à l'égard de la part des autres partenaires dans les éventualités des partenariats.

Si le gouvernement garantit plus que sa quote-part des passifs d'un partenariat, ce fait est communiqué au lecteur.

.60 Le niveau de détail fourni par les gouvernements doit être compatible avec la nature très synthétique des états financiers condensés. Lorsqu'ils décident du niveau de détail à fournir, les gouvernements doivent considérer l'utilité de l'information pour les lecteurs qui veulent évaluer la nature des partenariats et les coûts qui y sont rattachés.

ANNEXE A

TYPES D'ACCORDS CONTRACTUELS QUE LES GOUVERNEMENTS PEUVENT CONCLURE



Footnotes

1. On entend par «états financiers» les états financiers condensés publiés par le gouvernement qui présentent la situation financière et l'évolution de la situation financière de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement.

2. L'Annexe A contient un diagramme qui montre les différents types d'accords contractuels que les gouvernements peuvent conclure, dont les partenariats.

3. Dans le cas des accords en vertu desquels des salariés du gouvernement gèrent conjointement avec ce dernier un programme d'avantages sociaux (par exemple, un régime de retraite), ces salariés ne sont pas considérés comme une partie non comprise dans le périmètre comptable du gouvernement, aux fins de l'application de la définition du partenariat.

4. Des indications détaillées sur l'application de la méthode de la consolidation proportionnelle sont contenues dans le chapitre SP 2510, CONSOLIDATION — AUTRES ASPECTS.

5. Les services de l'Administration publique sont définis au chapitre SP 2500, CONSOLIDATION — PRINCIPES FONDAMENTAUX.
 6. Les entreprises publiques sont définies au paragraphe .28 du chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT.
 7. Le paragraphe .31 du chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT, indique les facteurs à prendre en considération pour déterminer si une entreprise publique jouit de l'autosuffisance financière. Ces facteurs sont pris en considération dans l'évaluation de l'autosuffisance financière d'un partenariat commercial.
 8. Les chapitres SP 2500, CONSOLIDATION — PRINCIPES FONDAMENTAUX, SP 2510, CONSOLIDATION — AUTRES ASPECTS, SP 3041, PLACEMENTS DE PORTEFEUILLE, et SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, peuvent aussi fournir des indications pertinentes dans certains cas lorsque l'accord ne répond plus à la définition du partenariat.
 9. Il y a perte lorsque la juste valeur de l'actif investi est inférieure à sa valeur comptable nette inscrite dans les états financiers du gouvernement.
 10. Il y a gain lorsque la juste valeur de l'actif investi est supérieure à sa valeur comptable nette inscrite dans les états financiers du gouvernement.
- * Formulation modifiée en janvier 2003, février 2007 et juin 2011.
- * Formulation modifiée en septembre 2004.

[View Terms and Conditions and Privacy Policy](#)

Help desk: Mon-Fri, 9am-5pm ET 1-866-256-6842 [Contact Us](#)

© 2001-2017, EYEP and/or E&Y LLP and/or CPA Canada. All rights reserved.

PS3210 - French.doc

CHAPITRE SP 3210 actifs



TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Objet et champ d'application	.01-.02
Actifs	.03-.33
Ressources économiques	.06-.10
Avantages économiques futurs	.11-.15
Contrôle	.16-.24
Opérations et événements passés	.25-.29
Informations à fournir	.30-.32
Dispositions transitoires	.33
Arbre de décision	Annexe A

OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

.01 Le présent chapitre :

- a) a pour objet de fournir des indications sur l'application de la définition des actifs énoncée dans le chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et d'établir des normes générales d'informations à fournir à leur sujet;
- b) ne comporte cependant pas de normes de constatation et d'informations à fournir à l'égard de catégories précises d'actifs, qui sont traitées dans d'autres chapitres du Manuel de CPA Canada.

.02 Il peut être utile de lire le présent chapitre en tenant compte des dispositions des chapitres SP 3320, ACTIFS ÉVENTUELS, et SP 3380, DROITS CONTRACTUELS.

ACTIFS

.03 Les **actifs** sont les ressources économiques sur lesquelles l'entité du secteur public exerce un contrôle par suite d'opérations ou d'événements passés, et dont il est prévu qu'elles lui procureront des avantages économiques futurs.

.04 Un actif a trois caractéristiques essentielles :

- a) il représente des avantages futurs en ce qu'il pourra, seul ou avec d'autres actifs, contribuer à la fourniture de biens ou de services, générer des rentrées de trésorerie futures ou réduire les sorties de trésorerie;
- b) l'entité du secteur public est en mesure de contrôler la ressource économique et l'accès aux avantages économiques futurs;
- c) l'opération ou le fait à l'origine du contrôle qu'a l'entité du secteur public s'est déjà produit.

.05 Les ressources économiques qui ne possèdent pas les trois caractéristiques des actifs ne constituent pas des actifs.

Ressources économiques

.06 Les ressources économiques représentent une valeur parce qu'elles permettent à l'entité d'atteindre ses objectifs, comme la fourniture de biens et services publics, la redistribution de la richesse, la génération de rentrées de trésorerie ou la réduction des sorties de trésorerie.

.07 De plus, une ressource économique ne peut représenter une valeur que s'il y a restriction quant à sa disponibilité. Par exemple, l'air que nous respirons ne peut, en règle générale, être considéré comme une ressource économique, à moins que son accès ne soit restreint.

.08 Les ressources économiques peuvent découler, entre autres :

- a) de contrats ou d'accords (par exemple, des créances et des contrats de location);
- b) de dispositions législatives adoptées par un autre gouvernement (par exemple, des transferts à recevoir);
- c) de dispositions législatives adoptées par le gouvernement lui-même (par exemple, des taxes ou impôts, des amendes et des pénalités);

- d) d'apports volontaires (par exemple, des dons);
 - e) de la construction et du développement (par exemple, des routes).
- .09 Les ressources économiques peuvent être :
- a) de nature financière (par exemple, de la trésorerie, des créances et des placements);
 - b) de nature non financière (par exemple, des immobilisations corporelles, des éléments payés d'avance et des stocks de fournitures).
- .10 Faute de ressource économique, aucun avantage économique futur ne peut être obtenu. Par exemple, un camion d'incendie (la ressource économique) doit exister avant de pouvoir être utilisé pour la prestation de services d'extinction des incendies (les avantages économiques futurs).

Avantages économiques futurs

- .11 L'essence d'un actif réside dans l'avantage économique futur qu'il représente. Les actifs représentent des avantages économiques futurs qui permettent aux entités du secteur public d'atteindre leurs objectifs. L'avantage économique futur que représente un actif réside dans la capacité de cet actif, seul ou avec d'autres actifs, de contribuer à la fourniture de biens ou de services, de générer des rentrées de trésorerie futures ou de réduire les sorties de trésorerie.
- .12 Souvent, le public est le bénéficiaire des biens et des services fournis par l'entité du secteur public. Par exemple, des actifs comme des camions d'incendie servent à fournir des services d'extinction des incendies au public. Les hôpitaux et l'équipement médical servent à fournir des services de soins de santé. Les parcs, les écoles et les bibliothèques fournissent au public des possibilités en matière de loisirs, d'éducation et de recherche. Les usines de traitement des eaux fournissent des biens, comme l'eau potable. Ces actifs profitent aux entités du secteur public en ce sens qu'ils les aident à atteindre leur objectif premier, soit la fourniture de biens et de services. Ces avantages diffèrent de ceux que reçoit le public.
- .13 Les avantages économiques futurs que représente un actif peuvent également consister dans la génération de rentrées de trésorerie futures. Les rentrées de trésorerie profitent à l'entité du secteur public, car la trésorerie peut être utilisée pour acheter ou fournir des biens et des services, redistribuer la richesse ou régler des passifs. Les avantages revêtant la forme de rentrées de trésorerie se rattachent à des ressources telles que les prêts, les stocks destinés à la revente et les placements de portefeuille. En outre, certaines ressources du secteur public génèrent des rentrées de trésorerie du fait des redevances qui leur sont associées.
- .14 Les avantages économiques futurs peuvent également prendre la forme d'une capacité de réduire les sorties de trésorerie. Par exemple, ce peut être le cas lorsque l'amélioration d'une immobilisation corporelle permet de réduire les coûts de production des biens et des services.
- .15 On associe souvent engagement de coûts et génération d'actifs. Toutefois, ce ne sont pas tous les coûts qui donnent lieu à un avantage économique futur. Par exemple, les coûts engagés pour maintenir la capacité de service actuelle d'un actif ne procurent pas d'avantage économique futur. De plus, une entité du secteur public peut obtenir un actif sans engager de coûts. Par exemple, un élément qui lui a été donné peut lui procurer un avantage économique futur et, par conséquent, répondre à la définition d'un actif.

Contrôle

- .16 Une entité du secteur public contrôle la ressource économique et l'accès aux avantages économiques futurs qui s'y rattachent lorsqu'elle :
- a) peut tirer des avantages de la ressource économique dans sa capacité de fournir des biens et des services, de générer des rentrées de trésorerie futures ou de réduire les sorties de trésorerie;
 - b) peut bloquer ou contrôler l'accès des autres à ces avantages;
 - c) est exposée aux risques associés à la ressource économique.
- .17 L'entité qui contrôle une ressource économique a la capacité d'en tirer des avantages. Par exemple, le bénéficiaire d'un transfert tire des avantages du transfert dans la mesure où il peut l'utiliser pour fournir des biens ou des services.
- .18 L'entité qui contrôle une ressource économique a la capacité de bloquer ou de contrôler l'accès des autres aux avantages économiques futurs associés à cette ressource économique. Par exemple, l'entité qui contrôle un autobus a la capacité de bloquer ou de contrôler l'accès des autres aux services de transport connexes.
- .19 L'entité qui contrôle une ressource économique est exposée aux risques qui y sont associés. Par exemple, l'entité peut détenir un placement dont la valeur peut diminuer et donner lieu à une perte.
- .20 Certaines ressources économiques font l'objet d'affectations d'origine externe, soit des obligations d'utiliser des ressources à des fins déterminées. Ainsi, les propres actifs de l'entité du secteur public peuvent être soumis à de telles affectations, comme c'est le cas de certains placements des fonds d'amortissement. Ces affectations n'excluent pas la possibilité que l'entité du secteur public contrôle la ressource économique.
- .21 Bien que le contrôle puisse être envisagé comme s'appliquant à un actif pris dans son ensemble, le concept peut aussi s'appliquer aux droits individuels associés à l'actif. Par exemple, un bien loué particulier représente différents avantages économiques pouvant, d'une part, conférer au preneur le droit d'utiliser le bien et, d'autre part, conférer au bailleur le droit de recevoir des loyers et la valeur résiduelle. Les deux parties peuvent donc détenir des actifs correspondant à leurs droits respectifs.

.22 Le contrôle d'une ressource économique et de l'accès aux avantages économiques futurs constitue une caractéristique essentielle d'un actif, mais pas la possession ou propriété. Par exemple, une entité du secteur public peut contrôler une ressource économique et l'accès aux avantages économiques futurs par l'entremise d'un contrat de location-acquisition sans toutefois en être propriétaire.

.23 La capacité qu'a une entité du secteur public de réglementer une ressource économique n'équivaut pas, en soi, au contrôle de l'actif. Une entité du secteur public peut établir le cadre réglementaire applicable à un secteur d'activité et établir des conditions ou des sanctions à l'égard des activités qui y sont menées. Par exemple, une autorité de prévention de la pollution peut avoir le pouvoir de mettre fin aux activités des organisations qui ne se conforment pas à la réglementation environnementale. Or, ce pouvoir n'équivaut pas au contrôle, car il vise uniquement à faire en sorte que les ressources économiques soient utilisées dans le respect de la réglementation et ne confère nullement la capacité de contrôler l'accès aux avantages économiques futurs.

.24 Une entité du secteur public peut jouer un rôle de fiduciaire lorsqu'elle administre des biens en fiducie au nom de bénéficiaires désignés dans un contrat ou dans une loi. À titre de fiduciaire, l'entité du secteur public ne fait qu'administrer les biens, en conformité avec les dispositions contractuelles ou légales. Elle ne contrôle pas les actifs, car elle n'a pas accès aux avantages économiques futurs, qui vont aux bénéficiaires.

Opérations et événements passés

.25 Une ressource économique que contrôle actuellement une entité du secteur public se distingue d'une ressource économique qu'elle est susceptible de contrôler à une date future par le fait que l'opération ou l'événement passé à l'origine du contrôle est survenu au plus tard à la date des états financiers.

.26 Dans le cas d'accords ou de contrats d'échange, l'opération ou l'événement passé qui donne lieu au contrôle d'une ressource économique se produit généralement au moment de l'échange. Cela survient lorsque la quasi-totalité des avantages et des risques inhérents à la propriété ont été transférés à l'entité du secteur public et coïncide normalement avec la sortie de trésorerie, l'échange d'autres actifs ou la prise en charge d'obligations.

.27 Dans le cas d'accords ou de contrats ne donnant lieu à aucune contrepartie, c'est souvent le respect des critères d'admissibilité aux termes d'un transfert autorisé qui détermine l'opération ou l'événement à l'origine du contrôle d'une ressource économique. Les ententes de partage des frais (ententes de remboursement) constituent un exemple de situation où le contrôle d'une ressource économique survient lorsque le bénéficiaire engage des dépenses admissibles.

.28 L'existence d'une loi, d'un règlement ou d'une politique relativement à un programme particulier ne constitue pas en soi une opération ou un événement passé donnant lieu au contrôle d'une ressource économique, tant que le fait sous-jacent n'est pas survenu.

.29 L'opération ou l'événement passé à l'origine du contrôle d'une ressource économique doit s'être produit au plus tard à la date des états financiers. Les lois et règlements dont l'application est rétroactive ne peuvent être à l'origine d'une opération ou d'un événement passé. Les ressources économiques découlant de tels lois et règlements sont comptabilisées dans la période considérée et dans les périodes ultérieures concernées, et non dans la période au cours de laquelle les dispositions législatives ou réglementaires sont entrées en vigueur.

INFORMATIONS À FOURNIR

.30 Il se peut qu'une ressource économique réponde à la définition d'un actif, mais que celui-ci ne puisse être constaté dans les états financiers :

- a) soit parce qu'il n'existe pas de base appropriée pour son évaluation et que le montant en cause ne peut faire l'objet d'une estimation raisonnable;
- b) soit parce que d'autres chapitres du Manuel interdisent sa constatation.

.31 Les informations fournies sur les grandes catégories d'actifs non constatés donnent des précisions sur les ressources économiques à la disposition de l'entité du secteur public. Les grandes catégories d'actifs sont déterminées en fonction de la nature des actifs en cause, par exemple les terres publiques.

.32 *Les informations sur les grandes catégories d'actifs non constatés doivent être fournies dans les notes complémentaires. Lorsqu'un actif n'est pas constaté parce que le montant en cause ne peut faire l'objet d'une estimation raisonnable, il faut mentionner les motifs sous-jacents. [AVRIL 2017]*

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

.33 Le présent chapitre s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er avril 2017. L'adoption anticipée est permise.

ANNEXE A

ARBRE DE DÉCISION — RESSOURCES ÉCONOMIQUES

L'arbre de décision qui suit vise à illustrer le traitement comptable prévu dans le présent chapitre. Il est fourni uniquement à titre d'illustration et toute question de principe ayant trait à une situation particulière doit être réglée à la lumière des dispositions du chapitre.



[Afficher les Modalités et conditions et la Politique en matière de protection des renseignements personnels](#)

Service d'assistance : du lundi au vendredi, de 9h à 17h HE 1-866-256-6842 [Écrivez-nous](#)

© 2001-2017 EYEP et/ou E&Y LLP et/ou CPA Canada. Tous droits réservés.

PS3250 - French.doc

CHAPITRE SP 3250

avantages de retraite



TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Objet et champ d'application	.001-.014
Objectifs de la capitalisation et de la comptabilisation	.008-.010
Régimes à prestations déterminées et régimes à cotisations déterminées	.011-.014
Régimes à prestations déterminées	.015-.094
Passif et charge	.015-.021
Méthodes actuarielles	.022-.032
Évaluation des actifs d'un régime	.033-.038
Date d'évaluation	.039
Hypothèses actuarielles	.040-.049
Plafonnement de la valeur comptable de l'actif au titre des prestations constituées	.050-.059
Gains et pertes actuariels	.060-.062
Coût des services passés découlant des modifications du régime	.063-.072
Dérogation temporaire aux dispositions du régime	.073
Règlements et compressions	.074-.078
Régimes conjoints à prestations déterminées	.079-.082
Informations à fournir	.083-.094
Régimes à cotisations déterminées	.095-.104
Passif et charge	.096-.099
Informations à fournir	.100-.104
Régimes interemployeurs et régimes à employeurs multiples	.105-.114
Régimes interemployeurs	.105-.111
Régimes à employeurs multiples	.112-.114
Dispositions transitoires	.115-.117
Fréquence des évaluations actuarielles	.118-.119
Glossaire	Gloss
Plafonnement de l'actif au titre des prestations constituées	Annexe A
Exemples	Annexe B

OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

.001 Le présent chapitre établit des normes sur la façon de comptabiliser et de présenter les obligations au titre des avantages de retraite des salariés dans les états financiers des gouvernements. Les autres avantages sociaux futurs font l'objet du chapitre SP 3255, AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI, CONGÉS RÉMUNÉRÉS ET PRESTATIONS DE CESSATION D'EMPLOI.

.002 Les termes figurant en **caractères gras** dans le présent chapitre sont définis dans le Glossaire.

