

Apports – Comptabilisation des produits et questions connexes

Mai 2020

**LES COMMENTAIRES DOIVENT PARVENIR AU CNC AU PLUS TARD
LE 15 DÉCEMBRE 2020**

Votre opinion nous tient à cœur, et nous accueillerons avec grand intérêt vos commentaires sur ce document de consultation. Vous pouvez nous faire parvenir vos commentaires en téléchargeant votre lettre de réponse au moyen du [formulaire en ligne](#).

Veillez envoyer votre réponse à l'attention de :

Kelly Khalilieh, CPA, CA
Directrice, Normes comptables
Conseil des normes comptables
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Le présent document de consultation vise à obtenir de plus amples commentaires des parties prenantes au sujet du projet du Conseil des normes comptables (CNC) sur la comptabilisation des apports et les questions connexes. Bien que la recherche initiale aux fins de l'acquisition d'une compréhension des questions et d'une prise de connaissance du point de vue des parties prenantes soit maintenant terminée, le CNC souhaite recevoir d'autres points de vue et commentaires des parties prenantes sur ce projet.

Le CNC invite les intéressés à formuler des commentaires sur tout aspect du document de consultation, mais favorise particulièrement ceux formulés en réponse aux questions qui y sont énoncées. Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. Si vous exprimez une divergence de vues, veuillez expliquer clairement le problème en cause, avec motifs à l'appui.

Les commentaires reçus par le CNC, 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.

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Aperçu	1-13
Raison d'être du projet	1-5
Portée du projet	6
Objectif du présent document de consultation	7
Élaboration du présent document de consultation.....	8-9
Prochaines étapes du projet	10
Projet sur les fondements conceptuels des états financiers.....	11
Projets du Conseil sur la comptabilité dans le secteur public.....	12-13
Qu'est-ce qu'un apport?	14-22
Types d'apports.....	15-17
Fondements conceptuels des états financiers.....	18-22
Comptabilisation des produits	18-19
Définition des actifs et des passifs	20-22
Comptabilisation des produits	23-44
Comptabilisation des apports	23-26
Types d'apports spéciaux	27-44
Apports de biens et de services.....	28-31
Apports en immobilisations	32-35
Dotations	36-41
Legs.....	42-44
Comptabilisation des actifs	45-54
Promesses d'apports	45-47
Exemption relative à la comptabilisation des immobilisations corporelles	48-54
Questions relatives à la présentation et aux informations à fournir	55-60
Comptabilité par fonds	55-56
Présentation de l'actif net.....	57-58
Informations à fournir sur la trésorerie soumise à restrictions.....	59-60

APERÇU

Raison d'être du projet

1. Les normes sur les apports actuellement en vigueur pour les organismes sans but lucratif (OSBL) ont été établies en 1996. Depuis leur publication, ces normes n'ont pratiquement pas changé, même si les recherches indiquent que la situation de nombreux OSBL a évolué. Par exemple, il est aujourd'hui plus courant pour les OSBL de recevoir des apports grevés d'affectations ou d'exigences précises, et les ententes d'apport deviennent de plus en plus complexes.
2. En mai 2015, le CNC a approuvé un projet de recherche sur la comptabilisation des apports, qui tenait compte des commentaires des parties prenantes en réponse à l'énoncé de principes *Amélioration des normes pour les organismes sans but lucratif*, publié conjointement par le CNC et le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP). Le CNC a mené d'autres recherches en vue de comprendre les pratiques actuelles, au Canada et à l'échelle internationale, en matière de comptabilisation des produits issus d'apports.
3. Les indications actuelles permettent aux OSBL un choix de méthode de comptabilisation des produits relativement aux apports affectés. Selon bon nombre de répondants à l'énoncé de principes, ce choix convient bien et répond aux divers besoins des OSBL et de leurs utilisateurs. Ces répondants se sont dits préoccupés par la perspective de modifier le moment de la comptabilisation des produits associés aux apports affectés. Le choix de méthode comptable actuel ajoute toutefois à la complexité des états financiers des OSBL, ceux-ci étant déjà de plus en plus complexes en raison de la nature des opérations effectuées par les OSBL. Ce choix nuit par ailleurs à la comparabilité des états financiers des OSBL, car il est possible de comptabiliser et de présenter différemment des opérations identiques, selon la méthode choisie.
4. Dans le cadre des recherches liées à ce projet, le CNC n'a trouvé aucun autre pays qui offrirait un choix de méthode comptable aux OSBL quant au moment de la comptabilisation des produits associés aux apports affectés. C'est ce qui distingue les indications relatives aux apports de la Partie III du Manuel de CPA Canada – Comptabilité des pratiques observées à l'étranger. Cette singularité donne également lieu à un manque de comparabilité entre les OSBL canadiens et ceux d'autres pays, et constitue un problème pour les OSBL canadiens qui se font concurrence à l'échelle internationale pour obtenir du financement.
5. À la lumière des commentaires reçus à ce jour au sujet de ce projet, notamment ceux de son Comité consultatif sur les organismes sans but lucratif (Comité consultatif), le CNC croit comprendre qu'il est impératif que les indications sur la comptabilisation des apports se traduisent par des états financiers qui permettent aux OSBL de brosser un portrait de leur situation (c'est-à-dire communiquer avec clarté les activités et les résultats financiers de l'organisme grâce à la comptabilisation et à la présentation des opérations et des événements, ainsi qu'aux informations fournies à leur sujet). Le Conseil est aussi conscient que les états financiers visent à communiquer des informations utiles aux fins de la prise de décision. Les normes comptables doivent établir un équilibre approprié entre la possibilité pour un organisme de communiquer son propre message et la fourniture d'informations utiles aux utilisateurs. Le Conseil est d'avis que l'adoption d'une approche différente pour comptabiliser les produits associés aux apports affectés pourrait simplifier les états financiers et accroître leur comparabilité, ce qui permettra de communiquer des informations plus claires aux utilisateurs.

Portée du projet

6. Le CNC a décidé que le projet avait pour objet d'examiner la comptabilisation des produits associés à tous les types d'opérations traitées dans les chapitres 4410, APPORTS — COMPTABILISATION DES PRODUITS, et 4420, APPORTS À RECEVOIR, de la Partie III du Manuel de CPA Canada – Comptabilité, et les questions de présentation et d'informations à fournir connexes. Il a également décidé que le projet examinerait la pertinence de conserver l'exemption de comptabilisation des immobilisations corporelles et des actifs incorporels offerte aux OSBL dont la moyenne des produits consolidés

pour l'exercice considéré et l'exercice précédent est inférieure à 500 000 \$ (exemption relative à la comptabilisation des immobilisations corporelles).

Objectif du présent document de consultation

7. Le présent document de consultation vise à recueillir des commentaires et des informations auprès d'un large éventail de parties prenantes des OSBL, notamment les utilisateurs, les préparateurs et les professionnels en exercice, sur la comptabilisation des produits associés aux apports et les questions connexes. Ces commentaires aideront le Conseil à déterminer l'orientation du projet en ce qui concerne la comptabilisation des apports.

Élaboration du présent document de consultation

8. Lors de l'élaboration du présent document de consultation, le CNC a étudié de près :
 - a) le traitement comptable des apports appliqué actuellement par les OSBL, y compris la comptabilisation des produits associés aux apports affectés;
 - b) les questions qui se posent dans la pratique actuelle;
 - c) les points de vue des parties prenantes sur ces questions, notamment les utilisateurs d'états financiers d'OSBL;
 - d) les indications en matière de comptabilisation des apports dans d'autres pays et les pratiques actuelles à l'échelle internationale.
9. Le CNC a demandé l'avis de son Comité consultatif, a tenu des discussions avec des utilisateurs et d'autres parties prenantes, a passé en revue des états financiers d'OSBL et a collaboré avec un groupe de travail mondial sur les normes comptables pour les OSBL.

Prochaines étapes du projet

10. Le CNC examinera les commentaires reçus en réponse au présent document de consultation et s'en servira pour déterminer les prochaines étapes de ce projet. Ces étapes pourraient comprendre la publication d'un exposé-sondage sur les sujets abordés dans le présent document.

Projet sur les fondements conceptuels des états financiers

11. Le CNC mène également à l'heure actuelle un projet sur les fondements conceptuels des états financiers. L'objectif de ce projet est d'effectuer une revue ciblée des fondements conceptuels des états financiers de la Partie II et de la Partie III du Manuel afin de déterminer s'ils répondent aux besoins des parties prenantes. La portée actuelle du projet sur les fondements conceptuels des états financiers comprend ce qui suit :
 - a) les éléments des états financiers;
 - b) la comptabilisation;
 - c) l'évaluation;
 - d) les informations à fournir;
 - e) l'unité de comptabilisation.

