

Base des conclusions

Le Cadre conceptuel de l'information financière dans le secteur public

Décembre 2022

Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public



Conseil sur la comptabilité
dans le secteur public

Préparé par les permanents du Conseil
sur la comptabilité dans le secteur public

AVANT-PROPOS

Les documents «Bases des conclusions» ont pour principal objectif d'indiquer comment le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) est parvenu à ses conclusions. Ces documents exposent également les points importants soulevés dans les commentaires reçus en réponse aux exposés-sondages et indiquent comment le CCSP les a résolus.

Les Bases des conclusions visent à aider les utilisateurs, préparateurs et auditeurs d'états financiers ainsi que les autres parties intéressées par l'information financière du secteur public à comprendre la logique suivie par le CCSP.

Le présent document a été préparé par les permanents du CCSP. Il ne fait partie ni du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (Manuel du secteur public), ni des principes comptables généralement reconnus (PCGR) du secteur public. D'ailleurs, les Bases des conclusions ne comportent aucune indication sur l'application du chapitre ou de la note d'orientation dont elles traitent.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION _____	3
CHAPITRE 1 : PRÉFACE DU CADRE CONCEPTUEL _____	8
CHAPITRE 2 : CARACTÉRISTIQUES DES ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC _____	11
CHAPITRE 3 : OBJECTIF DE L'INFORMATION FINANCIÈRE _____	14
CHAPITRE 4 : RÔLE DES ÉTATS FINANCIERS _____	17
CHAPITRE 5 : FONDEMENTS DES ÉTATS FINANCIERS _____	19
CHAPITRE 6 : OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS _____	23
CHAPITRE 7 : CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DES INFORMATIONS PRÉSENTÉES DANS LES ÉTATS FINANCIERS ET ASPECTS CONNEXES À CONSIDÉRER _____	34
CHAPITRE 8 : ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DES ÉTATS FINANCIERS _____	41
CHAPITRE 9 : COMPTABILISATION ET MESURE DANS LES ÉTATS FINANCIERS _____	59
CHAPITRE 10 : CONCEPTS DE PRÉSENTATION RELATIFS AUX ÉTATS FINANCIERS _____	69
MODIFICATIONS CORRÉLATIVES AU CADRE CONCEPTUEL _____	74

INTRODUCTION

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte _____	BC.01-BC.14
Pourquoi réviser le cadre conceptuel _____	BC.04-BC.05
Documents de consultation publiés _____	BC.06-BC.14
Champ d'application _____	BC.15-BC.17
Applicabilité _____	BC.18-BC.19
Incidence du Cadre conceptuel sur la stratégie internationale du CCSP et l'élaboration des normes futures _____	BC.20-BC.24
Les normes IPSAS dans la hiérarchie des PCGR _____	BC.25-BC.26

Contexte

- BC.01 En 2010, le CCSP a approuvé un projet sur les [fondements conceptuels de la performance financière](#).
- BC.02 L'objectif du projet sur les fondements conceptuels de la performance financière consistait à revoir et à modifier, s'il y a lieu :
- a) les fondements conceptuels de la performance financière sous-tendant le cadre conceptuel pour le secteur public remplacé, c'est-à-dire les chapitres SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS;
 - b) le modèle d'information présenté dans le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.
- BC.03 Ce projet a donné lieu à la publication d'un cadre conceptuel de 10 chapitres et à l'élaboration d'une norme sur le modèle d'information financière, soit le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, dont la publication est prévue en 2023.

Pourquoi réviser le cadre conceptuel

- BC.04 Le CCSP a révisé son cadre conceptuel pour trois raisons :
- a) il est nécessaire pour un normalisateur de revoir périodiquement son cadre conceptuel pour s'assurer qu'il demeure pertinent;
 - b) les parties prenantes ont demandé au CCSP d'examiner le cadre conceptuel pour s'assurer qu'il est bien ancré dans le contexte du secteur public et qu'il le reflète adéquatement;

- c) des problèmes relevés dans les normes ont amené des parties prenantes, dont le Groupe de travail mixte (actif de 2007 à 2009), à remettre en question les fondements de l'information financière du secteur public, ce qui les a poussées à demander au CCSP de vérifier si ces fondements étaient toujours adéquats¹.

BC.05 La révision du cadre conceptuel s'est accompagnée d'un examen du chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS. Or, le présent document porte uniquement sur les principales décisions relatives à l'élaboration du Cadre conceptuel de l'information financière dans le secteur public (le «Cadre conceptuel»). Les décisions clés prises au sujet du chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, seront expliquées dans la base des conclusions s'y rattachant lorsque celui-ci sera publié.

Documents de consultation publiés

BC.06 Depuis le début du projet, le Groupe de travail sur les fondements conceptuels de la performance financière (le «Groupe de travail») a publié trois documents de consultation et le CCSP en a publié six.

BC.07 En août 2011, le Groupe de travail a publié le Document de consultation 1, *Caractéristiques des entités du secteur public*. Son but était de préciser et de mieux décrire les caractéristiques des gouvernements et des autres entités du secteur public. Grâce à ce document de consultation, le Groupe de travail a pu recueillir des commentaires sur les caractéristiques clés des entités du secteur public ayant des incidences sur l'information financière, ce qui a permis de concevoir le chapitre 2 du Cadre conceptuel. Ces caractéristiques visent à ce que l'élaboration des concepts et des principes soit bien arrimée aux réalités du secteur public.

BC.08 En octobre 2012, le Groupe de travail a publié le Document de consultation 2, *La mesure de la performance financière dans les états financiers du secteur public*. Il y présentait l'objectif de l'information financière du secteur public, les utilisateurs principaux des rapports issus de cette information, les objets généraux (appelés «grands objectifs» dans le document en question) de reddition de comptes en ce qui a trait à l'information financière, et, de façon plus spécifique, les éléments de reddition de comptes des états financiers. Le document sollicitait aussi l'avis des parties prenantes à propos de trois approches possibles en matière de modèle d'information. Grâce à ce document, le Groupe de travail a pu recueillir des commentaires qui ont permis l'élaboration du Document de consultation 3 et du chapitre 3 du Cadre conceptuel, ainsi que des opinions sur l'approche à privilégier pour le modèle d'information.

BC.09 En mars 2015, le Groupe de travail a publié le Document de consultation 3, *Fondements du cadre conceptuel et modèle d'information financière*, qui décrivait nombre de concepts et de principes proposés aux fins d'un cadre conceptuel et d'un modèle d'information révisés. Les avis recueillis grâce à ce document de consultation ont contribué à l'élaboration du modèle d'information proposé dans l'énoncé de principes et des concepts présentés dans l'énoncé de concepts.

BC.10 Enfin, en mai 2018, le CCSP a publié :

- a) l'énoncé de concepts *Cadre conceptuel révisé pour le secteur public canadien*;
- b) l'énoncé de principes *Modèle d'information révisé pour le secteur public canadien*.

¹ Le Groupe de travail mixte, qui a été en activité de 2007 à 2009, était composé de membres du CCSP et de sous-ministres des Finances. Il était d'avis que le cadre conceptuel du Manuel du secteur public devait être révisé, particulièrement en ce qui concerne l'information sur la performance financière des entités du secteur public.

- BC.11 Le CCSP a reçu de nombreux commentaires sur ces documents. Guidé par les commentaires suscités par l'énoncé de concepts et l'énoncé de principes, le CCSP a publié en janvier 2021 :
- a) l'exposé-sondage *Le Cadre conceptuel de l'information financière dans le secteur public*;
 - b) l'exposé-sondage *Modifications corrélatives au cadre conceptuel proposé*;
 - c) l'exposé-sondage *Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*;
 - d) l'exposé-sondage *Modifications corrélatives au projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*.
- BC.12 Ces exposés-sondages ont eux aussi suscité une abondance de réponses, soit :
- a) 56 lettres de commentaires qui représentaient plus de 110 répondants à l'exposé-sondage sur le Cadre conceptuel;
 - b) 67 lettres de commentaires qui représentaient plus de 180 répondants à l'exposé-sondage sur la présentation des états financiers.
- BC.13 Le CCSP est reconnaissant à l'égard de ses parties prenantes, qui ont été nombreuses à prendre le temps de lui faire part de leur point de vue sur ses différents exposés-sondages tandis qu'elles devaient composer avec les difficultés exceptionnelles occasionnées par la pandémie de COVID-19.
- BC.14 Le CCSP a aussi tenu compte, dans l'élaboration des concepts et principes, de l'évolution des cadres conceptuels des secteurs privé et public sur la scène internationale, des propositions se rattachant à d'autres projets inscrits à son programme de travail, de ses objectifs stratégiques et des recommandations formulées par les sous-groupes du Groupe de travail mixte.

Champ d'application

- BC.15 Le Cadre conceptuel remplace les aspects conceptuels des chapitres SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS. D'autres aspects de ces chapitres sont quant à eux intégrés au nouveau chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.
- BC.16 Les chapitres SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, et SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT, font partie des PCGR et, de ce fait, débordaient le cadre du projet. De plus, compte tenu des questions soulevées sur le plan des normes, le CCSP a tenu à préciser que le projet excluait également le réexamen des principes des chapitres SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT, et SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS.
- BC.17 Les chapitres SP 3410 et SP 3450 ont fait l'objet de deux initiatives distinctes de la part du CCSP :
- a) le projet [Instruments financiers – Modifications de portée limitée](#), qui consistait à réviser certains aspects du chapitre SP 3450, lequel a été modifié en conséquence;
 - b) le suivi après mise en œuvre du chapitre SP 3410, à la suite duquel le CCSP a jugé qu'il n'y avait aucune modification à apporter au chapitre en question.

Applicabilité

- BC.18 Le Cadre conceptuel s'applique à toutes les entités du secteur public qui établissent leurs états financiers à usage général suivant le Manuel de comptabilité de CPA Canada pour

le secteur public (Manuel du secteur public), y compris les organismes sans but lucratif du secteur public qui appliquent les normes de la série SP 4200 (les normes comptables s'appliquant uniquement aux organismes sans but lucratif du secteur public).

- BC.19 Les entités du secteur public qui appliquent les chapitres de la série SP 4200 du Manuel du secteur public continueront de le faire. Toute modification qui pourrait être apportée aux chapitres de cette série le serait dans le cadre du projet du CCSP sur sa [stratégie relative aux organismes sans but lucratif du secteur public](#).

Incidence du cadre conceptuel sur la stratégie internationale du CCSP et l'élaboration des normes futures

- BC.20 La vocation du Cadre conceptuel est de guider l'élaboration des Normes comptables pour le secteur public (NCSP) qui seront publiées au Canada.
- BC.21 En effet, le CCSP a réitéré en mai 2020 son engagement à continuer d'élaborer de nouvelles NCSP qui servent l'intérêt public, mais a conclu que sa façon de faire était à revoir. Dans les cas où il existe déjà une Norme comptable internationale du secteur public (norme IPSAS) équivalente, le CCSP utilisera les principes de cette norme s'il ne juge pas nécessaire de les modifier.
- BC.22 Des modifications seront apportées par le CCSP au principe de la norme IPSAS dans les situations suivantes :
- a) le principe entre en contradiction avec le Cadre conceptuel du CCSP;
 - b) le CCSP juge que le principe ne se prête pas à une application au Canada dans l'optique de l'intérêt public canadien.
- BC.23 Les répondants au document de consultation sur la stratégie internationale étaient nombreux à appuyer la décision du CCSP d'adapter les principes des normes IPSAS dans l'élaboration des normes futures. Cette stratégie diffère de celle qui aurait consisté à adopter les principes des normes IPSAS. Il aurait alors fallu que le Cadre conceptuel soit identique à celui du Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB). En revanche, la stratégie consistant à adapter les principes des normes IPSAS signifie que le CCSP fondera l'élaboration de ses normes sur son propre Cadre conceptuel.
- BC.24 Le Cadre conceptuel du CCSP diffère à certains égards de celui de l'IPSASB. Les différences ont été entérinées par l'application de la procédure officielle du CCSP, qui en a débattu après avoir consulté ses parties prenantes. Ces différences concernent principalement les objectifs des états financiers, les éléments constitutifs de ceux-ci, les critères de comptabilisation et les concepts relatifs à la mesure. Celles qui existaient en date de publication du Cadre conceptuel sont présentées aux chapitres 6, 8 et 9 de la présente base des conclusions.

Les normes IPSAS dans la hiérarchie des PCGR

- BC.25 À la suite de sa décision relative à la stratégie internationale, le CCSP a mis à jour sa hiérarchie des PCGR du chapitre SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, en positionnant les normes IPSAS de manière à ce qu'elles soient le premier référentiel à consulter parmi les prises de position d'autres organismes autorisés à publier des normes comptables lorsque l'entité élabore une méthode comptable sur une question dont les NCSP ne traitent pas. Ce seraient donc les normes IPSAS que consulterait l'entité du secteur public au moment d'établir une méthode comptable pour une opération

ou un événement dont ne traitent pas les sources premières des PCGR². À cet égard, le paragraphe 9 de la base des conclusions pour le chapitre SP 1150 précise ce qui suit :

«Les prises de position de l'IPSASB doivent être consultées en premier lorsqu'il est nécessaire de se reporter aux prises de position d'autres organismes autorisés à publier des normes comptables, mais les parties prenantes canadiennes peuvent exercer leur jugement professionnel et consulter les prises de position d'autres normalisateurs si elles jugent que celles de l'IPSASB ne sont pas :

- a) adaptées aux particularités du contexte canadien;
- b) cohérentes avec le Cadre conceptuel du CCSP ou d'autres sources premières de PCGR;
- c) les plus pertinentes dans les circonstances.»

BC.26 Par conséquent, lorsqu'une norme IPSAS entre en conflit avec le Cadre conceptuel du CCSP, on consulterait les prises de position d'autres normalisateurs.

2 Pour des explications sur les méthodes comptables élaborées par l'entité, voir le paragraphe BC CA.17.

CHAPITRE 1 : PRÉFACE DU CADRE CONCEPTUEL

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte _____	BC1.01
Incohérences entre les normes et le Cadre conceptuel _____	BC1.02-BC1.04
Autorité du Cadre conceptuel _____	BC1.05-BC1.06
Place du Cadre conceptuel dans la hiérarchie des PCGR _____	BC1.07-BC1.08
Champ d'application et structure du Cadre conceptuel _____	BC1.09
Dispositions transitoires – Date d'entrée en vigueur _____	BC1.10-BC1.11

Contexte

BC1.01 Le chapitre 1 du Cadre conceptuel définit la notion de cadre conceptuel et décrit l'importance, l'applicabilité, les objectifs, les composantes et les dispositions transitoires du Cadre.

Incohérences entre les normes et le cadre conceptuel

BC1.02 Le CCSP est conscient qu'il se trouve, dans le Manuel du secteur public, des normes qui entrent en conflit avec le Cadre conceptuel. Il s'attaquera à ces incohérences lorsque le réexamen des normes en cause figurera parmi les priorités de son programme de travail.

BC1.03 Il peut arriver, dans des circonstances rares, que le CCSP doive déroger à certains aspects du Cadre conceptuel. Le Cadre prévoit cette éventualité. Il précise également que de pareilles dérogations, lorsqu'approuvées, ne sont justifiées que si elles sont nécessaires pour satisfaire à l'objectif de l'information financière, soit la reddition de comptes. Cette nécessité peut être attribuable à des opérations ou autres événements nouveaux que le Cadre conceptuel ne prévoyait pas ou encore au besoin de refléter l'évolution de l'environnement économique dans des normes nouvelles ou révisées.

BC1.04 Le CCSP a convenu que toute incohérence entre une norme et le Cadre conceptuel devait être justifiée dans la base des conclusions de la norme en cause. En effet, tandis que la norme énonce le traitement comptable à appliquer à une opération donnée, c'est la base des conclusions qui explique les décisions qu'a prises le CCSP pour aboutir à la norme. Le CCSP estime donc que la justification de ses décisions dans la base des conclusions qui se rattache à la norme est transparente et conforme à sa procédure officielle.

Autorité du cadre conceptuel

BC1.05 Quelques répondants se sont dits préoccupés par le fait que le Cadre conceptuel n'aurait pas préséance sur les normes existantes. Or, il est courant pour les cadres conceptuels, y compris ceux des normalisateurs internationaux, de ne pas primer sur les normes existantes.

- BC1.06 Même si le Cadre conceptuel n'a préséance sur aucune des normes, il demeure important et pertinent puisqu'il aidera :
- a) le CCSP à élaborer des normes qui reposent sur des concepts cohérents;
 - b) les préparateurs à élaborer des méthodes comptables cohérentes pour un élément, une opération ou un autre événement dont aucune norme ne traite;
 - c) toutes les parties à comprendre et à interpréter les normes.

Place du cadre conceptuel dans la hiérarchie des PCGR

- BC1.07 Avant la publication du Cadre conceptuel et des modifications corrélatives, le paragraphe .05 du chapitre SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, était libellé ainsi :

«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 pareil 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 FINANCIERS³.»

- BC1.08 Par la voie des modifications corrélatives, la référence au chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, a été remplacée par une référence au Cadre conceptuel.

Champ d'application et structure du cadre conceptuel

- BC1.09 Le Cadre conceptuel énonce d'abord les concepts qui s'appliquent à toute l'information financière du secteur public (chapitres 2 et 3)⁴. Il établit ensuite les concepts et fondements nécessaires à la communication de l'information dans les états financiers ainsi qu'à l'établissement des PCGR pour les états financiers des entités du secteur public (chapitres 4 à 10). Les concepts et fondements énoncés dans les chapitres 4 à 10 peuvent également être utiles à la préparation d'autres rapports financiers.

Dispositions transitoires – Date d'entrée en vigueur

- BC1.10 Il était proposé que le Cadre conceptuel entre en vigueur, pour les besoins du CCSP, dès son approbation et, pour les besoins des utilisateurs, dès sa publication. Or, quelques répondants à l'exposé-sondage ont invité le CCSP à retarder la date d'entrée en vigueur dans le cas des utilisateurs, faisant valoir que le Cadre conceptuel devrait entrer en vigueur en même temps que le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS. Le CCSP a accepté, pour les raisons suivantes :
- a) les préparateurs auront besoin de temps pour s'assurer que les informations fournies dans les états financiers sont en accord avec le chapitre 10 du Cadre conceptuel;

3 Selon l'alinéa .03 c) du chapitre SP 1150, les sources premières des PCGR, par ordre d'autorité décroissant, sont i) les normes énoncées dans les chapitres SP 1201 à SP 3510, ii) les notes d'orientation du secteur public, et iii) les annexes et les illustrations des prises de position décrites en i) et ii).