.003 Les obligations au titre des **avantages de retraite** résultent de la promesse du gouvernement de fournir ces avantages à ses salariés en raison de leur prise de retraite, en échange de leurs services. Les pensions de retraite et les avantages complémentaires de retraite, comme les prestations pour soins de santé et l'assurance vie, constituent une forme de rémunération offerte pour des services rendus; ils s'accumulent au cours des années où les salariés fournissent leurs services. L'objectif comptable fondamental est de déterminer le montant de l'obligation au titre des avantages de retraite qui est attribuable à chacun des exercices au cours desquels les salariés rendent des services au gouvernement. La détermination de ces montants suppose non seulement que l'on comptabilise les opérations et les faits passés, mais aussi que l'on fasse des prévisions concernant certaines variables, comme l'inflation, le rendement des placements, le coût des soins de santé, la rotation du personnel et le taux de mortalité.

.004 Dans la mesure où des salariés ou des retraités sont couverts par plus d'un **régime d'avantages de retraite**, il incombe au gouvernement de déterminer son obligation séparément pour chaque régime.

.005 Les normes contenues dans le présent chapitre sont basées sur le cadre comptable recommandé dans le chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS, et le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS. Ce cadre met l'accent sur la nécessité de présenter l'ensemble des dettes du gouvernement afin d'aider les législateurs, les contribuables, les investisseurs et les autres utilisateurs des **états financiers** à évaluer les besoins futurs du gouvernement en matière de recettes fiscales et autres revenus, la capacité du gouvernement d'honorer ses obligations financières à court terme et à long terme, ainsi que la capacité du gouvernement de maintenir ses services actuels et de financer de nouveaux programmes. Ces évaluations sont essentielles à la prise de décisions financières au sein du gouvernement et à l'analyse de ces décisions.

.006 La comptabilisation de la totalité des passifs au titre des avantages de retraite qui sont pris en charge par les gouvernements revêt une importance particulière du fait que nombre des gouvernements ont accumulé d'importants passifs et ont choisi de ne pas affecter des fonds en vue du paiement des prestations au moment où celles-ci deviendront exigibles. Lorsque les passifs découlant des régimes d'avantages sociaux ne sont pas comptabilisés, les états financiers ne fournissent pas, de façon satisfaisante, toutes les informations nécessaires en vue d'aider les utilisateurs à évaluer la situation financière du gouvernement et les résultats de ses activités. Il est important que les états financiers rendent compte de la totalité des passifs du gouvernement au titre des avantages de retraite afin d'indiquer clairement dans quelle mesure les obligations découlant des régimes devront être financées au moyen des impôts et d'autres sources de revenus futurs.

.007 Les règles relatives à la détermination des obligations au titre des avantages de retraite exposées dans le présent chapitre conviennent aussi pour déterminer les obligations contractuelles du gouvernement découlant de garanties ou d'engagements à l'égard des régimes d'avantages de retraite parrainés par d'autres organismes du secteur public qui ne sont pas compris dans le périmètre comptable du gouvernement. Ces obligations existent, par exemple, lorsqu'un gouvernement provincial consent à garantir aux salariés des commissions scolaires locales des prestations déterminées au titre des avantages de retraite, à garantir un taux minimum de rendement des actifs des régimes, ou à fournir une part importante des fonds requis par le promoteur d'un régime. Il est nécessaire de lire et d'évaluer avec attention ces accords afin de déterminer la substance de l'obligation et de voir s'il existe un **passif**, une **obligation contractuelle** ou une **éventualité** qu'il conviendrait de présenter dans les états financiers du gouvernement.

Objectifs de la capitalisation et de la comptabilisation

.008 La question de déterminer si un régime d'avantages de retraite doit être capitalisé et quels sont les montants à capitaliser pour chaque exercice est une affaire de gestion financière. L'objectif de la capitalisation est de définir un plan acceptable pour le financement du coût final estimatif d'un régime d'avantages. On procède à une **évaluation actuarielle aux fins de la capitalisation** afin de calculer les cotisations à verser pour assurer la mise de côté des prestations promises.

.009 L'objectif comptable est de mesurer l'obligation au titre des avantages de retraite des salariés en vue de communiquer cette information et d'attribuer le coût des prestations aux exercices au cours desquels les services correspondants sont rendus. Pour atteindre cet objectif, il est nécessaire de disposer d'une méthode permettant de déterminer le montant de l'obligation au titre des avantages de retraite impayés, qui représente le passif du gouvernement à la date des états financiers, ainsi que la valeur des prestations acquises par les salariés durant l'exercice, qui représente la charge de l'exercice. Par conséquent, il est nécessaire de faire des estimations comptables pour déterminer les passifs au titre des avantages de retraite et les charges connexes au moyen d'une **méthode actuarielle** et d'**hypothèses actuarielles**, de manière à pouvoir fournir les renseignements essentiels requis pour donner une image fidèle, dans les états financiers du gouvernement, de l'état de ses finances et des résultats de ses activités.

.010 Comme les objectifs permettant de déterminer le plan de capitalisation le plus adéquat ne sont pas nécessairement les mêmes que les objectifs permettant de déterminer la méthode comptable la plus appropriée, le passif, aux fins de la comptabilisation, peut différer des montants dus mais non encore versés à la date des états financiers selon le plan de capitalisation. De plus, la charge connexe au titre de ces avantages, aux fins de la comptabilisation, peut différer des cotisations de l'exercice calculées aux fins de la capitalisation.

Régimes à prestations déterminées et régimes à cotisations déterminées

.011 Le présent chapitre traite de deux types de régimes : le **régime à prestations déterminées** et le **régime à cotisations déterminées**. Un régime à prestations déterminées est un régime dans lequel est précisé soit le montant des prestations que recevront les salariés après leur prise de retraite, soit le mode de calcul du montant de ces prestations. Généralement, le montant et la valeur des prestations qui seront versées dépendent d'un certain nombre de facteurs. Ceux-ci comprennent notamment l'espérance de vie du salarié et de ses survivants, le nombre d'années de service du salarié, la rémunération du salarié et l'âge de sa prise de retraite. Lorsqu'un gouvernement fournit des avantages dans le cadre d'un régime à prestations déterminées, il assume un risque quant au montant des prestations que recevra chaque salarié (risque actuariel). Le gouvernement assume également un risque

quant aux rendements des investissements qui seront tirés des biens affectés au paiement du coût des prestations (risque d'investissement).

.012 Lorsqu'un gouvernement fournit des avantages dans le cadre d'un régime à cotisations déterminées, il n'assume pas les risques actuariels et les risques d'investissement que comportent les régimes à prestations déterminées. Un régime à cotisations déterminées est un régime dans lequel les cotisations du gouvernement à l'égard des services rendus par les salariés sont fixées d'avance. En vertu du régime, le gouvernement est tenu de verser un montant fixe de cotisations par exercice. Si ces cotisations sont versées, le gouvernement n'a pas d'autres paiements à faire, dans l'exercice considéré ou dans les exercices futurs, à l'égard des services correspondants. Ainsi, ce sont les salariés qui assument les risques du fait que, généralement, le montant des prestations qui pourra être versé à chacun dépendra des fonds qui auront été accumulés dans le compte de chaque salarié ainsi que des produits de placement réalisés sur ces fonds.

.013 Comme les régimes d'avantages sont souvent complexes, il est nécessaire d'en faire une analyse soignée et de faire appel au jugement professionnel pour déterminer si, en substance, il s'agit d'un régime à prestations déterminées ou d'un régime à cotisations déterminées.

.014 Dans certains cas, un régime d'avantages peut comporter à la fois des promesses relatives à des prestations déterminées et à des cotisations déterminées. Ainsi, le régime peut garantir des prestations déterminées de base et prévoir que des prestations complémentaires, par exemple une protection contre l'inflation, seront versées sur la base de cotisations déterminées. Dans ce cas, le gouvernement déterminera ses obligations pour la composante «prestations déterminées» du régime comme s'il s'agissait d'un régime à prestations déterminées et la composante «cotisations déterminées» comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations déterminées. Une fois qu'on aura déterminé le type (ou les types) de promesse, il conviendra d'appliquer en conséquence les principes de comptabilisation et de communication de l'information financière énoncés dans le présent chapitre.

RÉGIMES À PRESTATIONS DÉTERMINÉES

Passif et charge

.015 Les obligations au titre des avantages de retraite découlent de la promesse faite par le gouvernement de fournir des prestations à ses salariés en raison de leur prise de retraite en échange de leurs services. Ces obligations se créent à mesure que les salariés fournissent leurs services et, de ce fait, la valeur des prestations attribuées à ces services est comptabilisée comme passif et comme charge, à la manière de toute autre forme de rémunération courante.

.016 *L'état de la situation financière doit présenter le passif au titre des avantages de retraite et l'état des résultats doit présenter les charges au titre des avantages de retraite, en fonction de la valeur des prestations attribuées aux salariés pour leurs services jusqu'à la date des états financiers.* [SEPT. 2001]

.017 Les composantes du **passif au titre des avantages de retraite** sont les suivantes :

- a) l'**obligation au titre des prestations constituées**, compte tenu de l'incidence des modifications, des règlements ou des compressions de régimes;
- b) les **actifs du régime**, s'il en existe;
- c) les **gains ou les pertes actuariels** non amortis.

.018 Le coût des avantages de retraite promis au cours de l'exercice comprend la **charge au titre des avantages de retraite** et la **charge d'intérêt au titre des avantages de retraite**.

.019 Les composantes de la charge au titre des avantages de retraite sont :

- a) le **coût des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice**;
- b) le coût des modifications de régimes survenues au cours de l'exercice;
- c) les gains ou pertes actuariels nets constatés de manière à être pris en compte dans la détermination du coût de la modification d'un régime, conformément aux paragraphes SP 3250.068 et .071;
- d) les gains et pertes découlant des règlements ou des compressions de régimes survenus au cours de l'exercice;
- e) l'amortissement des gains ou des pertes actuariels;
- f) le montant constaté par suite d'une dérogation temporaire aux dispositions du régime, déterminé conformément au paragraphe SP 3250.073;
- g) la variation de la provision pour moins-value à l'égard de la valeur comptable d'un **actif au titre des prestations constituées**, déterminée conformément au paragraphe SP 3250.050; moins
- h) les cotisations des salariés versées au cours de l'exercice.

.020 La charge d'intérêt au titre des avantages de retraite correspond à l'écart net entre les éléments suivants :

- a) les intérêts débiteurs sur l'obligation au titre des prestations constituées, déterminés en appliquant à la valeur moyenne de l'obligation au titre des prestations constituées de l'exercice le taux d'actualisation établi au début de l'exercice conformément au paragraphe SP 3250.044;
- b) le rendement prévu des actifs du régime dans le cas d'un régime à prestations déterminées, établi en appliquant aux actifs du régime évalués à la valeur moyenne liée au marché de l'exercice le taux de rendement hypothétique des actifs du régime.

.021 La charge au titre des avantages de retraite et la charge d'intérêt au titre des avantages de retraite sont présentées séparément dans les notes afférentes aux états financiers. Une présentation séparée est nécessaire afin que le montant présenté comme charge

au titre des avantages de retraite ne soit pas affecté par la décision strictement financière du gouvernement de capitaliser ou de ne pas capitaliser le régime.

Méthodes actuarielles

.022 La comptabilisation des avantages de retraite sur la base des services rendus par les salariés reflète le fait qu'il n'existe pas d'obligation découlant du régime à l'égard d'un salarié lorsque celui-ci est engagé, et qu'une telle obligation se constitue à mesure que le salarié rend des services. Le travail comptable consiste alors à déterminer la manière d'attribuer le coût des avantages de retraite promis à chacune des années au cours desquelles les salariés fournissent leurs services.

.023 Pour les régimes à prestations déterminées, il existe deux principaux types de méthodes actuarielles : les **méthodes de répartition des cotisations** et les **méthodes de répartition des prestations**. Dans les méthodes de répartition des cotisations, les charges au titre des avantages de retraite sont calculées de telle sorte que le coût total des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice demeure constant, en dollars ou en pourcentage de la masse salariale, durant toute la période où le salarié rend ses services. Cependant, les méthodes de répartition des cotisations ne sont pas recommandées, aux fins de la comptabilité, car elles ne rendent pas compte du coût des prestations acquises par les salariés à la date des états financiers.

.024 Dans les méthodes de répartition des prestations, une unité d'avantages de retraite distincte est associée à chacune des années de service validées jusqu'à la date des états financiers. La valeur actuarielle de chacune de ces unités est déterminée séparément pour l'exercice au cours duquel elle est acquise. Ces méthodes sont recommandées, car elles permettent de rendre compte plus directement du coût des prestations acquises par les salariés jusqu'à la date des états financiers.

.025 *Une méthode de répartition des prestations doit être appliquée pour l'attribution du coût des prestations au titre des avantages de retraite aux exercices au cours desquels les salariés rendent leurs services.* [SEPT. 2001]

.026 Pour certains **régimes à rente uniforme**, les prestations varient uniquement en fonction du nombre d'années de service. Dans ces régimes, les modifications futures des salaires ne sont pas prises en compte dans la détermination du coût des prestations acquises jusqu'à la date des états financiers. Pour d'autres régimes à prestations déterminées, comme les **régimes fin de carrière**, les modifications futures des salaires doivent être prises en compte dans la détermination du coût des prestations acquises jusqu'à la date des états financiers, car la promesse d'avantages est basée sur les salaires futurs. Pour estimer les niveaux de salaires futurs, il est nécessaire de faire des prévisions quant aux taux d'inflation et aux augmentations de salaires. De même, dans le cas des régimes d'avantages complémentaires de retraite couvrant les soins de santé, il est nécessaire de faire des prévisions relativement aux taux de croissance du coût des soins de santé.

.027 Le fait de comptabiliser l'incidence de l'évolution future des salaires assure une cohérence au moment de déterminer la valeur actualisée du coût des prestations acquises jusqu'à la date des états financiers, c'est-à-dire l'obligation au titre des prestations constituées. Comme le taux d'actualisation utilisé pour déterminer cette obligation comporte une composante «inflation», par souci de cohérence, le montant des prestations à actualiser doit aussi comporter une composante «inflation». Si la composante «inflation» n'est prise en compte que dans le taux d'actualisation appliqué pour déterminer l'obligation, cela entraînera une sous-évaluation importante de l'obligation au titre des prestations constituées et de la charge connexe.

.028 La **méthode de répartition des prestations au prorata des services** est une méthode de répartition des prestations qui tient compte de l'incidence des modifications salariales futures et qui vise à attribuer la valeur des prestations aux années au cours desquelles les salariés rendent leurs services. Pour établir le total estimatif des prestations futures, cette méthode se fonde, en règle générale, sur une projection des salaires dans le cas des régimes fin de carrière et sur une projection des taux de croissance du coût des soins de santé dans le cas des régimes d'avantages complémentaires de retraite couvrant les soins de santé, et elle vise à attribuer une part égale de ce total à chaque année de service. La valeur actuarielle des prestations constituées est établie après attribution de ces éléments aux années de service validées jusqu'à la date des états financiers.

.029 *La méthode de répartition des prestations au prorata des services doit être utilisée pour attribuer le coût des prestations au titre des avantages de retraite aux exercices au cours desquels les salariés rendent leurs services.* [SEPT. 2001]

.030 Lorsqu'un régime de retraite offre des prestations qui ne se constituent pas uniformément, la méthode de répartition des prestations au prorata des services peut nécessiter un redressement qui reflète la façon dont les prestations de retraite sont acquises par les salariés. Par exemple, la formule d'un régime peut prévoir des taux de prestations correspondant à 1 % du salaire pour les 15 premières années et à 2 % du salaire pour les 20 dernières années. Dans ce cas, la proportion du montant estimatif des prestations totales pour chaque exercice est redressée de manière à tenir compte des taux auxquels les prestations sont acquises durant cette période de 35 ans.

.031 Dans certains régimes de retraite, les prestations promises dans le cadre d'un contrat ou de la loi comportent une protection contre l'inflation à l'intention des retraités actuels et futurs ainsi que des anciens salariés bénéficiant de prestations de retraite **acquises**. Pour ces régimes, il est nécessaire de tenir compte de l'incidence de la protection contre l'inflation lorsqu'on détermine le coût des prestations acquises jusqu'à la date des états financiers.

.032 Dans d'autres régimes, les augmentations régulières des prestations relatives à la protection contre l'inflation peuvent être fournies même s'il n'y a pas promesse d'une telle protection dans le cadre d'un contrat ou de la loi. Dans le cas de ces régimes, il faut effectuer une analyse soignée et faire appel au jugement professionnel pour déterminer la substance de l'obligation du gouvernement. S'il est possible d'établir un schéma régulier de l'augmentation des prestations sur une période raisonnable, il peut être approprié d'inclure le coût de cette protection contre l'inflation dans le coût des prestations de retraite acquises jusqu'à la date des états financiers qui est présenté comme obligation au titre des prestations constituées.

Évaluation des actifs d'un régime

.033 L'évaluation périodique des actifs d'un régime est une opération importante car, pour déterminer le passif et la charge au titre des avantages de retraite, il faut que le gouvernement évalue les actifs affectés en vue du paiement prévu des prestations.

.034 La plupart des régimes d'avantages gouvernementaux prévoient le versement de cotisations à la fois par les salariés et par le gouvernement responsable du régime. Certains gouvernements versent ces cotisations à une caisse distincte, laquelle les investit sous forme d'actifs négociables. Les cotisations versées et les gains réalisés sur celles-ci permettent au régime d'assurer le versement prévu des prestations aux retraités actuels et futurs.