Le CNC a décidé que la première phase du projet serait axée sur l'évaluation des fondements conceptuels des états financiers dans le contexte de ses projets de normalisation nationaux actuels, y compris le projet sur les apports. Par conséquent, le présent document de consultation vise à obtenir le point de vue des parties prenantes sur l'interaction entre le traitement comptable des apports et les fondements conceptuels du chapitre 1001 de la Partie III du Manuel, FONDLEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS DES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF. Même si les commentaires recueillis au moyen du présent document de consultation contribueront à façonner l'opinion du Conseil sur les fondements conceptuels des états financiers, aucune modification ne sera apportée au chapitre 1001 sans que d'autres consultations ne soient menées auprès des parties prenantes.

Projets du Conseil sur la comptabilité dans le secteur public

12. Il incombe au CNC d'établir et de tenir à jour les normes de la Partie III du Manuel, qui s'appliquent aux OSBL à l'extérieur du secteur public. Les normes comptables à l'intention des OSBL du secteur public font partie du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (SP), qui est établi et tenu à jour par le CCSP. Le rôle joué par les conseils de normalisation dans l'établissement des normes pour les OSBL exige une bonne compréhension des besoins des parties prenantes des OSBL, y compris les utilisateurs des états financiers.
13. Le CNC travaille en collaboration avec le CCSP pour étudier les besoins des utilisateurs. En mai 2019, le CCSP a publié son *Document de consultation sur les organismes sans but lucratif du secteur public*, qui visait à recueillir les commentaires des parties prenantes sur les questions clés, pour permettre au CCSP de déterminer les prochaines étapes à franchir pour aboutir à une stratégie relative aux OSBL du secteur public. Aux fins de la réalisation de son projet sur les apports, le CNC tiendra compte des commentaires des parties prenantes sur le document de consultation du CCSP lorsque ceux-ci seront pertinents pour les OSBL du secteur privé. Il veillera ainsi à répondre aux besoins des parties prenantes.

QU'EST-CE QU'UN APPORT?

14. L'alinéa 4410.02 b) définit un apport comme un «transfert sans contrepartie de trésorerie ou d'autres actifs à un organisme sans but lucratif, ou un règlement ou une annulation sans contrepartie d'un élément de passif de cet organisme». Selon cette définition, le financement public fourni à un OSBL est considéré comme un apport pour l'application de cette norme.

Question 1 : Y a-t-il des circonstances dans lesquelles un financement public sans contrepartie ne devrait pas être considéré comme un apport à des fins comptables? Dans l'affirmative, quelles sont ces circonstances?

Types d'apports

15. Le chapitre 4410 distingue trois types d'apports :
 - a) le sous-alinéa 4410.02 b)i) définit un apport affecté comme un «apport grevé d'une affectation externe en vertu de laquelle l'organisme est tenu d'utiliser l'actif en cause à une fin déterminée. Un apport affecté à l'achat d'une immobilisation ou un apport constitué par l'immobilisation elle-même sont des exemples d'apports affectés»;
 - b) les dotations sont définies comme un type d'apport affecté et sont abordées séparément plus loin dans le présent document de consultation;
 - c) le sous-alinéa 4410.02 b)iii) définit un apport non affecté comme un «apport qui n'est pas affecté et qui ne constitue pas une dotation».
16. Les parties prenantes ont fait savoir au CNC qu'il y avait foisonnement des pratiques concernant les notions d'apports affectés et non affectés. Le Conseil est conscient qu'il peut être simple, dans certains cas, de déterminer si un apport est affecté ou non. Par exemple, un apport grevé d'affectations imposées uniquement par le conseil d'administration de l'organisme n'est pas grevé d'affectations externes. Il est par conséquent considéré comme un apport non affecté à des fins comptables. Les affectations imposées par une politique publiée par la direction ou le conseil d'administration sur le site Web d'un organisme ne sont pas non plus considérées comme des affectations externes. À l'inverse, un apport serait considéré comme grevé d'une affectation externe si un apporteur devait cliquer sur un bouton pour préciser, au moment de faire un don en ligne, la façon dont les fonds doivent être dépensés. Bien que ces exemples illustrent des cas où il est clair qu'un apport est grevé d'une affectation externe ou interne, d'autres faits et circonstances pourraient exiger l'exercice du jugement.

17. Le CNC fait remarquer que tous les apports non affectés sont actuellement comptabilisés comme des produits lorsqu'ils sont reçus, peu importe la méthode de comptabilisation des apports affectés choisie par l'organisme. Les recherches menées par le Conseil à ce jour n'ont pas permis de relever des problèmes de comptabilisation des apports non affectés. L'apport de modifications quant au moment de la comptabilisation des apports non affectés n'est donc pas envisagé dans le cadre de ce projet.

Question 2 : Avez-vous connaissance de problèmes en lien avec les apports non affectés qui justifieraient le traitement de ce sujet dans le cadre de ce projet? Dans l'affirmative, quels sont les problèmes et comment pourraient-ils être réglés?

Question 3 : Y a-t-il des circonstances dans lesquelles il est difficile de déterminer si un apport est grevé d'une affectation externe? Dans l'affirmative, quelles sont ces circonstances?

Fondements conceptuels des états financiers

Comptabilisation des produits

18. Le chapitre 1001 définit les concepts sur lesquels reposent l'élaboration et l'application des principes comptables suivis dans l'établissement des états financiers. Les composantes des états financiers, décrites aux paragraphes 22 à 35 du chapitre 1001, sont un aspect des fondements conceptuels. Ce sont les principales catégories d'éléments (ou postes) qui sont présentés dans les états financiers en vue de répondre aux objectifs de ces derniers. Les produits sont l'un de ces éléments et les apports font partie des composantes des produits.
19. Outre l'énumération et la définition des composantes des états financiers, le chapitre 1001 fournit également des critères de comptabilisation généraux pour tous les postes des états financiers, ainsi que des indications spécifiques quant à la comptabilisation de certains postes. Plus précisément, le paragraphe 1001.42 indique que «[l]es produits sont généralement comptabilisés lorsque l'exécution est achevée et que l'évaluation et le recouvrement de la contrepartie sont raisonnablement sûrs». Le paragraphe 1001.43 fournit également des indications supplémentaires portant expressément sur les apports : «[...] les apports non affectés dont bénéficient les organismes sans but lucratif ne résultent pas de la vente de biens ou de la prestation de services et, par conséquent, la notion d'achèvement n'a, le plus souvent, aucun rapport avec la comptabilisation de ces apports; les produits de ce genre sont généralement comptabilisés au moment de leur encaissement ou lorsqu'ils deviennent l'objet d'une créance exigible. Les autres apports sont comptabilisés en fonction de la nature de l'affectation dont ils sont grevés». Il est également explicitement indiqué dans ce chapitre que rien dans le texte n'a prééminence sur les normes particulières énoncées ailleurs dans le Manuel.

Question 4 : Y a-t-il des circonstances dans lesquelles vous consultez les indications du chapitre 1001 relatives à la comptabilisation des produits pour déterminer le traitement comptable à appliquer à un apport affecté? Dans l'affirmative, quelles sont ces circonstances et comment appliquez-vous les indications du chapitre 1001?

Question 5 : À votre avis, l'application des concepts en matière de comptabilisation des produits aux apports affectés (c'est-à-dire qu'un apport affecté ne devrait pas être comptabilisé à titre de produits jusqu'à ce que les obligations de prestation soient remplies et que l'évaluation et le recouvrement de la contrepartie soient raisonnablement sûrs) permet-elle de fournir des informations utiles à la prise de décision dans les états financiers d'OSBL? Pourquoi? Dans la négative, quelles caractéristiques ou quels concepts, selon vous, jouent un rôle important dans la comptabilisation des produits relativement aux apports affectés?