4 L'information financière fait l'objet du chapitre 3 du Cadre conceptuel.

- b) comme le contenu des états financiers est tributaire des objectifs de ceux-ci énoncés dans le chapitre 6 du Cadre conceptuel, il convient que ces objectifs entrent en application en même temps que la nouvelle norme sur la présentation des états financiers, soit le chapitre SP 1202, car elle s'y rattache.

BC1.11 Par suite du report de la date d'entrée en vigueur du Cadre conceptuel, le CCSP a apporté des modifications corrélatives aux chapitres SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, et SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES. Elles fournissent des indications sur les méthodes comptables élaborées par l'entité entre la publication du Cadre conceptuel et son entrée en vigueur, ainsi qu'après la date d'entrée en vigueur du Cadre conceptuel. De plus amples renseignements sont donnés dans la section de la présente base des conclusions qui porte sur les modifications corrélatives au Cadre conceptuel, sous «Modifications liées aux méthodes comptables élaborées par l'entité».

CHAPITRE 2 : CARACTÉRISTIQUES DES ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte _____	BC2.01-BC2.04
Caractéristiques des entités du secteur public _____	BC2.05-BC2.10
Applicabilité aux composantes d'un gouvernement et aux organismes publics _____	BC2.07-BC2.08
Détermination et description des incidences de chacune des caractéristiques sur l'information financière _____	BC2.09-BC2.10
Définition de «gouvernement» _____	BC2.11-BC2.13

Contexte

- BC2.01 Le chapitre 2 du Cadre conceptuel présente les caractéristiques essentielles des entités du secteur public.
- BC2.02 Ce chapitre remplace l'Annexe A, «Caractéristiques propres aux gouvernements», de l'ancien chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS, dont il est inspiré. Cette annexe indiquait les incidences des caractéristiques sur la communication de l'information dans les états financiers, mais elle décrivait insuffisamment l'environnement particulier que constitue le secteur public.
- BC2.03 Les particularités de cet environnement sont en effet déterminantes dans l'élaboration d'un cadre conceptuel, l'établissement de normes d'information financière et la compréhension des états financiers dans le secteur public. Préciser les caractéristiques des entités du secteur public, qui comprennent les gouvernements, les composantes d'un gouvernement, les organismes publics et les partenariats auxquels ces entités sont parties, permettra l'établissement de concepts et de normes adaptés au secteur public.
- BC2.04 Lors de l'élaboration du chapitre 2, le CCSP a pris en considération l'ensemble des entités du secteur public.

Caractéristiques des entités du secteur public

- BC2.05 Les répondants à l'exposé-sondage étaient favorables à la description des caractéristiques des entités du secteur public.
- BC2.06 Certains des répondants ont suggéré l'ajout d'un aspect à la caractéristique relative aux structures de gouvernance uniques du secteur public. Ils étaient d'avis que le Cadre conceptuel devait tenir compte de la possible interdépendance des entités du secteur public face à l'obligation de servir la population. Le CCSP était d'accord, mais il a préféré parler non pas d'«interdépendances», mais d'«interrelations», en vue d'inclure toutes les entités du secteur public. De plus, le mot «interrelations» évoque l'importance accrue de revoir les

relations continues avec les peuples autochtones, par exemple, dans la foulée de l'adoption par le Canada en 2021 de la *Déclaration des Nations Unies sur les droits des peuples autochtones*.

Applicabilité aux composantes d'un gouvernement et aux organismes publics

- BC2.07 Les composantes d'un gouvernement et les organismes publics peuvent présenter des caractéristiques qui leur sont propres et qui diffèrent de celles du gouvernement. Le CCSP a pris en considération ces caractéristiques et a conclu que sur le plan conceptuel, les caractéristiques essentielles des composantes d'un gouvernement et des organismes publics en ce qui concerne l'information financière étaient en grande partie les mêmes que celles des gouvernements. Dans le chapitre 2, le CCSP a inclus des explications sur l'applicabilité des caractéristiques aux organismes publics et aux composantes d'un gouvernement (par exemple, la proportion des opérations avec contrepartie par rapport aux opérations sans contrepartie est possiblement plus élevée pour certains organismes publics que pour les gouvernements). Ces passages permettent aux composantes d'un gouvernement et aux organismes publics de se reconnaître dans les caractéristiques.
- BC2.08 Toutefois, cela ne signifie pas que toutes les caractéristiques s'appliquent aux composantes d'un gouvernement ou aux organismes publics. Le CCSP reconnaît que plusieurs caractéristiques ne s'appliquent pas à l'ensemble des entités du secteur public (notamment en situation monopolistique).

Détermination et description des incidences de chacune des caractéristiques sur l'information financière

- BC2.09 Le CCSP a conclu que certaines caractéristiques des entités du secteur public viennent essentiellement déterminer ce qui doit figurer dans leurs rapports financiers. Un bon exemple est l'obligation inhérente de reddition de comptes à la population, optique dans laquelle a été élaboré le reste du Cadre conceptuel et qui oriente la communication d'informations dans les états financiers des entités du secteur public. L'accent mis sur la capacité de service et ses variations, dans la mesure où il est possible de les présenter dans les états financiers, trouve sa source dans l'objectif général des entités du secteur public qui consiste à servir la population.
- BC2.10 D'autres caractéristiques (ou sous-caractéristiques connexes) des entités du secteur public appellent une attention particulière au moment d'établir des normes comptables parce qu'elles témoignent de particularités propres au secteur public. Certaines d'entre elles peuvent traduire des méthodes uniques qu'ont les entités du secteur public pour se procurer ou pour utiliser des ressources. On peut notamment penser aux pouvoirs de lever des impôts et de redistribuer des ressources, à l'importance des opérations sans contrepartie, à la nature des ressources, qui sont principalement associées à un potentiel de service futur plutôt qu'à des flux de trésorerie futurs, et aux pouvoirs d'imposer des sanctions et des amendes ainsi que d'accorder des permis et des licences.

Définition de «gouvernement»

- BC2.11 Dans le glossaire accompagnant l'énoncé de concepts, le CCSP proposait une définition du terme «gouvernement».
- BC2.12 Un grand nombre de répondants se sont prononcés contre la définition proposée, disant craindre que les exceptions dont elle faisait mention soient source de confusion. (Dans les

chapitres SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT, et SP 3510, RECETTES FISCALES, ainsi que dans les approbations budgétaires, le terme «gouvernement» s'entend du corps législatif ou du conseil.)

- BC2.13 Le CCSP a envisagé plusieurs possibilités. En fin de compte, il a décidé de ne pas définir le terme «gouvernement» pour les raisons suivantes :
- a) la question de la nécessité de réviser la définition de «gouvernement» a été résolue par d'autres changements contenus dans le Cadre conceptuel et le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS (le fédéral et certaines provinces ont demandé que la définition de «gouvernement» soit révisée parce qu'il y était question, au paragraphe .02 du chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, des «politiciens et [...] administrateurs élus ou nommés» au lieu de l'entité pérenne qui subsiste à la succession des élus) :
 - i) l'une des grandes améliorations apportées dans le Cadre conceptuel est le chapitre 2, «Caractéristiques des entités du secteur public», qui constitue une clé pour la compréhension de l'environnement du secteur public. Le CCSP y fait d'ailleurs mention de la pérennité des gouvernements, dans une section intitulée «Pérennité du secteur public»,
 - ii) la définition de «gouvernement» qui figurait au paragraphe SP 1000.02 et au paragraphe .02 du chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS, ne fait pas partie du Cadre conceptuel. Voilà qui devrait dissiper toute confusion engendrée par cette définition particulière du terme «gouvernement»,
 - iii) il est aussi fait mention de la pérennité des entités du secteur public dans le chapitre SP 1202, dans lequel le CCSP développe davantage la notion de continuité de fonctionnement;
 - b) les lecteurs du Manuel du secteur public savent que le terme «gouvernement» représente normalement l'entité comptable gouvernementale dans son ensemble. Ils savent également ce que l'on entend par «gouvernement» dans les chapitres SP 3410 et SP 3510 en ce qui concerne les exigences en matière d'autorisation.

CHAPITRE 3 : OBJECTIF DE L'INFORMATION FINANCIÈRE

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte _____	BC3.01-BC3.04
Concept de capacité de service _____	BC3.05-BC3.08
Objectif de l'information financière _____	BC3.09
Délimitation des objets généraux de reddition de comptes _____	BC3.10
Réconciliation avec les peuples autochtones _____	BC3.11

Contexte

- BC3.01 Le contenu du chapitre 3 repose en grande partie sur celui du Document de consultation 2 du Groupe de travail, *La mesure de la performance financière dans les états financiers du secteur public*, auquel les répondants avaient donné leur appui en ce qui concernait les utilisateurs principaux et l'objectif de l'information financière. Le principal changement par rapport au Document de consultation 2 a trait à la liste des objets généraux de reddition de comptes sur lesquels portent les rapports financiers.
- BC3.02 L'un des objets généraux de reddition de comptes était la mesure dans laquelle les activités ou les résultats récents auraient une incidence sur les activités ou les résultats des exercices futurs. Ayant pris en considération les commentaires selon lesquels cette formulation était trop étroite, le CCSP l'a modifiée de manière à faire état de la nécessité que les rapports financiers montrent la performance financière de l'entité.
- BC3.03 Un autre objet général de reddition de comptes était «la mesure dans laquelle l'entité a respecté son plan financier». Sur la base des travaux effectués au sujet des caractéristiques des entités du secteur public, le CCSP a conclu que cet objet de reddition de comptes était trop restreint parce qu'il excluait les autres dimensions liées aux cadres établis dans la législation, dont le «plan financier» fait partie intégrante. Sa formulation a donc été élargie : il est maintenant question de «la mesure dans laquelle l'entité s'est conformée à ses autorisations et son plan financiers».
- BC3.04 Le CCSP a aussi décidé d'intégrer au chapitre la notion plus vaste de capacité de service, puisqu'elle sous-tend les objets généraux de reddition de comptes dans le secteur public, plus particulièrement l'état des finances et la performance financière. Des explications sur la mesure dans laquelle les états financiers permettent de communiquer la capacité de service se trouvent au chapitre 4 du Cadre conceptuel.

Concept de capacité de service

- BC3.05 Comme l'indique le chapitre 2 du Cadre conceptuel, la raison d'être des entités du secteur public est le service à la population. Il importe donc, à des fins redditionnelles, d'évaluer leur capacité à servir la population, ce que l'on appelle la «capacité de service». Ce concept

s'apparente à celui de maintien du capital pour les états financiers des entités du secteur privé⁵. Le CCSP a introduit le concept de capacité de service dans l'intention :

- a) de montrer comment l'un des principes fondamentaux de la théorie comptable en ce qui a trait à la mesure de la performance financière s'applique dans le secteur public;
- b) de faire mieux comprendre ce qui sous-tend l'évaluation de la situation financière et de la performance financière dans les états financiers du secteur public.

BC3.06 Le concept n'est pas nouveau; seules son explicitation dans le Cadre conceptuel et son appellation le sont. Le CCSP a envisagé l'utilisation de nombreuses autres appellations, comme «capacité programmatique» et «capacité d'utilisation future». Il a cependant jugé que le terme «capacité de service» était celui qui représentait le mieux le concept du point de vue des entités du secteur public.

BC3.07 Lorsqu'il a élaboré la description de la capacité de service, le CCSP a souligné ce qui suit :

- a) l'expression «capacité de service» ne vise nullement à remplacer quelque autre terme actuellement employé dans les états financiers; elle ne fait que désigner un concept sous-jacent. Voilà qui devrait atténuer le risque de confusion chez les utilisateurs des états financiers;
- b) dans le Manuel du secteur public, l'expression «capacité de service» était jusque-là employée dans le sens restreint du potentiel de service des immobilisations corporelles. Par conséquent, le CCSP a clarifié par la voie de modifications corrélatives les paragraphes où l'expression s'appliquait uniquement aux immobilisations et non dans son sens large; ces paragraphes ne font désormais mention que du «potentiel de service»;
- c) il n'est pas possible, en se servant des états financiers, de montrer ou d'évaluer la capacité de service et sa variation sous tous leurs aspects. Il importe néanmoins que l'entité présente les aspects de la capacité de service et les variations dont il lui est possible de faire la démonstration dans ses états financiers. Cela permet à l'entité de rendre des comptes quant aux ressources qui lui ont été confiées pour servir la population.

BC3.08 La notion de capacité de service sous-tend les objets généraux de reddition de comptes de l'information financière dans le secteur public, et plus particulièrement l'état des finances et la performance financière, car :

- a) l'information relative à l'état des finances renseigne sur la capacité de service de l'entité;
- b) l'information relative à la performance financière renseigne sur l'incidence des décisions prises et des opérations réalisées par l'entité et des autres événements de l'exercice sur la capacité de service.

Objectif de l'information financière

BC3.09 L'objectif de l'information financière communiquée par les entités du secteur public est la reddition de comptes. La communication d'informations à des fins redditionnelles contribue à la prise de décisions éclairées par la population, ses représentants élus ou nommés et les autres utilisateurs.

5 La question du maintien du capital est importante, puisqu'elle constitue une mesure de la performance financière.

Délimitation des objets généraux de reddition de comptes

BC3.10 Le chapitre présente les trois objets généraux de reddition de comptes dont on s'attend à ce que les rapports financiers traitent. En premier lieu, le Cadre conceptuel expose les concepts qui s'appliquent à toute l'information financière du secteur public (chapitres 2 et 3). Il établit ensuite les concepts et fondements essentiels des états financiers (chapitres 4 à 10). C'est au chapitre 6 du Cadre conceptuel qu'il est question de la manière de représenter dans les états financiers certains aspects des objets généraux de reddition de comptes.

Réconciliation avec les peuples autochtones

BC3.11 La Commission de vérité et de réconciliation du Canada enjoint l'ensemble de la population canadienne à établir et à maintenir des relations mutuellement respectueuses entre les peuples autochtones et non autochtones. Dans cette optique, elle a énoncé 94 appels à l'action qui, combinés à la *Loi sur la Déclaration des Nations Unies sur les droits des peuples autochtones* du Canada (qui a reçu la sanction royale en juin 2021), permettront de faire avancer le processus de réconciliation. Il est essentiel de prendre connaissance des appels à l'action, qui intègrent divers aspects de la Déclaration des Nations Unies, pour déterminer les répercussions possibles sur l'information financière. Par conséquent, le CCSP a conclu qu'il devait souligner la réconciliation avec les peuples autochtones dans son Cadre conceptuel. Le CCSP est déterminé à améliorer ses relations avec les peuples autochtones et leurs gouvernements. Cette reconnaissance est l'un des nombreux gestes qu'il entend poser en matière de réconciliation.

CHAPITRE 4 : RÔLE DES ÉTATS FINANCIERS

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte _____	BC4.01-BC4.02
Capacité de service _____	BC4.03-BC4.08
Incidence du concept de capacité de service sur les décisions en matière de mesure _____	BC4.06-BC4.08

Contexte

- BC4.01 Le chapitre 4 établit un lien entre les chapitres précédents (particulièrement le chapitre 3 sur l'objectif de l'information financière) et le reste du Cadre conceptuel, où il est seulement question des états financiers.
- BC4.02 Les états financiers sont une composante fondamentale de l'information financière de l'entité.

Capacité de service

- BC4.03 Le chapitre 3 du Cadre conceptuel introduit la notion générale de capacité de service. Il précise que la capacité de service n'est pas une notion strictement financière; elle est aussi le fait de facteurs non financiers, notamment la productivité, l'esprit d'innovation des gens, le caractère innovant des programmes ainsi que les aptitudes et connaissances du personnel de l'entité. Le chapitre 3 explique également l'incidence qu'a la capacité de service de l'entité sur l'état de ses finances et sa performance financière.
- BC4.04 Le chapitre 4 du Cadre conceptuel souligne que la capacité de service est un concept vaste : il est impossible d'en montrer ou d'en mesurer tous les aspects ou toutes les variations dans les états financiers. Il importe néanmoins que l'entité présente les aspects de la capacité de service et les variations qu'il lui est possible de communiquer dans ses états financiers, c'est-à-dire sa situation financière et ses résultats financiers pour l'exercice. Cela contribue à la reddition de comptes par l'entité quant à sa responsabilité de servir la population.
- BC4.05 Le maintien de la capacité de service et les variations de celle-ci au fil du temps structurent la détermination des différentes mesures de la situation financière et des résultats financiers de l'entité pour l'exercice.

Incidence du concept de capacité de service sur les décisions en matière de mesure

- BC4.06 Certains des commentaires reçus sur la question de la capacité de service faisaient ressortir un désir des répondants d'en savoir plus sur l'incidence qu'aurait le concept sur les décisions en matière de mesure.

- BC4.07 Dans la littérature comptable⁶, le maintien du capital financier, soit l'équivalent de la capacité de service pour les entreprises à but lucratif, s'entend des ressources nettes à maintenir pour distinguer le remboursement du capital et le résultat. On le mesure à la valeur monétaire des ressources nettes établie selon la base retenue (coût historique, coût actuel, etc.) pour évaluer l'actif et le passif de l'entité. De façon similaire, la capacité de service, qui est un concept financier de maintien du capital, ne suppose pas le recours à une base de mesure particulière. Des indications sur la mesure se trouvent au chapitre 9 du Cadre conceptuel.
- BC4.08 La possibilité de présenter une mesure de la capacité de service de l'entité dans les états financiers est traitée au niveau des normes, plus précisément dans le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

6 Sources consultées : Ross M. Skinner et J. Alex Milburn, *Accounting Standards in Evolution*, Toronto, Pearson Education Canada, 2^e édition, 2000; Financial Accounting Standards Board, «An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement» (FASB Discussion Memorandum), 2 décembre 1976; et IASB, *Cadre conceptuel de l'information financière*, chapitre 8, «Concepts de capital et de maintien du capital», 2019.

CHAPITRE 5 : FONDEMENTS DES ÉTATS FINANCIERS

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte _____	BC5.01-BC5.02
Le concept de contrôle _____	BC5.03-BC5.13
Mention d'«autres entités» _____	BC5.12
Le terme «pouvoir» _____	BC5.13
Unité de mesure _____	BC5.14
Mentions des «ressources économiques» et des «obligations économiques» _____	BC5.15-BC5.16

Contexte

- BC5.01 Le chapitre 5 du Cadre conceptuel établit quatre fondements des états financiers :
- a) l'entité comptable isolable;
 - b) le concept de contrôle;
 - c) l'unité de mesure;
 - d) la méthode de comptabilité.
- BC5.02 Ces fondements se trouvaient dans le cadre conceptuel d'origine, mais le CCSP a jugé important de les préciser et de les expliquer de manière plus claire et complète. Il estimait particulièrement nécessaire de traiter plus en profondeur du concept de contrôle.