.035 Pour déterminer le passif au titre des avantages de retraite et la charge connexe du gouvernement, les actifs du régime sont évalués à des valeurs liées au marché. Selon cette méthode, les actifs du régime sont inscrits à la valeur de marché ou à une valeur de marché redressée établie sur une période n'excédant pas cinq ans. L'utilisation de valeurs redressées par rapport au marché permet d'avoir une bonne approximation de la valeur économique actuelle tout en réduisant au minimum les fluctuations à court terme. Le recours à des valeurs liées au marché est justifié du fait que les valeurs obtenues sont objectives et vérifiables. Une fois qu'il a arrêté la méthode d'évaluation, le gouvernement l'applique de façon uniforme.

.036 Pour certains actifs, comme les placements immobiliers ou les titres non négociables, la valeur de marché n'est pas facile à déterminer. Pour de tels actifs, le gouvernement peut avoir recours à une méthode permettant d'obtenir une approximation de la valeur de marché. Par exemple, le gouvernement pourra commander des expertises, procéder à un examen de la valeur de marché de biens semblables ou déterminer la valeur des flux de trésorerie futurs prévus actualisée à un taux de marché.

.037 *Les actifs d'un régime à prestations déterminées doivent être évalués à une valeur liée au marché.* [SEPT. 2001]

.038 Dans certains cas, les gouvernements émettent des titres non négociables en faveur de leurs régimes d'avantages à condition que ces titres soient détenus dans le régime jusqu'à l'échéance. Les valeurs liées au marché de ces actifs peuvent être difficiles à déterminer. Les titres non négociables peuvent alors être évalués au coût.

Date d'évaluation

.039 Dans le cas d'un régime à prestations déterminées, l'actif du régime et l'obligation au titre des prestations constituées seraient normalement évalués à la date des états financiers. Pour des raisons d'ordre pratique, le gouvernement peut opter pour une date antérieure dans la mesure où il applique cette formule de façon uniforme d'une année à l'autre et où aucun changement significatif touchant l'évaluation du régime ne survient entre la date d'évaluation et la date des états financiers.

Hypothèses actuarielles

.040 La comptabilisation des obligations découlant des régimes d'avantages de retraite à prestations déterminées exige que certains facteurs futurs fassent l'objet de prévisions, comme les taux d'inflation, le rendement des placements, les taux d'intérêt, les augmentations de salaires, la croissance du coût des soins de santé, la rotation du personnel et la mortalité. Ces prévisions constituent la base des hypothèses actuarielles.

.041 Chaque hypothèse actuarielle clé est basée sur les hypothèses les plus probables du gouvernement concernant les événements futurs qui ont une incidence sur l'obligation au titre des prestations constituées. Ces hypothèses prennent en compte les résultats actuariels prévisibles à long terme et les prévisions à court terme. L'utilisation de cette approche fait en sorte que les montants présentés relativement à l'obligation au titre des prestations constituées et à la charge au titre des avantages de retraite tiennent compte de la nature à long terme des promesses de prestations, ainsi que des résultats du régime prévus à court terme. Cependant, il ne faut pas que les hypothèses concernant l'avenir à long terme soient indûment influencées par les résultats prévus à court terme. À l'occasion de chaque évaluation actuarielle, il est nécessaire de réévaluer les hypothèses; celles-ci sont révisées en cas de modification des attentes concernant l'avenir. L'ensemble des hypothèses s'appuie sur la présomption selon laquelle le régime sera maintenu en l'absence de preuve contraire.

.042 *Les hypothèses actuarielles doivent être basées sur les hypothèses les plus probables du gouvernement concernant les résultats prévus à long terme et les prévisions à court terme.* [SEPT. 2001]

.043 Le recours aux hypothèses basées sur des taux profilés constitue un mode courant d'application de cette norme. Selon cette approche, la prévision à court terme concernant les gains de la caisse tient compte, par exemple, des taux de rendement des actifs de la caisse jusqu'à la date d'échéance des placements. Au cours des années, les hypothèses concernant les gains prévisibles résultant du réinvestissement de ces actifs se rapprocheront du taux prévu à long terme. On utilisera aussi des hypothèses basées sur des taux profilés pour les augmentations de salaires.

.044 Les hypothèses actuarielles servant à évaluer le passif au titre des avantages de retraite et la charge connexe devraient être cohérentes. Par exemple, lorsque le gouvernement détermine ses taux d'actualisation en fonction des gains des actifs du régime, les hypothèses utilisées pour déterminer la prévision à court terme prise en compte dans les taux d'actualisation devraient concorder avec la prévision à court terme concernant les taux de rendement des actifs du régime. Lorsque le gouvernement détermine ses taux d'actualisation en s'appuyant sur son coût d'emprunt, les hypothèses utilisées pour déterminer la prévision à court terme prise en compte dans les taux d'actualisation devraient concorder avec les taux d'intérêt appropriés et les périodes pour lesquelles le gouvernement s'est engagé à l'égard des montants empruntés.

.045 *Les hypothèses actuarielles doivent être cohérentes.* [SEPT. 2001]

.046 Il est particulièrement important d'utiliser des hypothèses cohérentes en ce qui concerne les taux d'inflation futurs en raison de l'influence que peuvent avoir ces taux sur l'obligation communiquée au titre des prestations constituées et sur la charge connexe. Il est nécessaire d'avoir recours aux mêmes hypothèses concernant les taux d'inflation futurs pour prévoir les taux de rendement des actifs des régimes, les coûts d'emprunt futurs et les augmentations futures de salaires, et pour déterminer les taux d'actualisation

appropriés. Il est également nécessaire que les méthodes d'établissement des hypothèses actuarielles demeurent cohérentes au fil des années.

.047 Aux fins de l'évaluation du coût des avantages futurs au titre des soins de santé, il est nécessaire de formuler des hypothèses sur le niveau et la fréquence des demandes de règlements futurs et sur les coûts qu'entraîneront celles-ci. Le niveau et la fréquence des demandes de règlement sont particulièrement touchés par l'âge des salariés (et de leurs bénéficiaires); en outre, ils peuvent être sensibles à d'autres variables comme le sexe des participants et l'emplacement géographique. Pour estimer les coûts futurs au titre des soins de santé, le gouvernement se fonde sur les données historiques concernant sa propre expérience, en les complétant au besoin par des données historiques provenant d'autres entités, d'entreprises d'assurance, de fournisseurs de soins de santé ou d'autres sources. Les données historiques sont ajustées afin de refléter toute différence dans la composition démographique ou s'il existe des informations fiables montrant que les tendances passées ne se maintiendront pas.

.048 Dans le cas des régimes d'avantages complémentaires de retraite couvrant les soins de santé, il se peut que certaines prestations soient couvertes par des programmes gouvernementaux en vertu des lois existantes ou soient prises en charge par les régimes d'autres fournisseurs de soins de santé. On pose alors l'hypothèse que les prestations ainsi couvertes seront maintenues comme prévu dans les lois en vigueur actuellement et dans les régimes actuels des autres fournisseurs de soins de santé.

.049 Lorsque le gouvernement formule des hypothèses concernant les événements futurs, il est nécessaire qu'il ait recours à des experts internes ou externes. L'**actuaire** qui effectue les calculs actuariels est l'une des personnes-ressources pouvant fournir cette assistance. Il est nécessaire de procéder à des évaluations périodiques afin de s'assurer que les hypothèses demeurent pertinentes.

Plafonnement de la valeur comptable de l'actif au titre des prestations constituées

.050 *Le gouvernement doit présenter l'actif au titre des prestations constituées, après déduction de toute provision pour moins-value, dans son état de la situation financière. Lorsqu'un régime à prestations déterminées donne lieu à un actif au titre des prestations constituées, le gouvernement doit constater une provision pour moins-value correspondant à l'excédent de la valeur ajustée de l'actif au titre des prestations constituées sur l'avantage futur escompté. Toute variation du montant de la provision pour moins-value doit être constatée dans l'état des résultats de l'exercice au cours duquel la variation se produit.* [SEPT. 2001]

.051 Sur le plan comptable, il se peut qu'un gouvernement ayant un régime à prestations déterminées constate un actif au titre des prestations constituées. Cette situation se produit lorsque le montant total des cotisations versées par le gouvernement, compte tenu des intérêts gagnés sur celles-ci, excède les charges au titre des avantages de retraite constatées depuis la mise en place du régime. Les cotisations versées reflètent les objectifs de capitalisation du régime. La charge au titre des avantages de retraite reflète les objectifs comptables et elle est susceptible de différer pour de nombreuses raisons, dont le fait que les gains et pertes actuariels sont reportés et amortis sur les exercices futurs.

.052 Le gouvernement peut tirer avantage d'un actif au titre des prestations constituées soit en retirant des actifs excédentaires, soit en cessant de verser des cotisations, ou en recevant un remboursement de cotisations. La valeur de l'actif au titre des prestations constituées peut se trouver réduite lorsqu'il existe un excédent du régime dont le gouvernement n'est pas en mesure de tirer pleinement avantage. Par exemple, il peut y avoir un moratoire sur le retrait des excédents des régimes de retraite ou il peut exister des incertitudes juridiques quant au droit du gouvernement de se servir d'un excédent du régime.

.053 Pour déterminer dans quelle mesure la valeur d'un actif au titre des prestations constituées a été réduite, le gouvernement détermine en premier lieu la **valeur ajustée de l'actif au titre des prestations constituées**. La valeur ajustée de l'actif au titre des prestations constituées correspond à la valeur de l'actif au titre des prestations constituées, diminuée des pertes actuarielles nettes non amorties (fondée sur une méthode axée sur la valeur de marché des actifs).

.054 La valeur ajustée de l'actif au titre des prestations constituées est par la suite comparée à l'**avantage futur escompté**. Lorsque l'avantage futur escompté excède la valeur ajustée de l'actif au titre des prestations constituées, cet actif n'a pas subi de baisse de valeur et, par conséquent, aucune provision pour moins-value n'est requise. Le diagramme figurant dans l'Annexe A du présent chapitre vise à présenter les interrelations entre les différentes expressions qui y sont définies.

.055 La norme énoncée au paragraphe SP 3250.050 a pour objectif de limiter la valeur de l'actif au titre des prestations constituées du gouvernement au montant que le gouvernement pourra réaliser dans le futur. L'avantage futur escompté est un montant calculé représentant les avantages que le gouvernement s'attend à tirer d'un excédent du régime. L'avantage futur escompté comprend tout excédent susceptible d'être retiré ou toute réduction des cotisations futures.

.056 Le gouvernement détermine l'avantage futur escompté en opérant la somme des deux montants suivants :

- a) la valeur actualisée des prestations que le gouvernement prévoit devoir constituer pour des services qui seront rendus dans l'avenir par le nombre actuel de salariés actifs, diminuée des valeurs actualisées des cotisations que les salariés sont tenus de verser et des cotisations minimales que le gouvernement est tenu de verser même s'il existe un excédent du régime;
- b) le montant de l'excédent du régime dont le retrait est permis en vertu des modalités actuelles du régime et des lois et règlements applicables.

.057 Les prestations que le gouvernement prévoit devoir constituer pour des services qui seront rendus dans l'avenir par le nombre actuel de salariés actifs sont déterminées d'une manière compatible avec celle qui est utilisée pour déterminer l'obligation au titre des prestations constituées. Ces montants estimatifs au titre des prestations à constituer annuellement pour services rendus, diminués des cotisations versées par les salariés et des cotisations minimales que le gouvernement est tenu de verser même s'il existe un excédent, sont ensuite ramenés à leur valeur actualisée. Le taux d'intérêt utilisé aux fins du calcul de cette valeur

actualisée est égal au rendement prévu des actifs du régime utilisé pour déterminer la charge de l'exercice au titre des avantages de retraite.

.058 Lorsque le régime paie des frais de gestion qui entrent dans le calcul des cotisations d'exercice, l'estimation la plus probable concernant les frais de gestion futurs est prise en compte dans la détermination du montant estimatif des prestations à constituer. Lorsque les frais de gestion sont payés par le régime mais qu'ils ne sont pas pris en compte dans le calcul des cotisations d'exercice, le taux de rendement des actifs du régime est ajusté pour tenir compte de la déduction des frais de gestion.

.059 L'un des facteurs clés à prendre en considération pour déterminer l'avantage futur escompté que représente pour le gouvernement l'existence d'un excédent dans un régime à prestations déterminées est la capacité du gouvernement de retirer des actifs du régime. L'avantage futur escompté est constitué des montants sur lesquels le gouvernement possède un droit exécutoire de retrait. Ce montant ne comprend pas l'excédent du régime dont le retrait est permis, mais que le gouvernement a actuellement l'obligation, ou l'intention, de partager avec les salariés. Le gouvernement ne peut prévoir, sur la base d'un précédent ou pour d'autres raisons, qu'il obtiendra le droit exécutoire de retirer une partie de l'excédent du régime à laquelle il n'a pas droit actuellement. En conséquence, lorsque le retrait d'un excédent du régime exige l'accord des salariés ou l'approbation d'une autorité de réglementation compétente ou d'un tribunal, le gouvernement exclut tout montant faisant l'objet d'une telle restriction de son calcul de l'avantage futur escompté jusqu'à l'obtention d'une telle approbation. Un changement dans la répartition de l'excédent entre le gouvernement et ses salariés n'est pris en compte dans le calcul de l'avantage futur escompté que lorsque le changement a fait l'objet d'un accord et a été approuvé par les autorités de réglementation compétentes.

Gains et pertes actuariels

.060 L'évaluation actuarielle périodique des obligations découlant des régimes d'avantages de retraite du gouvernement permet généralement de déterminer si des ajustements sont requis du fait que des écarts par rapport aux résultats prévus sont constatés ou que les hypothèses sont modifiées. Il est nécessaire d'apporter des ajustements lorsque les résultats réels du régime diffèrent des résultats prévus. Il est nécessaire d'apporter des ajustements pour tenir compte de la modification des hypothèses actuarielles lorsque le gouvernement estime qu'une révision des hypothèses est requise pour rendre compte d'un changement relativement permanent des prévisions de résultats ou pour rendre compte de nouvelles informations. Ces ajustements sont inévitables du fait que les évaluations actuarielles nécessitent l'établissement, sur une base continue, de prévisions à l'égard d'événements futurs incertains.

.061 Les gains et pertes actuariels sont amortis sur un nombre raisonnable d'exercices, étant donné leur nature provisoire et le fait que d'autres ajustements devront probablement être apportés dans l'avenir. La **durée moyenne estimative du reste de la carrière active du groupe de salariés concerné** constitue une période future adéquate. L'amortissement peut commencer à partir de l'exercice suivant la détermination de l'ajustement. Les gains et pertes actuariels sont déterminés par référence à une valeur de marché ou à une valeur de marché redressée, conformément au paragraphe SP 3250.035.

.062 *Sauf dans les cas prévus aux paragraphes SP 3250.068, .071 et .078, les gains et pertes actuariels doivent être portés progressivement au passif ou à l'actif et dans la charge correspondante d'une manière logique et systématique sur la durée moyenne estimative du reste de la carrière active du groupe de salariés concerné.* [SEPT. 2001]

Coût des services passés découlant des modifications du régime

.063 Les modifications de régimes surviennent en cas d'instauration d'un régime ou de changements apportés au régime. Dans ces circonstances, des crédits peuvent être accordés de manière rétroactive aux salariés pour des services rendus antérieurement, entraînant un **coût des services passés**. Par exemple, si les dispositions du régime sont modifiées de sorte que les prestations offertes passent de 1 % à 2 % du salaire fin de carrière par année de service, le 1 % supplémentaire peut être crédité aux années de service antérieures à la modification.

.064 Les modifications de régimes englobent les situations suivantes : instauration d'un nouveau régime accordant des crédits rétroactifs pour les services passés; accroissement des prestations se rapportant aux services passés accordées aux salariés actifs; augmentation des prestations accordées aux anciens salariés ayant pris leur retraite.

.065 Le coût des modifications des régimes au titre des services rendus antérieurement par les salariés est constaté comme une charge dans l'exercice au cours duquel la modification a été apportée. Cette méthode est recommandée car elle assure que, lorsque le gouvernement accorde des crédits rétroactifs à des salariés pour des services passés, les législateurs, les contribuables et les investisseurs obtiennent un compte rendu complet du coût de cette décision dans l'exercice au cours duquel la décision est prise. Cette méthode assure également que l'incidence de la décision en ce qui concerne le coût des services fournis au cours des exercices antérieurs est constatée comme charge dans l'exercice au cours duquel un passif est créé. Elle permet aussi de fournir l'information nécessaire pour évaluer les besoins futurs du gouvernement en matière de revenus qui lui permettront de financer ses opérations passées, du fait que la totalité des passifs au titre des avantages de retraite est comptabilisée dans les états financiers.

.066 *Le coût des modifications des régimes au titre des services rendus antérieurement par les salariés doit être constaté dans l'exercice au cours duquel la modification est apportée.* [SEPT. 2001]

.067 Bien que le gouvernement rende compte des modifications apportées au régime afin d'accorder des avantages en considération des services passés dans l'exercice de la modification, le fait qu'une modification a été apportée au régime peut avoir une incidence sur la constatation des gains actuariels, selon la situation décrite au paragraphe SP 3250.068.