Définition des actifs et des passifs

20. Les actifs et les passifs font également partie des composantes des états financiers dont il est question au chapitre 1001. Le paragraphe 1001.24 définit les actifs comme des «ressources économiques sur lesquelles l'entité exerce un contrôle par suite d'opérations ou de faits passés, et qui sont susceptibles de lui procurer des avantages économiques futurs». Les passifs sont définis au paragraphe 1001.28 comme des «obligations qui incombent à l'entité par suite d'opérations ou de faits passés, et dont le règlement pourra nécessiter le transfert ou l'utilisation d'actifs, la prestation de services ou toute autre cession d'avantages économiques». Les paragraphes 36 à 48 du chapitre 1001, quant à eux, fournissent des indications sur la comptabilisation des actifs et des passifs.
21. Les concepts d'actifs et de passifs, y compris les définitions et les principes de comptabilisation, sont étroitement liés à la comptabilisation des apports. Le CNC est toutefois conscient que les concepts actuellement énoncés dans le chapitre 1001 peuvent ne pas être appliqués uniformément ou entrer en conflit avec d'autres indications de la Partie III sur la comptabilisation des apports. Il est par exemple pertinent de prendre en considération la définition d'un actif pour déterminer quand comptabiliser les promesses d'apports à titre d'apports à recevoir. Toutefois, les indications actuelles du chapitre 4420 sur la comptabilisation des promesses d'apports ne cadrent pas avec la définition d'un actif. De plus, des répondants à l'énoncé de principes ont indiqué qu'il n'était peut-être pas approprié de prendre en compte uniquement la définition d'un actif pour déterminer quand comptabiliser les promesses d'apports. La définition d'un actif laisse supposer que les promesses d'apports devraient être comptabilisées uniquement lorsque l'organisme en a le contrôle. Cela empêcherait la comptabilisation des promesses d'apports jusqu'à ce que les actifs soient reçus. (Voir «[Promesses d'apports](#)» à la page 20 pour une analyse plus approfondie de ce sujet.)
22. De même, il peut être pertinent de prendre en considération la définition d'un passif pour déterminer si un apport affecté doit être comptabilisé immédiatement ou reporté. Des répondants à l'énoncé de principes et d'autres parties prenantes, notamment les membres du Comité consultatif, ont toutefois indiqué qu'il y a d'autres points de vue sur la manière dont cette définition est actuellement appliquée aux apports affectés. Certaines parties prenantes sont d'avis que la définition d'un passif appuie la comptabilisation immédiate des apports affectés à titre de produits, parce que les apports affectés ne sont généralement pas juridiquement remboursables ou remboursés. D'autres parties prenantes se fient aux indications du paragraphe 1001.30 qui énoncent qu'«[i]l n'est pas nécessaire que les passifs soient des obligations exécutoires pourvu qu'ils soient conformes à la définition d'un passif; ils peuvent être fondés sur des obligations morales ou implicites. L'obligation morale repose sur des considérations d'ordre déontologique ou s'impose sur le plan de la conscience ou de l'honneur». Compte tenu de ces indications, ces parties prenantes estiment que même si un apport n'est pas remboursable, un passif existe et les produits ne devraient pas être comptabilisés jusqu'à ce que l'apport soit utilisé aux fins prévues et que l'obligation morale ou déontologique soit levée.

Question 6 : Êtes-vous au courant d'autres aspects de la comptabilisation des apports affectés pour lesquels les définitions des actifs et des passifs constituent des points à considérer pertinents? Le cas échéant, quels sont ces aspects?

COMPTABILISATION DES PRODUITS

Comptabilisation des apports

23. Le chapitre 4410 permet actuellement de choisir de comptabiliser les produits issus d'apports affectés selon l'une des deux méthodes prévues. Tel qu'il est mentionné dans la section «[Raison d'être du projet](#)», ce choix donne lieu à des états financiers susceptibles de ne pas fournir des informations utiles à la prise de décision. À la lumière de consultations menées auprès des parties prenantes et de discussions tenues avec le Comité consultatif, le CNC est d'avis que la comptabilisation des produits

relativement aux apports en fonction du type d'apport et de ses caractéristiques pourrait constituer une autre méthode. Pour examiner cette possibilité, le Conseil doit tout d'abord acquérir une solide compréhension des principales caractéristiques des apports les plus couramment reçus par les OSBL canadiens. Il se servirait ensuite de cette liste pour relever les caractéristiques pertinentes à des fins comptables ainsi que la façon dont ces caractéristiques devraient être évaluées pour déterminer quand comptabiliser un apport en tant que produits.

24. Au fil de ses discussions avec le Comité consultatif, le Conseil a relevé les caractéristiques préliminaires suivantes, lesquelles pourraient être utiles pour déterminer quand comptabiliser un apport à titre de produits :
- a) **Type et nature de l'apport** – Un apport peut prendre diverses formes, par exemple un don, une subvention ou un legs. Un apport peut être affecté, non affecté ou constituer une dotation.
 - b) **Fréquence de l'apport** – Un apport peut être fait en un versement unique ou être remis à un OSBL au moyen d'une série de paiements.
 - c) **Exigences de nature temporelle ou relatives à l'utilisation imposées par l'apporteur** – La présence d'exigences de nature temporelle ou relatives à l'utilisation est une caractéristique clé des apports affectés, car ces exigences donnent des précisions sur l'affectation. Elles peuvent revêtir plusieurs formes; une exigence de nature temporelle peut par exemple stipuler que l'apport doit être dépensé au cours d'une période spécifique ou avant une date donnée. Les exigences relatives à l'utilisation peuvent quant à elles préciser que l'apport doit être utilisé pour réaliser des tâches spécifiques ou, de manière plus générale, dépensé dans le cadre d'un projet ou d'une initiative.
 - d) **Caractère remboursable de l'apport** – Un apport peut être explicitement remboursable (l'entente d'apport stipule par exemple que l'OSBL doit rembourser un montant si certaines conditions sont remplies ou non). Il peut exister des scénarios où la détermination du caractère remboursable d'un apport requiert davantage de jugement.

Question 7 : Y a-t-il d'autres caractéristiques des apports qui sont couramment observées dans les ententes d'apport et que le CNC devrait examiner? Dans l'affirmative, quelles sont-elles et pourquoi devraient-elles être examinées?

25. Les exemples suivants montrent à quel moment un apport pourrait être comptabilisé dans les états financiers d'un OSBL selon une méthode qui prend en compte les caractéristiques de l'apport. Plus précisément, au moyen de certaines des caractéristiques provisoirement déterminées par le CNC comme étant pertinentes à des fins comptables, les exemples illustrent l'incidence que pourraient avoir les caractéristiques sur le moment de la comptabilisation des produits tirés des apports.
26. Les exemples visent à faciliter la rétroaction des parties prenantes au sujet de cette possible méthode. Les points de vue quant à l'incidence des caractéristiques d'un apport sur la comptabilisation des produits qui en sont tirés peuvent différer, et des résultats différents pourraient mieux convenir à d'autres mises en situation ou hypothèses. Les exemples ne se veulent pas exhaustifs et ne représentent pas tous les scénarios ou toutes les ententes possibles. Le CNC comprend que de nombreuses ententes d'apport peuvent comporter des mises en situation plus complexes que celles qui sont présentées ci-dessous.

Exemple 1 : Comptabilisation des apports en fonction de leurs caractéristiques

L'organisme ABC est un OSBL dont l'exercice se termine le 30 juin. Son mandat consiste à mener des recherches et d'autres initiatives pour soutenir les familles à faible revenu de la collectivité locale. L'organisme reçoit, en soutien à ses initiatives, plusieurs apports et subventions d'entités des secteurs public et privé. Selon une méthode envisagée par le CNC pour la comptabilisation des apports, l'organisme ABC prendrait en compte les caractéristiques de chaque apport ou subvention spécifique pour déterminer le traitement comptable approprié.

Apport A

Un apporteur privé remet 100 000 \$ à l'organisme ABC afin qu'il entreprenne un projet de recherche particulier. L'apport est reçu sous forme de paiement forfaitaire le 1^{er} janvier 2028. L'apport doit être consacré à des activités particulières liées au projet de recherche, comme le stipule l'entente d'apport. Tout montant non consacré à ces activités particulières à la fin du projet de recherche le 30 juin 2031 doit être remboursé à l'apporteur.

Le projet de recherche se termine en avril 2031. L'organisme ABC a engagé les dépenses annuelles suivantes liées aux activités de recherche particulières :

Tableau 1

Exercices clos le 30 juin	
2028	15 000 \$
2029	30 000
2030	20 000
2031	35 000
Total	100 000

Compte tenu des caractéristiques de l'apport, l'organisme ABC détermine que le montant de l'apport sera initialement reporté au moment de sa réception le 1^{er} janvier 2028, parce que le montant doit être remboursé s'il n'est pas consacré aux activités stipulées. Ce traitement comptable suppose que les caractéristiques importantes consistent dans la nature de l'affectation de l'apport (qui exige que le montant soit consacré à des activités de recherche particulières) et le fait que l'apport est remboursable.

Par conséquent, l'écriture de journal suivante sera passée le 1^{er} janvier 2028, au moment de la réception de l'apport :

Dt Trésorerie	100 000	
		Ct Apports reportés
		100 000

Chaque année, l'organisme ABC détermine qu'une tranche de l'apport doit être comptabilisée à titre de produits au fur et à mesure que les dépenses admissibles correspondantes sont engagées, parce qu'on peut alors confirmer qu'elles l'ont été conformément à l'affectation et que ce montant n'a désormais plus à être remboursé.