Le concept de contrôle

- BC5.03 Le concept de contrôle imprègne la théorie sur laquelle repose la détermination de ce que les états financiers d'une entité doivent inclure. C'est pourquoi le CCSP a convenu de la nécessité d'explicitier dans le Cadre conceptuel la notion générale de contrôle et le rôle de celui-ci dans la détermination des ressources économiques et des entités à inclure dans les états financiers de l'entité comptable. Cela dit, l'application du concept de contrôle, y compris ses mécanismes de fonctionnement, la question de savoir si les éléments probants indiquent l'existence d'un contrôle et les incidences des ressources économiques et entités contrôlées sur les états financiers sont des questions qui relèvent des normes.
- BC5.04 Le concept de contrôle n'est pas nouveau; seule son explicitation dans le Cadre conceptuel l'est.
- BC5.05 Les raisons pour lesquelles le contrôle figure dans le Cadre conceptuel comme l'un des fondements des états financiers sont les suivantes :
- a) le concept de contrôle aide à établir quelles ressources économiques doivent être associées à l'entité, ce qui permet d'en déterminer la situation financière et la performance financière pour l'exercice;

- b) le concept de contrôle fournit des paramètres pour décider de l'inclusion ou de l'exclusion de certaines entités dans les états financiers de l'entité comptable, selon la nature de leur relation avec celle-ci.
- BC5.06 Il importait que la définition du contrôle donnée dans le Cadre conceptuel soit suffisamment large pour englober, à tout le moins, les définitions du contrôle (unilatéral) et du contrôle partagé se trouvant déjà dans les normes du Manuel du secteur public. C'est pourquoi le CCSP a conclu que le concept de contrôle devait correspondre au sens commun du terme, soit la capacité actuelle pour l'entité comptable de décider de l'utilisation de quelque chose (par exemple, des ressources économiques), d'une manière qui lui procure les avantages attendus et/ou l'expose aux risques de perte qui s'y rattachent. Il estime que la définition du contrôle contenue dans le Cadre conceptuel englobe celle du contrôle selon le chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT, et celle du contrôle partagé selon le chapitre SP 3060, PARTICIPATIONS DANS DES PARTENARIATS.
- BC5.07 La première tentative du CCSP de donner une acception large au contrôle dans l'énoncé de concepts avait suscité de nombreux commentaires de la part des parties prenantes. La majorité des répondants s'étaient montrés favorables à l'inclusion et à la description du concept de contrôle dans le Cadre conceptuel, mais plusieurs d'entre eux s'étaient dits préoccupés par la description suggérée. Selon eux, une partie de celle-ci entraînait en contradiction avec le texte du chapitre SP 1300. Le CCSP a donc modifié la description du contrôle destinée à figurer dans le Cadre conceptuel, de façon à ce qu'elle s'appuie sur les normes du Manuel du secteur public et les complète sans entrer en contradiction avec elles. En effet, l'intention n'avait jamais été de changer la définition du contrôle dans les normes existantes, mais bien d'expliquer le rôle du contrôle dans l'association des ressources économiques et des autres entités avec l'entité comptable. Seules de légères modifications de forme ont été apportées aux normes pour tenir compte de ce que le Cadre conceptuel indique au sujet du contrôle. Une révision des principes du chapitre SP 1300 aurait débordé les limites du projet.
- BC5.08 Une autre modification apportée à la description du concept de contrôle visait à mieux expliciter la nécessité de prendre en considération, pour déterminer s'il y a contrôle, la nature de la relation :
- a) soit entre l'entité comptable et une autre entité;
 - b) soit entre l'entité comptable et une ressource économique.
- BC5.09 En résumé, l'exposé-sondage :
- a) donnait une définition du concept de contrôle;
 - b) expliquait le contrôle à l'égard d'une ressource économique et à l'égard d'une entité;
 - c) décrivait ce que le contrôle n'est pas;
 - d) expliquait le lien entre le concept de contrôle et les droits, pouvoirs et capacités de certaines entités du secteur public.
- BC5.10 Les répondants à l'exposé-sondage ont été nombreux à trouver que les passages portant sur le concept de contrôle avaient été sensiblement améliorés. Ils se sont néanmoins dits préoccupés par le fait que le paragraphe 5.22 de l'exposé-sondage restait en contradiction avec le chapitre SP 1300. Ce paragraphe traitait de ce qui suit :
- a) l'existence du pouvoir ou du droit de retirer à d'autres le contrôle d'une entité;
 - b) la notion selon laquelle tant que ce pouvoir ou ce droit n'est pas exercé, le contrôle de l'autre entité par l'entité comptable n'est pas considéré comme existant du point de vue des états financiers.

L'intention était, entre autres, de traiter du concept de nationalisation. Même s'il n'est pas question de nationalisation dans le Manuel du secteur public, il s'agit, comme il est mentionné dans la section «Pouvoirs, droits et responsabilités» du chapitre 2 du Cadre conceptuel, d'un pouvoir unique aux entités du secteur public.

- BC5.11 Pour répondre aux préoccupations des parties prenantes, le CCSP a, au cours de la mise au point définitive du chapitre 5 du Cadre conceptuel, modifié une nouvelle fois les passages traitant du contrôle. Les modifications consistaient en ce qui suit :
- a) indiquer comment peut se faire l'acquisition du contrôle. L'une des manières est d'exercer un pouvoir ou un droit, ce qui peut avoir pour conséquence que des avantages économiques reviennent à l'entité qui l'a exercé ou encore que celle-ci s'expose à des risques de perte. Le contrôle d'une ressource n'est pas considéré comme acquis à moins que l'entité qui exerce le pouvoir ou le droit n'obtienne par le fait même l'accès aux avantages économiques futurs (et/ou ne devienne exposée aux risques) associés à cette ressource;
 - b) préciser les pouvoirs et droits souverains (ou équivalents) qui sont uniques au secteur public, et leur lien avec le contrôle. Un pouvoir ou un droit ne constitue pas en soi une ressource économique, et il ne suffit pas qu'une entité possède un pouvoir ou un droit pour qu'il y ait contrôle. L'acquisition du contrôle suppose un ou des événements passés. Le simple fait d'avoir un pouvoir ou un droit ne procure pas à l'entité l'accès à des avantages économiques futurs ni ne l'expose à des risques;
 - c) indiquer que le choix de l'entité comptable de ne pas exercer le contrôle qu'elle a acquis n'empêche pas celui-ci d'exister. Cette notion concorde avec le chapitre SP 1300. En effet, exercer le pouvoir ou le droit d'acquiescer le contrôle d'une ressource économique n'est pas la même chose que d'exercer sur une ressource économique le contrôle acquis antérieurement. Un gouvernement ou une autre entité du secteur public peut avoir le pouvoir ou le droit d'exproprier des ressources ou de nationaliser une entité du secteur privé; toutefois, le contrôle de ces ressources économiques ne lui est pas acquis tant que ce pouvoir ou ce droit n'est pas exercé.

Mention d'«autres entités»

- BC5.12 Dans la section de l'exposé-sondage consacrée au concept de contrôle, il était question du fait que l'entité comptable contrôle des «ressources économiques» et d'«autres entités». Or, les participations dans les entités contrôlées sont aussi considérées comme des ressources économiques de l'entité comptable. Le texte a été modifié en conséquence.

Le terme «pouvoir»

- BC5.13 Au chapitre 5 du Cadre conceptuel, le terme «pouvoir» est employé dans le sens des pouvoirs souverains (ou équivalents). Dans le chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT, le «pouvoir» dont il est question n'est pas un pouvoir ou un droit souverain ni un pouvoir ou un droit équivalent. Le CCSP a donc ajouté une note dans le Cadre conceptuel pour préciser les différents usages du terme. Une note apportant la même précision a également été ajoutée au paragraphe SP 1300.08, au moyen d'une modification corrélative, laquelle n'est pas censée entraîner des changements de pratiques.

Unité de mesure

- BC5.14 Les passages de l'exposé-sondage qui traitaient de l'unité de mesure ont été clarifiés en réponse aux commentaires selon lesquels ils prêtaient à confusion. Les fondements en sont cependant restés les mêmes.

Mentions des «ressources économiques» et des «obligations économiques»

- BC5.15 Les expressions «ressources économiques» et «obligations économiques» sont employées à plusieurs reprises dans le chapitre 5 du Cadre conceptuel. Leur définition se trouve cependant dans le chapitre 8, «Éléments constitutifs des états financiers», car elle a un lien direct avec celle des actifs et des passifs.
- BC5.16 Les définitions des termes «ressources économiques» et «obligations économiques» figurent également dans le glossaire.

CHAPITRE 6 : OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte _____	BC6.01-BC6.02
Objectif n° 1 : Périmètre des états financiers _____	BC6.03-BC6.04
Objectif n° 2 : Présentation de la situation financière _____	BC6.05-BC6.14
Présentation des passifs financiers et non financiers de l'entité _____	BC6.06-BC6.07
Présentation de la dette nette ou de l'actif financier net _____	BC6.08-BC6.10
Changement du nom de l'indicateur «dette nette» _____	BC6.10
Présentation des différentes sources (ou composantes) de l'actif net ou du passif net _____	BC6.11-BC6.14
Objectif n° 3 : Présentation de l'évolution de la situation financière _____	BC6.15-BC6.19
Présentation des raisons de la variation de la dette nette ou de l'actif financier net _____	BC6.17
Présentation de certaines variations de la situation financière nette hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice _____	BC6.18-BC6.19
Ancien objectif n° 4 : Contrôle législatif et obligation de reddition de comptes _____	BC6.20
Objectif n° 4 : Comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget _____	BC6.21-BC6.30
Applicabilité de l'objectif concernant la comparaison avec le budget à toutes les entités du secteur public _____	BC6.22-BC6.23
Utilisation d'un budget modifié _____	BC6.24-BC6.26
Précisions concernant les exigences relatives à la présentation du budget _____	BC6.27-BC6.30
Objectif n° 5 : Communication des cas de non-conformité aux autorisations financières _____	BC6.31-BC6.36
Indications supplémentaires concernant l'objectif _____	BC6.34
Concept de caractère significatif _____	BC6.35
Considérations relatives aux gouvernements autochtones _____	BC6.36

Objectif n° 6 : Communication des risques et incertitudes _____ BC6.37-BC6.45

Indications concernant l'objectif _____ BC6.42

Élaboration d'obligations d'information sur les risques liés aux actifs naturels et au «déficit d'infrastructures» _____ BC6.43-BC6.45

Stratégie internationale du CCSP et élaboration des normes futures _____ BC6.46-BC6.48

Contexte

BC6.01 Le chapitre 6 du Cadre conceptuel présente les six objectifs des états financiers, qui traduisent une vue d'ensemble des informations à inclure dans les états financiers. L'effet de ces objectifs sur les états financiers est détaillé dans le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, qui sera publié dans le Manuel du secteur public à une date ultérieure. Toutefois, le CCSP a pris en considération les commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage sur le projet de chapitre SP 1202 pour établir le texte définitif du chapitre 6. Celui-ci devra donc être lu en tenant compte du chapitre SP 1202 une fois que celui-ci aura été publié. Des renvois au chapitre SP 1202 ont été inclus pour bien montrer les liens avec le nouveau modèle d'information.

BC6.02 En ce qui concerne les objectifs des états financiers énoncés dans le chapitre SP 1100 (remplacé), OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS, le CCSP a principalement :

- a) modifié le texte explicatif concernant chacun des objectifs pour mettre en évidence l'objectif en question et son importance dans le respect de l'objectif primordial de l'information financière du secteur public qu'est la reddition de comptes. Les informations à présenter dans les états financiers, leur emplacement et leur organisation de façon à satisfaire aux objectifs sont des aspects qui ont été intégrés à la norme sur la présentation des états financiers (c'est-à-dire le chapitre SP 1202);
- b) modifié le texte explicatif concernant le deuxième objectif (présentation de la situation financière) pour introduire la notion d'une reddition de comptes renforcée lorsque les états financiers présentent séparément :
 - i) les sources isolables importantes de la situation financière de l'entité,
 - ii) la nature financière ou non financière des ressources et obligations économiques;
- c) modifié le texte explicatif concernant le troisième objectif (présentation de l'évolution de la situation financière) pour :
 - i) introduire la notion de comptabilisation de certaines variations des ressources ou obligations économiques hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice où elles surviennent,
 - ii) retirer les indications sur l'exigence de présentation de la variation de la dette nette;
- d) scindé l'objectif n° 4 (contrôle législatif et obligation de reddition de comptes des gouvernements) en deux objectifs, soit :
 - i) comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget (objectif n° 4),
 - ii) communication des cas de non-conformité aux autorisations financières (objectif n° 5);
- e) ajouté l'objectif n° 6 sur la communication des risques et incertitudes qui ont une incidence sur la situation financière ou l'évolution de la situation financière.

Objectif n° 1 : périmètre des états financiers

- BC6.03 L'objectif est presque identique à l'objectif n° 1 du cadre conceptuel remplacé (le chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS). Par souci d'assurer la cohérence interne du Cadre conceptuel, une légère modification a été apportée à l'objectif pour préciser que les états financiers de l'entité doivent également rendre compte des obligations économiques dont l'entité doit s'acquitter.
- BC6.04 Le CCSP a décidé de ne pas modifier de façon importante l'objectif sur le périmètre des états financiers pour les raisons suivantes :
- les questions soulevées par les parties prenantes et qui sous-tendent la révision du cadre conceptuel ne portaient pas sur le périmètre comptable;
 - les commentaires reçus à l'occasion des diverses consultations témoignaient d'un appui à l'égard de l'objectif.

Objectif n° 2 : présentation de la situation financière

- BC6.05 Par rapport à l'objectif présent dans le cadre conceptuel remplacé, l'objectif est de nature plus générale étant donné que la présentation de la situation financière porte sur plusieurs éléments, dont :
- les actifs financiers et non financiers de l'entité⁷;
 - les passifs financiers et non financiers de l'entité⁸;
 - l'indicateur qu'est l'actif financier net ou la dette nette de l'entité⁹;
 - l'actif net ou le passif net de l'entité¹⁰;
 - les différentes sources (ou composantes) de l'actif net ou du passif net.

Présentation des passifs financiers et non financiers de l'entité

- BC6.06 Lors de l'élaboration de l'énoncé de principes, le CCSP a examiné le calcul de l'actif financier net ou de la dette nette. Il a constaté qu'il lui fallait réviser ce calcul, celui-ci ne mesurant plus ce qu'il devait initialement mesurer. Le CCSP avait reçu des commentaires selon lesquels certains éléments devraient être exclus du calcul. Au moment où le calcul initial a été établi, tous les passifs comptabilisés étaient réglés au moyen d'actifs financiers. Il n'existait alors pas de passifs complexes, comme ceux associés de nos jours aux partenariats public-privé, à certains transferts en capital et aux obligations de prestation non financières, qui devaient être évalués pour déterminer s'il fallait les inclure dans le calcul ou les exclure.
- BC6.07 Pour s'assurer que l'indicateur qu'est la dette nette ou l'actif financier net conserve sa signification d'origine (les besoins de ressources financières futures ou les ressources financières futures disponibles), le CCSP a décidé d'établir une distinction entre les passifs financiers et les passifs non financiers ainsi que d'exclure les passifs non financiers du calcul. Des exemples de passifs non financiers sont donnés dans le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

7 Les actifs financiers et non financiers sont appelés «ressources financières et non financières» dans le chapitre 6 parce que les actifs sont seulement introduits comme éléments constitutifs des états financiers au chapitre 8 du Cadre conceptuel.

8 Les passifs financiers et non financiers sont appelés «obligations financières et non financières» dans le chapitre 6 parce que les passifs sont seulement introduits comme éléments constitutifs des états financiers au chapitre 8 du Cadre conceptuel.

9 L'indicateur «actif financier net» ou «dette nette» est appelé «ressources financières nettes» ou «obligations financières nettes» dans le chapitre 6 parce que les éléments constitutifs des états financiers sont seulement introduits au chapitre 8 du Cadre conceptuel.

10 L'indicateur «actif net» ou «passif net» est appelé «situation financière» dans le chapitre 6 parce que les éléments constitutifs des états financiers sont seulement introduits au chapitre 8 du Cadre conceptuel.

Présentation de la dette nette ou de l'actif financier net

- BC6.08 Certains répondants ont exprimé leurs réserves quant au fait que l'ancienne exigence de présentation de la dette nette ou de l'actif financier net ait été éliminée de l'objectif de présentation de la situation financière. La présentation d'informations qui permettent de déterminer la dette nette ou l'actif financier net figure toujours dans la description sous-tendant l'objectif (paragraphe 6.21). L'exigence de présentation de la dette nette ou de l'actif financier net n'a donc pas été éliminée.
- BC6.09 Des répondants ont soulevé d'autres questions concernant la dette nette, notamment au sujet du calcul de cet indicateur et de son applicabilité à l'ensemble des entités du secteur public. Ces questions sont traitées dans la base des conclusions qui accompagne le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, du fait qu'elles se rapportent davantage à la présentation qu'aux aspects conceptuels.

Changement du nom de l'indicateur «dette nette»

- BC6.10 Les termes «ressources financières nettes» et «obligations financières nettes» sont utilisés dans le chapitre 6 du Cadre conceptuel parce que les éléments constitutifs des états financiers sont seulement introduits au chapitre 8 du Cadre conceptuel. Ils ne visent pas à se substituer aux termes «actif financier net» et «dette nette». Les changements dans les termes se rapportant aux indicateurs présentés dans les états financiers sont abordés dans la base des conclusions qui accompagne le chapitre SP 1202.