.068 *Lorsqu'une modification donnant lieu à une augmentation de l'obligation au titre des prestations constituées est apportée au régime au cours de l'exercice afin d'accorder des avantages en considération des services passés et qu'il existe des gains actuariels nets non amortis, ces gains doivent être constatés immédiatement en diminution du coût des services passés dans l'état*

des résultats, pour un montant n'excédant pas le coût des services passés, avec présentation séparée des montants dans les notes complémentaires. [SEPT. 2001]

.069 Lorsque le gouvernement apporte une modification au régime afin d'accorder des avantages en considération des services passés et qu'il existe des gains actuariels nets non amortis, il constate immédiatement ces gains actuariels nets non amortis dans l'état des résultats, pour un montant n'excédant pas le coût des services passés. La constatation touche d'abord le solde le plus ancien au titre des gains actuariels nets non amortis à l'intérieur d'un régime. Ces gains actuariels sont inscrits en diminution du coût des services passés dans l'état des résultats. Les montants en cause sont mentionnés dans les notes complémentaires.

.070 Il se peut qu'une modification du régime ait pour effet de diminuer l'obligation au titre des prestations constituées du gouvernement plutôt que de l'augmenter. Le montant de la diminution de l'obligation au titre des prestations constituées est comptabilisé immédiatement dans l'exercice au cours duquel la modification est apportée. Le fait qu'une modification a été apportée au régime peut avoir une incidence sur la constatation des pertes actuarielles, selon la situation décrite au paragraphe SP 3250.071.

.071 *Lorsqu'une modification donnant lieu à une diminution de l'obligation au titre des prestations constituées est apportée au cours de l'exercice afin d'accorder des avantages en considération des services passés et qu'il existe des pertes actuarielles nettes non amorties, ces pertes doivent être constatées immédiatement, pour un montant n'excédant pas la diminution de l'obligation au titre des prestations constituées. Le montant net est constaté dans l'état des résultats, avec présentation séparée du montant en cause dans les notes complémentaires. [SEPT. 2001]*

.072 Lorsqu'une modification du régime entraîne une diminution de l'obligation au titre des prestations constituées, les pertes actuarielles nettes non amorties sont constatées immédiatement dans l'état des résultats, pour un montant n'excédant pas la diminution de l'obligation au titre des prestations constituées. La constatation touche d'abord le solde le plus ancien au titre des pertes actuarielles nettes non amorties à l'intérieur d'un régime.

Dérogation temporaire aux dispositions du régime

.073 Il se peut que le gouvernement décide de déroger temporairement aux dispositions du régime d'avantages de retraite pour augmenter ou diminuer sa part des coûts engagés au cours de l'exercice considéré ou des exercices antérieurs. Par exemple, il se peut que, en vertu d'une dérogation temporaire aux dispositions normales du régime d'avantages, le gouvernement exonère les salariés du versement des cotisations. Le gouvernement tient compte de la substance de la dérogation temporaire afin de déterminer le traitement comptable le plus approprié dans la situation.

Règlements et compressions

.074 Le **règlement** et le règlement partiel d'un régime d'avantages de retraite sont des opérations par lesquelles un gouvernement s'acquitte, en totalité ou en partie, de son obligation créée par le régime. Il s'agit d'opérations irrévocables par lesquelles le gouvernement ou le régime est libéré de ses obligations premières de servir la totalité ou une partie des prestations promises et cesse d'assumer les risques importants associés à l'obligation ou aux éléments d'actif utilisés pour le règlement. Lors d'un règlement total du régime, il n'est pas nécessaire de faire une évaluation actuarielle, car le gouvernement n'a plus d'obligation relativement au régime. Comme le montant qu'il en coûte au gouvernement pour se décharger de son obligation peut différer du passif correspondant comptabilisé antérieurement, cela peut entraîner la constatation d'un gain ou d'une perte.

.075 La **compression** d'un régime d'avantages de retraite est une situation dans laquelle on réduit de façon significative la durée estimative des services futurs devant être rendus par le groupe actuel de salariés ou dans laquelle on élimine, pour un nombre important de salariés, la constitution de prestations déterminées pour une partie ou la totalité de leurs services futurs. Les compressions de régime comprennent les situations de cessation de services de la part d'un nombre important de salariés se produisant plus tôt que prévu, qui peuvent correspondre à l'élimination d'un organisme ou d'un programme gouvernemental; elles comprennent aussi les suspensions de régime faisant qu'un nombre important de salariés ne gagneront pas des prestations déterminées supplémentaires pour leurs services futurs. Lors d'une compression du régime, les évaluations actuarielles demeurent indispensables, car malgré la réduction des obligations futures du gouvernement, ce dernier continue à avoir une obligation relativement au régime.

.076 Habituellement, les mesures visant le règlement ou la compression d'un régime d'avantages de retraite donnent lieu à un gain ou à une perte du fait que le coût réel relatif au règlement ou à la compression diffèrera du montant comptabilisé antérieurement au titre de l'obligation. Les gains ou pertes déterminés au moment du règlement ou de la compression d'un régime sont constatés dans l'état des résultats de l'exercice au cours duquel le règlement ou la compression se produit. Cette solution est recommandée pour les règlements de régime parce que le montant du passif est connu, qu'il se rapporte à des services fournis antérieurement et qu'il a été réglé. De la même manière, si le gouvernement règle seulement une partie de ses obligations en matière de régime, les gains ou pertes correspondants sont constatés immédiatement. Cette solution est également recommandée pour les compressions de régime parce que l'obligation découlant du régime est connue avec une plus grande certitude, qu'elle se rapporte à des services passés et que les salariés concernés ne travaillent peut-être plus pour le gouvernement. En cas de compression de régime, la part du gain total ou de la perte totale à comptabiliser se rapporte aux salariés touchés par la compression.

.077 Dans certains cas, il existe des gains ou pertes actuariels non amortis survenus avant le règlement ou la compression. Toute portion de ces soldes nets non amortis qui a trait à l'obligation faisant l'objet du règlement ou aux salariés touchés par la compression est constatée dans l'exercice au cours duquel la compression ou le règlement se produit et est prise en compte dans la détermination du gain ou de la perte découlant du règlement ou de la compression.

.078 *Les gains ou pertes qui sont déterminés au moment du règlement ou de la compression d'un régime doivent être constatés dans l'exercice au cours duquel le règlement ou la compression se produit.* [SEPT. 2001]

Régimes conjoints à prestations déterminées

.079 Il se peut que les gouvernements participent de façon conjointe à des régimes à prestations déterminées dans le cadre desquels les risques et les avantages sont partagés entre le gouvernement et les participants du régime, représentés par un ou plusieurs parraineurs. Les **régimes conjoints à prestations déterminées** sont régis par un accord contractuel passé entre les parraineurs prévoyant que ces derniers exercent un contrôle partagé sur le régime. Un conseil d'administration est habituellement mis sur pied, dont les membres sont choisis en proportion égale par les coparraineurs, qui s'entendent également sur la nomination d'un président.

.080 Le gouvernement tient compte des caractéristiques du régime pour déterminer s'il répond à la définition du régime conjoint à prestations déterminées. Dans le cadre d'un tel régime, le gouvernement et les participants du régime se partagent le versement des cotisations à la caisse du régime. Les parraineurs se partagent, de façon continue, le contrôle des décisions touchant la gestion du régime et la détermination du niveau des prestations et des cotisations, selon les conditions stipulées dans l'accord contractuel. Les parraineurs se partagent, sur une base équitable, les risques significatifs associés au régime. Le partage des risques n'est pas considéré comme équitable lorsque, dans le cadre d'un accord, le gouvernement et les coparraineurs se partagent de façon égale la capitalisation du régime, mais que le gouvernement conserve la totalité du risque inhérent à l'obligation au titre des prestations constituées. Si le gouvernement conserve le risque résiduel, il est peu probable que le régime réponde à la définition du régime conjoint à prestations déterminées.

.081 *Lorsque le gouvernement participe à un régime conjoint à prestations déterminées, le risque assumé par le gouvernement est limité à sa partie du régime. Le gouvernement doit comptabiliser sa partie du régime conformément aux normes applicables aux régimes à prestations déterminées.* [SEPT. 2001]

.082 Il se peut que le gouvernement convertisse un régime d'avantages de retraite existant à prestations déterminées, dont il est le seul responsable, en régime conjoint à prestations déterminées dans le cadre duquel les risques et les avantages sont partagés. Lors de la conversion en régime conjoint, le gouvernement détermine si des problèmes comptables particuliers sont soulevés du fait de la conversion, notamment si le régime précédent a fait l'objet d'un règlement total ou partiel ou d'une compression totale ou partielle. Pour évaluer ces questions, le gouvernement tient compte de ses circonstances propres et des conditions dont est assorti le régime conjoint à prestations déterminées.

Informations à fournir

.083 Les notes et tableaux faisant partie intégrante des états financiers fournissent des informations sur les méthodes appliquées et les jugements portés en ce qui concerne la comptabilisation des obligations au titre des prestations constituées et des charges connexes. Il est particulièrement important de fournir toutes les informations concernant les obligations à l'égard des salariés en matière de régimes d'avantages de retraite du fait que les mesures sont fortement liées à des jugements plutôt qu'à des preuves objectives.

.084 *Les états financiers doivent fournir les informations suivantes :*

- a) *une description générale des régimes d'avantages de retraite, des méthodes de calcul des prestations et de la politique de capitalisation, y compris une description des modifications importantes apportées aux régimes d'avantages de retraite au cours de l'exercice;*
- b) *l'obligation au titre des prestations constituées à la fin de l'exercice, selon l'évaluation actuarielle;*
- c) *la valeur de marché des actifs du régime au début et à la fin de l'exercice et, si elle est différente, la valeur liée au marché des actifs du régime au début et à la fin de l'exercice;*
- d) *le montant du passif au titre des avantages de retraite ou de l'actif au titre des prestations constituées à la fin de l'exercice, en indiquant séparément le montant de toute provision pour moins-value déterminée conformément au paragraphe SP 3250.050;*
- e) *le solde non amorti des gains et pertes actuariels et les périodes d'amortissement;*
- f) *le coût des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice;*
- g) *le coût des modifications apportées aux régimes dans l'exercice;*
- h) *les gains ou pertes actuariels nets constatés aux fins de la détermination du coût des modifications apportées aux régimes, conformément aux paragraphes SP 3250.068 et .071;*
- i) *les autres gains et pertes sur l'obligation au titre des prestations constituées survenus au cours de l'exercice;*
- j) *les autres gains et pertes sur les actifs du régime survenus au cours de l'exercice;*
- k) *les gains et pertes découlant des règlements et des compressions de régimes survenus au cours de l'exercice;*
- l) *l'amortissement des gains et pertes actuariels reflété dans la charge de l'exercice en cours;*
- m) *le montant constaté par suite d'une dérogation temporaire aux dispositions du régime, déterminé conformément au paragraphe SP 3250.073;*
- n) *la modification apportée à une provision pour moins-value déterminée conformément au paragraphe SP 3250.050;*
- o) *le montant des cotisations versées par les salariés au cours de l'exercice;*
- p) *les composantes de la charge au titre des avantages de retraite;*

- q) le montant des cotisations versées par le gouvernement au cours de l'exercice;
- r) le montant des prestations versées au cours de l'exercice;
- s) le rendement prévu et le rendement réel des actifs du régime au cours de l'exercice;
- t) les hypothèses relatives aux taux d'inflation à long terme, au taux de rendement prévu pour les actifs du régime, aux taux de croissance ou de décroissance hypothétiques du coût des soins de santé, au taux de croissance de la rémunération (dans le cas des régimes fondés sur les salaires) et au taux d'actualisation;
- u) la date de l'évaluation actuarielle la plus récente effectuée aux fins de la comptabilité. [SEPT. 2001]

.085 Certaines de ces informations à fournir peuvent être présentées dans les rapprochements des soldes d'ouverture et de clôture de l'obligation au titre des prestations constituées et des actifs du régime au cours de l'exercice, compte tenu des gains ou pertes actuariels non amortis qui existent à la date des états financiers.

.086 Un rapprochement des soldes d'ouverture et de clôture de l'obligation au titre des prestations constituées comprendrait les informations fournies conformément aux alinéas SP 3250.084 b), i), k) et o) à r). Un rapprochement des soldes d'ouverture et de clôture des actifs du régime pour l'exercice comprendrait les informations fournies conformément aux alinéas SP 3250.084 c), f), g), j), k), m), o), p) et r).

.087 Le gouvernement doit fournir séparément les informations requises pour les régimes de pensions de retraite et pour les régimes d'avantages complémentaires de retraite. [SEPT. 2001]

.088 Le gouvernement qui regroupe les informations pour l'ensemble de ses régimes de retraite à prestations déterminées ou pour l'ensemble de ses autres régimes d'avantages complémentaires de retraite à prestations déterminées doit fournir séparément les informations à l'égard de l'ensemble des régimes dont les obligations au titre des prestations constituées excèdent les actifs. [SEPT. 2001]

.089 Le niveau de détail fourni par les gouvernements devrait être compatible avec la nature très synthétique des états financiers. Lorsqu'ils décident du niveau de détail à fournir, les gouvernements devraient considérer l'utilité de l'information pour les lecteurs qui veulent évaluer la nature des régimes d'avantages de retraite du gouvernement ainsi que les coûts qui y sont rattachés. Le niveau d'information fournie tient compte également de la nature délicate de l'information au regard de la situation financière du gouvernement.

.090 La description des régimes d'avantages de retraite importants et des méthodes de calcul des prestations pourrait comprendre la mention de l'excédent ou du déficit du régime à la fin de l'exercice et des informations démographiques sur les participants des régimes, et préciser si l'obligation au titre des prestations comporte une protection contre l'inflation. La description de la politique de capitalisation pourrait préciser les principaux types d'actifs du régime et la base d'évaluation utilisée pour ceux-ci. La part du portefeuille des actifs du régime qui est constituée de titres émis par le gouvernement parrainant le régime serait normalement indiquée.

.091 Il est souhaitable que le gouvernement fournisse des informations supplémentaires concernant les hypothèses actuarielles significatives qui sous-tendent le montant présenté par le gouvernement relativement à son obligation au titre des prestations constituées si ces informations permettent d'accroître la compréhension des utilisateurs au sujet de ce montant.

.092 Le gouvernement peut aussi décider de présenter des prévisions des besoins de liquidités pour s'acquitter de ses obligations au titre des avantages de retraite à court, à moyen et à long terme. Dans ce cas, les prévisions sont constituées des montants requis pour les cinq prochaines années et ultérieurement.

.093 Pour les régimes conjoints à prestations déterminées, outre les informations à fournir selon le paragraphe SP 3250.084, les états financiers du gouvernement doivent indiquer :

- a) les méthodes comptables importantes adoptées à l'égard des régimes conjoints;
- b) une description de la nature et des conditions des régimes conjoints;
- c) la part des risques et des avantages revenant au gouvernement selon les régimes;
- d) la situation financière globale des régimes conjoints. [SEPT. 2001]

.094 Il est nécessaire pour les utilisateurs des états financiers des gouvernements d'obtenir une appréciation de l'importance des régimes d'avantages de retraite parrainés conjointement par le gouvernement et des responsabilités assumées par le gouvernement en vertu des conditions dont sont assortis les régimes conjoints.

RÉGIMES À COTISATIONS DÉTERMINÉES

.095 Lorsqu'un gouvernement instaure un régime à cotisations déterminées, il n'assume pas les risques actuariels et les risques d'investissement que comportent les régimes à prestations déterminées. Le gouvernement consent normalement à verser un certain montant à la caisse du régime pour chaque exercice en échange de services rendus par les salariés; il n'est pas tenu d'effectuer d'autres versements. Ainsi, ce sont les salariés qui assument le risque du fait que, généralement, le montant des prestations qui pourra être versé à chacun dépend entièrement des fonds qui auront été accumulés pour le compte de chaque salarié, ainsi que des conditions économiques qui prévaudront à la date de prise de retraite. (Pour plus de détails sur les régimes à cotisations déterminées, voir les paragraphes SP 3250.011 à .014.)

Passif et charge

.096 De façon générale, les régimes à cotisations déterminées ne présentent pas de problèmes comptables particuliers. Si les dispositions du régime prévoient que le gouvernement verse des cotisations sur une base régulière prédéterminée et que ces

cotisations ont été versées, la charge présentée dans l'état des résultats correspond simplement au montant des cotisations requis pour l'exercice. Si les cotisations n'ont pas été versées comme cela est requis, les charges au titre des avantages de retraite comprennent les intérêts courus durant l'exercice sur tout montant exigible non versé à la caisse du régime. Le passif au titre des avantages de retraite présenté dans l'état de la situation financière correspond à la différence entre le montant des cotisations que le gouvernement était tenu de verser en vertu du régime et le montant des cotisations qu'il a effectivement versé à la date des états financiers, y compris les intérêts courus sur tout montant exigible non versé à la caisse du régime.

.097 *Pour les régimes à cotisations déterminées :*

- a) *le passif au titre des avantages de retraite doit correspondre à la différence entre le montant des cotisations que le gouvernement était tenu de verser et le montant des cotisations qu'il a effectivement versé à la date des états financiers, y compris les intérêts courus sur tout montant exigible non versé à la caisse du régime à la date des états financiers;*
- b) *le passif au titre des avantages de retraite doit être constaté dans l'état de la situation financière;*
- c) *la charge au titre des avantages de retraite de l'exercice doit correspondre aux cotisations requises à l'égard des services rendus par les salariés au cours de l'exercice. Les intérêts courus de l'exercice sur tout montant exigible non versé à la caisse du régime doivent être comptabilisés comme des charges d'intérêt au titre des avantages de retraite;*
- d) *la charge au titre des avantages de retraite et la charge d'intérêt au titre des avantages de retraite doivent être constatées dans l'état des résultats.* [SEPT. 2001]

.098 Lorsqu'un régime à cotisations déterminées est modifié, le gouvernement peut consentir à verser des cotisations à l'égard des services passés. Le coût des cotisations de l'exercice considéré et des cotisations futures prévues qui résulte d'une modification du régime visant à accorder des avantages en considération des services rendus antérieurement est constaté immédiatement dans l'exercice au cours duquel la décision de modifier le régime a été prise.