Le Tableau 2 résume l'application par l'organisme ABC du traitement comptable proposé par le CNC, pendant toute la durée du projet de recherche :

Tableau 2

	Exercices clos le 30 juin			
	2028	2029	2030	2031
Apports reportés à l'ouverture de l'exercice	– \$	85 000 \$	55 000 \$	35 000 \$
Apports reportés comptabilisés	100 000	–	–	–
Produits comptabilisés au cours de l'exercice	15 000	30 000	20 000	35 000
Apports reportés à la clôture de l'exercice	85 000	55 000	35 000	–
Charges comptabilisées au cours de l'exercice	15 000	30 000	20 000	35 000
Excédent des produits sur les charges pour le projet de recherche	–	–	–	–

Apport B

L'organisme ABC reçoit une subvention annuelle d'une entité publique. Le montant de la subvention annuelle, qui a débuté en 2027, varie légèrement d'une année à l'autre en fonction des résultats d'exploitation de l'entité publique par rapport à son budget. Le Tableau 3 montre le total des fonds reçus par l'organisme ABC :

Tableau 3

15 avril 2027	51 000 \$
28 avril 2028	53 000
20 avril 2029	49 000
3 avril 2030	58 000

Selon les conditions de la subvention, les fonds doivent être utilisés pour donner des conseils en matière d'emploi aux personnes de la collectivité locale dans le cadre du budget d'exploitation du prochain exercice de l'organisme ABC (c'est-à-dire que les fonds reçus en avril ne peuvent pas être dépensés avant le 1^{er} juillet de chaque année). L'accord de subvention stipule que les fonds non utilisés aux fins prévues doivent être remboursés à la fin de l'exercice au cours duquel ils devaient être dépensés. Sans la subvention, l'organisme ABC n'aurait pas entrepris cette initiative.

Chaque année, le montant total de la subvention a été dépensé, sauf pour l'exercice 2029, où l'organisme ABC n'a dépensé que 44 000 \$ en raison d'un manque de personnel. Les 9 000 \$ restants ont été remboursés à l'entité publique à la fin de l'exercice 2029. L'entité publique a mis fin à l'initiative en décembre 2030.

Compte tenu des caractéristiques de l'apport, l'organisme ABC a décidé que les subventions seront initialement reportées au moment de leur réception et que les produits seront comptabilisés dans l'exercice où les fonds sont dépensés aux fins prescrites. Ce traitement comptable suppose que les caractéristiques importantes consistent dans la nature de l'affectation des fonds (qui exige que le montant soit dépensé pour des activités particulières dans un exercice particulier) et le fait que la subvention est remboursable.

Le Tableau 4 résume le traitement comptable de la subvention publique par l'organisme ABC :

Tableau 4

	Exercices clos le 30 juin				
	2027	2028	2029	2030	2031
Entrée de trésorerie	51 000 \$	53 000 \$	49 000 \$	58 000 \$	– \$
Subvention reportée à l'ouverture de l'exercice	–	51 000	53 000	49 000	58 000
Subvention reportée comptabilisée	51 000	53 000	49 000	58 000	–
Produits comptabilisés au cours de l'exercice	–	(51 000)	(44 000)	(49 000)	(58 000)
Remboursements de subvention comptabilisés au cours de l'exercice	–	–	(9 000)	–	–
Subvention reportée à la clôture de l'exercice	51 000	53 000	49 000	58 000	–
Charges comptabilisées au cours de l'exercice relativement à la subvention	–	51 000	44 000	49 000	58 000
Excédent des produits sur les charges pour la subvention	–	–	–	–	–

Apport C

L'organisme ABC reçoit un apport de 25 000 \$ pour acheter des fournitures, notamment des couches, du lait maternisé et des vêtements, afin de soutenir les jeunes familles de la collectivité locale. L'entente d'apport a été signée en juillet 2029 et l'apport sera reçu sous la forme d'un montant forfaitaire le 30 septembre 2029. Le montant n'est pas remboursable et, selon les conditions de l'apport, si les fonds ne sont pas nécessaires aux fins prévues, l'organisme ABC peut les réaffecter à d'autres fins à sa discrétion.

L'organisme ABC dépense les montants comme suit pour les fournitures précisées :

Tableau 5

Exercices clos le 30 juin	
2030	11 000 \$
2031	8 000
2032	6 000

Compte tenu des caractéristiques de l'apport, l'organisme ABC détermine que l'apport sera comptabilisé à titre de produits au moment de sa réception. Ce traitement comptable suppose que les caractéristiques importantes consistent dans la nature de l'affectation des fonds (qui permet que les fonds soient réaffectés s'ils ne sont pas utilisés aux fins prévues) et le fait que le montant n'a pas à être remboursé.

L'organisme ABC passe donc l'écriture de journal suivante le 30 septembre 2029, au moment de l'encaissement de trésorerie, pour comptabiliser les produits tirés de l'apport :

Dt Trésorerie	25 000	
		Ct Produits tirés de l'apport
		25 000

Incidence cumulative de la méthode comptable sur l'état des résultats de l'organisme ABC

Voici un exemple d'état des résultats de l'organisme ABC pour l'exercice clos le 30 juin 2030. L'organisme ABC établit ses états financiers selon la comptabilité par fonds. Il a un fonds distinct pour ses projets de recherche, dans lequel figure l'apport A. Toutes les autres activités de l'organisme ABC sont présentées dans le fonds d'administration.

Tableau 6

Organisme ABC

État des résultats

Pour l'exercice clos le 30 juin 2030, avec des informations comparatives pour 2029.

			2030	2029
	Fonds d'administration	Fonds de recherche	Total	Total
Produits				
Subventions publiques	49 000 \$	– \$	49 000 \$	44 000 \$
Apports	25 000	20 000	45 000	30 000
	74 000	20 000	94 000	74 000
Charges				
Projets de recherche	–	20 000	20 000	30 000
Fournitures d'exploitation	11 000	–	11 000	–
Services-conseils en matière d'emploi	49 000	–	49 000	44 000
	60 000	20 000	80 000	74 000
Excédent des produits sur les charges	14 000	–	14 000	–

Si l'organisme ABC ne présentait pas ses états financiers selon la comptabilité par fonds, seuls les montants des colonnes «total» figureraient dans son état des résultats. Quel que soit le mode de présentation, les totaux présentés seraient identiques.

Outre l'incidence sur l'état des résultats, l'organisme ABC présenterait dans son état de la situation financière le solde suivant pour les apports reportés :

Tableau 7

	Au 30 juin	
	2030	2029
Apports reportés :	93 000 \$	104 000 \$

L'exemple 1 ci-dessus illustre une méthode qui prend en compte le type d'apport et ses caractéristiques pour déterminer le moment auquel un apport peut être comptabilisé. Compte tenu de cette méthode possible illustrée dans cet exemple :

Question 8 : Croyez-vous qu'une méthode comptable qui prend en compte le type d'apport et ses caractéristiques permettrait de fournir des informations utiles à la prise de décision dans les états financiers d'OSBL? Dans la négative, pourquoi?

Question 9 : Selon vous, quelles caractéristiques des apports est-il pertinent de prendre en compte pour déterminer à quel moment comptabiliser un apport à titre de produits, et pourquoi?

Question 10 : Outre une méthode comptable qui prend en compte le type d'apport et ses caractéristiques, quelles autres méthodes de comptabilisation des apports affectés à titre de produits permettraient de fournir des informations utiles à la prise de décision dans les états financiers d'OSBL? Quelles sont ces méthodes et en quoi les informations qu'elles permettent de fournir seraient-elles utiles aux utilisateurs des états financiers?

Exemple 2 : Comptabilisation de différents types d'affectations

L'organisme de bienfaisance XYZ, dont l'exercice se termine le 31 décembre, mène une campagne de financement annuelle du 1^{er} septembre au 31 mars. En juin 2028, il conclut une entente d'apport avec un apporteur privé. Selon les modalités de l'entente, l'apporteur versera une somme égale aux fonds collectés dans le cadre de la campagne de financement annuelle de 2028-2029 de l'organisme de bienfaisance, jusqu'à concurrence de 25 000 \$. De plus, si l'organisme de bienfaisance XYZ reçoit au moins 500 dons distincts de personnes ou d'entités différentes au cours de la campagne, l'apporteur privé versera un montant supplémentaire de 10 000 \$. Les sommes ne seront versées qu'une fois que les résultats de la campagne de financement auront fait l'objet d'un audit. Le rapport d'audit doit traiter à la fois du montant des fonds collectés et du nombre de dons individuels.

Au cours de la campagne 2028-2029, l'organisme de bienfaisance XYZ recueille un total de 32 605 \$ auprès de 733 donateurs distincts, le 500^e don distinct ayant été reçu en décembre 2028. Un rapport d'audit est fourni à l'apporteur privé le 31 mai 2029. Le 27 juillet 2029, le donateur verse un apport de 35 000 \$.

L'organisme de bienfaisance XYZ prendrait en compte les caractéristiques de l'apport pour déterminer à quel moment comptabiliser les produits de 35 000 \$ tirés de l'apport.