Présentation des différentes sources (ou composantes) de l'actif net ou du passif net

- BC6.11 Au chapitre 6 du Cadre conceptuel, le CCSP a introduit la notion de présentation séparée des sources (ou composantes) isolables importantes de l'actif net ou du passif net (paragraphe 6.20). Une telle présentation est conforme au modèle d'information du CCSP figurant dans le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, qui comprenait deux sources (ou composantes) de l'actif net ou du passif net :
- le cumul des excédents et déficits passés;
 - le cumul des gains et pertes de réévaluation non réalisés.
- BC6.12 Les considérations théoriques qui sous-tendent un modèle axé sur la gestion avisée des ressources publiques justifient que les gains et pertes de réévaluation non réalisés soient présentés séparément de la performance financière attribuable aux activités de fonctionnement reproductibles. Ainsi, la reddition de comptes est axée sur la performance réalisée, et l'incertitude accrue associée à la performance non réalisée est mise en relief. Ces considérations vont dans le sens de l'approche adoptée pour le modèle d'information du chapitre SP 1201, mais qui n'était pas expliquée dans le cadre conceptuel remplacé.
- BC6.13 Le CCSP peut désigner dans les normes d'autres sources (ou composantes) de l'actif net ou du passif net s'il estime que celles-ci répondent mieux à l'objectif redditionnel.
- BC6.14 La désignation de composantes supplémentaires par le CCSP reflète une orientation pragmatique dans le contexte de l'élaboration d'un modèle d'information ambitieux. Par exemple, il peut être approprié dans un modèle axé sur la gestion avisée des ressources publiques d'exclure de l'excédent ou du déficit la comptabilisation initiale d'éléments détenus uniquement dans un but de sauvegarde, notamment les biens patrimoniaux, le capital naturel et peut-être les dotations affectées à perpétuité.

Objectif n° 3 : présentation de l'évolution de la situation financière

- BC6.15 L'objectif du chapitre SP 1100 (remplacé), OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS, ciblait trois types d'évolution de la situation financière :
- a) la variation de l'actif net ou du passif net;
 - b) la variation de l'actif financier net ou de la dette nette;
 - c) la variation de la trésorerie.
- BC6.16 L'objectif révisé met l'accent sur la variation de l'actif net ou du passif net ainsi que sur la variation de la trésorerie. L'exigence de présentation de la variation de l'actif financier net ou de la dette nette a été supprimée de l'objectif. Des indications ont été ajoutées qui concernent certaines variations de la situation financière se produisant pendant l'exercice qui sont comptabilisées hors de l'excédent ou du déficit de cet exercice.

Présentation des raisons de la variation de la dette nette ou de l'actif financier net

- BC6.17 Des commentaires reçus par le passé sur l'état de l'évolution de la dette nette ou de l'actif financier net indiquaient que nombreux étaient ceux qui reprochaient à cet état de n'être qu'un rapprochement comptable, trop difficile à comprendre pour être réellement utile. À la lumière de ces commentaires, le CCSP s'est demandé comment l'état pouvait être modifié afin de rendre le rapprochement plus facile à comprendre. Après mûre réflexion, il a proposé, dans l'énoncé de principes, d'éliminer l'exigence de présentation de l'état de l'évolution de la dette nette ou de l'actif financier net. Par conséquent, l'accent mis sur la variation de l'actif financier net ou de la dette nette a été supprimé de l'objectif des états financiers. La majorité des répondants se sont dits favorables à cette proposition. Certains répondants ont toutefois soulevé des points importants concernant les avantages de l'état. Leurs commentaires ont été pris en compte eu égard au modèle d'information, dans l'élaboration du chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS. Le CCSP a décidé que la présentation de la variation de l'actif financier net ou de la dette nette serait facultative. Si le choix est fait de la présenter, les informations doivent être compréhensibles et utiles à des fins redditionnelles. De plus amples renseignements sur cette option sont fournis dans le chapitre SP 1202.

Présentation de certaines variations de la situation financière nette hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice

- BC6.18 Le texte explicatif qui suit l'énoncé de l'objectif évoque le fait que certaines variations de la situation financière nette de l'entité qui surviennent au cours de l'exercice sont comptabilisées hors de l'excédent ou du déficit de cet exercice. Une telle présentation aurait lieu s'il est établi par le CCSP qu'elle favorise l'atteinte de l'objectif redditionnel. Elle ne serait pas courante. La majorité des ressources obtenues et utilisées par l'entité au cours de l'exercice seraient comptabilisées dans l'excédent ou le déficit de cet exercice.
- BC6.19 Seuls les éléments que le CCSP désigne dans les normes au terme de sa procédure officielle peuvent être présentés hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice. Par exemple, le modèle d'information du chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, exigeait que les gains et pertes de réévaluation non réalisés découlant d'instruments financiers évalués à la juste valeur soient comptabilisés hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice où ils surviennent.

Ancien objectif n° 4 : contrôle législatif et obligation de reddition de comptes

- BC6.20 Il y a eu un fort appui à la division de l'objectif n° 4 énoncé dans le chapitre SP 1100 (remplacé), OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS, en deux objectifs des états financiers étant donné qu'il porte sur deux questions différentes, à savoir :
- la comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget;
 - la question de savoir si les affaires financières, les ressources économiques et les obligations économiques de l'entité ont été gérées dans le respect des exigences et des limites établies par les autorisations financières pertinentes.

Objectif n° 4 : comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget

- BC6.21 Les trois préoccupations ci-dessous ont été exprimées par des répondants :
- l'objectif ne devrait pas s'appliquer à toutes les entités du secteur public;
 - l'utilisation d'un budget modifié ne devrait pas être permise;
 - les exigences relatives à la présentation du budget ne sont pas claires.

Applicabilité de l'objectif concernant la comparaison avec le budget à toutes les entités du secteur public

- BC6.22 La comparaison des résultats réels et des résultats budgétés donne des informations clés à des fins redditionnelles sur la performance financière de l'entité présentée dans les états financiers par rapport aux objectifs financiers décrits dans le budget. Il s'agit d'un aspect considéré comme crucial du cycle de reddition de comptes. Toutes les entités du secteur public devraient être tenues de rendre compte du respect de leur budget et de leur performance par rapport à celui-ci, quelle que soit la façon dont elles obtiennent des fonds. Cette reddition de comptes doit porter sur l'utilisation autant des fonds publics que des fonds d'autres sources. Le CCSP a réitéré son appui à cet objectif important qu'il considère comme approprié pour l'ensemble des entités du secteur public. Pour une explication plus détaillée de l'importance du budget, voir les paragraphes 2.27 à 2.33 du Cadre conceptuel.
- BC6.23 Un groupe de répondants a fait valoir que la reddition de comptes quant au financement reçu est fonction des résultats; il ne s'agit pas d'une comparaison entre les montants réels et budgétés. Le CCSP est d'avis que la nécessité d'évaluer les résultats par rapport au financement reçu n'élimine pas la nécessité de comparer les montants prévus au budget et les montants réels. L'évaluation des résultats peut être complémentaire à la comparaison des montants réels et budgétés.

Utilisation d'un budget modifié

- BC6.24 Le Cadre conceptuel souligne qu'il importe de comparer la performance financière réelle avec le budget initialement approuvé. Cette manière de procéder est conforme au cadre conceptuel remplacé. Par ailleurs, il se peut tout de même que, dans des circonstances rares, un organe de gouvernance (corps législatif ou conseil, y compris un conseil d'administration dans le cas d'organismes publics) dont la composition a été renouvelée approuve un nouveau budget en cours d'exercice. En pareil cas, il peut être plus utile à la reddition de comptes d'établir la comparaison avec ce nouveau budget approuvé.

- BC6.25 Dans le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, le CCSP décrit les situations dans lesquelles un budget modifié et approuvé peut être utilisé.
- BC6.26 On entend par «budget modifié» un nouveau budget approuvé par un organe de gouvernance dont la composition a été renouvelée. Ce n'est pas la même chose que des prévisions mises à jour durant l'exercice. Un budget modifié doit être approuvé par l'autorité ou les autorités compétentes, par exemple par un corps législatif ou un conseil dont la composition a été renouvelée. Il s'agit là de la différence fondamentale entre un budget (initial ou modifié) et une prévision mise à jour au cours de l'exercice.

Précisions concernant les exigences relatives à la présentation du budget

- BC6.27 Le paragraphe 6.28 du Cadre conceptuel se lit ainsi :
- «Les états financiers doivent inclure une comparaison de la performance financière réelle qui y est présentée avec celle prévue au budget. Pour pouvoir rendre compte le mieux possible de la performance financière réelle en comparaison avec le budget, il est préférable que la méthode de comptabilité, les principes comptables, le périmètre d'activités et les classements employés pour le budget approuvé soient les mêmes que pour les états financiers.»
- BC6.28 L'objectif n° 4 évoque un idéal vers lequel tendre. Il n'impose pas une forme d'établissement des budgets aux entités du secteur public. Il est important de souligner que le CCSP n'établit pas de normes relatives au budget. Les budgets sont des énoncés de politiques.
- BC6.29 Les exigences relatives à la présentation des états financiers qui permettent de satisfaire à l'objectif n° 4 sont énoncées dans le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS. Elles concernent les montants budgétés présentés dans les états financiers à des fins de comparaison avec les montants réels. Pour que la comparaison présentée aux utilisateurs des états financiers porte sur des éléments équivalents, il est nécessaire que les montants budgétés présentés dans l'état des résultats soient établis selon la même méthode de comptabilité, suivent les mêmes principes comptables, portent sur le même périmètre d'activités et utilisent les mêmes classements que les montants réels qui y figurent également. Toutefois, les budgets préparés par les entités du secteur public ne le sont pas nécessairement en fonction de la même entité comptable (périmètre d'activités), de la même méthode de comptabilité, des mêmes principes comptables ou des mêmes classements que ceux utilisés pour les états financiers.
- BC6.30 Selon le chapitre SP 1202, si la méthode de comptabilité, les principes comptables, le périmètre d'activités ou les classements utilisés pour l'établissement du budget diffèrent de ceux utilisés pour la préparation des états financiers, les montants budgétés doivent être retraités lorsqu'ils sont présentés dans les états financiers à des fins de comparaison. Les montants retraités seront désignés et présentés comme tels dans le corps même de l'état des résultats. Pour établir aux fins de la comparaison les montants budgétés, les entités du secteur public peuvent modifier ou combiner les budgets approuvés ou les montants budgétés approuvés des entités comprises dans l'entité comptable afin que ces derniers soient présentés pour le même périmètre d'activités et selon la même méthode de comptabilité que les montants réels. Le rapprochement entre les montants budgétés retraités et les montants budgétés approuvés dans le budget initial sera fourni dans une note ou un tableau complémentaire. Ces exigences relatives à la présentation du budget sont essentiellement les mêmes que celles du chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, et sont cohérentes avec la pratique actuelle.

Objectif n° 5 : communication des cas de non-conformité aux autorisations financières

- BC6.31 Le CCSP reconnaît :
- qu'il existe de nombreuses autorisations;
 - que la conformité à toutes ces autorisations ne peut être présentée dans les états financiers.
- BC6.32 L'objectif n° 5 vise uniquement les cas de non-conformité aux limites établies selon les autorisations financières de prélever des revenus, d'emprunter, d'investir, d'engager des charges ou de dépenser. Son intention est la même que celle de l'objectif n° 4 énoncé dans le chapitre SP 1100 (remplacé), OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS. Il n'est pas question de donner une portée plus large à l'objectif n° 5 ou d'exiger la fourniture d'informations autres que celles prévues selon le chapitre SP 1100 (remplacé).
- BC6.33 Les répondants ont :
- réclamé plus de renseignements ou d'indications concernant l'objectif;
 - soulevé des interrogations sur l'application du concept de caractère significatif en lien avec l'objectif;
 - demandé des précisions sur la mise en œuvre de l'objectif par les gouvernements autochtones.

Indications supplémentaires concernant l'objectif

- BC6.34 L'objectif donne un aperçu des informations qui seraient présentées dans les états financiers. Le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, énonce les exigences se rapportant à l'objectif. Des exigences semblables ont été incorporées au chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

Concept de caractère significatif

- BC6.35 L'objectif concerne les cas de non-conformité significative aux autorisations financières. Des indications générales sur le caractère significatif se trouvent dans le chapitre 7 du Cadre conceptuel et dans la Préface du Manuel de comptabilité pour le secteur public¹¹.

Considérations relatives aux gouvernements autochtones

- BC6.36 Des indications quant à la façon dont l'objectif s'applique aux gouvernements autochtones figurent dans le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

Objectif n° 6 : communication des risques et incertitudes

- BC6.37 L'objectif n° 6 exige la communication des risques et des incertitudes qui pourraient avoir une incidence sur la situation financière ou l'évolution de la situation financière que l'entité présente dans ses états financiers. L'assertion sous-jacente est que des états financiers complets qui satisfont à l'objectif redditionnel nécessitent de présenter des informations sur les risques et les incertitudes auxquels l'entité est exposée.

11 Parmi les modifications corrélatives qu'il a approuvées au même moment que le Cadre conceptuel, le CCSP a remplacé le titre «Préface des Normes comptables pour le secteur public» par «Préface du Manuel de comptabilité pour le secteur public» étant donné que celle-ci s'applique autant au Cadre conceptuel qu'aux normes.

- BC6.38 L'ajout de l'objectif n° 6 s'explique, entre autres, par le fait qu'il faut s'assurer d'expliquer dans le Cadre conceptuel, en particulier dans le chapitre sur les objectifs des états financiers, le rôle de la communication des risques et incertitudes dans l'atteinte de l'objectif redditionnel. Les objectifs des états financiers énoncés dans le chapitre SP 1100 (remplacé), OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS, ne couvraient pas cet aspect de la reddition de comptes. En outre, le Cadre conceptuel a la capacité d'évoluer et envisage les risques et incertitudes futurs dont les normes ne traitent pas déjà.
- BC6.39 Différentes normes dans le Manuel du secteur public (par exemple, les chapitres SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, et SP 3300, PASSIFS ÉVENTUELS) exigent la communication des risques et incertitudes. L'objectif des états financiers dont il est question ici porte uniquement sur la communication d'informations sur les risques et incertitudes qui pourraient avoir une incidence sur la situation financière ou l'évolution de la situation financière de l'entité. Il ne s'agit pas d'exiger la communication dans les états financiers d'informations sur les risques et incertitudes qu'il serait plus approprié de fournir ailleurs que dans ces états, par exemple dans l'analyse des états financiers¹².
- BC6.40 Le CCSP n'a pas l'intention, pour le moment, d'ajouter d'exigences outre celles qui se trouvent actuellement dans le Manuel du secteur public (par exemple, dans le chapitre SP 3450 en ce qui concerne les risques financiers, ou dans le chapitre SP 3300 pour ce qui concerne l'incertitude). L'objectif pourrait toutefois faire en sorte que le Conseil doive inclure ultérieurement dans les normes (par exemple, dans une norme en cours d'élaboration) des obligations d'information supplémentaires concernant les risques et incertitudes. La décision d'ajouter des obligations serait prise uniquement après que le CCSP aurait suivi sa procédure officielle.
- BC6.41 Certains des répondants ont fait valoir que l'objectif pourrait causer une surcharge d'informations. La surcharge d'informations est un problème sérieux que beaucoup de normalisateurs, dont le CCSP, prennent spécifiquement en considération pendant leurs travaux. Lorsqu'il élaborera des normes qui pourraient entraîner la communication d'informations sur des risques et incertitudes, le CCSP déterminera si ces informations ont une valeur redditionnelle supplémentaire du point de vue des utilisateurs. Les concepts et les aspects techniques relatifs à la présentation qui sont décrits au chapitre 10 du Cadre conceptuel pourraient favoriser l'organisation des informations de manière à ce qu'elles soient compréhensibles et appropriées à des fins redditionnelles.

Indications concernant l'objectif

- BC6.42 L'objectif n° 6, comme tous les autres objectifs des états financiers, vise à donner un aperçu des informations que devraient présenter les états financiers. En conséquence, tous les objectifs des états financiers sembleront de nature générale. Il en est ainsi pour que le Cadre conceptuel, dont font partie les objectifs des états financiers, ait la capacité d'évoluer. Par ailleurs, la façon d'atteindre l'objectif est détaillée dans les différentes normes du Manuel du secteur public.

12 L'objectif principal de l'analyse des états financiers consiste à expliquer clairement et à mettre en évidence les informations qui sous-tendent l'état de la situation financière et l'état de l'évolution de la situation financière présentés. L'information contenue dans l'analyse des états financiers comprend des explications descriptives et des illustrations graphiques qui mettent en évidence les relations existant entre les représentations quantitatives exposées dans les états financiers, ainsi que des explications et des illustrations relatives aux écarts et aux tendances. Pour des indications sur la présentation de l'analyse des états financiers, se reporter à l'énoncé de pratiques recommandées du secteur public PR-1, ANALYSE DES ÉTATS FINANCIERS. Les énoncés de pratiques recommandées sont des prises de position ne faisant pas autorité.

Élaboration d'obligations d'information sur les risques liés aux actifs naturels et au «déficit d'infrastructures»

- BC6.43 Bon nombre de répondants ont demandé au CCSP d'élaborer des obligations d'information sur les risques liés aux actifs naturels¹³. D'autres répondants l'ont invité à élaborer des obligations d'information sur les risques liés au «déficit d'infrastructures».
- BC6.44 L'élaboration d'obligations d'information sur les risques qui s'ajouteraient à celles déjà contenues dans le Manuel du secteur public ne s'inscrit pas dans le [projet sur les fondements conceptuels de la performance financière](#). Toutefois, au cours du projet, le CCSP a surveillé les travaux menés à l'échelle internationale à l'égard des questions touchant le traitement comptable et la présentation des ressources naturelles. Conscient de l'importance que revêt ce sujet aux yeux des parties prenantes canadiennes, le CCSP est très actif dans ce domaine.
- BC6.45 L'énoncé de pratiques recommandées du secteur public PR-3¹⁴, ÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES, fournit des indications générales à l'intention des entités qui choisissent de préparer un rapport sur l'état matériel de leurs immobilisations corporelles et de communiquer des informations hors des états financiers qui sont utiles pour identifier les risques liés à un «déficit d'infrastructures».

Stratégie internationale du CCSP et élaboration des normes futures

- BC6.46 L'IPSASB n'a pas inclus de section sur les objectifs des états financiers dans son cadre conceptuel.
- BC6.47 L'énoncé des objectifs des états financiers dans un cadre conceptuel est propre au CCSP et trouve son origine dans le consensus initialement établi par le Comité sur la comptabilité et la vérification des organismes du secteur public (CCVOSP)¹⁵ sur le contenu des états financiers. Le CCSP estime que le fait d'énoncer clairement les objectifs des états financiers comporte des avantages. Ces objectifs découlent des objets généraux de reddition de comptes de l'information financière du secteur public, qui sont présentés dans le chapitre 3 du Cadre conceptuel, et sont cohérents avec ces objets. C'est en fonction des objectifs des états financiers que sont déterminés les principes du modèle d'information et le sujet de chacun des états financiers, c'est-à-dire les «indicateurs» que chaque état sert à communiquer.