.099 *Pour un régime à cotisations déterminées, le gouvernement doit comptabiliser le coût des cotisations de l'exercice considéré et des cotisations futures prévues qui résulte d'une modification du régime visant à accorder des avantages en considération des services rendus antérieurement dans l'exercice au cours duquel la modification du régime a été apportée.* [SEPT. 2001]

Informations à fournir

.100 *Pour les régimes à cotisations déterminées, les états financiers doivent fournir les informations suivantes :*

- a) *une description générale des régimes d'avantages de retraite, des méthodes de calcul des prestations et de la politique de capitalisation;*
- b) *la charge constatée dans l'exercice;*
- c) *une description des modifications importantes apportées aux régimes d'avantages de retraite au cours de l'exercice.* [SEPT. 2001]

.101 La description des régimes d'avantages de retraite importants et des méthodes de calcul des prestations pourrait comprendre aussi des informations démographiques sur les participants.

.102 La description de la politique de capitalisation pourrait préciser également le montant des cotisations versées par les salariés et le gouvernement pendant l'exercice, les principaux types d'actifs du régime, les montants totaux de ces actifs et la base d'évaluation utilisée pour ceux-ci, ainsi que la part de portefeuille des actifs du régime qui est constituée de titres émis par le gouvernement parrainant le régime.

.103 Dans la description des modifications importantes apportées au régime ou au financement du régime, le gouvernement pourrait préciser également quels groupes de salariés sont visés et indiquer l'incidence de ces modifications sur les montants actuels et futurs du passif au titre des avantages de retraite et charges connexes.

.104 Le niveau de détail fourni par les gouvernements devrait être compatible avec la nature très synthétique des états financiers. Lorsqu'ils décident du niveau de détail à fournir, les gouvernements devraient considérer l'utilité de l'information pour les lecteurs qui veulent évaluer la nature des régimes d'avantages de retraite du gouvernement ainsi que les coûts qui y sont rattachés. Le niveau d'information fournie tient compte également de la nature délicate de l'information au regard de la situation financière du gouvernement.

RÉGIMES INTEREMPLOYEURS ET RÉGIMES À EMPLOYEURS MULTIPLES

Régimes interemployeurs

.105 Un **régime interemployeurs** s'entend d'un régime à prestations déterminées auquel cotisent plusieurs gouvernements ou organismes publics, habituellement en vertu d'une loi ou d'une ou plusieurs conventions collectives. Un tel régime se caractérise principalement par le fait que les actifs apportés par une entité participante ne sont pas portés à un compte distinct ni affectés au paiement des prestations aux salariés de cette entité et, de ce fait, ces actifs peuvent servir à verser des prestations à des salariés d'autres entités participantes.

.106 Le gouvernement fédéral et la plupart des gouvernements provinciaux parrainent des régimes à prestations déterminées auxquels participent de nombreux organismes publics. Bon nombre d'Administrations locales participent également à ces régimes interemployeurs. Lorsque des avantages sont accordés aux salariés dans le cadre d'un régime interemployeurs, il peut arriver que le montant de l'obligation de chaque gouvernement ou organisme public ne soit pas quantifié. Généralement, un tarif de cotisations est établi pour chaque exercice de manière que les actifs du régime soient suffisants pour assurer le versement des prestations futures.

.107 Lorsque le gouvernement parraine un régime d'avantages de retraite interemployeurs à prestations déterminées, il a la responsabilité de s'assurer que les prestations déterminées promises seront versées aux salariés. Le gouvernement-parraineur assume donc un risque quant aux gains et pertes actuariels futurs et comptabilise l'obligation connexe à l'égard du régime interemployeurs pris dans son ensemble comme si elle découlait d'un régime à prestations déterminées.

.108 *Lorsqu'un gouvernement parraine un régime d'avantages de retraite interemployeurs à prestations déterminées, le gouvernement doit comptabiliser l'obligation à l'égard du régime conformément aux normes applicables aux régimes à prestations déterminées.* [SEPT. 2001]

.109 Bien qu'un régime interemployeurs puisse présenter les caractéristiques d'un régime à prestations déterminées, les employeurs participants autres que le gouvernement-parraineur ne disposent pas normalement de suffisamment d'informations pour se conformer aux normes relatives aux régimes à prestations déterminées. En conséquence, chaque gouvernement participant rend compte du régime interemployeurs en se conformant aux normes applicables aux régimes à cotisations déterminées.

.110 *Lorsque des avantages sont accordés à des salariés dans le cadre d'un régime d'avantages de retraite interemployeurs, chaque gouvernement ou organisme public participant au régime autre que le gouvernement-parraineur doit suivre les normes applicables aux régimes à cotisations déterminées.* [SEPT. 2001]

.111 *Le gouvernement doit mentionner toute information dont il dispose au sujet de l'existence d'un excédent ou d'un déficit relativement à un régime interemployeurs, la méthode appliquée pour la détermination de l'excédent ou du déficit et les répercussions pour le gouvernement, le cas échéant.* [SEPT. 2001]

Régimes à employeurs multiples

.112 Un **régime à employeurs multiples** s'entend d'un régime à prestations déterminées auquel participent plusieurs gouvernements ou organismes publics et qui n'est pas un régime interemployeurs. À l'opposé du régime interemployeurs, le régime à employeurs multiples comporte des comptes distincts pour chacune des entités participantes de sorte que les cotisations portées au compte d'une entité déterminée ne permettent de verser des prestations qu'aux salariés de l'entité. En outre, ces régimes visent à permettre aux entités participantes, qui oeuvrent habituellement dans le même secteur d'activité, de mettre en commun les actifs de leurs régimes à des fins de placement ou de réduire les frais de gestion. Les régimes à employeurs multiples peuvent comporter des caractéristiques permettant aux entités participantes d'utiliser différentes façons de déterminer les avantages, de sorte que l'entité fixe ses cotisations au régime en se fondant sur la formule qu'elle a choisie.

.113 Lorsque des avantages sont accordés à des salariés dans le cadre d'un régime à employeurs multiples à prestations déterminées, chacun des gouvernements ou organismes publics participants se conforme aux normes applicables aux régimes à prestations déterminées et fonde sa comptabilisation des actifs sur sa quote-part des actifs du régime à employeurs multiples.

.114 *Lorsque des avantages sont accordés à des salariés dans le cadre d'un régime d'avantages de retraite à employeurs multiples à prestations déterminées, chaque gouvernement ou organisme public participant au régime doit suivre les normes applicables aux régimes à prestations déterminées.* [SEPT. 2001]

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

.115 Au moment d'appliquer le présent chapitre, les gouvernements peuvent avoir un passif non comptabilisé au titre des avantages de retraite.

.116 Le passif initial non comptabilisé est constaté comme une modification de méthode comptable appliquée rétroactivement. Cette méthode est recommandée parce qu'elle assure que la totalité des passifs pris en charge à la date des états financiers est comptabilisée dans l'état de la situation financière. Il est nécessaire de l'appliquer afin d'aider les utilisateurs des états financiers à évaluer l'incidence que peuvent avoir ces passifs sur :

- a) les besoins futurs du gouvernement en matière de trésorerie, qu'il devra satisfaire à partir de ses revenus et d'autres ressources;
- b) la capacité du gouvernement de faire face à ses obligations financières, tant à court terme qu'à long terme;
- c) la capacité du gouvernement de maintenir le niveau et la qualité de ses services et de financer de nouveaux programmes.

.117 *La mise en application du présent chapitre doit être traitée comme une modification de méthode comptable appliquée rétroactivement.* [SEPT. 2001]

FRÉQUENCE DES ÉVALUATIONS ACTUARIELLES

.118 La plupart des gouvernements ne font pas faire d'évaluation actuarielle complète tous les ans en raison de l'ampleur des informations à recueillir et du traitement nécessaire. Une **évaluation actuarielle aux fins de la comptabilité** est faite habituellement tous les trois ans en raison de l'importance financière des obligations au titre des avantages de retraite. Cette évaluation est faite à une date aussi proche que possible de la date des états financiers. Pour les exercices compris entre deux évaluations, on déterminera par extrapolation l'obligation prévue au titre des prestations constituées et la charge connexe. Chaque année, le gouvernement passe en revue plusieurs éléments, dont les changements touchant le régime, les hypothèses actuarielles, les règlements et compressions qui sont survenus, les changements touchant le groupe de salariés et le rendement des actifs du régime, et il détermine si ces changements rendent nécessaire l'ajustement des extrapolations. Si un changement a une incidence significative, une nouvelle évaluation peut être nécessaire.

.119 Au cours de l'exercice pendant lequel le gouvernement met en application le présent chapitre, il lui faudra déterminer si une nouvelle évaluation actuarielle des obligations au titre des avantages de retraite est nécessaire. Ce sera le cas, par exemple, si la dernière évaluation n'est pas assez récente ou si elle n'a pas été préparée conformément au présent chapitre.

GLOSSAIRE

Acquisition des prestations (*vesting*) : reconnaissance des droits des salariés à recevoir des prestations, qu'ils demeurent ou non au service de l'employeur.

Actif au titre des prestations constituées (*accrued benefit asset*) : montant de tout actif constaté par le gouvernement dans son état de la situation financière à l'égard des avantages de retraite accordés aux salariés, avant déduction de toute provision pour moins-value qu'il pourrait être nécessaire de constituer. Ce montant est égal à la valeur cumulée des cotisations versées, diminuée de la somme des charges au titre des prestations constituées de l'exercice considéré et des exercices antérieurs (compte non tenu de toute variation de la provision pour moins-value).

Actifs du régime (*plan assets*) : actifs (habituellement détenus par une fiducie ou par une autre entité juridique distincte du gouvernement qui publie les comptes) qui sont séparés et affectés au versement des prestations de retraite aux salariés, dans le cas où les deux conditions suivantes sont remplies :

- a) les actifs de l'entité distincte ne peuvent servir qu'au règlement des prestations constituées afférentes aux avantages de retraite, ne peuvent être touchés par les créanciers du gouvernement, et ne peuvent être retournés au gouvernement ou peuvent lui être retournés pourvu que les actifs résiduels de la fiducie demeurent suffisants pour régler les obligations découlant du régime;
- b) le gouvernement n'est pas tenu de verser directement les prestations de retraite connexes aux salariés si les actifs du régime suffisent à cette fin.

Aux fins du présent chapitre, les actifs du régime ne comprennent pas les sommes détenues par le gouvernement qui n'ont pas encore été versées à la fiducie ou à une autre entité juridique.

Actuaire (*actuary*) : Fellow de l'Institut Canadien des Actuaires.

Avantage futur escompté (*expected future benefit*) : montant calculé représentant les avantages que le gouvernement s'attend à tirer d'un excédent du régime. L'avantage futur escompté comprend tout excédent susceptible d'être retiré ou toute réduction des cotisations futures. Le gouvernement détermine l'avantage futur escompté en opérant la somme des deux montants suivants :

- a) la valeur actualisée des prestations que l'entité prévoit devoir constituer pour des services qui seront rendus dans l'avenir par le nombre actuel de salariés actifs, diminuée des valeurs actualisées des cotisations que les salariés sont tenus de verser et des cotisations minimales que le gouvernement est tenu de verser même s'il existe un excédent du régime;
- b) le montant de l'excédent du régime dont le retrait est permis en vertu des modalités actuelles du régime et des lois et règlements applicables.

Avantages de retraite (*retirement benefits*) : avantages que l'entité prévoit fournir, après le départ à la retraite, aux salariés et à leurs bénéficiaires. Ces avantages comprennent notamment les pensions de retraite et les avantages complémentaires de retraite, soit les prestations pour soins de santé, l'assurance vie et d'autres avantages divers dont jouissent les salariés après leur départ à la retraite.

Charge au titre des avantages de retraite (*retirement benefit expense*) : coût des avantages de retraite promis pour l'exercice en échange des services rendus durant l'exercice.

Charge d'intérêt au titre des avantages de retraite (*retirement benefit interest expense*) : ce qu'il en coûte, durant un exercice, pour financer une obligation non capitalisée au titre des avantages de retraite.

Compression (d'un régime) (*plan curtailment*) : situation se produisant lorsque la durée estimative des services futurs devant être rendus par le groupe de salariés existant est réduite de façon sensible ou lorsque les salariés ne pourront gagner des prestations durant une partie ou la totalité des exercices futurs.

Coût des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice (*current period benefit cost*) : valeur actuarielle des prestations correspondant aux services rendus par les salariés au cours de l'exercice.

Coût des services passés (*prior period service cost*) : augmentation de l'obligation au titre des prestations constituées découlant d'améliorations apportées au régime d'avantages en considération des services rendus antérieurement.

Durée moyenne estimative du reste de la carrière active (DMERCA) du groupe de salariés concerné (*expected average remaining service life (EARS) of the related employee group*) : nombre total des années de service futures que l'on prévoit obtenir de ce groupe de salariés, divisé par le nombre de salariés compris dans le groupe. Dans le calcul du nombre d'années de service futures, on tient compte des diminutions du nombre de salariés, que l'on établit à partir des hypothèses actuarielles, mais le résultat de ce calcul n'est pas pondéré en fonction des montants de prestations ni de la rémunération.

États financiers (*financial statements*) : états financiers condensés publiés par le gouvernement qui présentent la situation financière et l'évolution de la situation financière de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement. Ces états présentent une information synthétique et ils constituent, pour le gouvernement, un moyen de s'acquitter de sa responsabilité de rendre compte de ses activités financières et des ressources qui lui sont confiées.

Évaluation actuarielle aux fins de la capitalisation (*actuarial valuation for funding purposes*) : évaluation de la situation financière d'un régime d'avantages consistant à déterminer la valeur des actifs détenus en vue du règlement du passif au titre des

avantages et à estimer la valeur actuarielle des prestations à verser en vertu du régime. L'évaluation actuarielle permet d'établir le montant des cotisations futures à payer, ainsi que les gains réalisés ou les pertes subies depuis la dernière évaluation.

Évaluation actuarielle aux fins de la comptabilité (*actuarial valuation for accounting purposes*) : évaluation de la situation financière d'un régime consistant à évaluer les actifs du régime et à calculer la valeur actuarielle des prestations à verser en vertu du régime. L'évaluation fournit les informations nécessaires pour la détermination du passif au titre des avantages de retraite et des charges connexes conformément au présent chapitre.

Éventualité (*contingency*) : résultat de toute situation incertaine dont l'issue ultime dépend d'un ou plusieurs événements futurs dont on ne sait pas s'ils se réaliseront. Le dénouement de l'incertitude viendra, selon les cas, confirmer une augmentation de l'actif ou une diminution du passif, ou encore la perte ou la dépréciation d'un bien ou la prise en charge d'un passif.

Gains actuariels et pertes actuarielles (*actuarial gains and losses*) : variations de la valeur de l'obligation au titre des prestations constituées et des actifs du régime qui sont causées par les facteurs suivants :

- a) écarts entre les résultats réels et les prévisions établies;
- b) modifications d'hypothèses actuarielles.

Hypothèses actuarielles (*actuarial assumptions*) : hypothèses concernant un événement futur susceptible d'influer sur les coûts et les obligations découlant d'un régime d'avantages de retraite. Les hypothèses actuarielles portent notamment sur le décès, la cessation d'emploi, l'invalidité et le départ à la retraite, ainsi que sur les changements touchant la rémunération des participants, l'intérêt sur les obligations découlant du régime et le rendement des placements.

Méthodes actuarielles (*actuarial cost methods*) : méthodes utilisées pour déterminer le coût des avantages de retraite et répartir ce coût entre les divers exercices. Les deux principales familles de méthodes actuarielles sont décrites ci-dessous.

Méthodes de répartition des cotisations (*level cost methods*) : méthodes dans lesquelles le coût des avantages de retraite est attribué par montant fixe ou par pourcentage fixe de la masse salariale à chaque exercice, et correspond à une portion du coût prévu des prestations totales auxquelles aura droit un groupe de salariés, en dollars absolus ou en pourcentage du salaire. (La méthode de répartition des cotisations selon l'âge d'entrée, la méthode de répartition des cotisations selon l'âge actuel et la méthode de répartition globale des cotisations nette d'actif, font partie de cette famille de méthodes.)

Méthodes de répartition des prestations (*accrued benefit methods*) : méthodes dans lesquelles une unité d'avantages de retraite distincte est associée à chacune des années de service validées et où la valeur actuarielle de chacune de ces unités est déterminée séparément et attribuée à l'exercice au cours duquel l'unité d'avantages est réputée acquise. Dans certains cas, il est nécessaire d'effectuer une projection des salaires.

Méthode de répartition des prestations au prorata des services (*projected benefit method pro rated on services*) : méthode de répartition des prestations dans laquelle on a recours à une projection des salaires, le cas échéant, pour établir le total estimatif des prestations futures et où l'on attribue habituellement une part égale de ce total à chaque année de service. La valeur actuarielle des prestations de retraite constituées est établie après attribution de ces prestations aux années de service validées jusqu'à la date de l'évaluation.