L'organisme de bienfaisance XYZ note que le nombre de dons individuels reçus et le total des fonds collectés sont des faits importants à prendre en compte. La nécessité d'auditer les résultats de la campagne de financement peut également être considérée comme une caractéristique importante. Compte tenu des caractéristiques, l'organisme de bienfaisance XYZ détermine que, en ce qui concerne le moment de la comptabilisation des produits, plusieurs méthodes sont possibles. Deux d'entre elles consistent en ce qui suit :

Méthode A – Reporter la comptabilisation des produits jusqu'à ce que toutes les exigences de l'apporteur soient remplies

Selon cette méthode, aucun produit ne serait comptabilisé avant la fin de la campagne de financement et l'audit des résultats. Une fois que ces exigences seraient remplies, le montant total de 35 000 \$ de l'apport serait comptabilisé à titre de produits dans les états financiers de l'exercice 2029 de l'organisme de bienfaisance XYZ. Cette méthode repose sur l'idée que les produits ne doivent pas être comptabilisés tant que toutes les obligations précisées dans l'entente d'apport ne sont pas remplies. L'achèvement de l'audit est ici considéré comme une caractéristique importante.

Méthode B – Comptabiliser les produits en fonction des progrès réalisés à l'égard du respect des exigences

Selon cette méthode, l'organisme de bienfaisance XYZ comptabiliserait progressivement les produits tirés de l'apport en fonction des progrès réalisés à l'égard du respect des exigences énoncées dans l'entente d'apport. Plus précisément, pour chaque dollar reçu grâce à la campagne de financement annuelle, l'organisme de bienfaisance XYZ comptabiliserait un dollar au titre de produits tirés de l'apport de l'apporteur privé, car il n'y a aucune exigence minimale quant au montant d'apport équivalent. Cette méthode est similaire à la méthode de l'avancement des travaux décrite dans le chapitre 3400, PRODUITS, selon laquelle l'exécution est achevée au fil du temps.

Contrairement à ce qui se produit avec la méthode A, l'achèvement de l'audit n'est pas ici considéré comme une caractéristique importante. Ainsi, l'apport supplémentaire de 10 000 \$ serait comptabilisé une fois atteinte la cible du 500^e don distinct, soit en décembre 2028.

Selon cette méthode, une tranche des produits tirés de l'apport (la tranche de l'apport équivalent gagné au 31 décembre ainsi que l'apport supplémentaire de 10 000 \$) serait comptabilisée dans les états financiers de l'exercice 2028 de l'organisme de bienfaisance XYZ.

Question 11 : Selon vous, quelle méthode de comptabilisation des produits de l'exemple 2 fournit aux utilisateurs des états financiers les informations les plus utiles à la prise de décision, et pourquoi?

Question 12 : Outre la méthode envisagée par le CNC pour comptabiliser les apports selon leurs caractéristiques, existe-t-il d'autres options de comptabilisation pour le type d'apport examiné dans l'exemple 2? Dans l'affirmative, quelles sont ces options? Selon vous, y a-t-il des circonstances dans lesquelles une partie ou la totalité de l'apport supplémentaire de 10 000 \$ devrait être comptabilisée avant la réception du 500^e don distinct? Dans l'affirmative, quelles sont ces circonstances?

Types d'apports spéciaux

27. À la lumière des discussions avec les parties prenantes, le CNC est conscient que certains types d'apports présentent des caractéristiques distinctes qui posent des défis particuliers relativement au traitement comptable. Les explications qui suivent portent sur ces différents types d'apports et sur les questions comptables qui se rattachent à chacun d'eux.

Apports de biens et de services

28. Le paragraphe 4410.16 permet actuellement de comptabiliser les apports de biens et de services, mais seulement si :

- a) la juste valeur de ces apports peut faire l'objet d'une estimation raisonnable;
- b) les biens et services sont utilisés dans le cours normal des activités de l'OSBL;
- c) ils auraient dû être achetés à défaut d'un apport.

29. Les commentaires des parties prenantes sont largement favorables à l'option qui consiste à ne pas comptabiliser les apports de biens et de services. La détermination de la valeur de ces éléments (par exemple les heures de bénévolat) serait trop coûteuse et impraticable pour bon nombre d'OSBL.

30. Certaines parties prenantes ont fait remarquer que les apports de biens et de services sont souvent essentiels aux activités de l'OSBL ou représentent une part importante de ses ressources, comme c'est le cas d'une friperie ou d'une banque alimentaire. En pareilles circonstances, la possibilité de comptabiliser les apports de biens et de services est importante pour permettre aux utilisateurs de comprendre la situation financière et les résultats de l'OSBL. Toutefois, dans certains cas, ces biens et services n'auraient peut-être pas été achetés à défaut d'un apport, et leur juste valeur peut être difficile à déterminer. Par conséquent, ils ne satisfont pas aux critères de comptabilisation actuels.

Par exemple, il peut être difficile de déterminer la juste valeur des personnes qui se prêtent à des activités générales de bénévolat, comme participer à des campagnes de financement ou donner un coup de main lors d'événements caritatifs. Certaines parties prenantes ont laissé entendre que des indications supplémentaires sont nécessaires pour les OSBL qui choisissent de comptabiliser les apports de biens et de services, notamment sur la façon d'évaluer ces éléments. Les membres du Comité consultatif ont également fait observer qu'il existe un foisonnement des pratiques en ce qui concerne l'ampleur des informations fournies au sujet des apports de biens et de services.

31. Comme il est indiqué dans la section «[Élaboration du présent document de consultation](#)», le CNC a mené des recherches sur les normes comptables d'autres pays. Ces recherches l'ont amené à constater que, généralement, les apports de biens et de services ne peuvent être comptabilisés que s'ils auraient dû être achetés à défaut d'un apport ou si la juste valeur peut être évaluée de manière fiable. Ainsi, dans de nombreux cas, les apports de biens et de services ne sont pas comptabilisés parce que leur juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable.

Question 13 : Comptabilisez-vous les apports de biens ou de services? Dans l'affirmative, comment les évaluez-vous? Dans la négative, pourquoi?

Question 14 : Dans quelles circonstances la comptabilisation des apports de biens et de services est-elle utile aux utilisateurs des états financiers des OSBL? Le cas échéant, quelles informations seraient utiles lorsque les apports de biens et de services sont comptabilisés?

Question 15 : Quelles informations au sujet des apports de biens ou de services seraient utiles aux utilisateurs des états financiers des OSBL si les apports de biens et de services ne sont pas comptabilisés?

Apports en immobilisations

32. Le chapitre 4410 décrit un apport en immobilisations comme un type d'apport affecté à l'achat ou à la construction d'immobilisations (par exemple, immeubles ou matériel) ou un apport direct en immobilisations. Selon les indications actuelles du chapitre 4410, le traitement comptable appliqué aux apports en immobilisations par les OSBL diffère selon la méthode comptable choisie par l'organisme pour les apports. Selon une méthode, les apports en immobilisations sont reportés et amortis sur la durée de vie utile des actifs amortissables correspondants ou, s'ils ne sont pas amortissables, sont comptabilisés à titre d'augmentations directes de l'actif net. Selon l'autre méthode, les apports en immobilisations sont comptabilisés à titre de produits au moment de leur réception si un fonds a été créé à cette fin.
33. Dans le cadre de ses recherches sur l'expérience dans d'autres pays, le CNC a constaté que, en règle générale, lorsqu'un OSBL reçoit un apport en immobilisations, il doit d'abord déterminer si l'actif répond à certains critères de comptabilisation. En Nouvelle-Zélande, par exemple, certains niveaux d'information exigent que les apports en immobilisations soient comptabilisés lorsqu'ils répondent à la définition d'un actif ainsi qu'aux critères de comptabilisation connexes. Si l'apport en immobilisations est comptabilisé, un montant correspondant est alors comptabilisé à titre de produits, à moins que l'élément représente un apport par un propriétaire ou qu'il existe des conditions exigeant que le potentiel de service ou les avantages économiques futurs de l'actif reviennent à l'apporteur. Les normes comptables australiennes exigent également que l'immobilisation reçue en apport réponde aux critères de comptabilisation à titre d'actif pour pouvoir être comptabilisée. Le moment de la comptabilisation des produits est ensuite déterminé séparément selon un modèle de comptabilisation des produits fondé sur le contrôle qui prend en compte les obligations de prestation correspondantes.
34. Sur la base des commentaires reçus lors de consultations précédentes et recueillis auprès du Comité consultatif, le CNC a décidé de se pencher sur les circonstances dans lesquelles une méthode comptable peut mieux convenir qu'une autre pour la comptabilisation des apports en

immobilisations. Certains commentaires laissent à penser qu'une méthode est plus appropriée lorsqu'il n'y a d'autre choix que d'utiliser l'actif pendant toute sa durée de vie utile. Une autre méthode peut aussi fournir de meilleures informations lorsque les apports en immobilisations sont substantiels.

35. Par conséquent, le CNC souhaite obtenir des avis sur le traitement comptable des apports en immobilisations qui fournit le plus d'informations utiles à la prise de décision aux utilisateurs des états financiers. Il cherche à connaître les méthodes utilisées actuellement pour comptabiliser les apports en immobilisations ainsi que les autres méthodes possibles qui fourniraient davantage d'informations utiles aux utilisateurs des états financiers.