13 Selon les PCGR actuels, les ressources naturelles achetées peuvent être comptabilisées si elles répondent à la définition d'un actif et aux critères généraux de comptabilisation. Les ressources naturelles qui n'ont pas été achetées sont exclues de la comptabilisation dans les états financiers.

14 Le CCSP publie, après avoir suivi une procédure officielle, des énoncés de pratiques recommandées concernant la communication d'informations en sus de celles qui sont présentées dans les états financiers. Même si leur application est encouragée, les énoncés de pratiques recommandées n'ont aucun caractère obligatoire ou prescriptif.

15 Le CCVOSP a été établi en 1981 par l'Institut Canadien des Comptables Agréés après consultation des parties prenantes des gouvernements supérieurs, qui avaient constaté la nécessité d'une démarche visant la comparabilité et la cohérence de l'information financière publiée par les gouvernements au Canada. En 1993, le CCVOSP, devenu un conseil de normalisation, a été renommé Conseil sur la comptabilité et la vérification dans le secteur public (CCVSP). Celui-ci est devenu le CCSP en 1999, par suite de la prise en charge des normes relatives à la vérification et à la certification dans le secteur public par le Conseil des normes de vérification et de certification (aujourd'hui appelé le Conseil des normes d'audit et de certification).

BC6.48 L'approche différente du CCSP fait donc en sorte que son Cadre conceptuel jette les fondements conceptuels de son modèle d'information. Par conséquent, si le CCSP compte adapter les principes d'une norme IPSAS, il prendra également en considération l'incidence sur son modèle d'information. La base des conclusions qui accompagne le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, comprend un examen sommaire des différences entre le modèle d'information du CCSP et celui de l'IPSASB.

CHAPITRE 7 : CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DES INFORMATIONS PRÉSENTÉES DANS LES ÉTATS FINANCIERS ET ASPECTS CONNEXES À CONSIDÉRER

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte _____	BC7.01-BC7.03
Comparaison entre le nouveau Cadre conceptuel et le cadre conceptuel remplacé _____	BC7.04- BC7.27
Pourquoi remplacer la «fiabilité» par la «fidélité» _____	BC7.06-BC7.10
Pourquoi supprimer la «prudence comptable traditionnelle» comme aspect d'une caractéristique qualitative _____	BC7.11-BC7.16
Pourquoi faire de la «vérifiabilité» et de la «rapidité» des caractéristiques qualitatives distinctes _____	BC7.17-BC7.20
Vérifiabilité _____	BC7.17-BC7.18
Rapidité _____	BC7.19-BC7.20
Pourquoi faire état d'un aspect supplémentaire de la comparabilité, propre au secteur public _____	BC7.21
Pourquoi mettre davantage en évidence la «compréhensibilité» _____	BC7.22
Pourquoi faire du «caractère significatif» et de la «prudence» des aspects connexes à considérer _____	BC7.23-BC7.26
Caractère significatif _____	BC7.23
Prudence _____	BC7.24-BC7.26
Pourquoi supprimer la «valeur redditionnelle» comme aspect de la pertinence _____	BC7.27
Aucun ordre explicite d'application des caractéristiques qualitatives _____	BC7.28-BC7.29
Distinction entre la prudence comptable traditionnelle et le concept de prudence _____	BC7.30-BC7.33

Contexte

- BC7.01 Le chapitre 7 du Cadre conceptuel porte sur les caractéristiques qualitatives des informations financières (pertinence, fidélité, vérifiabilité, comparabilité, compréhensibilité et rapidité) et sur les aspects connexes à considérer quant à l'inclusion d'informations dans les états financiers (équilibre avantages-coûts, caractère significatif et prudence).
- BC7.02 Avec le chapitre 7, le CCSP souhaitait clarifier les caractéristiques qualitatives afin de favoriser la transparence et de mieux répondre aux besoins des utilisateurs en matière de reddition de comptes. Les indications fournies visent à faire en sorte que les réalités pratiques soient prises en considération dans la mise en application des caractéristiques qualitatives et des aspects connexes à considérer.
- BC7.03 Le chapitre 7 a reçu un appui considérable. De nombreux répondants ont noté une amélioration des descriptions des caractéristiques qualitatives et des aspects connexes à considérer en comparaison du cadre conceptuel remplacé.

Comparaison entre le nouveau cadre conceptuel et le cadre conceptuel remplacé

- BC7.04 Voici les principales modifications apportées dans le Cadre conceptuel par rapport à ce qui figurait dans l'ancien cadre conceptuel en ce qui concerne les caractéristiques qualitatives et les aspects connexes à considérer :
- remplacement de la «fiabilité» par la «fidélité»;
 - suppression de la «prudence» au sens comptable traditionnel comme aspect d'une caractéristique qualitative et ajout de ce concept comme aspect connexe à considérer;
 - établissement de la «vérifiabilité» et de la «rapidité» en tant que caractéristiques qualitatives distinctes;
 - explication de l'application de la «comparabilité» dans le secteur public, particulièrement en ce qui concerne les comparaisons entre les résultats réels et les résultats budgétés;
 - mise en évidence de la «compréhensibilité»;
 - ajout du «caractère significatif» et de la «prudence» comme autres aspects à considérer lors de l'application des caractéristiques qualitatives;
 - suppression de la «valeur redditionnelle» comme aspect de la pertinence.
- BC7.05 Même si le terme «compromis» n'est pas utilisé dans le chapitre 7, le concept y est tout de même présent. Le paragraphe .32 du chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, se lisait comme suit : «En pratique, il est souvent nécessaire de faire un compromis entre les diverses qualités de l'information [...]. 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.» Les deux dernières phrases ont été conservées et figurent au paragraphe 7.34 du Cadre conceptuel.

Pourquoi remplacer la «fiabilité» par la «fidélité»

BC7.06 Dans le cadre conceptuel remplacé, la fiabilité faisait partie des caractéristiques qualitatives. Elle présentait les aspects suivants :

- a) image fidèle (fidélité);
- b) information complète (exhaustivité);
- c) neutralité;
- d) prudence;
- e) vérifiabilité.

L'exhaustivité et la neutralité renvoient toutes deux à la fidélité.

BC7.07 Le CCSP a envisagé deux possibilités quant à la «fiabilité» :

- a) ne pas modifier cette caractéristique qualitative;
- b) la remplacer par la «fidélité».

Des travaux menés par d'autres normalisateurs ont contribué à la décision de remplacer la «fiabilité» par la «fidélité».

BC7.08 Les recherches réalisées par d'autres normalisateurs, comme l'International Accounting Standards Board (IASB) et l'IPSASB, indiquent en effet que la notion de fidélité est plus facile à comprendre et à appliquer que celle de fiabilité. La fiabilité est parfois confondue avec la vérifiabilité ou interprétée de façon étroite comme un synonyme de la précision. L'intention derrière l'ajout de la fidélité comme caractéristique qualitative est de faire que les informations présentées dans les états financiers représentent la substance économique des ressources et obligations économiques et des opérations ou autres événements de la manière la plus fidèle, exhaustive, neutre et exacte possible, parce que ces qualités sont celles qui rehaussent le plus la valeur redditionnelle des informations visées.

BC7.09 Le CCSP a donc conclu que la notion de «fidélité» répondrait mieux que celle de la «fiabilité» à l'intention derrière la caractéristique.

BC7.10 Dans le cadre du projet de cadre conceptuel de l'IPSASB, certains répondants ont fait valoir qu'il était problématique de remplacer la «fiabilité» par la «fidélité», parce que cela sous-entendrait l'adoption d'une comptabilité à la juste valeur ou à la valeur de marché. Toutefois, en ayant recours à la notion de «fidélité» ou de «fiabilité» pour décrire une caractéristique qualitative dans le Cadre conceptuel, le CCSP, à l'instar de l'IPSASB, ne vise pas à fixer la base de mesure à utiliser dans les états financiers, qu'il s'agisse du coût historique, de la juste valeur, etc.

Pourquoi supprimer la «prudence comptable traditionnelle» comme aspect d'une caractéristique qualitative

BC7.11 Dans le cadre conceptuel remplacé, la prudence comptable traditionnelle constituait un aspect de la «fiabilité», qui était l'une des caractéristiques qualitatives. Les indications connexes énonçaient que la 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. Même si cette description de la prudence peut sembler promouvoir la neutralité, en pratique, la prudence comptable traditionnelle tend à se traduire par une préférence pour que les erreurs éventuelles de mesure aillent dans le sens d'une sous-évaluation dans le cas des actifs et des revenus et d'une surévaluation dans le cas des passifs et des charges. Cette façon d'appliquer la prudence introduit dans les états financiers un parti pris qui entre en conflit avec l'aspect de la fidélité qu'est la neutralité.

- BC7.12 Les indications explicatives fournies au sujet de la neutralité mettent l'accent sur l'absence de parti pris dans les informations communiquées. Elles précisent que les états financiers incomplets ne sont pas neutres, tout comme les états financiers qui comportent des actifs, des passifs, des revenus ou des charges sous-évalués ou surévalués à dessein, ou qui sont établis selon des principes comptables choisis en vue de l'atteinte d'un résultat particulier ou en fonction des intérêts d'utilisateurs particuliers.
- BC7.13 La présence d'un quelconque parti pris dans l'établissement des états financiers favorise la sous-évaluation ou la surévaluation délibérée des résultats et peut nuire à la crédibilité de la reddition de comptes. La neutralité est un aspect de la communication d'informations dans les états financiers qui a pour but d'assurer une reddition de comptes efficace et crédible. Compte tenu de l'attention que la population porte aux résultats des entités du secteur public, il est justifié que celles-ci fassent preuve de neutralité dans l'établissement des estimations nécessaires à la préparation de leurs états financiers.
- BC7.14 Pour résoudre le conflit entre la neutralité et la prudence, le CCSP a :
- a) supprimé la prudence au sens comptable traditionnel comme aspect explicite d'une caractéristique qualitative;
 - b) mis en évidence la neutralité comme aspect de la fidélité.
- BC7.15 Même si le concept de prudence au sens comptable traditionnel cesse de figurer parmi les aspects d'une caractéristique qualitative, le CCSP le reprend comme aspect connexe à considérer pour l'application des caractéristiques qualitatives dans la détermination de la nature et de l'étendue des informations à présenter dans les états financiers. Pour obtenir plus de renseignements, se reporter à la section intitulée «Pourquoi faire du "caractère significatif" et de la "prudence" des aspects connexes à considérer».
- BC7.16 Quelques répondants se sont demandé quelle serait l'incidence de la suppression de la prudence au sens comptable traditionnel comme aspect d'une caractéristique qualitative sur certaines normes du Manuel du secteur public. Même si le concept de prudence était un aspect d'une caractéristique qualitative au moment d'élaborer certaines normes (chapitres SP 3300, PASSIFS ÉVENTUELS, et SP 3320, ACTIFS ÉVENTUELS), son reclassement parmi les aspects connexes à considérer ne nécessiterait pas d'apporter des modifications aux normes en question. Lors de l'élaboration des normes, le CCSP a pris ses décisions en se demandant si les informations exigées amélioreraient la reddition de comptes, compte tenu de l'ensemble des caractéristiques qualitatives et des définitions des éléments constitutifs des états financiers.

Pourquoi faire de la «vérifiabilité» et de la «rapidité» des caractéristiques qualitatives distinctes

Vérifiabilité

- BC7.17 Le cadre conceptuel remplacé faisait état de la «vérifiabilité» comme aspect de la «fiabilité». Toutefois, en pratique, les informations peuvent être vérifiables sans être réellement fiables parce que, par exemple dans le cas de la mesure, la vérifiabilité concerne avant tout l'application correcte d'une base de mesure et non le caractère approprié de cette base.

- BC7.18 Dans le Cadre conceptuel, le CCSP a remplacé la «fiabilité» par la «fidélité». Bien que la vérifiabilité soit étroitement liée à la fidélité, le CCSP est d'avis qu'elle est distincte de celle-ci pour les raisons suivantes :
- a) il est possible que des informations donnent une image fidèle des ressources économiques, des obligations économiques et des opérations et autres événements même si elles ne sont pas vérifiables;
 - b) il est possible que des informations soient vérifiables sans donner une image fidèle des ressources économiques, des obligations économiques et des opérations et autres événements qu'elles prétendent représenter.

En conséquence, la vérifiabilité figure à titre de caractéristique qualitative distincte dans le Cadre conceptuel.

Rapidité

- BC7.19 Le cadre conceptuel remplacé faisait état de la rapidité comme aspect de la pertinence. Dans le Cadre conceptuel, le CCSP a décidé de faire de la rapidité une caractéristique qualitative distincte :
- a) La rapidité diffère des autres aspects de la pertinence. En effet, tandis qu'un élément qui a une valeur prédictive ou une valeur de confirmation est toujours pertinent, des informations peuvent être communiquées rapidement et n'avoir aucune pertinence, ou être communiquées tardivement et être néanmoins pertinentes.
 - b) La rapidité est liée à d'autres caractéristiques qualitatives, et non seulement à la pertinence. Par exemple, des informations communiquées rapidement sont utiles si elles sont pertinentes et qu'elles donnent une image fidèle.
- BC7.20 Pour qu'une entité soit responsabilisée, les informations doivent être communiquées rapidement aux utilisateurs.

Pourquoi faire état d'un aspect supplémentaire de la comparabilité, propre au secteur public

- BC7.21 Les répondants aux différents documents de consultation ont insisté sur l'importance que présentent le budget et la comparaison de la performance réelle avec celle prévue au budget dans le cycle de reddition de comptes dans le secteur public. Étant donné qu'il s'agit d'un élément fondamental du cycle de reddition de comptes, le CCSP en a fait un aspect de la comparabilité, l'une des caractéristiques qualitatives. Il vise ainsi à mettre cet élément en évidence dans l'ensemble du Cadre conceptuel.

Pourquoi mettre davantage en évidence la «compréhensibilité»

- BC7.22 Le cadre conceptuel remplacé faisait état de la compréhensibilité (et de la présentation claire) comme caractéristique qualitative distincte des informations à présenter dans les états financiers. Toutefois, il ne lui accordait pas une très grande importance. Or, pour qu'une reddition de comptes soit optimale, ceux à qui l'entité rend des comptes doivent comprendre les informations présentées à leur intention dans les états financiers. Ces informations sont peut-être pertinentes eu égard à la reddition de comptes ou à la prise de décisions, mais si elles ne sont pas comprises, elles ne peuvent pas servir ces fins. Idéalement, la reddition de comptes à la population implique que celle-ci puisse — éventuellement en recevant une certaine aide — comprendre les informations communiquées et apprécier la mesure dans laquelle l'obligation redditionnelle a été respectée. Cet «impératif de compréhensibilité» est inextricablement lié à l'objectif redditionnel. C'est pourquoi le CCSP entend favoriser une meilleure compréhensibilité chez les utilisateurs des informations présentées dans les

états financiers. En conséquence, la compréhensibilité comme caractéristique qualitative est davantage mise en évidence dans le Cadre conceptuel qu'elle ne l'était dans le cadre conceptuel remplacé.

Pourquoi faire du «caractère significatif» et de la «prudence» des aspects connexes à considérer

Caractère significatif

BC7.23 Le CCSP a conclu que le caractère significatif (appelé l'«importance relative» dans le cadre conceptuel remplacé) n'est pas qu'un simple aspect d'une caractéristique qualitative. Il a un rôle plus généralisé. Le caractère significatif touche plusieurs des caractéristiques qualitatives des informations présentées dans les états financiers. Il est à prendre en considération pour déterminer si l'omission, l'inexactitude ou l'obscurcissement d'informations concernant un élément pourrait mettre en cause non seulement la pertinence, mais aussi la fidélité, la compréhensibilité ou la vérifiabilité des informations présentées dans les états financiers.

Prudence

BC7.24 La décision concernant la prudence est en partie inspirée de travaux menés par d'autres normalisateurs, qui ont établi un lien entre la prudence et les estimations exemptes de parti pris. En effet, l'application du concept de prudence implique de ne pas surévaluer ni sous-évaluer à dessein les actifs, les revenus, les passifs et les charges. Ainsi, la prudence est un facteur de fidélité de l'image qui est donnée des ressources et obligations économiques ainsi que des opérations et autres événements.

BC7.25 À la suite d'un examen attentif, le CCSP a conclu que le concept de prudence a deux aspects :

- a) la prudence est le fait d'agir avec circonspection dans l'exercice du jugement en situation d'incertitude;
- b) la prudence est inhérente à l'exercice du jugement professionnel visant à déterminer la nature et l'étendue des informations à présenter dans les états financiers aux fins du respect de l'objectif primordial qu'est la reddition de comptes et de l'atteinte des objectifs des états financiers.

BC7.26 La prudence ne consiste pas uniquement à veiller à ce que les estimations soient exemptes de parti pris. Le CCSP a jugé que la prudence n'est pas une simple qualité des informations financières, et qu'elle appartient plutôt à l'attitude intellectuelle des professionnels de la comptabilité et de la certification. La prudence est une orientation qui sous-tend le Cadre conceptuel et l'ensemble du Manuel du secteur public. Par exemple, elle est intégrée dans les définitions des éléments constitutifs des états financiers, dans les concepts généraux de comptabilisation et de mesure énoncés dans le Cadre conceptuel, et dans les principes de chacune des normes. Elle est inhérente à l'exercice du jugement professionnel. Par conséquent, le Conseil a conclu qu'elle devrait être un aspect connexe à considérer pour l'application des caractéristiques qualitatives dans la détermination de la nature et de l'étendue des informations à présenter dans les états financiers, plutôt qu'un aspect d'une caractéristique qualitative.

Pourquoi supprimer la «valeur redditionnelle» comme aspect de la pertinence

BC7.27 La reddition de comptes est le thème sous-jacent du Cadre conceptuel et l'objectif primordial de l'information financière du secteur public. Elle est donc plus vaste qu'un simple aspect d'une caractéristique qualitative, et c'est pourquoi la valeur redditionnelle n'est plus considérée comme un aspect de la pertinence, comme c'était le cas dans le cadre conceptuel remplacé.

Aucun ordre explicite d'application des caractéristiques qualitatives

BC7.28 Lors de son examen des caractéristiques qualitatives, le CCSP s'est demandé s'il ne devrait pas en qualifier certaines d'essentielles, et les autres, d'auxiliaires. Il s'est aussi demandé s'il ne devrait pas établir un ordre d'application des caractéristiques et l'expliquer.