Obligation au titre des prestations constituées (*accrued benefit obligation*) : valeur des avantages de retraite correspondant aux services rendus par les salariés actuels et les anciens salariés jusqu'à la date des états financiers.

Obligation contractuelle (*contractual obligation*) : obligation d'un gouvernement envers des tiers qui devient un passif au moment où les conditions prévues par les contrats en cause sont remplies.

Passif (*liabilities*) : obligation actuelle d'un gouvernement envers des tiers, qui résulte d'opérations ou d'événements passés et dont le règlement prévu donnera lieu à une sortie future de ressources représentatives d'avantages économiques.

Passif au titre des avantages de retraite (*retirement benefit liability*) : montant de tout passif constaté dans l'état de la situation financière du gouvernement à l'égard des avantages de retraite. Il correspond au total des charges d'avantages de retraite de l'exercice considéré et des exercices antérieurs, diminué des cotisations cumulées versées par le gouvernement.

Régime à cotisations déterminées (*defined contribution plan*) : régime dans lequel la cotisation de l'employeur est fixée d'avance, généralement en fonction des salaires dont elle constitue un pourcentage, et attribuée individuellement à chaque salarié. Les avantages de retraite de chaque salarié correspondent à la somme qui peut lui être servie à sa retraite sur la base des cotisations qui ont été portées à son compte et du revenu tiré du placement de ces cotisations.

Régime à employeurs multiples (*multiple-employer plan*) : régime à prestations déterminées auquel participent plusieurs gouvernements ou organismes publics et qui n'est pas un régime interemployeurs. À l'opposé du régime interemployeurs, le régime à employeurs multiples comporte des comptes distincts pour chacune des entités participantes de sorte que les cotisations portées au compte d'une entité déterminée ne permettent de verser des prestations qu'aux salariés de l'entité. En outre, ces régimes visent à permettre aux entités participantes, qui oeuvrent habituellement dans le même secteur d'activité, de mettre en commun les actifs de leurs régimes à des fins de placement ou de réduire les frais de gestion. Les régimes à employeurs multiples peuvent comporter des caractéristiques permettant aux entités participantes d'utiliser différentes façons de déterminer les avantages, de sorte que l'entité fixe ses cotisations au régime en se fondant sur la formule qu'elle a choisie.

Régime à prestations déterminées (*defined benefit plan*) : régime dans lequel est précisé soit le montant des prestations que recevront les salariés lorsqu'ils seront à la retraite, soit le mode de calcul du montant de ces prestations. Les régimes à prestations déterminées les plus courants sont décrits ci-dessous.

Régime à rente uniforme (*flat benefit plan*) : régime qui, pour chaque année de service, prévoit un montant déterminé de prestations. Les prestations acquises au cours de chaque exercice sont généralement fixes et leur montant peut être établi à partir des dispositions du régime; le montant des prestations à recevoir par le salarié varie uniquement en fonction du nombre d'années de service.

Régime fin de carrière (*final pay plan*) : régime dans lequel les prestations sont établies en fonction du nombre d'années de service du salarié et de son salaire moyen durant un nombre défini d'années (correspondant généralement à la période où sa rémunération a été la plus élevée).

Régime conjoint à prestations déterminées (*joint defined benefit plan*) : accord contractuel, conclu entre un gouvernement et un ou plusieurs autres parraineurs représentant les participants du régime, qui possède toutes les caractéristiques suivantes :

- a) les parraineurs collaborent à l'atteinte de l'objectif commun important et clairement défini qui consiste à fournir des avantages de retraite en contrepartie des services rendus par les salariés;
- b) le gouvernement et les salariés, ces derniers étant représentés par le parraineur autre que le gouvernement, se partagent le versement des cotisations à la caisse du régime;
- c) les parraineurs se partagent de façon continue le contrôle des décisions touchant la gestion du régime d'avantages de retraite et la détermination du niveau des prestations et des cotisations;
- d) les risques significatifs associés au régime d'avantages de retraite sont partagés, sur une base équitable, entre le gouvernement et les salariés, ces derniers étant représentés par le parraineur autre que le gouvernement.

L'accord contractuel prévoit que les parraineurs exercent un contrôle partagé sur le régime d'avantages de retraite et permet d'assurer qu'aucun des parraineurs n'est en mesure d'exercer un contrôle unilatéral sur le régime. Néanmoins, il doit y avoir, dans l'ensemble, une relation équitable entre la capitalisation du régime d'avantages de retraite assurée par le gouvernement, le degré de contrôle qu'il est en mesure d'exercer sur le régime et sa part des risques et avantages associés au régime.

Régime d'avantages de retraite (*retirement benefit plan*) : accord, contractuel ou non, contenant un ensemble de dispositions visant à servir des pensions de retraite et des avantages complémentaires de retraite à des salariés ou à des retraités.

Régime interemployeurs (*multiemployer plan*) : régime à prestations déterminées auquel cotisent plusieurs gouvernements ou organismes publics, habituellement en vertu d'une loi ou d'une ou plusieurs conventions collectives. Un tel régime se caractérise principalement par le fait que les actifs apportés par une entité participante ne sont pas portés à un compte distinct ni affectés au paiement des prestations aux salariés de cette entité et, de ce fait, ces actifs peuvent servir à verser des prestations à des salariés d'autres entités participantes.

Règlement (d'un régime) (*plan settlement*) : opération par laquelle l'employeur met légalement fin à son obligation de verser des prestations, soit en transférant directement des actifs d'un régime aux participants en contrepartie de leurs droits aux prestations, soit en concluant un contrat de rente par lequel une tierce partie prend l'engagement inconditionnel de verser le total des prestations constituées.

Valeur ajustée de l'actif au titre des prestations constituées (*adjusted benefit asset*) : montant égal à la valeur de l'actif au titre des prestations constituées, diminuée, le cas échéant, de l'excédent des pertes actuarielles non amorties sur les gains actuariels non amortis.

ANNEXE A

Plafonnement de l'actif au titre des prestations constituées



La valeur comptable présentée dans l'état de la situation financière correspondra à l'actif au titre des prestations constituées de 30 \$, diminué de la provision pour moins-value de 7 \$, soit 23 \$.

ANNEXE B

EXEMPLES

Les exemples qui suivent ont été préparés par le personnel de CPA Canada en vue d'illustrer comment les normes du chapitre SP 3250 pourraient être mises en oeuvre.

Ces exemples ont été conçus uniquement à titre d'illustration et toute question de principe ayant trait à une situation particulière doit être réglée à la lumière du chapitre lui-même. Ils ne visent pas à indiquer des préférences de présentation ou à prescrire des notes complémentaires standardisées, du fait que des variantes de présentation et de libellé sont nécessaires pour répondre aux exigences relatives à diverses situations.

Pour faciliter la présentation, le personnel a fait un choix parmi les différents traitements comptables que permet le chapitre.

Exemple 1 — Régime de retraite à prestations déterminées, dans l'hypothèse où il existe une caisse de retraite distincte

Exemple 2 — Régime d'avantages complémentaires de retraite à prestations déterminées, dans l'hypothèse où il n'existe pas de caisse de retraite distincte

Exemple 1 — Régime de retraite à prestations déterminées, dans l'hypothèse où il existe une caisse de retraite distincte

Le gouvernement parraine des régimes de retraite contributifs à prestations déterminées dont bénéficient presque tous ses salariés, ainsi que les membres du corps législatif. Il existe trois principaux régimes : le régime de retraite de la fonction publique, celui des juges provinciaux et celui des représentants élus. Les régimes de retraite de la fonction publique et des juges provinciaux

prévoient, pour chaque année de service, le versement de prestations correspondant à 1,5 % du salaire moyen pour les cinq meilleures années, jusqu'à un maximum de 35 ans. Le régime de retraite des représentants élus prévoit, pour chaque année de service, jusqu'à un maximum de 15 ans, le versement de prestations correspondant à 4 % de la moyenne quinquennale des indemnités de session. Les régimes ne prévoient pas de protection contre l'inflation. L'âge moyen des 45 000 salariés actifs est de 42 ans. On compte 5 000 anciens salariés ayant droit à des prestations de retraite différées et 11 000 anciens salariés qui touchent actuellement des prestations.

Chaque année, les salariés versent des cotisations correspondant à 7 % de leur salaire à une caisse de retraite distincte et le gouvernement verse des montants équivalents. Bien que le gouvernement et les salariés soient tenus de verser des cotisations égales à la caisse de retraite, le gouvernement assume l'intégralité du risque lié à l'obligation au titre des prestations constituées. La caisse de retraite investit les montants provenant des cotisations dans des titres émis par des organismes non compris dans le périmètre comptable du gouvernement, ainsi que dans des obligations non négociables du gouvernement.

Au début de l'exercice 20X1, le gouvernement a fait faire une évaluation actuarielle aux fins de la comptabilité, fondée sur la méthode de répartition des prestations au prorata des services. Le passif au titre des régimes de retraite comptabilisé dans l'état de la situation financière s'est établi à 400 millions de dollars. Aux fins de cet exemple, on suppose qu'il n'y avait pas de gains ou de pertes actuariels non amortis à ce moment.

Les hypothèses actuarielles clés utilisées pour cette évaluation correspondent aux hypothèses les plus probables du gouvernement. Ces hypothèses prennent en compte les prévisions concernant les taux d'inflation futurs, le rendement des placements, les augmentations de salaires, la rotation du personnel et la mortalité. Une deuxième évaluation actuarielle aux fins de la comptabilité a été effectuée à la fin de l'exercice 20X3. Pour cette deuxième évaluation, les hypothèses actuarielles utilisées lors de la première évaluation ont été réexaminées et aucun changement n'a été jugé nécessaire.

Au cours de l'exercice 20X4, une modification a été apportée au régime de retraite de la fonction publique de sorte que les prestations promises, pour chaque année de service, sont passées de 1,5 % à 2 % de la moyenne des salaires pour les cinq meilleures années, jusqu'à un maximum de 35 ans. La modification est entrée en vigueur le 31 mars 20X4; elle concerne les services futurs et passés. Le gouvernement est responsable de la capitalisation du passif au titre des pensions de retraite se rapportant aux services passés, soit 25 millions de dollars, qui s'étalera sur une période de 12 ans. L'augmentation du coût des avantages pour les services rendus relativement à l'exercice 20X5 s'élève à 1,5 million de dollars.

	<u>1er avril 20X0</u>	<u>31 mars 20X3</u>
Obligation au titre des prestations constituées	1,5 milliard \$	2,20 milliards \$
Actif de la caisse de retraite	<u>1,1 milliard \$</u>	1,80 milliard \$
Passif au titre des retraites comptabilisé dans l'état de la situation financière	0,4 milliard \$	0,4 milliard \$
	=====	=====
Durée moyenne estimative du reste de la carrière active du groupe de salariés (DMERCA)		12 ans
Modification apportée au régime le 31 mars 20X4		25 000 \$
Charge prévisible au titre des prestations constituées au cours de l'exercice :		
20X1	200 millions \$	
20X2	220 millions \$	
20X3	240 millions \$	
20X4		240 millions \$
20X5		250 millions \$
20X5, relativement à la modification du régime		1,5 million \$
20X6		260 millions \$

Taux de rendement prévus	8 %
Augmentations de salaires prévues	5 %
Taux d'inflation prévus	3 %

Les autres données actuarielles concernant la situation des régimes de retraite pour chaque exercice sont les suivantes :

(en millions de dollars)	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>
Cotisations des salariés	110	115	120	126
Cotisations du gouvernement :				
— relatives aux services rendus au cours de l'exercice	110	115	120	126
Prestations versées aux retraités	105	109	115	119

Tableau I — Intérêts débiteurs de l'exercice sur le passif moyen au titre des pensions de retraite

(en milliers de dollars)	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X3</u>	20X4
Intérêts débiteurs sur l'obligation moyenne prévue au titre des prestations constituées :				
Obligation au titre des prestations constituées — solde d'ouverture a)	1 500 000	1 718 800	1 971 744	2 200 000
Ajouter : Coût des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice b)	100 000	110 000	120 000	120 000
Déduire : Prestations versées b)	<u>(52 500)</u>	<u>(54 500)</u>	<u>(57 500)</u>	<u>(59 500)</u>
Obligation moyenne au titre des prestations constituées	1 547 500	1 774 300	2 034 244	2 260 500
	=====	=====	=====	=====
Intérêts débiteurs sur l'obligation moyenne au titre des prestations constituées (8 %)	123 800	141 944	62 740	180 840
Rendements prévus des actifs moyens de la caisse de retraite :				
Actifs de la caisse de retraite — solde d'ouverture a)	1 100 000	1 417 600	1 598 048	1 800 000
Ajouter : Cotisations du gouvernement et des salariés b)	110 000	115 000	120 000	126 000
Déduire : Prestations versées b)	<u>(52 500)</u>	<u>(54 500)</u>	<u>(57 500)</u>	(59 500)
Actifs moyens de la caisse de retraite	1 157 500	1 478 100	1 660 548	1 866 500
	=====	=====	=====	=====
Rendements prévus des actifs moyens de la caisse de retraite (8 %)	92 600	118 248	132 844	149 320
Total des intérêts débiteurs de l'exercice sur le passif moyen au titre des pensions de retraite c)	31 200	23 696	29 896	31 520

a) Pour les exercices au cours desquels une évaluation actuarielle a été effectuée (20X1 et 20X4), le solde d'ouverture de l'obligation au titre des prestations constituées correspond au montant déterminé selon l'évaluation actuarielle. Pour les exercices compris entre les évaluations (20X2 et 20X3), le solde d'ouverture correspond au solde de clôture prévu de l'exercice précédent, déterminé dans le Tableau II ci-après. Le solde d'ouverture des actifs de la caisse de retraite correspond au montant réel figurant dans les comptes de la caisse.

b) Ces montants sont constitués, ou présumés être gagnés, de manière régulière tout au long de l'exercice; par conséquent, les intérêts débiteurs sont calculés sur la moitié du total.

c) Les intérêts débiteurs de l'exercice sur le passif moyen au titre des pensions de retraite sont de : 8 % [(obligation moyenne au titre des prestations constituées) — (actifs moyens de la caisse de retraite)].

Tableau II — Solde de clôture prévu de l'obligation au titre des prestations constituées

(en milliers de dollars)	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>
Solde d'ouverture — obligation au titre des prestations constituées	1 500 000	1 718 800	1 971 744	2 200 000
Ajouter : Coût des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice	200 000	220 000	240 000	240 000
Augmentation découlant de la modification du régime	—	—	—	25 000
Intérêts débiteurs (Tableau I)	123 800	141 944	162 740	180 840
Déduire : Prestations versées	<u>(105 000)</u>	<u>(109 000)</u>	<u>(115 000)</u>	<u>(119 000)</u>
Solde de clôture prévu	1 718 800	1 971 744	2 259 484	2 526 840
	=====	=====	=====	=====

Tableau III — Solde de clôture prévu des actifs de la caisse de retraite

(en milliers de dollars)	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>
Solde d'ouverture — actifs de la caisse de retraite (réels)	1 100 000	1 417 600	1 598 048	1 800 000
Ajouter : Cotisations du gouvernement et des salariés	220 000	230 000	240 000	252 000
Rendements prévus (Tableau I)	92 600	118 248	132 844	149 320
Déduire : Prestations versées	<u>(105 000)</u>	<u>(109 000)</u>	<u>(115 000)</u>	<u>(119 000)</u>
Solde de clôture prévu	1 307 600	1 656 848	1 855 892	2 082 320
	=====	=====	=====	=====

Tableau IV — Amortissement des gains ou pertes actuariels sur l'obligation au titre des prestations constituées a)

(en milliers de dollars)	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>
Solde de clôture prévu de l'obligation au titre des prestations constituées au 31 mars (Tableau II)	s.o.	s.o.	2 259 484	s.o.
Solde réel de l'obligation au titre des prestations constituées (selon l'évaluation actuarielle du 31 mars 20X3)			<u>2 200 000</u>	
Gain actuariel			59 484	
			=====	
DMERCA			12 ans	
Amortissement sur la DMERCA			4 957	

a) La méthode de l'amortissement linéaire est appliquée aux fins de l'amortissement des gains et pertes actuariels sur la durée moyenne estimative du reste de la carrière active des groupes de salariés concernés. L'amortissement commence dans l'exercice qui suit la date à laquelle l'évaluation actuarielle en cause a été effectuée.

Tableau V — Amortissement des gains ou pertes actuariels sur les actifs de la caisse de retraite

(en milliers de dollars)	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>
Actifs de la caisse de retraite — solde de clôture prévu au 31 mars (Tableau III)	1 307 600	1 656 848	1 855 892	2 082 320
Actifs réels de la caisse de retraite	<u>1 417 600</u>	<u>1 598 048</u>	<u>1 800 000</u>	<u>2 142 320</u>

Gain (perte) actuariel(le)	110 000	(58 800)	(55 892)	60 000
	=====	=====	=====	=====

DMERCA	12 ans	12 ans	12 ans	12 ans
Amortissement sur la DMERCA	9 167	(4 900)	(4 658)	5 000

Tableau VI — Montants non amortis relatifs aux gains ou pertes actuariels

(en milliers de dollars)	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>
Solde d'ouverture — gains ou pertes actuariels non amortis	—	110 000	42 033	41 358
Gains actuariels (pertes actuarielles) lié(e)s :				
— à l'obligation au titre des prestations constituées (Tableau IV)	—	—	59 484	—
— au rendement des actifs de la caisse de retraite (Tableau V)	110 000	(58 800)	(55 892)	60 000
Amortissement inscrit au cours de l'exercice :				
— obligation au titre des prestations constituées (Tableau IV)	—	—	—	(4 957)
— rendements des actifs de la caisse de retraite (Tableau V)	—	(9 167)	(4 267)	391
— gains actuariels nets non amortis constatés en diminution du coût des services passés a)	—	—	—	<u>(25 000)</u>
Solde de clôture — gains ou pertes actuariels non amortis	110 000	42 033	41 358	71 792
	=====	=====	=====	=====

a) Lorsque le coût d'une modification du régime qui vise à bonifier les prestations en considération des services passés est constaté en diminution des gains actuariels nets, le coût est d'abord constaté en diminution des gains les plus anciens et est, de plus, constaté en diminution des gains du régime de la fonction publique seulement.