Question 16 : Quelles sont les circonstances dans lesquelles l'amortissement de l'apport en immobilisations à mesure que les immobilisations sont amorties permettrait de fournir des informations utiles à la prise de décision dans les états financiers de l'OSBL? Par exemple, l'amortissement de l'apport en immobilisations permet-il de fournir des informations plus utiles à la prise de décision pour certains types d'OSBL ou certains types d'apports en immobilisations? Dans l'affirmative, quels types et pourquoi?

Question 17 : Quelles sont les circonstances dans lesquelles la comptabilisation d'apports en immobilisations non amortissables à titre d'augmentations directes de l'actif net permettrait de fournir des informations utiles à la prise de décision dans les états financiers de l'OSBL? Par exemple, la comptabilisation d'un apport en immobilisations à titre d'augmentation directe de l'actif net permet-elle de fournir des informations plus utiles à la prise de décision pour certains types d'OSBL ou certains types d'apports en immobilisations? Dans l'affirmative, quels types et pourquoi?

Question 18 : Quelles sont les circonstances dans lesquelles la comptabilisation immédiate d'apports en immobilisations à titre de produits permettrait de fournir des informations utiles à la prise de décision dans les états financiers de l'OSBL? Par exemple, la comptabilisation immédiate d'un apport en immobilisations à titre de produits permet-elle de fournir des informations plus utiles à la prise de décision pour certains types d'OSBL ou certains types d'apports en immobilisations? Dans l'affirmative, quels types et pourquoi?

Question 19 : Existe-t-il d'autres méthodes de comptabilisation des apports en immobilisations qui devraient être examinées? Dans l'affirmative, lesquelles? Ces autres méthodes permettraient-elles de fournir des informations plus utiles à la prise de décision pour certains types d'OSBL ou certains types d'apports en immobilisations? Dans l'affirmative, quels types et pourquoi?

Dotations

36. Le sous-alinéa 4410.02 b)ii) définit la dotation comme un «type d'apport grevé d'une affectation externe en vertu de laquelle l'organisme est tenu de maintenir en permanence les ressources attribuées, bien que les actifs qui constituent l'apport puissent changer de temps à autre». Les dotations sont investies à perpétuité par les OSBL qui les reçoivent, conformément aux conditions imposées par l'apporteur.
37. Les dotations peuvent toutefois être de nature diverse. Certaines exigent que seul le montant initial de la dotation soit maintenu alors que d'autres exigent le maintien du montant initial ainsi que d'une partie des produits générés par la dotation. D'autres dotations peuvent permettre l'utilisation d'une partie limitée du montant initial de la dotation dans certaines circonstances (par exemple, si les produits tirés de la dotation ne sont pas suffisants pour que l'OSBL puisse financer l'objectif de la dotation). Le CNC est conscient que la définition juridique d'une dotation est souvent différente de la définition comptable. Cela peut entraîner des difficultés pour les préparateurs et les utilisateurs des états financiers des OSBL, car il peut être ardu de distinguer ce qui est considéré comme une dotation à des fins comptables de ce qui est considéré comme une dotation à des fins juridiques. Il peut alors devenir difficile d'expliquer aux utilisateurs pourquoi des différences existent. Grâce à ses

recherches, le CNC a également pris connaissance du fait que certains apports sont actuellement comptabilisés comme des dotations alors qu'ils ne répondent pas à la définition d'une dotation selon le chapitre 4410, parce qu'ils sont grevés d'une affectation interne ou générés par des transferts internes.

Question 20 : Si l'on applique la définition actuelle d'une dotation énoncée dans le chapitre 4410, y a-t-il des circonstances dans lesquelles il est difficile de déterminer si un apport affecté est une dotation à des fins comptables? Dans l'affirmative, quelles sont ces circonstances?

38. À l'heure actuelle, le traitement des dotations est fonction de la méthode comptable choisie par l'organisme pour les apports affectés. Les dotations sont soit comptabilisées à titre d'augmentations directes de l'actif net, soit comptabilisées immédiatement à titre de produits dans un fonds distinct.
39. Les OSBL qui comptabilisent les dotations à titre d'augmentations directes de l'actif net sont généralement d'avis que les dotations sont différentes des autres types d'apports parce que le capital n'est pas disponible pour financer les activités courantes. Ils croient plutôt que ce type d'apport ressemble plus à un apport en immobilisations reçu par une entité à but lucratif, qui n'est pas présenté à titre de produits. Selon le chapitre 3610, OPÉRATIONS PORTANT SUR LES CAPITAUX PROPRES, de la Partie II du Manuel, les opérations portant sur les capitaux propres doivent être exclues du résultat net. À l'inverse, les OSBL qui comptabilisent les dotations à titre de produits considèrent que ces apports sont similaires aux autres apports affectés qui sont comptabilisés à titre de produits et qu'ils devraient par conséquent être comptabilisés de la même façon.
40. Le CNC a constaté qu'aucun des pays examinés pris en compte dans ses recherches ne fournit d'indications comptables portant expressément sur les dotations, sauf les États-Unis. Aux États-Unis, les dotations sont comptabilisées à titre de produits affectés au moment de leur réception.

Question 21 : Dans quelles circonstances la comptabilisation des dotations à titre d'augmentations directes de l'actif net permet-elle de fournir des informations utiles à la prise de décision dans les états financiers de l'OSBL? Par exemple, existe-t-il certaines caractéristiques des dotations ou certains types d'OSBL pour lesquels l'utilisation de cette méthode comptable pour les dotations permettrait de fournir de meilleures informations aux utilisateurs? Dans l'affirmative, quels sont-ils et pourquoi?

Question 22 : Dans quelles circonstances la comptabilisation immédiate des dotations à titre de produits permet-elle de fournir des informations utiles à la prise de décision dans les états financiers de l'OSBL? Par exemple, existe-t-il certaines caractéristiques des dotations ou certains types d'OSBL pour lesquels l'utilisation de cette méthode comptable pour les dotations permettrait de fournir de meilleures informations aux utilisateurs? Dans l'affirmative, quels sont-ils et pourquoi?

Question 23 : Y a-t-il d'autres méthodes de comptabilisation des dotations qui devraient être examinées? Dans l'affirmative, lesquelles? Ces autres méthodes permettraient-elles de fournir des informations plus utiles à la prise de décision pour certains types d'OSBL ou certains types de dotations? Dans l'affirmative, quels types et pourquoi?

41. Le CNC est également conscient que la comptabilisation des dotations peut se révéler complexe. Par exemple, dans certains cas, il est difficile d'identifier le capital initial de la dotation qui doit être maintenu en permanence, en particulier pour les dotations qui existent depuis de nombreuses années. Le Conseil comprend aussi qu'il peut s'avérer difficile ou coûteux, dans certains cas, de répartir les produits générés par les dotations entre les produits et les gains et les pertes réalisés et latents.

Question 24 : Y a-t-il des scénarios où il est difficile ou coûteux de déterminer comment répartir les produits, les charges, les gains et les pertes (réalisés et latents) associés aux dotations à des fins comptables? Dans l'affirmative, quels sont les scénarios ou facteurs qui rendent cette évaluation difficile?

Question 25 : D'autres questions se posent-elles dans la pratique au sujet de la comptabilisation des dotations? Dans l'affirmative, quelles sont ces questions et comment les résoudre?

Legs

42. Les legs ne sont pas définis à l'heure actuelle dans les chapitres 4410 et 4420. Toutefois, les paragraphes .05 à .07 du chapitre 4420 fournissent des indications sur la comptabilisation des legs. Plus précisément, il y est indiqué que dans de nombreux cas, comme le montant à recevoir et le moment de la réception sont souvent incertains (par exemple, un legs dans un testament qui est contesté ou un legs de la valeur résiduelle d'une succession), les legs ne satisfont pas aux critères de comptabilisation d'un montant à recevoir. Par conséquent, les legs ne sont pas comptabilisés à titre de montant à recevoir ou de produit jusqu'à ce qu'ils soient reçus (par exemple, lorsque la trésorerie est reçue ou lorsque le titre de propriété d'un actif passe aux mains de l'OSBL).
43. Par suite de discussions avec les parties prenantes, le CNC reconnaît qu'il y a deux types de legs : ceux qui existent alors que la personne est encore vivante et ceux qui existent alors que la personne est décédée. Les legs peuvent également préciser qu'un montant sera versé à un OSBL ou qu'un montant résiduel sera fourni à un OSBL après que d'autres paiements ou déductions auront été effectués. Selon les commentaires reçus, les legs qui créent le plus d'incertitude sur le plan comptable sont ceux qui sont accordés lorsqu'une personne est encore vivante puisque celle-ci peut modifier son testament, par exemple. Le Conseil est également conscient qu'il existe d'autres types d'instruments de dons planifiés (par exemple, les dons d'assurance-vie) pour lesquels des questions comptables similaires à celles des legs se posent.
44. Selon la méthode possible de comptabilisation des produits tirés des apports en fonction de leurs caractéristiques qui a été mentionnée plus haut, le CNC constate que les legs qui sont comptabilisés à titre de montant à recevoir seraient comptabilisés de la même manière que les apports ayant des caractéristiques similaires. Par exemple, les apports non affectés reçus par les OSBL sous forme de legs qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation à titre de montant à recevoir ne sont pas comptabilisés à titre de produits jusqu'à ce que la trésorerie ou l'actif soit reçu. À la lumière de ses recherches, le Conseil fait observer que cette méthode concorde dans une large mesure avec les indications publiées dans d'autres pays. En Australie, par exemple, la comptabilisation n'est exigée que lorsque l'organisme a un droit établi de recevoir l'actif (notamment au décès de la personne) ou lorsque l'organisme y est autorisé.