BC7.29 Le CCSP a conclu que toutes les caractéristiques qualitatives étaient importantes et contribuaient à l'utilité des informations aux fins de reddition de comptes à la population. L'importance à accorder à chacune de ces caractéristiques qualitatives, dans chaque cas d'espèce, relève du jugement professionnel. Ainsi, il ne convient pas d'établir un ordre d'application.

Distinction entre la prudence comptable traditionnelle et le concept de prudence

BC7.30 Selon l'alinéa .29 d) du chapitre SP 1000 (remplacé), FONDLEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS :

«[...] 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 survalue à dessein les passifs et les charges.»

BC7.31 Même si cette description de la prudence peut sembler promouvoir la neutralité, en pratique, la prudence comptable traditionnelle tend à se traduire par une préférence pour une sous-évaluation plutôt qu'une surévaluation dans le cas des actifs et des revenus et une surévaluation plutôt qu'une sous-évaluation dans le cas des passifs et des charges. Cette façon d'appliquer la prudence introduit dans les états financiers un parti pris qui entre en conflit avec l'aspect de la fidélité qu'est la neutralité (souvent appelée la comptabilité prudente).

BC7.32 L'application du concept de prudence implique de ne pas surévaluer ni sous-évaluer les actifs, les revenus, les passifs et les charges. On vise à atteindre la neutralité en évitant les dangers d'un parti pris, qu'il soit favorable ou défavorable. Le concept de neutralité s'appuie sur la prudence.

BC7.33 Par ailleurs, comme il est mentionné au paragraphe BC7.26, la prudence comptable traditionnelle en tant que caractéristique qualitative des informations financières est un concept restreint, dont l'application présente un plus grand risque de parti pris, alors que la prudence en tant qu'aspect connexe à considérer se veut une attitude intellectuelle et une orientation plus larges.

CHAPITRE 8 : ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DES ÉTATS FINANCIERS

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte _____	BC8.01-BC8.04
Pourquoi les montants reportés ne sont pas des éléments constitutifs des états financiers _____	BC8.05-BC8.14
Pourquoi l'actif net ou le passif net est un montant résiduel plutôt qu'un élément constitutif des états financiers _____	BC8.15-BC8.19
Prise en compte des «autres ressources» et des «autres obligations» _____	BC8.20-BC8.21
Obligations au titre des rentrées de ressources destinées aux immobilisations _____	BC8.22-BC8.28
Révision du chapitre SP 3410 _____	BC8.24-BC8.26
Chapitres de la série SP 4200 du Manuel du secteur public _____	BC8.27-BC8.28
Traitement comptable des dotations _____	BC8.29-BC8.31
Incohérences entre le Cadre conceptuel et les normes _____	BC8.32-BC8.33
Définitions de «ressources économiques» et d'«obligations économiques» _____	BC8.34
Ajout des capitaux propres aux éléments constitutifs des états financiers et notion de capital-actions émis _____	BC8.35-BC8.40
Actifs et passifs découlant d'activités à tarifs réglementés _____	BC8.41-BC8.42
Définitions d'«actif» et de «passif» _____	BC8.43-BC8.57
Pourquoi maintenir la notion d'«attente» dans les définitions d'«actif» et de «passif» _____	BC8.43-BC8.45
Amélioration des définitions d'«actif» et de «passif» _____	BC8.46-BC8.56
Indications relatives aux définitions d'«actif» et de «passif» _____	BC8.57
Définitions de «revenu» et de «charge» _____	BC8.58-BC8.72
Gains et pertes _____	BC8.63-BC8.66
Autres améliorations de nature générale _____	BC8.67-BC8.71

Accords de transit	BC8.72
Importance de chacun des états qui forment le jeu d'états financiers	BC8.73-BC8.75
Stratégie internationale du CCSP et incidence sur l'élaboration des normes futures	BC8.76-BC8.79
Autres ressources et autres obligations	BC8.76
Apports et distributions	BC8.77
Définitions d'«actif» et de «passif»	BC8.78-BC8.79

Contexte

- BC8.01 Le chapitre 8 du Cadre conceptuel nomme et décrit les différents éléments constitutifs des états financiers :
- a) actifs;
 - b) passifs;
 - c) revenus;
 - d) charges.
- BC8.02 Le CCSP se proposait d'apporter certaines améliorations aux définitions d'«actif», de «passif», de «revenu» et de «charge», notamment en utilisant le nombre singulier de ces termes et en adoptant une structure parallèle. Les répondants ont manifesté un appui marqué aux définitions proposées.
- BC8.03 Le CCSP a également confirmé ce qui suit :
- a) seules les ressources économiques et les obligations économiques ainsi que leur variation sont présentées dans les états financiers de l'entité;
 - b) l'actif net ou le passif net est considéré comme un montant résiduel, et non comme un élément constitutif des états financiers;
 - c) les rentrées et sorties de ressources reportées qui ne répondent pas à la définition d'un actif ou d'un passif ne sont pas comptabilisées dans les états financiers;
 - d) le Cadre conceptuel n'inclut pas les catégories «autres ressources» et «autres obligations». L'impératif de compréhensibilité qui découle de l'objectif redditionnel favorise une approche consistant à présenter la situation financière comme étant uniquement composée d'actifs et de passifs, des termes que la population comprend.
- BC8.04 Le CCSP a déplacé les définitions des actifs financiers et des immobilisations corporelles dans la norme sur la présentation des états financiers, car il s'agit de catégories d'actifs et non d'éléments constitutifs des états financiers.

Pourquoi les montants reportés ne sont pas des éléments constitutifs des états financiers

- BC8.05 En réponse à certaines préoccupations des parties prenantes, le CCSP a examiné la question des montants reportés. Ses travaux l'ont amené à envisager trois possibilités :
- définir les rentrées et sorties de ressources reportées comme un type distinct d'éléments constitutifs des états financiers;
 - élargir les définitions d'«actif» et de «passif» de manière à pouvoir inclure les éléments reportés;
 - exclure du Cadre conceptuel les rentrées et sorties de ressources reportées.
- BC8.06 Le Document de consultation 2 comportait un appel à commentaires sur certaines de ces possibilités et proposait trois modèles d'information (c'est-à-dire l'approche bilancielle, l'approche résultat et un modèle hybride). Plus précisément, tant l'approche résultat que le modèle hybride introduisaient les concepts de rentrées et de sorties de ressources reportées. L'approche résultat les définissait comme des éléments constitutifs des états financiers alors que le modèle hybride les définissait comme des composantes de l'actif net ou du passif net. La possibilité d'élargir les définitions d'«actif» et de «passif» de manière à pouvoir inclure les montants reportés a été écartée, car l'on considérait important que ces définitions correspondent essentiellement à celles utilisées par les autres normalisateurs.
- BC8.07 Une majorité de répondants appuyaient, parmi les trois modèles proposés dans le Document de consultation 2, l'approche bilancielle. Toutefois, même certains de ceux qui ont indiqué préférer l'approche bilancielle ont fait remarquer que les définitions d'«actif» et de «passif» — ou d'autres aspects du modèle — devraient permettre une certaine forme de report (rattachement), en particulier en ce qui concerne les transferts reçus. Il faut par ailleurs noter que les répondants à l'échelle provinciale étaient d'avis partagés au sujet des divers modèles d'information présentés, tandis que ceux à l'échelle locale et fédérale manifestaient un solide appui en faveur d'une approche bilancielle.
- BC8.08 La majorité des répondants ont rejeté l'approche résultat, pour différentes raisons, notamment les suivantes :
- il est difficile d'établir sur une base solide, objective et systématique le report de rentrées et de sorties de ressources à des exercices ultérieurs;
 - la population comprend les concepts d'actifs et de passifs et de variations de ceux-ci (revenus et charges);
 - des créations comptables comme les montants reportés nuiraient à la transparence des états financiers comme instrument de reddition de comptes sur la situation financière et la performance financière de l'exercice.
- BC8.09 Le modèle hybride a recueilli très peu d'appuis, sa complexité jugée excessive ayant amené les répondants à conclure qu'il aurait nui à la compréhensibilité des états financiers.
- BC8.10 Les membres de la population et leurs représentants élus ou nommés comprennent les concepts d'actifs et de passifs. Ils ont eux-mêmes des actifs et des passifs, notamment sous forme de voitures, de placements, de maisons, d'emprunts hypothécaires et de soldes de cartes de crédit. Ils peuvent être exposés au risque de change, par exemple quand ils prennent des vacances à l'étranger, et ils ont l'habitude de voir la valeur de leur portefeuille de placements varier en raison de l'évolution des valeurs de marché. Ils comprennent aussi ce que signifient les variations d'actifs et de passifs. Les états financiers de l'entité étant

préparés à l'intention de la population et de ses représentants élus ou nommés, ils seront plus compréhensibles pour ces utilisateurs si la situation financière et la performance financière de l'exercice sont présentées sous forme d'actifs, de passifs et de variations de ceux-ci.

- BC8.11 Selon l'approche bilancielle, les éléments constitutifs des états financiers se limitent aux actifs et aux passifs ainsi qu'à leurs variations (revenus et charges). Leur nature peut être comprise et expliquée et, par conséquent, ils peuvent être utilisés efficacement pour communiquer des informations à des fins redditionnelles à la population et à ses représentants élus ou nommés.
- BC8.12 Cet impératif de compréhensibilité qui découle de l'objectif redditionnel favorise une approche consistant à présenter la situation financière et la performance financière de l'exercice au moyen d'éléments que la population comprend déjà. Les objectifs de reddition de comptes ne sont pas atteints si ceux à qui l'entité rend des comptes ne peuvent pas comprendre les informations qui leur sont présentées dans les états financiers.
- BC8.13 Les finances des entités sont plus complexes que celles des particuliers, et les entités font des choses que les particuliers ne font pas. Par conséquent, les entités ne peuvent pas et ne devraient pas comptabiliser uniquement des éléments qui ressemblent à ceux que possèdent les particuliers. Toutefois, pour une meilleure reddition de comptes, les entités devraient présenter et expliquer leur situation financière et leur performance financière de l'exercice en ayant d'abord recours à des éléments avec lesquels la population est familière, comme les actifs et les passifs ainsi que leurs variations.
- BC8.14 Le CCSP a conclu que les rentrées et sorties de ressources reportées qui ne répondent pas à la définition d'un actif ou d'un passif ne devraient pas être comptabilisées dans les états financiers. Toutefois, il reconnaît, dans le chapitre 6 du Cadre conceptuel, la possibilité d'une reddition de comptes différente dans certaines situations, qu'il aura officiellement désignées. Par exemple, certains aspects de l'évolution de la situation financière au cours d'un exercice peuvent nécessiter une reddition de comptes distincte et, de ce fait, devoir être présentés hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice, directement dans l'une des composantes de l'actif net ou du passif net. Il a jugé que cette approche favoriserait davantage la compréhension par la population du fait que la situation financière correspond uniquement à des actifs et des passifs. Le Conseil a conclu que c'était une question de «présentation» dans les états financiers plutôt que d'introduction de nouveaux éléments constitutifs des états financiers. Étant donné que le chapitre 8 vise à définir les éléments constitutifs des états financiers, la présentation des éléments constitutifs dans les états financiers est abordée dans le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS¹⁶.

Pourquoi l'actif net ou le passif net est un montant résiduel plutôt qu'un élément constitutif des états financiers

- BC8.15 Lorsqu'est venu le moment de déterminer si l'actif net ou le passif net devrait être défini comme un élément constitutif des états financiers, plusieurs possibilités ont été envisagées :
- a) maintenir le statu quo du Manuel du secteur public, ce qui impliquerait que l'actif net ou le passif net ne soit pas défini comme un élément constitutif des états financiers;
 - b) ne pas définir l'actif net ou le passif net comme un élément constitutif des états financiers, mais considérer que les apports et les distributions — des subdivisions de la situation financière nette — sont de tels éléments, comme le fait l'IPSASB;
 - c) définir l'actif net ou le passif net comme un élément constitutif des états financiers qui consiste en un montant résiduel, mais qui comprend une part de capitaux propres,

¹⁶ Le chapitre SP 1202 sera publié dans le Manuel du secteur public à une date ultérieure.

comme on le fait dans la Partie III du Manuel de CPA Canada – Comptabilité (Normes comptables pour les organismes sans but lucratif);

- d) définir une ou plusieurs composantes de l'actif net ou du passif net comme des éléments constitutifs des états financiers;
- e) offrir aux gouvernements et aux organismes publics différentes possibilités adaptées au type de reddition de comptes exigé par les utilisateurs de leurs états financiers. Par exemple, les utilisateurs des états financiers des organismes publics qui suivent les normes comptables applicables aux organismes sans but lucratif peuvent s'attendre à une reddition de comptes plus poussée en ce qui a trait aux flux de ressources qui sont propres à ce type d'organismes.

BC8.16 Le CCSP a décidé de maintenir le statu quo, pour les raisons suivantes :

- a) l'actif net ou le passif net est un montant résiduel, calculé comme étant la différence entre deux types d'éléments constitutifs des états financiers : les actifs et les passifs. C'est aussi parce qu'il découle uniquement de la différence cumulative entre les revenus et les charges du passé qu'il constitue un montant résiduel¹⁷;
- b) les titres de participation sont rares, sinon purement symboliques, dans le secteur public canadien (voir le chapitre 2 du Cadre conceptuel). L'existence exceptionnelle de capitaux propres ne devrait pas avoir une influence déterminante sur l'élaboration des concepts (c'est-à-dire les éléments constitutifs des états financiers) du Cadre conceptuel;
- c) le fait de définir l'une ou plusieurs des composantes de l'actif net ou du passif net comme des éléments constitutifs des états financiers va à l'encontre de l'idée selon laquelle ces éléments sont les assises des états financiers. Les éléments constitutifs des états financiers peuvent comporter des sous-catégories (par exemple, les actifs financiers et non financiers), mais ils ne peuvent pas être eux-mêmes des sous-catégories;
- d) le CCSP a conclu qu'il ne devrait exister qu'un seul cadre conceptuel et un ensemble de normes de comptabilité et d'information financière servant de référence (c'est-à-dire de PCGR) dans le Manuel du secteur public. Toute indication particulière pour des entités du secteur public d'un certain type ou d'une certaine taille nécessiterait une décision spécifique du CCSP. Toutefois, cela n'empêcherait pas les entités de présenter des informations supplémentaires dans les états financiers ou par voie de notes ou tableaux complémentaires pour répondre à d'autres besoins de leurs parties prenantes en matière de reddition de comptes. Les critères à considérer lorsqu'il faut déterminer s'il convient de présenter des informations supplémentaires dans les états financiers ou par voie de notes ou tableaux complémentaires sont énoncés dans le chapitre 10 du Cadre conceptuel. Par exemple, l'entité qui détermine qu'une ventilation supplémentaire de l'actif net ou du passif net (en sus de celle requise par le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS) est nécessaire pour répondre aux besoins de la direction ou pour remplir d'autres objectifs redditionnels aurait la possibilité de fournir une telle ventilation dans les notes ou tableaux complémentaires.

BC8.17 Le fait que l'actif net ou le passif net soit défini ou considéré comme un montant résiduel n'implique pas qu'il n'ait aucune signification. Il constitue une mesure des ressources économiques nettes que l'entité détient ou doit à un moment précis. Cette mesure de la situation financière de l'entité à un moment précis est utile à l'évaluation de la durabilité financière de l'entité et de sa capacité à servir la population dans l'avenir.

BC8.18 Même si l'actif net ou le passif net n'est pas un élément constitutif des états financiers, le CCSP peut en définir des composantes. En effet, un montant résiduel peut se composer de plusieurs parties. Les différentes composantes aident les utilisateurs à comprendre la nature de l'actif net ou du passif net.

¹⁷ Sauf si l'entité dispose d'un capital-actions, auquel cas le montant résiduel comprendrait également les variations du capital-actions, qui sont rares dans le secteur public.

BC8.19 Même si l'actif net ou le passif net n'est pas un élément constitutif des états financiers, le CCSP peut permettre la comptabilisation de certains revenus et de certaines charges directement dans l'une de ses composantes. Si l'actif net ou le passif net était un élément constitutif des états financiers, le modèle d'information ne fonctionnerait pas sur le plan théorique. Les éléments constitutifs des états financiers peuvent comporter des sous-catégories (par exemple, les actifs financiers et non financiers), mais ils ne peuvent pas être eux-mêmes des sous-catégories, puisqu'ils sont les assises des états financiers.

Prise en compte des «autres ressources» et des «autres obligations»

BC8.20 Lorsqu'il a élaboré le Cadre conceptuel, le CCSP a examiné le cadre conceptuel de l'IPSASB. L'IPSASB a introduit les catégories «autres ressources» et «autres obligations» comme faisant partie de la situation financière de l'entité. Le CCSP a choisi de ne pas adopter ces catégories. Il a conclu que l'impératif de compréhensibilité qui découle de l'objectif redditionnel énoncé dans le cadre conceptuel pour le secteur public canadien favorise une approche consistant à présenter la situation financière et la performance financière de l'exercice au moyen d'éléments que la population comprend déjà, c'est-à-dire les actifs, les passifs et leurs variations.

BC8.21 Cependant, le CCSP introduit le concept de comptabilisation directe des revenus ou des charges dans les composantes de l'actif net ou du passif net, comme il est indiqué au paragraphe 6.25 du Cadre conceptuel. Il estime que cette approche répond au même besoin que celui à l'origine de la création par l'IPSASB des catégories «autres ressources» et «autres obligations», soit de disposer d'outils pour traiter les questions comptables complexes. Selon le CCSP, cette approche favorise davantage la compréhension par la population du fait que la situation financière correspond uniquement à des actifs et des passifs, en plus de reconnaître la possibilité de comptabiliser certains revenus et certaines charges qui prennent naissance au cours d'un exercice hors de l'excédent ou du déficit de cet exercice.