Tableau VII — Passif comptabilisé dans l'état de la situation financière

(en milliers de dollars)	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>
Obligation au titre des prestations constituées — solde de clôture a) (Tableau II)	1 718 800	1 971 744	2 200 000	2 526 840
Déduire :				
Actifs de la caisse de retraite — solde de clôture (Tableau III)	(1 417 600)	(1 598 048)	(1 800 000)	(2 142 320)
Gains ou pertes actuariels non amortis (Tableau VI)	<u>110 000</u>	<u>42 033</u>	<u>41 358</u>	<u>71 792</u>
Passif au titre des pensions de retraite	411 200	415 729	441 358	456 312
	=====	=====	=====	=====

a) Pour l'exercice au cours duquel une évaluation actuarielle a été effectuée, il s'agit du montant déterminé selon cette évaluation (solde de clôture de 20X3). Pour les exercices compris entre deux évaluations, il s'agit d'un solde de clôture prévu.

Tableau VIII — Charge comptabilisée dans l'état des résultats

(en milliers de dollars)	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>
Charge au titre des pensions de retraite :				
Coût des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice	200 000	220 000	240 000	240 000

Coût de l'exercice résultant de la modification du régime en considération des services passés	—	—	—	25 000
Gains actuariels nets non amortis constatés	—	—	—	(25 000)
Amortissement des gains ou pertes actuariels (Tableau VI)	—	(9 167)	(4 267)	(4 566)
	200 000	210 833	235 733	235 434
Déduire : Cotisations des salariés	(110 000)	(115 000)	(120 000)	(126 000)
Charge au titre des pensions de retraite	90 000	95 833	115 733	109 434

Charge d'intérêt au titre des pensions de retraite :

Intérêts débiteurs de l'exercice sur le passif moyen au titre des pensions de retraite (Tableau I)	31 200	23 696	29 896	31 520
Charge totale au titre des pensions de retraite	121 200	119 529	145 629	140 954
	=====	=====	=====	=====

Tableau IX — Éléments hors trésorerie présentés dans l'état des flux de trésorerie

(en milliers de dollars)	20X1	20X2	20X3	20X4
Passif au titre des pensions de retraite :				
— à l'ouverture de l'exercice (Tableau VII)	400 000	411 200	415 729	441 358
— à la clôture de l'exercice (Tableau VII)	411 200	415 729	441 358	456 312
Augmentation du passif au titre des pensions de retraite	11 200	4 529	25 629	14 954
	=====	=====	=====	=====

Informations à fournir dans les états financiers

Notes complémentaires (à titre d'illustration)

Le gouvernement parraine des régimes de retraite contributifs à prestations déterminées dont bénéficient presque tous ses salariés, ainsi que les membres du corps législatif. Il existe trois principaux régimes : le régime de retraite de la fonction publique, celui des juges provinciaux et celui des représentants élus. Ces régimes prévoient des prestations basées sur la durée des services et les salaires fin de carrière; ils ne prévoient pas de protection contre l'inflation. L'âge moyen des 45 000 salariés actifs couverts par les régimes est de 42 ans. On compte 5 000 anciens salariés ayant droit à des prestations de retraite différées. Actuellement, 11 000 retraités reçoivent des prestations en vertu des régimes; les versements de prestations se sont élevés à 119 millions de dollars en 20X4 et à 115 millions de dollars en 20X3.

Les salariés versent des cotisations correspondant à 7 % de leur salaire annuel et le gouvernement verse un montant identique. En 20X4, le total des cotisations versées au titre des services rendus au cours de l'exercice a été de 252 millions de dollars (240 millions de dollars en 20X3). Les prestations versées aux retraités au cours de l'exercice ont totalisé 119 millions de dollars (115 millions de dollars en 20X3). Le gouvernement tient une caisse de retraite distincte à l'égard des régimes. Les actifs de la caisse de retraite sont investis principalement dans des titres négociables d'organismes non compris dans le périmètre comptable du gouvernement, ainsi que dans des obligations non négociables du gouvernement. Le passif au titre des pensions de retraite au 31 mars comprend les éléments suivants :

(en milliers de dollars)	20X4	20X3
Obligation au titre des prestations constituées	2 526 840	2 200 000
Actifs de la caisse de retraite :		
Titres négociables	(1 942 320)	(1 610 000)
Obligations du gouvernement	(200 000)	(190 000)
	384 520	400 000
Gains ou pertes actuariels non amortis	71 792	41 358

Passif au titre des pensions de retraite	456 312	441 358
	=====	=====

Des évaluations actuarielles sont effectuées tous les trois ans aux fins de la comptabilité; ces évaluations se fondent sur la méthode de répartition des prestations au prorata des services. Le rapport actuariel le plus récent a été préparé au 31 mars 20X3. L'obligation au titre des prestations constituées présentée pour 20X4 est une extrapolation basée sur l'évaluation actuarielle de 20X3. Le gain actuariel net non amorti, dégagé lors de cette évaluation, sera amorti selon la méthode linéaire sur la durée moyenne estimative du reste de la carrière active des groupes de salariés concernés (12 ans).

L'évaluation actuarielle est basée sur un certain nombre d'hypothèses concernant l'avenir, comme les taux d'inflation, les taux d'intérêt, les augmentations de salaires, la rotation du personnel et la mortalité. Les hypothèses retenues correspondent aux hypothèses les plus probables du gouvernement. Le taux d'inflation prévu est établi à 3 %. Le taux d'actualisation appliqué aux fins de la détermination de l'obligation au titre des prestations constituées a été fixé à 8 %.

Les actifs de la caisse de retraite sont évalués à la valeur de marché. Le taux de rendement prévu des actifs du régime est de 8 %. Le rendement réel des actifs des régimes s'est établi à 8,6 %. Les actifs des régimes comprennent des obligations du gouvernement ayant une valeur de marché estimative de 200 millions de dollars (190 millions de dollars en 20X3).

La charge totale au titre des pensions de retraite comprend les éléments suivants :

(en milliers de dollars)	<u>20X4</u>	<u>20X3</u>
Coût des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice	240 000	240 000
Coût des services passés découlant de la modification du régime	25 000	—
Gains actuariels nets non amortis constatés	(25 000)	
Amortissement des gains ou pertes actuariels	<u>(4 566)</u>	<u>(4 267)</u>
	235 434	235 733
Déduire : Cotisations des salariés	<u>(126 000)</u>	<u>(120 000)</u>
Charge au titre des pensions de retraite	<u>109 434</u>	<u>115 733</u>
Intérêts débiteurs sur l'obligation moyenne au titre des prestations constituées	180 840	162 740
Rendement prévu des actifs moyens des régimes de retraite	<u>(149 320)</u>	<u>(132 844)</u>
Charge d'intérêt au titre des pensions de retraite	<u>31 520</u>	<u>29 896</u>
Charge totale au titre des pensions de retraite	140 954	145 629
	=====	=====

La charge au titre des pensions de retraite est incluse dans l'état des résultats à titre d'élément des dépenses ou des charges relatives aux programmes. La charge d'intérêt au titre des pensions de retraite est incluse dans les charges d'intérêt relatives à la dette publique.

Le 31 mars 20X4, une modification a été apportée au régime de retraite de la fonction publique qui a eu pour effet d'accroître le rythme de constitution des prestations. La modification porte sur les services passés et sur les services futurs. Le montant des prestations ainsi constituées, qui s'élève à 25 millions de dollars, est basé sur une évaluation actuarielle de l'augmentation de l'obligation au titre des prestations constituées se rapportant aux services passés. Le gouvernement a l'intention de capitaliser ce montant sur une période de 12 ans (1 million de dollars en 20X4).

Extraits des états financiers du gouvernement

État de la situation financière

Au 31 mars (en milliers de dollars)	<u>20X4</u>	<u>20X3</u>
Passif		
Créditeurs	x	x
Charges à payer	x	x

Emprunts

Bons du Trésor	x	x
Auprès d'autres gouvernements	x	x
Emprunts obligataires à la caisse de retraite (note)	200 000	190 000
Autres		x
Passif au titre des pensions de retraite (note)	<u>456 312</u>	<u>441 358</u>
Passif total	<u>x</u>	<u>x</u>
Excédent du passif sur les actifs financiers	x	x
	=====	=====

État des résultats

Exercices clos le 31 mars (en milliers de dollars)	<u>20X4</u>	<u>20X3</u>
Charges		
Santé (y compris la charge au titre des pensions de retraite)	x	x
Éducation ... etc.	x	x
Intérêts relatifs à la dette publique (y compris les charges d'intérêt au titre des pensions de retraite)	<u>x</u>	<u>x</u>
	<u>x</u>	<u>x</u>

Exemple 2 — Régime d'avantages complémentaires de retraite

Le gouvernement offre à ses salariés certains avantages complémentaires de retraite sous la forme d'une assurance maladie et d'une assurance vie. Le régime d'avantages complémentaires n'est pas capitalisé et les salariés n'ont pas à y verser de cotisations.

En 20X3, le gouvernement a adopté la comptabilité d'exercice pour la comptabilisation du régime d'avantages complémentaires. Auparavant, le gouvernement constatait une charge au titre des avantages qui était égale à ses paiements pour les coûts réels engagés par les retraités; aucun passif au titre des avantages complémentaires de retraite n'a été comptabilisé dans l'état de la situation financière.

Au début de l'exercice 20X3, le gouvernement a fait faire une évaluation actuarielle aux fins de la comptabilité de ses obligations au titre des avantages complémentaires de retraite, pour laquelle on a utilisé la méthode de répartition des prestations au prorata des services. Les hypothèses actuarielles clés utilisées pour cette évaluation correspondent aux hypothèses les plus probables du gouvernement. Ces hypothèses prennent en compte les prévisions concernant les taux d'inflation futurs, le coût de la dette à long terme, la mortalité et le coût des soins de santé. Une deuxième évaluation actuarielle aux fins de la comptabilité a été effectuée à la fin de l'exercice 20X5. Pour cette deuxième évaluation, les hypothèses actuarielles utilisées lors de la première évaluation ont été réexaminées et aucun changement n'a été jugé nécessaire.

(en milliers de dollars)	1er avril <u>20X2</u>	31 mars <u>20X5</u>
Obligation au titre des prestations constituées	100 000	150 000
Durée moyenne estimative du reste de la carrière active des groupes de salariés concernés (DMERCA)	12 ans	
Modification apportée au régime le 30 septembre 20X5		10 000

Coût prévu des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice :

20X3	3 500	
20X4	3 800	
20X5	4 000	
20X6		4 000
20X6, relativement à la modification du régime		500
20X7		5 200
20X8		5 400

Coût prévu de la dette à long terme	8 %
Augmentations de salaires prévues	5,5 %
Taux d'inflation prévus des coûts des soins de santé	10 %
Taux d'inflation prévus	5,5 %

Prestations versées aux retraités	20X3	2 500
	20X4	2 800
	20X5	2 900
	20X6	3 100

Tableau I — Intérêts débiteurs de l'exercice sur le passif moyen au titre des avantages complémentaires de retraite

(en milliers de dollars)	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>	<u>20X5</u>	<u>20X6</u>
Intérêts débiteurs sur l'obligation moyenne prévue au titre des prestations constituées				
Obligation au titre des prestations constituées — solde d'ouverture a)	100 000	109 040	118 803	150 000
Ajouter :				
Coût des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice b)	1 750	1 900	2 000	2 125
Augmentation de l'obligation au titre des prestations constituées découlant de la modification du régime c)	—	—	—	5 000
Déduire : Prestations versées b)	<u>(1 250)</u>	<u>(1 400)</u>	<u>(1 450)</u>	<u>(1 550)</u>
Obligation moyenne au titre des prestations constituées	100 500	109 540	119 353	155 575
Intérêts débiteurs sur l'obligation moyenne au titre des prestations constituées (8 %) d)	=====	=====	=====	=====
	8 040	8 763	9 548	12 446

a) Pour les exercices au cours desquels une évaluation actuarielle a été effectuée (20X3 et 20X6), le solde d'ouverture de l'obligation au titre des prestations constituées correspond au montant déterminé selon l'évaluation actuarielle. Pour les exercices compris entre les évaluations (20X4 et 20X5), le solde d'ouverture correspond au solde de clôture prévu de l'exercice précédent.

b) Ces montants sont constitués, ou présumés être gagnés, de manière régulière tout au long de l'exercice; par conséquent les intérêts débiteurs sont calculés sur la moitié du total.

c) Comme la modification du régime entrainé en vigueur au milieu de l'exercice, les intérêts débiteurs sont calculés pour la moitié de l'exercice sur l'augmentation de l'obligation au titre des prestations constituées se rapportant aux services passés : $\frac{1}{2}$ (10 000). De la même manière, les intérêts débiteurs sont calculés sur l'augmentation du coût des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice découlant de la modification du régime. Par conséquent, le coût moyen des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice en 20X6 est de : $\frac{1}{2}$ (4 000) + $\frac{1}{4}$ (500).

d) Les intérêts débiteurs de l'exercice sur le passif moyen sont de : 8 % (obligation moyenne au titre des prestations constituées).

Tableau II — Solde de clôture prévu de l'obligation au titre des prestations constituées

(en milliers de dollars)	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>	<u>20X5</u>	<u>20X6</u>
Solde d'ouverture — obligation au titre des prestations constituées	100 000	109 040	118 803	150 000
Ajouter :				
Coût des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice	3 500	3 800	4 000	4 500
Augmentation découlant de la modification du régime	—	—	—	10 000
Intérêts débiteurs (Tableau I)	8 040	8 763	9 548	12 446
Déduire : Prestations versées	<u>(2 500)</u>	<u>(2 800)</u>	<u>(2 900)</u>	<u>(3 100)</u>
Solde de clôture prévu	109 040	118 803	129 451	173 846
	=====	=====	=====	=====

Tableau III — Amortissement des gains ou pertes actuariels sur l'obligation au titre des prestations constituées a)

(en milliers de dollars)	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>	<u>20X5</u>	<u>20X6</u>
Solde de clôture prévu de l'obligation au titre des prestations constituées au 31 mars (Tableau II)	s.o.	s.o.	129 451	s.o.
Solde réel de l'obligation au titre des prestations constituées (selon l'évaluation actuarielle du 31 mars 20X5)			150 000	
Gain actuariel (Perte actuarielle)			(20 549)	
			=====	
DMERCA			12 ans	
Amortissement sur la DMERCA			(1 712)	

a) La méthode de l'amortissement linéaire est appliquée aux fins de l'amortissement des gains et pertes actuariels sur la durée moyenne estimative du reste de la carrière active des groupes de salariés concernés. L'amortissement commence dans l'exercice qui suit la date à laquelle l'évaluation actuarielle en cause a été effectuée.

Tableau IV — Gains et pertes actuariels non amortis

(en milliers de dollars)	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>	<u>20X5</u>	<u>20X6</u>
Solde d'ouverture — gains et pertes actuariels non amortis	s.o.	s.o.	—	(20 549)
Gains actuariels (pertes actuarielles) lié(e)s :				
— à l'obligation au titre des prestations constituées (Tableau III)			(20 549)	—
Amortissement inscrit au cours de l'exercice :				
— obligation au titre des prestations constituées (Tableau III)			—	1 712

— gains actuariels nets non amortis constatés en diminution du coût des services passés	—	—
	(20 549)	(18 837)
	=====	=====

Tableau V — Passif au titre des avantages complémentaires de retraite constaté dans l'état de la situation financière

(en milliers de dollars)	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>	<u>20X5</u>	<u>20X6</u>
Obligation au titre des prestations constituées — solde de clôture a) (Tableau II)	109 040	118 803	150 000	173 846
Gains ou pertes actuariels non amortis (Tableau IV)	—	—	(20 549)	(18 837)
Passif au titre des avantages complémentaires de retraite	109 040	118 803	129,451	155 009
	=====	=====	=====	=====

a) Pour l'exercice au cours duquel une évaluation actuarielle a été effectuée, il s'agit du montant déterminé selon cette évaluation (solde de clôture de 20X5). Pour les exercices compris entre deux évaluations, il s'agit d'un solde de clôture prévu.

Tableau VI — Charges comptabilisées dans l'état des résultats

(en milliers de dollars)	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>	<u>20X5</u>	<u>20X6</u>
Charge au titre des avantages complémentaires de retraite :				
Coût des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice	3 500	3 800	4 000	4 500
Coût de l'exercice résultant de la modification du régime en considération des services passés	—	—	—	10 000
Gains actuariels nets non amortis constatés	—	—	—	—
Amortissement des gains ou pertes actuariels (Tableau III)	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>1 712</u>
Charge au titre des avantages complémentaires de retraite	3 500	3 800	4 000	16 212
Charge d'intérêt au titre des avantages complémentaires de retraite (Tableau I)	<u>8 040</u>	<u>8 763</u>	<u>9 548</u>	<u>12 446</u>
Charge totale au titre des avantages complémentaires de retraite	11 540	12 563	13 548	28 658
	=====	=====	=====	=====

Informations à fournir dans les états financiers

Notes complémentaires (à titre d'illustration)

Le gouvernement offre un régime d'avantages complémentaires de retraite à prestations déterminées dont bénéficient presque tous ses salariés. Le régime fournit aux salariés des prestations dans le cadre d'une assurance complémentaire couvrant les soins médicaux et dentaires ainsi qu'une couverture d'assurance vie.