Question 26 : Comptabilisez-vous les legs? Dans l'affirmative, dans quelles circonstances sont-ils comptabilisés? Dans la négative, pourquoi?

Question 27 : Comme il est indiqué plus haut, il existe différents types de legs et différentes caractéristiques. Les caractéristiques d'un legs influent-elles sur l'occurrence et le moment de la comptabilisation? Dans l'affirmative, quelles caractéristiques sont à l'origine d'un traitement comptable différent?

Question 28 : Quelles autres informations au sujet des legs seraient utiles pour les utilisateurs des états financiers? Pourquoi?

Question 29 : Outre les legs, quels autres types d'instruments de dons planifiés sont courants? En quoi ces autres instruments diffèrent-ils des legs?

COMPTABILISATION DES ACTIFS

Promesses d'apports

45. Le paragraphe .05 du chapitre 4420 définit une promesse d'apport comme «un engagement à fournir un apport de trésorerie ou d'autres actifs à un organisme sans but lucratif». Des apports tant affectés que non affectés peuvent être remis aux OSBL à titre de promesses d'apports. Le CNC est conscient que la question des promesses d'apports comporte deux volets : il faut déterminer si elles satisfont aux critères de comptabilisation à titre de montant à recevoir et, dans l'affirmative, quand comptabiliser les produits. En ce qui concerne la comptabilisation à titre d'actif, le paragraphe .05 du chapitre 4420 précise que «[d]ans bien des cas, les promesses d'apports ne satisfont pas aux critères de comptabilisation et ne sont donc pas comptabilisées tant que les actifs promis n'ont pas été reçus». Au cours de ses recherches, le Conseil a appris des parties prenantes qu'il existe un foisonnement des pratiques puisque certains OSBL comptabilisent les promesses d'apports à recevoir et d'autres non. Il est au courant du fait que de nombreux OSBL qui organisent de grandes campagnes de financement annuelles peuvent faire une estimation raisonnable, sur la base de l'expérience passée, du montant des promesses d'apports qui sera reçu et qu'ils comptabiliseront les promesses d'apports à recevoir avec une provision pour les montants irrécouvrables.
46. Le CNC fait observer que, selon la méthode de comptabilisation des apports affectés en fonction de leurs caractéristiques qui a été mentionnée plus haut, les promesses d'apports qui sont comptabilisées à titre de montant à recevoir seraient comptabilisées de la même manière que les apports ayant des caractéristiques similaires. Par exemple, les apports non affectés reçus par les OSBL sous forme de promesses d'apports qui satisfont aux critères de comptabilisation à titre de montant à recevoir seraient immédiatement comptabilisés à titre de produits.
47. Le CNC souligne que les autres pays appliquent en général un modèle fondé sur le contrôle pour déterminer si des promesses d'apports peuvent être comptabilisées à titre de montant à recevoir. Selon ce modèle, s'il n'est pas possible de faire respecter la promesse d'apport par le donateur, l'organisme ne contrôle pas l'apport et, par conséquent, ne le comptabilise pas. Des répondants à l'énoncé de principes ont indiqué que, dans la plupart des cas, il n'existe aucun droit établi de recevoir une promesse d'apport si le donateur ne l'honore pas. Par conséquent, si le Canada adoptait un modèle fondé sur le contrôle, les promesses d'apports ne seraient généralement comptabilisées qu'au moment de la réception de la trésorerie.

Question 30 : Faites-vous le suivi des promesses d'apports? Dans l'affirmative, comment? Dans la négative, pourquoi?

Question 31 : Comptabilisez-vous les promesses d'apports à titre de montant à recevoir? Dans l'affirmative, dans quelles circonstances? Comment estimez-vous le montant à comptabiliser? Établissez-vous une provision pour les montants irrécouvrables?

Question 32 : Si vous comptabilisiez les promesses d'apports auparavant, mais ne le faites plus, pourquoi avez-vous cessé?

Question 33 : Les promesses d'apports peuvent être de nature diverse. Elles peuvent prendre la forme de trésorerie ou d'immobilisations et être ponctuelles ou se répéter pendant une période spécifique ou indéfiniment. La nature diversifiée des promesses d'apports influe-t-elle sur l'occurrence et le moment de la comptabilisation? Dans l'affirmative, comment, et qu'est-ce qui justifie un traitement comptable différent?

Question 34 : Dans quelles circonstances est-ce utile pour les utilisateurs des états financiers que les promesses d'apports soient comptabilisées avant leur réception, et pourquoi?

Question 35 : Quelles autres informations, le cas échéant, au sujet des promesses d'apports seraient utiles pour les utilisateurs des états financiers, et pourquoi? Par exemple, si l'OSBL ne comptabilise pas les promesses d'apports, est-ce que des informations mentionnant l'existence de promesses d'apports permettraient de fournir aux utilisateurs des informations plus utiles à la prise de décision?

Exemption relative à la comptabilisation des immobilisations corporelles

48. Le chapitre 4433, IMMOBILISATIONS CORPORELLES DÉTENUES PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF, le chapitre 4434, ACTIFS INCORPORELS DÉTENUS PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF, et le chapitre SP 4230 du Manuel pour le secteur public, IMMOBILISATIONS DÉTENUES PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF, comportent tous une option visant à permettre aux OSBL de limiter l'application de ces chapitres à des obligations d'information précises. Cette option est offerte lorsque la moyenne des produits annuels comptabilisés dans l'état des résultats pour l'exercice considéré et l'exercice précédent de l'organisme et des entités contrôlées par celui-ci est inférieure à 500 000 \$.
49. Lorsqu'un organisme utilise cette exemption relative à la comptabilisation, les informations suivantes doivent être fournies :
- a) la méthode de comptabilisation des immobilisations corporelles;
 - b) des informations sur les grandes catégories d'immobilisations corporelles qui ne sont pas comptabilisées dans l'état de la situation financière, notamment une description des immobilisations;
 - c) le montant passé en charges au cours de la période si les immobilisations corporelles sont passées en charges dès leur acquisition.
50. La norme initiale sur les immobilisations corporelles pour les OSBL est entrée en vigueur en avril 1997. L'exemption relative à la comptabilisation se voulait alors un allègement pour faciliter l'adoption, par les petits organismes, d'une norme qui s'appliquait également aux grands OSBL. Le plafond de 500 000 \$ est toutefois un montant arbitraire.
51. Il était proposé dans l'énoncé de principes de retirer l'exemption relative à la comptabilisation des immobilisations corporelles. Cette proposition a obtenu l'approbation d'une large part des répondants. Bon nombre d'entre eux étaient d'avis que la comptabilisation d'immobilisations corporelles ne serait pas exagérément coûteuse pour les plus petits OSBL, car ceux-ci ont

un nombre limité d'immobilisations et certains font déjà le suivi des immobilisations pour communiquer les éléments passés en charges. Les répondants ont indiqué que la plupart des achats mineurs, comme les fournitures de bureau et les ordinateurs, pourraient vraisemblablement continuer à être passés en charges pour faciliter la gestion, car ils ne seraient pas significatifs.

52. Selon divers répondants, les avantages du retrait de cette exemption comprennent les suivants :

- a) amélioration de la comparabilité des états financiers d'OSBL;
- b) meilleure surveillance et meilleure gestion, par l'OSBL, de ses immobilisations corporelles;
- c) meilleure compréhension, par les utilisateurs des états financiers, des immobilisations corporelles nécessaires à la marche des activités de l'OSBL.

Les répondants ont convenu que le travail supplémentaire et les coûts associés à la tenue de comptes relativement aux immobilisations corporelles ne seraient pas excessifs dans bien des cas. Outre les OSBL, les entités qui appliquent la Partie II du Manuel ou le Manuel pour le secteur public sont tenues d'inscrire leurs immobilisations à l'actif, peu importe leur taille. Bon nombre de répondants ont recommandé que la proposition soit appliquée prospectivement et accompagnée de dispositions transitoires adéquates, car l'application rétrospective serait trop complexe ou coûteuse.