Obligations au titre des rentrées de ressources destinées aux immobilisations

BC8.22 Certains répondants ont dit craindre que les éléments constitutifs des états financiers ne permettent pas un traitement comptable approprié pour les obligations au titre des rentrées de ressources destinées aux immobilisations. Le CCSP est d'avis que la distinction entre les passifs financiers et les passifs non financiers (introduite au chapitre 6 du Cadre conceptuel) pourrait aider à comprendre le traitement comptable des rentrées de ressources destinées aux immobilisations. Certaines rentrées de ressources destinées aux immobilisations donneront lieu à des passifs non financiers s'il n'est pas prévu que les obligations soient réglées au moyen d'actifs financiers. De plus amples explications sont fournies dans la base des conclusions du chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

BC8.23 La question du traitement comptable des rentrées de ressources destinées aux immobilisations est abordée dans :

- a) le chapitre SP 3100, ACTIFS ET REVENUS AFFECTÉS, dans le cas de rentrées de ressources devant servir à l'acquisition ou à la construction d'une immobilisation corporelle reçues de particuliers ou d'entités autres qu'un gouvernement, une composante d'un gouvernement ou un organisme public;
- b) le chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT;
- c) le chapitre SP 4210, APPORTS — COMPTABILISATION DES PRODUITS, pour les entités qui appliquent les chapitres de la série SP 4200 du Manuel du secteur public.

Ainsi, le traitement comptable des obligations liées aux rentrées de ressources destinées aux immobilisations est une question traitée au niveau des normes et il dépasse donc la portée du projet sur les fondements conceptuels de la performance financière. Le CCSP s'est penché sur les difficultés de mise en œuvre du chapitre SP 3410 en 2016.

Révision du chapitre SP 3410

BC8.24 À la lumière des commentaires reçus depuis la publication du chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT, le CCSP a reconnu qu'une révision de la norme et du traitement comptable des transferts en capital s'imposait. En novembre 2014, le CCSP a publié l'appel à informations intitulé *Examen de la mise en œuvre : Chapitre SP 3410, Paiements de transfert*. En avril 2016, il a publié une synthèse des commentaires dans laquelle il résume ses constatations.

BC8.25 Dans la synthèse des commentaires, on indique que le traitement comptable des transferts en capital par le bénéficiaire a été le principal sujet de controverse. Le chapitre SP 3410 exige que les transferts soient comptabilisés à titre de revenu lorsqu'ils sont autorisés et que tous les critères d'admissibilité sont remplis, sauf lorsque, et dans la mesure où, le transfert donne lieu à un passif, c'est-à-dire lorsque les stipulations du transfert en tant que telles, ou les actions et communications du bénéficiaire ainsi que les stipulations du transfert, créent une obligation qui répond à la définition d'un passif énoncée dans le chapitre SP 3200, PASSIFS. Au vu des commentaires reçus, le CCSP a examiné si une note d'orientation concernant la comptabilité faisant autorité aiderait à clarifier les exigences du chapitre SP 3410.

BC8.26 En août 2016, le CCSP a publié un Bulletin express du CCSP à l'œuvre intitulé «La norme sur les paiements de transfert demeurera telle quelle» dans lequel il a fait connaître son intention au sujet de la norme. Dans ce bulletin, le Conseil indiquait ce qui suit :

«Au cours de l'élaboration du chapitre SP 3410, deux vues s'opposaient en ce qui concerne la comptabilisation des transferts en capital par le bénéficiaire :

- certains estimaient que les revenus devaient être comptabilisés une fois que les immobilisations correspondantes étaient acquises ou construites;
- d'autres estimaient que les revenus devaient être comptabilisés sur la durée de vie utile des immobilisations en question.

[...] la norme a été assouplie de façon à permettre les deux traitements comptables. En effet, pour chaque entente de paiement de transfert, le traitement comptable peut être déterminé en fonction des modalités de l'entente en tant que telles, ou des modalités en conjonction avec les actions et les communications du bénéficiaire.

Dans les deux cas, le transfert doit répondre à la définition d'un passif, selon les dispositions du chapitre SP 3200, "Passifs".

[...]

Notons qu'il ne s'agit pas d'un problème propre au Canada. Le traitement des paiements de transfert pose également problème à d'autres normalisateurs qui élaborent des normes pour le secteur public. Comme nous, ceux-ci ont dû faire le compromis d'établir une norme qui laisse une certaine marge de manœuvre. Certes, cette souplesse réduit la comparabilité des informations, mais elle facilite en revanche la communication d'informations utiles à la prise de décision dans l'ensemble du secteur public.

Nous avons rigoureusement étudié la possibilité d'accroître la comparabilité au moyen d'une note d'orientation. Toutefois, le chapitre SP 3410 ayant été élaboré de façon à laisser une certaine marge de manœuvre, il s'agissait d'un objectif difficilement atteignable. De plus, dépouiller la norme de sa souplesse au moyen d'une note d'orientation aurait pu constituer un contournement de la norme, ce qui n'aurait pas été conforme à notre procédure officielle.»

Chapitres de la série SP 4200 du Manuel du secteur public

- BC8.27 Certains organismes sans but lucratif du secteur public appliquent les normes du Manuel du secteur public, y compris les chapitres de la série SP 4200. Ceux-ci comprennent le chapitre SP 4210, qui précise, entre autres, le traitement comptable des apports affectés, notamment les dotations et les apports afférents aux immobilisations.
- BC8.28 Les décisions éventuelles relatives à ces chapitres seront prises dans le cadre du [projet du CCSP concernant sa stratégie relative aux organismes sans but lucratif du secteur public](#).

Traitement comptable des dotations

- BC8.29 Certains répondants ont dit craindre que les éléments constitutifs des états financiers ne permettent pas un traitement comptable approprié pour les dotations.
- BC8.30 Puisque le traitement comptable des dotations est une question traitée au niveau des normes, il dépasse la portée du projet sur les fondements conceptuels de la performance financière. Toutefois, dans le chapitre 6 du Cadre conceptuel, il est mentionné que le CCSP aura la possibilité de désigner dans des normes des composantes de l'actif net ou du passif net s'il estime que cette désignation répond mieux à l'objectif redditionnel. La désignation de composantes supplémentaires par le CCSP reflète une orientation pragmatique dans le contexte de l'élaboration d'un modèle d'information ambitieux. Par exemple, il peut être approprié dans un modèle axé sur la gestion avisée des ressources publiques d'exclure de l'excédent ou du déficit la comptabilisation initiale d'éléments détenus uniquement dans un but de sauvegarde, notamment les biens patrimoniaux, le capital naturel et peut-être les dotations affectées à perpétuité.
- BC8.31 Cela ne signifie pas que le CCSP élaborera ultérieurement une norme autorisant la comptabilisation des dotations directement dans l'actif net ou le passif net. C'est une décision qu'il ne pourrait prendre qu'à l'issue de sa procédure officielle, après avoir effectué les recherches appropriées. Toutefois, pour déterminer le traitement comptable à appliquer aux dotations, le CCSP aurait une nouvelle option à envisager en ce qui concerne le volet crédit de l'écriture. Dans le chapitre SP 4210, APPORTS — COMPTABILISATION DES PRODUITS, il est énoncé au paragraphe .29 que, selon la méthode du report, les dotations doivent être comptabilisées à titre d'augmentations directes de l'actif net. Ce chapitre de l'actuel Manuel du secteur public ne s'applique pas à toutes les entités du secteur public, mais le CCSP pourrait néanmoins s'en inspirer dans l'élaboration d'une norme sur les dotations qui s'appliquerait à toutes ces entités.

Incohérences entre le cadre conceptuel et les normes

- BC8.32 Certaines normes du Manuel du secteur public prévoient l'existence de montants reportés qui ne répondent pas à la définition d'un actif ou d'un passif. Il y a donc des incohérences entre ces normes et le Cadre conceptuel. Ces incohérences s'expliquent par les dérogations introduites au fil du temps, par pragmatisme, pour refléter le stade d'évolution des pratiques dans le secteur public. Certaines ont été établies avant l'adoption d'un cadre conceptuel.

Le CCSP est au fait des incohérences et se penchera sur celles-ci s'il décide que la révision de la norme pertinente est prioritaire dans le cadre de son programme de travail.

- BC8.33 Le CCSP prévoit que, à l'avenir, dans les rares cas où il autorisera et approuvera une dérogation au Cadre conceptuel, celle-ci sera adéquatement justifiée. La justification devra se trouver dans une base des conclusions accompagnant la norme. Les dérogations au Cadre conceptuel ne sont appropriées que si elles sont nécessaires pour satisfaire à l'objectif de l'information financière, c'est-à-dire la reddition de comptes.

Définitions de «ressources économiques» et d'«obligations économiques»

- BC8.34 En raison des nombreuses occurrences des termes «ressource économique» et «obligation économique» dans le Cadre conceptuel, le CCSP a déterminé qu'il serait utile d'y définir ces expressions d'une façon cohérente avec les indications dans les chapitres SP 3200, PASSIFS, et SP 3210, ACTIFS. Les définitions figurent dans le glossaire et aux paragraphes 8.09 et 8.16 du Cadre conceptuel.

Ajout des capitaux propres aux éléments constitutifs des états financiers et notion de capital-actions émis

- BC8.35 Lorsqu'il a élaboré le Cadre conceptuel, le CCSP a envisagé de faire des apports et des distributions des éléments constitutifs des états financiers, comme il en est question au paragraphe BC8.15. Il a décidé d'écarter cette possibilité, car :
- a) la distinction entre les apports et les paiements de transfert est difficile à faire pour de nombreuses entités du secteur public;
 - b) les distributions et les apports sont rares dans le secteur public canadien et leur inclusion dans le Cadre conceptuel en tant qu'éléments constitutifs des états financiers leur aurait conféré une importance injustifiée;
 - c) les apports et les distributions constituent des variations d'une composante de la situation financière nette. Le fait de définir la variation d'une composante de la situation financière nette comme un élément constitutif des états financiers va à l'encontre de l'idée selon laquelle les éléments constitutifs sont les assises des états financiers. Les éléments constitutifs des états financiers peuvent comporter des sous-catégories ou des subdivisions, mais ils ne peuvent pas être eux-mêmes des sous-catégories.
- BC8.36 Bon nombre de ces raisons sont similaires et comparables à celles énoncées au paragraphe BC8.16 pour ne pas faire de l'actif net ou du passif net un élément constitutif des états financiers.
- BC8.37 Toutefois, le CCSP a également conclu que la détermination des ressources appartenant à des propriétaires permet la communication d'informations utiles à des fins redditionnelles dans le cas des entités dotées de capitaux propres. Par conséquent, il a décidé, pour ce type d'entité, de reconnaître l'existence des capitaux propres dans une composante de l'actif net ou du passif net, appelée «capital-actions émis». Voici les raisons qui sous-tendent sa décision :
- a) le paragraphe 6.25 du Cadre conceptuel indique que des éléments ou des opérations ou d'autres événements, officiellement désignés par le CCSP, peuvent être comptabilisés hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice au cours duquel ils prennent naissance;
 - b) le paragraphe 6.20 introduit une notion de présentation des sources isolables importantes de la situation financière de l'entité (c'est-à-dire les composantes de l'actif net ou du passif net);

- c) le paragraphe 8.28 énonce que les variations du capital-actions émis constituent des augmentations ou des diminutions directes de l'actif net ou du passif net.
- BC8.38 De plus amples renseignements sur la composante «capital-actions émis» sont fournis dans le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.
- BC8.39 Pour déterminer si une opération constitue un «capital-actions émis» ou autre chose, comme un paiement de transfert ou un prêt, la substance de l'opération doit être examinée attentivement. Comme on l'indique au chapitre 7 du Cadre conceptuel, la «primauté de la substance sur la forme» constitue un des aspects de la caractéristique qualitative de l'information financière qu'est la fidélité.
- BC8.40 Seul le CCSP peut désigner les composantes de l'actif net et du passif net.

Actifs et passifs découlant d'activités à tarifs réglementés

- BC8.41 Le CCSP est au fait que des parties prenantes sont préoccupées par le traitement comptable des activités à tarifs réglementés dans le secteur public. Il entend donc suivre l'évolution du projet de l'IASB sur les activités à tarifs réglementés. À la suite de la publication par l'IASB de l'exposé-sondage *Actifs réglementaires et passifs réglementaires*, le CCSP a pris part à des tables rondes en compagnie de parties prenantes du secteur public. Il a pris acte des préoccupations qu'elles ont exprimées et a recommandé que la lettre de réponse du Conseil des normes comptables du Canada fasse mention d'une obligation de fournir des informations qualitatives relatives aux apparentés.
- BC8.42 Le traitement comptable des actifs et des passifs découlant d'activités à tarifs réglementés dans le secteur public dépasse la portée du [projet sur les fondements conceptuels de la performance financière](#). Cette question comptable complexe doit être traitée au niveau des normes et suppose d'importants travaux de recherche ainsi que des consultations approfondies auprès des parties prenantes, conformément à la procédure officielle du CCSP, avant que l'élaboration d'indications supplémentaires pour le secteur public canadien soit envisagée.

Définitions d'«actif» et de «passif»

Pourquoi maintenir la notion d'«attente» dans les définitions d'«actif» et de «passif»

- BC8.43 Dans le Document de consultation 3, il était suggéré d'exclure des définitions d'«actif» et de «passif» la notion d'attente d'avantages économiques ou de sortie/utilisation de ressources et de la remplacer par la notion de capacité d'un actif (ou d'un passif) de procurer des avantages économiques (ou de donner lieu à une sortie/utilisation de ressources économiques). Cette approche aurait permis d'harmoniser les définitions d'«actif» et de «passif» avec celles formulées par l'IASB et l'IPSASB. Or, de nombreux répondants ont recommandé au CCSP de maintenir dans les définitions la notion d'attente d'avantages économiques futurs ou d'une renonciation à de tels avantages. Ils ont soutenu que le fait de définir un actif comme «pouvant procurer des avantages économiques futurs» et un passif comme «pouvant donner lieu à une sortie future de ressources économiques» élargirait considérablement l'éventail d'éléments considérés comme des actifs ou des passifs. Cette approche pourrait entraîner :
- a) des pressions en vue de relever tous les actifs et passifs possibles, ce qui représenterait un important fardeau opérationnel dont l'utilité serait faible si ultimement des actifs ou des passifs n'étaient pas comptabilisés ou étaient évalués à zéro;

- b) une présomption selon laquelle tout actif ou tout passif doit en principe être comptabilisé, même si la rentrée d'avantages économiques futurs ou la renonciation à de tels avantages n'est pas attendue;
 - c) des pressions en vue de la fourniture d'informations non pertinentes sur des actifs et des passifs non comptabilisés dont la réalisation n'est pas attendue.
- BC8.44 La proposition dans le Document de consultation 3 ne visait pas à élargir l'éventail d'éléments considérés comme des actifs ou des passifs ni à produire les conséquences mentionnées par les répondants. Elle visait plutôt :
- a) à éliminer le chevauchement entre les définitions des éléments constitutifs des états financiers et les critères généraux de comptabilisation;
 - b) à ce que seuls les critères généraux de comptabilisation contiennent les paramètres permettant de déterminer les actifs et passifs à comptabiliser dans les états financiers.
- BC8.45 Le CCSP a tenu compte des commentaires et a décidé de maintenir la notion d'«attente de réalisation» dans les définitions d'«actif» et de «passif». C'est un choix pragmatique. Non seulement il est peu probable que l'élimination du chevauchement entre les définitions d'«actif» et de «passif» et les critères de comptabilisation, bien qu'elle soit sensée sur le plan théorique, ait une valeur ajoutée, mais elle risque d'alourdir inutilement la tâche des préparateurs. La notion d'«attente de réalisation» a donc été incluse dans les définitions d'«actif» et de «passif» proposées pour commentaires dans l'énoncé de concepts et dans l'exposé-sondage. La plupart des répondants ont appuyé le maintien de la notion d'«attente de réalisation» dans les définitions d'«actif» et de «passif». Pour connaître l'incidence de cette décision sur l'établissement des normes futures, voir les paragraphes BC8.78 et BC8.79.

Amélioration des définitions d'«actif» et de «passif»

- BC8.46 Les définitions d'«actif» et de «passif» ont été modifiées de manière à être rédigées au singulier et selon des structures parallèles.
- BC8.47 La principale modification apportée à la définition d'«actif» est l'ajout de l'adjectif «actuelle» à la suite du terme «ressource économique». L'adjectif «actuelle» fait référence à l'existence de la ressource économique à la date des états financiers. Cet ajout vise à préciser la définition. L'emploi de l'adjectif «actuelle» pour indiquer l'existence d'une ressource économique à la date des états financiers n'implique pas nécessairement que l'actif puisse servir à régler des passifs à cette date.
- BC8.48 Seules les ressources économiques actuelles peuvent répondre à la définition d'un actif. Les ressources économiques éventuelles (par exemple, les actifs éventuels) ou futures (par exemple, des droits contractuels) ne répondent pas à la définition d'un actif.
- BC8.49 La principale modification apportée à la définition de «passif» est l'ajout de l'adjectif «économique» à la suite du terme «obligation». L'adjectif «économique» fait référence à la nature de l'obligation. Cet ajout vise à préciser la définition.
- BC8.50 En conséquence des modifications, chacune des définitions reflète :
- a) la nature actuelle de la ressource ou de l'obligation;
 - b) la nature économique de la ressource ou de l'obligation actuelle;
 - c) le lien entre la ressource ou l'obligation économique actuelle et l'entité;
 - d) le fait que la rentrée d'un avantage économique ou la nécessité de renoncer à un avantage économique est attendue de la ressource ou de l'obligation économique actuelle de l'entité.

- BC8.51 Les définitions ne font plus mention des «opérations» parce qu'il s'agit d'un sous-ensemble des «événements». Toutefois, la notion d'«opérations et autres événements» a été maintenue ailleurs. Le CCSP a envisagé de remplacer partout le terme «opérations» par le terme «événements». Toutefois, en raison du grand nombre d'occurrences du terme «opérations» dans le Manuel du secteur public et de son utilisation par les parties prenantes, il a conclu qu'il valait mieux opter pour le terme «opérations et autres événements» que de supprimer toutes les occurrences d'«opérations».
- BC8.52 Une question soulevée par des répondants au sujet des passifs portait sur le moment du règlement futur par transmission ou par utilisation de ressources économiques. L'alinéa 8.21 b) donne trois possibilités :
- a) à une date déterminée ou déterminable;
 - b) lorsque se produira une opération ou un autre événement précis;
 - c) sur demande.
- Ces possibilités ne sont pas nouvelles : elles se trouvent dans le chapitre SP 3200, PASSIFS.
- BC8.53 Les modifications apportées aux définitions d'«actif» et de «passif» font ressortir les similitudes et les différences entre les définitions et facilitent leur application. Le CCSP ne vise aucunement à changer la substance des définitions.
- BC8.54 En conséquence des changements susmentionnés, des modifications corrélatives ont été apportées aux chapitres SP 3200, PASSIFS, et SP 3210, ACTIFS, pour harmoniser le texte avec celui du Cadre conceptuel.
- BC8.55 Les répondants ont accueilli très favorablement les définitions proposées d'«actif» et de «passif».
- BC8.56 Les éléments constitutifs des états financiers sont les composantes les plus fondamentales d'un cadre conceptuel et sont par nature exempts de tout parti pris. Ainsi, les éléments constitutifs des états financiers sont définis sans aucune référence aux intentions de la direction. Ces intentions ne font pas partie des facteurs qui servent à déterminer l'attente de réalisation à laquelle la définition d'«actif» fait allusion.