Les prestations versées aux retraités au cours de l'exercice ont totalisé 3,1 millions de dollars (2,9 millions de dollars en 20X5). Le régime n'est pas capitalisé et les salariés ne sont pas tenus d'y verser de cotisations. Le passif au titre des pensions de retraite au 31 mars comprend les éléments suivants :

(en milliers de dollars)	<u>20X6</u>	<u>20X5</u>
Obligation au titre des prestations constituées	173 846	150 000
Gains ou pertes actuariels non amortis	(18 837)	(20 459)
Passif au titre des avantages complémentaires de retraite	155 009	129 451
	=====	=====

Des évaluations actuarielles sont effectuées tous les trois ans aux fins de la comptabilité; ces évaluations se fondent sur la méthode de répartition des prestations au prorata des services. Le rapport actuariel le plus récent a été préparé au 31 mars 20X5. L'obligation au titre des prestations constituées présentée pour 20X6 est une extrapolation basée sur l'évaluation actuarielle de 20X5. La perte actuarielle nette non amortie, dégagée lors de cette évaluation, sera amortie selon la méthode linéaire sur la durée moyenne estimative du reste de la carrière active des groupes de salariés concernés (12 ans).

L'évaluation actuarielle est basée sur un certain nombre d'hypothèses concernant l'avenir, comme les taux d'inflation, les taux d'intérêt, le coût des soins médicaux, les augmentations de salaires, la rotation du personnel et la mortalité. Les hypothèses retenues correspondent aux hypothèses les plus probables du gouvernement. Le taux d'inflation prévu est établi à 5,5 %. Le taux d'actualisation appliqué aux fins de la détermination de l'obligation au titre des prestations constituées a été fixé à 8 %.

Les charges totales au titre des avantages complémentaires de retraite comprennent les éléments suivants :

(en milliers de dollars)	<u>20X6</u>	<u>20X5</u>
Coût des avantages pour les services rendus au cours de l'exercice	4 500	4 000
Coût des services passés découlant de la modification du régime	10 000	—
Amortissement des gains ou pertes actuariels	<u>1 712</u>	<u>—</u>
Charge au titre des avantages complémentaires de retraite	16 212	4 000
Charge d'intérêt au titre des avantages complémentaires de retraite	<u>12 446</u>	<u>9 548</u>
Charge totale au titre des avantages complémentaires de retraite	28 658	13 548
	=====	=====

La charge au titre des avantages complémentaires de retraite est incluse dans l'état des résultats à titre d'élément des charges relatives aux programmes. La charge d'intérêt au titre des avantages complémentaires de retraite est incluse dans les charges d'intérêt relatives à la dette publique.

Le 30 septembre 20X5, une modification a été apportée au régime qui a eu pour effet d'accroître le rythme de constitution des prestations. La modification porte sur les services passés et sur les services futurs. Le montant des prestations ainsi constituées, qui s'élève à 10 millions de dollars, est basé sur une évaluation actuarielle de l'augmentation de l'obligation au titre des prestations constituées se rapportant aux services passés.

Extraits des états financiers du gouvernement

État de la situation financière

Au 31 mars (en milliers de dollars)	<u>20X6</u>	<u>20X5</u>
Passif		
Créditeurs	x	x
Charges à payer	x	x
Emprunts		
Bons du Trésor	x	x
Auprès d'autres gouvernements	x	x
Autres		x
Passif au titre des avantages complémentaires de retraite (note)	<u>155 009</u>	<u>129 451</u>
Passif total	<u>x</u>	<u>x</u>
Excédent du passif sur les actifs financiers a)	x	x
	=====	=====

a) Le solde d'ouverture de l'excédent du passif sur les actifs financiers en 20X3 a été redressé pour tenir compte d'une modification de méthode comptable concernant les obligations au titre des avantages complémentaires de retraite, appliquée rétroactivement. Ce redressement se présente comme suit :

(en milliers de dollars)

Excédent du passif sur les actifs financiers — ouverture de l'exercice

Montant présenté antérieurement	x
---------------------------------	---

Redressements découlant de la modification d'une méthode comptable appliquée rétroactivement	<u>100 000</u>
--	----------------

Montant redressé	x
------------------	---

Excédent des revenus sur les charges de l'exercice	<u>x</u>
--	----------

Excédent du passif sur les actifs financiers — clôture de l'exercice	<u>x</u>
--	----------

État des résultats

Exercices clos le 31 mars (en milliers de dollars)	<u>20X6</u>	<u>20X5</u>
--	-------------	-------------

Charges

Santé	(y compris la charge au titre des avantages complémentaires de retraite)	x	x
-------	--	---	---

Éducation ... etc.		x	x
--------------------	--	---	---

Intérêts relatifs à la dette publique (y compris les charges d'intérêt au titre des avantages complémentaires de retraite)	<u>x</u>	<u>x</u>
--	----------	----------

x	x
---	---

=====	=====
-------	-------

Afficher les Modalités et conditions et la Politique en matière de protection des renseignements personnels

Service d'assistance : du lundi au vendredi, de 9h à 17h HE 1-866-256-6842 Écrivez-nous

© 2001-2017 EYEP et/ou E&Y LLP et/ou CPA Canada. Tous droits réservés.

PS3320 - French.doc

CHAPITRE SP 3320

actifs éventuels



TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Objet et champ d'application	.01-.02
Définition	.03
Caractéristiques des actifs éventuels	.04-.11
Situation incertaine	.08-.09
Événement futur déterminant	.10-.11
Incertitude relative à l'existence	.12-.13
Informations à fournir	.14-.20
Dispositions transitoires	.21

OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

- .01 Le présent chapitre :
- a) définit et établit des normes relatives aux informations à fournir sur les actifs éventuels;
 - b) n'énonce cependant pas de normes relatives aux informations à fournir pour des catégories précises d'actifs éventuels.
- .02 Il peut être utile de lire le présent chapitre en tenant compte des dispositions des chapitres SP 3210, ACTIFS, et SP 3380, DROITS CONTRACTUELS.

DÉFINITION

- .03 Les **actifs éventuels** sont des actifs potentiels qui résultent de situations incertaines. À terme, l'incertitude sera dénouée lorsqu'un ou plusieurs événements futurs qui échappent en partie au contrôle de l'entité du secteur public se produiront ou ne se produiront pas. Le dénouement de l'incertitude confirmera l'existence ou la non-existence d'un actif.

CARACTÉRISTIQUES DES ACTIFS ÉVENTUELS

- .04 Les actifs éventuels se distinguent des actifs par l'incertitude qui les caractérise quant à l'existence d'un actif à la date des états financiers.
- .05 Les actifs éventuels résultent généralement d'événements non planifiés ou imprévus qui donnent lieu à une situation dont le dénouement est incertain. Le dénouement de la situation après la date des états financiers confirmera l'existence ou la non-existence d'un actif.
- .06 Les actifs éventuels présentent deux caractéristiques fondamentales :
- a) l'existence d'une situation incertaine qui demeure irrésolue à la date des états financiers;
 - b) la survenance prévue d'un événement futur qui dénouera l'incertitude quant à l'existence d'un actif.
- .07 Le simple fait de s'appuyer sur un montant estimatif (incertitude relative à la mesure) n'entraîne pas forcément le genre d'incertitude qui caractérise un actif éventuel. Par exemple, bien qu'il puisse y avoir une incertitude relative à la mesure des impôts à recevoir, l'existence de l'actif ne fait aucun doute. L'incertitude ne porte que sur le montant en cause.

Situation incertaine

- .08 L'existence d'un actif éventuel suppose habituellement l'existence d'un événement non planifié ou imprévu entraînant une situation incertaine qui indique que l'entité du secteur public peut avoir un actif. Par exemple, prenons le cas où une entité du secteur public a subi une perte imprévue et qu'il existe des indications suffisantes laissant entrevoir une reprise potentielle. Le potentiel de reprise constitue alors la situation incertaine donnant lieu à un actif potentiel. L'actif est potentiel en raison de l'incertitude entourant la reprise; seul un événement futur permettra de confirmer ou d'infirmer l'existence de cet actif pour l'entité.
- .09 L'adoption, après la date des états financiers, d'une loi dont l'application est rétroactive ne peut créer une situation incertaine à la date des états financiers. En outre, il peut arriver que des élus ou des fonctionnaires de l'entité du secteur

public annoncent les intentions de l'entité après la date des états financiers, mais avant leur achèvement. Faute d'une situation incertaine à la date des états financiers, il n'y a pas d'actif éventuel. Il peut cependant y avoir un événement postérieur à la date des états financiers.

Événement futur déterminant

.10 L'existence d'un actif éventuel suppose également la survenance prévue d'un événement futur déterminant qui dénouera l'incertitude. L'événement futur déterminant dont la survenance est prévue fournit des renseignements additionnels sur l'existence d'un actif pour l'entité du secteur public à la date des états financiers. L'événement futur déterminant ne crée pas un actif — il ne fait qu'en confirmer ou infirmer l'existence à la date des états financiers.

.11 L'entité du secteur public n'est pas en mesure de contrôler totalement l'événement futur déterminant. Par exemple, lorsqu'elle est engagée dans une poursuite, l'événement futur déterminant (le règlement de la poursuite) échappe à son contrôle.

INCERTITUDE RELATIVE À L'EXISTENCE

.12 Pour déterminer s'il existe un actif à la date des états financiers, il faut apprécier la probabilité de survenance ou de non-survenance d'un événement futur confirmant l'existence de l'actif à la date des états financiers. Cette probabilité peut être exprimée comme suit :

- a) probable — la probabilité que l'événement futur survienne (ou ne survienne pas) est élevée;
- b) improbable — la probabilité que l'événement futur survienne (ou ne survienne pas) est faible;
- c) indéterminable — la probabilité que l'événement futur survienne (ou ne survienne pas) ne peut être déterminée.

.13 L'appréciation de la probabilité que l'événement futur déterminant se produise et l'estimation de ses incidences financières sont affaire de jugement pour les responsables de l'établissement des états financiers. Dans la détermination des actifs éventuels et l'estimation de leur montant, il faut tenir compte de tous les renseignements dont on dispose avant la mise au point définitive des états financiers et s'appuyer aussi sur l'expérience acquise dans des situations similaires ainsi que, dans certains cas, sur des rapports d'experts indépendants.

INFORMATIONS À FOURNIR

.14 Pour évaluer la situation financière et les résultats d'une entité du secteur public, il est important de comprendre en quoi consistent ses actifs éventuels. Il est justifié de vouloir connaître à tout le moins l'existence, la nature et l'ampleur des actifs éventuels, car ces informations fournissent une indication des ressources économiques qui pourraient être à la disposition de l'entité du secteur public. On peut affirmer que la pertinence de telles informations dans le processus décisionnel l'emporte sur l'incertitude sous-jacente.

.15 Les informations à fournir sur la nature d'un actif éventuel comprennent une description des circonstances qui donnent lieu à l'incertitude et des renseignements au sujet du dénouement prévu de l'incertitude.

.16 Lorsque le montant peut faire l'objet d'une estimation raisonnable, les informations à fournir sur l'ampleur d'un actif éventuel comprennent la meilleure estimation effectuée par l'entité du secteur public et une fourchette des montants possibles, à moins que ces informations n'aient des incidences négatives sur le dénouement de l'éventualité. Pour l'utilisateur des états financiers, la communication d'une large fourchette allant du montant minimum possible au montant maximum possible peut s'avérer moins utile qu'une fourchette plus étroite recouvrant les possibilités raisonnables.

.17 Lorsqu'une estimation du montant a été effectuée, la méthode appliquée pour effectuer cette estimation doit être mentionnée. Il peut aussi être utile d'indiquer les hypothèses importantes sous-jacentes à l'actif éventuel qui sont susceptibles de changer, et l'incidence qu'aurait un changement sur le montant estimatif. L'ampleur peut également être communiquée sous forme d'une mention du montant minimal probable de l'actif éventuel, accompagnée d'une explication des facteurs significatifs qui pourraient avoir une incidence sur le dénouement de l'éventualité et des chances que le montant d'un actif éventuel soit supérieur au montant minimal probable.

.18 Le niveau d'informations fournies dépend aussi de la nature délicate de l'information.

.19 *L'existence d'un actif éventuel à la date des états financiers doit être mentionnée dans les notes complémentaires s'il est probable que l'événement futur déterminant se produira.* [AVRIL 2017]

.20 *Les informations suivantes doivent être indiquées dans les notes ou les tableaux complémentaires relativement à un actif éventuel :*

- a) *la nature de l'actif éventuel;*
- b) *l'ampleur de l'actif éventuel, sauf dans les cas où l'ampleur ne peut être mesurée ou lorsque l'information sur l'ampleur aurait des incidences négatives sur le dénouement de l'éventualité;*
- c) *les raisons qui sous-tendent l'absence d'information sur l'ampleur;*
- d) *lorsqu'une estimation du montant a été effectuée, la méthode appliquée pour effectuer cette estimation.*

[AVRIL 2017]

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

.21 Le présent chapitre s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er avril 2017. Son adoption anticipée est permise.

[View Terms and Conditions and Privacy Policy](#)

Help desk: Mon-Fri, 9am-5pm ET 1-866-256-6842 [Contact Us](#)

© 2001-2017, EYEP and/or E&Y LLP and/or CPA Canada. All rights reserved.

Report.docx

PAGE 1

Pension Asset Expert Advisory Panel - Panel consultatif d'experts sur l'actif des régimes de retraite

Mandate of the Panel in French release :

Mandat

Le mandat du panel d'experts est de fournir conseils et recommandations au gouvernement sur l'application des NCSP pour la reconnaissance et la mesure de l'actif des régimes de retraite. Les conseils et recommandations du panel d'experts au gouvernement prendront en compte :

- Le besoin de contrôle de la reconnaissance de l'actif de régimes de retraite pour un régime conjoint de retraite à prestations déterminées.
- Le besoin de contrôle de la reconnaissance de l'actif d'un régime de retraite par rapport à d'autres régimes de retraite.
- Des techniques d'évaluation appropriées pour la mesure de l'actif de régimes de retraite qui prennent en compte la responsabilité de prise de décision à l'avenir par les promoteurs du régime.
- Les recommandations du groupe de travail sur les avantages sociaux futurs du Conseil sur la comptabilité dans le secteur public au sujet des enjeux qui devraient être pris en compte dans leur révision des prestations de retraite et des avantages postérieurs à l'emploi.

PAGE 7

Financial Services Commission of Ontario – Commission des services financiers de l'Ontario

Public Sector Accounting Standards – Normes comptables pour le secteur public

Canadian Public Sector Accounting Board – Conseil sur la comptabilité dans le secteur public

CPA Canada Public Sector Accounting Handbook – Le Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public

PS1150, *Generally Accepted Accounting Principles* – see Appendix B for translation

PS3250, *Retirement Benefits* – see Appendix B for translation

PAGE 8

PS1000, *Financial Statement Concepts* – see Appendix B for translation

Conceptual Framework – Cadre conceptuel

Assets – see Appendix B for translation

Contingent Assets – see Appendix B for translation

Contractual Rights – droits contractuels

Exposure Draft - exposé-sondage

Canadian Accounting Standards Board – Conseil des normes comptables (CNC) du Canada

International Public Sector Accounting Standards Board – Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB)

International Public Sector Accounting Standards – Normes comptables internationales du secteur public

PS1000, *Financial Statement Objectives* – see Appendix B for translation

PAGE 10

Conservatism quote translated – See Appendix B – PS1000.29(d)

Exposure Draft – Conceptual framework – BC2.6 (English version reference) of attached document has translated section on Basis of Conclusions. Not sure what the reference in the French version of the document.

PAGE 11

The quote on top is from Exposure Draft – Conceptual framework – BC2.9 and BC2.11 (English version reference) of attached document has translated section on Basis of Conclusions. Not sure what the reference in the French version of the document.

Conceptual Framework Fundamental and the Reporting Model – FONDLEMENTS DU CADRE CONCEPTUEL ET MODÈLE D'INFORMATION FINANCIÈRE

Quote :

Conservatism is removed as an explicit concept but would still play a role in cases of estimation when there is uncertainty and there is a choice between equally possible amounts. In such cases, conservatism would require that there be no deliberate understatement of liabilities or overstatement of assets.

Translated

La prudence est éliminée à titre de concept explicite, mais elle jouerait tout de même un rôle en cas d'estimation, lorsqu'il y a des incertitudes et qu'un choix doit être fait entre des montants équiprobables. En pareil cas, la prudence interdirait la sous-évaluation à dessein des passifs ou la surévaluation à dessein des actifs.

PAGE 12

International Public Sector Accounting Standard - Normes comptables internationales du secteur public. No french translation available for this standard.

PAGE 14

PS 3250.81 – see Appendix B for translation

PAGE 15

Government Business Partnerships – Partenariats commerciaux

Teachers' Pension Act – see Appendix A for translation

PAGE 19

PS 3320, Contingent Assets – see Appendix B for translation

PAGE 21

PS 3060, Government Partnerships – see Appendix B for translation

PAGE 31

Employment Benefits Task Force – Groupe de travail sur les avantages sociaux