53. Les parties prenantes, y compris les membres du Comité consultatif et les répondants à l'énoncé de principes, qui sont contre le retrait de l'exemption relative à la comptabilisation des immobilisations corporelles croient que ce retrait aurait une incidence considérable sur de nombreux OSBL de plus petite taille qui ne disposent pas de la capacité administrative de présenter de telles informations financières sur les quelques immobilisations corporelles qu'ils possèdent. Elles sont d'avis que les coûts additionnels engagés par ces OSBL de plus petite taille pour inscrire leurs immobilisations corporelles à l'actif dépassent les avantages que les utilisateurs des états financiers pourraient en retirer.

54. Lors de son examen des indications comptables pour les OSBL à l'échelle mondiale, le CNC n'a identifié aucun autre pays ayant des exemptions similaires relativement à la comptabilisation des immobilisations corporelles. Les normes comptables de la Nouvelle-Zélande reposent toutefois sur une structure à plusieurs niveaux, laquelle permet aux entités n'ayant pas d'obligation d'information du public et dont les charges ne dépassent pas 125 000 \$ d'utiliser la comptabilité de caisse pour tous les postes des états financiers.

Question 36 : Outre les circonstances dans lesquelles le coût des informations dépasse les avantages pour les utilisateurs des états financiers, les OSBL ont-ils actuellement d'autres raisons pour choisir d'appliquer l'exemption relative à la comptabilisation des immobilisations corporelles? Dans l'affirmative, quelles sont ces raisons?

Question 37 : Lorsque l'exemption relative à la comptabilisation des immobilisations corporelles est appliquée, les informations qui doivent être fournies sur les immobilisations corporelles sont-elles suffisantes et utiles à la prise de décision pour les utilisateurs des états financiers? Dans la négative, pourquoi? Dans l'affirmative, est-ce le cas seulement dans certaines circonstances? Quelles sont ces circonstances?

Question 38 : Si une exemption est conservée, devrait-elle être fondée sur un seuil de produits, comme elle l'est à l'heure actuelle? Dans la négative, quel paramètre devrait être utilisé et pourquoi?

Question 39 : Si les produits sont le bon paramètre à utiliser pour une exemption, quel serait le seuil en dollars approprié à appliquer, et pourquoi?

Question 40 : Selon les indications actuelles, lorsque les produits d'un organisme qui appliquait auparavant l'exemption relative à la comptabilisation des immobilisations corporelles sont supérieurs à 500 000 \$, les immobilisations corporelles doivent être comptabilisées pour la première fois conformément aux chapitres 4433 et 4434. Comment les organismes comptabilisent-ils actuellement la transition? Les chapitres 4433 et 4434 sont-ils appliqués prospectivement, rétrospectivement, ou une autre méthode transitoire est-elle utilisée?

QUESTIONS RELATIVES À LA PRÉSENTATION ET AUX INFORMATIONS À FOURNIR

Comptabilité par fonds

55. La comptabilité par fonds est définie comme suit à l'alinéa .02 c) du chapitre 4400, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS DES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF : «comptabilité caractérisée par des ensembles autonomes de comptes en partie double (les fonds), établis volontairement ou en application de la législation ou d'un accord contractuel. Un fonds peut comprendre des actifs, des passifs, un actif net, des produits et des charges (ainsi que des gains et des pertes s'il y a lieu). La comptabilité par fonds est caractérisée par une division comptable, mais non nécessairement physique, des ressources».
56. Des répondants à l'énoncé de principes ont indiqué que des indications supplémentaires devraient être fournies à l'égard d'un des volets de la présentation des états financiers, soit la comptabilité par fonds. De plus, le CNC a appris que certaines parties prenantes connaissent mal la différence entre la possibilité d'utiliser la méthode de la comptabilité par fonds affectés pour comptabiliser les apports et l'utilisation de la comptabilité par fonds pour présenter les états financiers dans leur ensemble. Il s'agit de deux notions distinctes. Les OSBL qui utilisent actuellement la comptabilité par fonds peuvent continuer à le faire, peu importe la méthode comptable qu'ils appliquent aux apports.

Question 41 : Quels sont les avantages de la comptabilité par fonds, et quelles en sont les limites?

Question 42 : Dans quelles circonstances la comptabilité par fonds permet-elle de fournir aux utilisateurs des états financiers des informations plus utiles que celles qui se trouvent dans des états financiers qui ne sont pas établis selon la comptabilité par fonds?

Question 43 : Quelles sont les difficultés auxquelles se heurtent les OSBL qui établissent leurs états financiers selon la comptabilité par fonds?

Présentation de l'actif net

57. Le paragraphe 4400.41 exige la ventilation des ressources qui sont grevées d'affectations externes ou internes, des ressources qui, en vertu d'affectations, doivent être conservées en permanence à titre de dotations et des ressources qui sont non affectées dans l'état de l'évolution de l'actif net.
58. Lorsque le Comité consultatif a discuté de la présentation de l'actif net, certains de ses membres ont indiqué que les exigences actuelles en matière de présentation posaient des problèmes dans la pratique. Ils ont notamment fait remarquer que le lien entre l'actif net affecté et l'actif correspondant au bilan n'est pas clair, et que les transferts entre catégories d'actif net ne sont pas comptabilisés de manière cohérente. En outre, en examinant les mises à jour dans d'autres pays, le CNC a noté qu'en 2016, le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis a apporté des modifications aux exigences de présentation de l'actif net pour les OSBL. Les catégories d'actifs ont été modifiées dans les principes comptables généralement reconnus (PCGR) des États-Unis : les actifs nets, auparavant non affectés, temporairement affectés et affectés de façon permanente, sont maintenant classés en fonction de l'existence ou non d'affectations imposées par les donateurs. Au moyen de cette modification, le FASB a réitéré son intention de présenter l'actif net en mettant en évidence uniquement les affectations externes et non les affectations internes imposées par les OSBL. À la lumière des commentaires du Comité consultatif et des récentes modifications apportées aux PCGR américains, le Conseil se demande si les exigences de présentation de l'actif net du chapitre 4400 demeurent adaptées aux besoins des préparateurs et des utilisateurs des états financiers des OSBL.

Question 44 : Le classement actuel de l'actif net (dotation, grevé d'une affectation externe, grevé d'une affectation interne, et non affecté) pose-t-il des problèmes dans la pratique? Dans l'affirmative, lesquels?

Question 45 : Quelles informations à l'égard des catégories de l'actif net sont utiles aux utilisateurs des états financiers?

Question 46 : Est-ce important aux yeux des utilisateurs de pouvoir rapprocher l'actif net affecté et l'actif net affecté correspondant dans le bilan? Dans la négative, pourquoi?

Informations à fournir sur la trésorerie soumise à restrictions

59. Le chapitre 1540 de la Partie II du Manuel, ÉTAT DES FLUX DE TRÉSORERIE, exige que les entreprises fassent mention du montant de la trésorerie et des équivalents de trésorerie dont l'utilisation est grevée d'une affectation. Grâce à ses échanges avec le Comité consultatif et aux commentaires reçus en réponse à son exposé-sondage intitulé *Amélioration des Normes comptables pour les organismes sans but lucratif*, publié en 2017, le CNC sait qu'il existe, dans la pratique, une importante diversité quant à la façon dont les OSBL déterminent la trésorerie dont l'utilisation est grevée d'une affectation et fournissent des informations à ce sujet. Dans certains cas, ces informations ne sont fournies que lorsque la trésorerie dont l'utilisation est grevée d'une affectation est détenue dans un compte bancaire distinct et/ou par une entité juridique distincte. Bien souvent, on ne sait pas si l'utilisation de la trésorerie est grevée d'une affectation parce que l'OSBL ne tient pas de comptes détaillés. Cette diversité des pratiques se traduit par un manque de comparabilité entre les états financiers des OSBL.
60. Les obligations d'information du chapitre 1540 mentionnées ci-dessus s'appliquent uniquement à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie. Toutefois, un OSBL peut détenir des placements dont l'utilisation est aussi grevée d'une affectation, mais qui ne seraient pas assujettis à des obligations d'information similaires.

Question 47 : Présentez-vous des éléments à titre de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie dont l'utilisation est grevée d'une affectation? Dans l'affirmative, quelle est la nature des affectations grevant les éléments présentés? Quelle distinction établissez-vous entre les éléments présentés à titre de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie soumis à restrictions et ceux qui ne le sont pas?

Question 48 : Dans quelles circonstances les informations au sujet de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie soumis à restrictions sont-elles utiles aux utilisateurs des états financiers des OSBL? Quels sont les types de restrictions touchant la trésorerie et les équivalents de trésorerie dont les utilisateurs veulent être au courant?

Question 49 : Dans quelles circonstances les informations au sujet des placements affectés sont-elles utiles aux utilisateurs des états financiers des OSBL? Quels sont les types d'affectations touchant les placements dont les utilisateurs veulent être au courant?

© 2020 Normes d'information financière et de certification,
Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. Cette publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour savoir comment obtenir cette autorisation, veuillez écrire à info@frascanada.ca.