Indications relatives aux définitions d'«actif» et de «passif»

- BC8.57 L'IASB et l'IPSASB ont tous les deux fourni des indications relatives aux actifs et aux passifs dans le chapitre de leur cadre conceptuel respectif qui porte sur les éléments constitutifs des états financiers. Dans le Manuel du secteur public, les indications détaillées relatives aux actifs et aux passifs (par exemple sur la nature des événements passés) se trouvent dans des normes d'application générale (c'est-à-dire les chapitres SP 3200, PASSIFS, et SP 3210, ACTIFS) plutôt que dans le Cadre conceptuel. Cette approche met en évidence l'obligation de comptabiliser dans les états financiers tout élément qui répond à la définition d'un actif ou d'un passif, qu'il fasse ou non l'objet d'une norme particulière dans le Manuel du secteur public. Une explication de cette exigence se trouve également au paragraphe 9.06 du Cadre conceptuel.

Définitions de «revenu» et de «charge»

- BC8.58 Lors de l'élaboration du projet, aucun problème important n'a été soulevé quant aux définitions de «revenu» et de «charge» qui se trouvent dans le Manuel du secteur public. L'examen des concepts qui sous-tendent la performance financière étant cependant au cœur du projet, le CCSP s'est penché sur la pertinence de modifier les définitions existantes.

- BC8.59 Dans leurs commentaires à propos du Document de consultation 2, les parties prenantes ont indiqué qu'elles privilégiaient un modèle d'information fondé sur l'approche bilancielle. Le CCSP a donc décidé que les revenus et les charges devaient encore être définis en termes de variations d'actifs et de passifs.
- BC8.60 À la suite de son examen des définitions de «revenu» et de «charge», le CCSP a modifié ces définitions pour qu'elles fassent référence à la variation de l'actif net ou du passif net. La référence à une augmentation ou à une diminution de l'actif net ou du passif net est nécessaire parce que certaines variations d'actifs et de passifs ne donnent lieu ni à une augmentation ni à une diminution de l'actif net ou du passif net. Il existe en effet des variations d'actifs ou de passifs qui, plutôt que de donner naissance à un revenu ou à une charge, donnent lieu à des variations égales, mais opposées, d'autres actifs ou passifs. Par exemple, les paiements en remboursement du principal de la dette diminuent les actifs et les passifs au même moment et du même montant, mais ne donnent pas lieu à un revenu ni à une charge. Par conséquent, ils n'entraînent aucune variation nette de l'actif net ou du passif net. Les anciennes définitions ne faisaient pas référence à la variation de l'actif net ou du passif net. Elles étaient suivies d'indications qui précisaient que le produit d'un emprunt, les paiements en remboursement du principal de la dette et les autres éléments et opérations ou autres événements similaires ne sont pas des revenus ni des charges. Le Conseil a conclu que les définitions de «revenu» et de «charge» devaient former un tout en elles-mêmes. L'exigence d'une variation nette de l'actif net ou du passif net a donc été ajoutée à chacune de ces définitions.
- BC8.61 Le chapitre 6 du Cadre conceptuel mentionne le fait que certains éléments, opérations ou autres événements qui prennent naissance au cours d'un exercice pourraient ne pas être présentés dans l'excédent ou le déficit de cet exercice. Le CCSP peut exiger que des éléments ou des opérations ou d'autres événements soient comptabilisés directement dans l'une des composantes de l'actif net ou du passif net. Une augmentation de l'actif net peut donc, par exemple, résulter du fait qu'un certain type de revenu y est comptabilisé. La définition d'un revenu reste appropriée puisqu'il s'agit d'une augmentation d'actifs (ou d'une diminution de passifs) qui donne lieu à une augmentation de l'actif net (ou à une diminution du passif net), même si l'augmentation de l'actif net découle du fait que le revenu y est comptabilisé directement. La même logique s'applique à la définition d'une charge.
- BC8.62 Depuis le précédent examen du cadre conceptuel, la situation a évolué au pays et sur le plan international en ce qui concerne les définitions des éléments constitutifs des états financiers. Il convenait par conséquent de déterminer s'il était souhaitable que l'un ou l'autre des changements apportés par les autres normalisateurs s'applique au secteur public du Canada. L'expérience d'application des définitions des éléments constitutifs des états financiers a aussi été prise en compte lorsqu'est venu le moment de déterminer s'il était nécessaire d'apporter des modifications à ces définitions. Les questions suivantes ont été débattues :
- la question de savoir si les définitions de «revenu» et de «charge» devaient inclure respectivement les gains et les pertes;
 - la nécessité d'apporter d'autres améliorations de nature générale.

Gains et pertes

- BC8.63 Une revue des travaux d'autres normalisateurs indique que la plupart d'entre eux ne distinguent pas les gains des revenus ni les pertes des charges. Les gains et les pertes ne diffèrent pas en substance des autres revenus et charges, au sens où il s'agit également d'augmentations ou de diminutions d'actifs ou de passifs qui donnent lieu à des augmentations ou à des diminutions de l'actif net ou du passif net.

- BC8.64 Cependant, il est possible de distinguer un revenu d'un gain et une charge d'une perte aux fins de présentation. L'utilité et la nécessité de telles distinctions peuvent varier en fonction de la nature de l'entité, de ses activités de fonctionnement et de ses autres activités. Les revenus d'un type d'entité peuvent constituer des gains pour un autre type d'entité, et les pertes d'un type d'entité peuvent constituer des charges pour un autre type d'entité.
- BC8.65 Traditionnellement, les gains et les pertes ont souvent été considérés comme découlant surtout des activités périphériques d'une entité, par opposition à ses activités de fonctionnement normales. Ainsi, le fait de distinguer les gains des revenus et les pertes des charges permettait de peaufiner la présentation du résultat des activités de fonctionnement. Cela dit, il ne convient peut-être pas de désigner des gains et des pertes liés à des instruments financiers comptabilisés à la juste valeur comme des éléments périphériques, même s'ils sont non réalisés. Dans certaines entités, les gains et les pertes de ce type peuvent être significatifs et directement liés au mandat. Par exemple, certains gouvernements confient pour l'essentiel la gestion de leurs instruments financiers à une seule entité. La question de distinguer les revenus et les charges, respectivement, des gains et des pertes aux fins de présentation n'a pas à voir avec les définitions des éléments constitutifs des états financiers.
- BC8.66 Étant donné que les définitions des éléments constitutifs des états financiers ne devraient pas servir à établir des distinctions aux fins de présentation, les revenus et les charges continueraient d'inclure respectivement les gains et les pertes.

Autres améliorations de nature générale

- BC8.67 Le CCSP a conclu qu'il y avait lieu d'améliorer les définitions de «revenu» et de «charge» :
- a) en les rédigeant au singulier, comme les définitions d'«actif» et de «passif»;
 - b) en supprimant des détails inutiles;
 - c) en les structurant en parallèle dans la mesure où il convient de le faire.
- BC8.68 En ce qui concerne cette conclusion, il convient de souligner les caractéristiques générales suivantes des définitions de «revenu» et de «charge» :
- a) les définitions rattachent les variations des actifs et des passifs à l'exercice, étant donné que les états financiers présentent la mesure de la performance financière pour un exercice;
 - b) les définitions n'ont pas à faire de lien avec l'entité, étant donné que les revenus et les charges découlent uniquement de variations d'actifs et de passifs et que les définitions d'un actif et d'un passif rattachent à l'entité les ressources et obligations économiques auxquelles elles font référence;
 - c) les définitions mentionnent explicitement les variations de l'actif net ou du passif net.
- BC8.69 Les modifications apportées aux définitions de «revenu» et de «charge» font ressortir les similitudes et les différences entre les définitions et facilitent leur application. Le CCSP ne vise aucunement à changer la substance des définitions.
- BC8.70 En conséquence des changements susmentionnés, des modifications corrélatives ont été apportées au chapitre SP 3400, REVENUS, pour harmoniser le texte avec celui du Cadre conceptuel. En mettant à jour la définition de «revenu» qui sert de fondement au chapitre SP 3400, le CCSP ne vise pas à changer l'application de cette norme.
- BC8.71 Les répondants étaient, de façon générale, favorables aux définitions de «revenu» et de «charge».

Accords de transit

- BC8.72 Le Cadre conceptuel ne donne pas d'indications sur le traitement comptable des accords de transit (aussi appelés «accords relais»), puisque des indications à ce sujet se trouvent dans différentes normes :
- a) les paragraphes A35 à A41 du chapitre SP 3400, REVENUS, donnent des indications sur la façon de déterminer si une entité agit pour son propre compte ou comme mandataire dans le cadre d'une opération et sur le traitement comptable connexe;
 - b) le chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT, exclut de son champ d'application les impôts et les autres montants perçus pour le compte d'une autre entité ainsi que les accords relais pour lesquels l'entité n'est qu'un intermédiaire;
 - c) le paragraphe .12 du chapitre SP 3510, RECETTES FISCALES, contient des indications sur le traitement comptable des accords de transit en ce qui a trait aux recettes fiscales y afférentes.

Importance de chacun des états qui forment le jeu d'états financiers

- BC8.73 Le fait de définir un revenu et une charge en termes de variations d'actifs et de passifs ne signifie pas que le CCSP insiste uniquement ni même principalement sur l'état de la situation financière. Les états financiers d'une entité visent à présenter des informations sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière de l'exercice. Lorsque le CCSP prend des décisions en matière de comptabilisation, de mesure, de présentation et de fourniture d'informations par voie de notes ou tableaux complémentaires, il cherche à voir si les informations communiquées seront utiles à des fins redditionnelles. Le CCSP n'a désigné aucun des types d'informations (à propos de la situation financière ou à propos de la performance financière de l'exercice) comme l'objet principal de l'information financière.
- BC8.74 Déterminer la nature des revenus et des charges conduit forcément à déterminer celle des actifs et des passifs dont les variations sont considérées. Les normalisateurs arrivent à la conclusion qu'il est plus efficace, efficient, cohérent et rigoureux de définir les actifs et les passifs d'abord, puis de définir les revenus et les charges en termes de variations d'actifs et de passifs. Il est difficile de définir les revenus et les charges de façon compréhensible sans faire référence aux actifs et aux passifs. Si l'on définit les revenus et les charges en premier, les actifs et les passifs ne deviennent alors que le résultat de la comptabilisation des revenus et des charges plutôt qu'une représentation des ressources économiques et des obligations économiques.
- BC8.75 Définir un revenu et une charge sans faire référence aux actifs et aux passifs reviendrait à s'appuyer sur des conventions plutôt que sur des concepts; la mesure de la performance financière de l'exercice serait alors en grande partie affaire de jugement individuel et d'opinion personnelle. S'ancrer sur les définitions d'«actif» et de «passif» impose des limites ou des contraintes, non seulement à l'égard de ce qui peut être inclus dans la situation financière, mais aussi de ce qui peut l'être dans la performance financière.

Stratégie internationale du CCSP et incidence sur l'élaboration des normes futures

Autres ressources et autres obligations

BC8.76 Bien que l'IPSASB aborde dans son cadre conceptuel la question des autres ressources et des autres obligations ne répondant pas à la définition d'un actif ou d'un passif, il n'a à ce jour désigné aucune opération donnant lieu à la comptabilisation d'éléments dans ces catégories. Si l'IPSASB en vient à utiliser les catégories «autres ressources» et «autres obligations» dans une norme dont le CCSP souhaite adapter les principes, celui-ci devra établir un autre traitement comptable qui répond à l'objectif de reddition de comptes de l'information financière. Cet autre traitement comptable pourrait ou non avoir la même incidence sur l'indicateur qu'est la situation financière nette. Par exemple, le CCSP pourrait envisager de recourir à la composante «autres éléments cumulés» de l'actif net ou du passif net. Cette composante «autres éléments cumulés» pourrait servir à comptabiliser des éléments ou des opérations ou d'autres événements qui, selon le CCSP, devraient, lorsqu'ils prennent naissance, être comptabilisés hors de l'excédent ou du déficit afin de mieux répondre à l'objectif de reddition de comptes. Pour des éléments ou des opérations ou autres événements comparables, le recours à cette composante pourrait avoir le même effet sur l'indicateur qu'est la situation financière nette que l'utilisation des catégories «autres ressources» et «autres obligations» par l'IPSASB.

Apports et distributions

BC8.77 L'IPSASB, contrairement au CCSP, considère les apports et les distributions comme des éléments constitutifs des états financiers. Comme les apports et les distributions sont rares dans le secteur public canadien, cette différence ne devrait pas avoir d'incidence importante pour la normalisation future. Si l'IPSASB statuait, dans l'une de ses normes, qu'un élément ou une opération ou un autre événement doit être présenté comme un apport ou une distribution, le CCSP, souhaitant adapter les principes de cette norme IPSAS dans les normes canadiennes, devra établir un traitement comptable qui répond à l'objectif de reddition de comptes de l'information financière. Il pourrait s'agir notamment de comptabiliser l'opération ou l'autre événement dans la composante «capital-actions émis» de l'actif net ou du passif net. Le recours à cette composante pourrait avoir le même effet sur l'indicateur qu'est la situation financière nette que l'utilisation des «apports» et des «distributions» par l'IPSASB.

Définitions d'«actif» et de «passif»

BC8.78 Les définitions d'«actif» et de «passif» du CCSP, ainsi que ses critères de comptabilisation, incluent la notion d'attente d'avantages économiques futurs ou d'une renonciation à de tels avantages, tandis que ce n'est pas le cas pour les définitions et les critères de comptabilisation de l'IPSASB. Pour connaître les raisons pour lesquelles la notion d'attente a été conservée, voir les paragraphes BC8.43 à BC8.45. Une telle différence signifie qu'en théorie, l'application des définitions et des critères de comptabilisation de l'IPSASB pourrait se traduire par une hausse du nombre d'éléments répondant à la définition d'un actif ou d'un passif et possiblement à la comptabilisation d'un plus grand nombre d'actifs et de passifs. Cependant, le CCSP est d'avis que dans la plupart des cas, les actifs et les passifs à comptabiliser selon le CCSP et selon l'IPSASB seront semblables, comme on le voit actuellement. Du point de vue du CCSP, si l'on prend en considération les définitions des éléments constitutifs des états financiers, les critères de comptabilisation et les aspects à considérer concernant l'incertitude relative à la mesure, les Normes comptables pour

le secteur public (NCSP) et les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) mèneront à un résultat semblable étant donné que, globalement, des informations semblables sont prises en considération pour déterminer les éléments à comptabiliser et le montant auquel les mesurer. Bien que la liste initiale d'actifs et de passifs possibles selon les normes IPSAS soit plus longue que selon les NCSP, il ne devrait pas y avoir de différence importante après l'application des critères de comptabilisation et des principes de mesure.

BC8.79 Le CCSP devra, dans l'élaboration de ses normes futures, déterminer si les actifs et les passifs que l'on comptabilise selon une norme IPSAS répondent à ses propres définitions des éléments constitutifs des états financiers et à ses critères de comptabilisation. Dans la négative, il lui faudra voir si la comptabilisation de l'élément exigée par la norme IPSAS considérée répond à l'objectif de reddition de comptes de l'information financière. En d'autres mots, malgré les différences entre les définitions, le CCSP a la possibilité d'être cohérent avec l'IPSASB en ce qui concerne les actifs et les passifs à comptabiliser. Le CCSP est d'avis que son référentiel mènera vraisemblablement à la comptabilisation d'actifs et de passifs semblables à ceux comptabilisés selon le référentiel de l'IPSASB, si la comptabilisation de ces actifs et passifs répond à l'objectif redditionnel et sert l'intérêt public. Comme pour l'élaboration de toute norme, le CCSP suivra sa procédure officielle, qui comprend notamment la publication d'un exposé-sondage présentant un projet de norme, la consultation des parties prenantes et la prise en considération des commentaires reçus. La différence ne devrait pas causer de problèmes lors de l'adaptation des principes des normes IPSAS pour l'élaboration de nouvelles normes.

CHAPITRE 9 : COMPTABILISATION ET MESURE DANS LES ÉTATS FINANCIERS

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte _____	BC9.01-BC9.03
Critères généraux de comptabilisation _____	BC9.04-BC9.07
Redondance dans les critères généraux de comptabilisation _____	BC9.08-BC9.11
Redondance dans les critères généraux de décomptabilisation _____	BC9.12-BC9.13
Base de mesure principale _____	BC9.14-BC9.22
Imposition d'une base de mesure principale et incidence sur le recours aux sources secondaires de PCGR _____	BC9.18
Imposition d'une base de mesure principale et incidence sur l'évaluation des stocks _____	BC9.19-BC9.22
Inclusion de la «valeur de remboursement» ou du «coût d'exécution» dans le Cadre conceptuel _____	BC9.23-BC9.26
Définition de la «juste valeur» _____	BC9.27-BC9.28
Discussion sur la «continuité d'activité» _____	BC9.29-BC9.31
Stratégie internationale du CCSP et incidence sur l'élaboration des normes futures _____	BC9.32-BC9.38
Critères de comptabilisation _____	BC9.33-BC9.34
Mesure _____	BC9.35-BC9.38
Exceptions à la comptabilisation _____	BC9.39-BC9.46
Élaboration d'indications sur le traitement comptable des actifs naturels _____	BC9.47-BC9.48

Contexte

- BC9.01 Le chapitre 9 du Cadre conceptuel porte sur la comptabilisation et la mesure.
- BC9.02 Les critères généraux de comptabilisation (ou de « constatation ») et la base de mesure restent essentiellement les mêmes que dans le cadre conceptuel remplacé. Le CCSP a également introduit un concept général de décomptabilisation : le cadre conceptuel remplacé ne la définissait pas et n'indiquait pas quand elle se produit.
- BC9.03 Les répondants ont exprimé un appui important aux concepts de comptabilisation, de décomptabilisation et de mesure proposés.

Critères généraux de comptabilisation

- BC9.04 Lors de son analyse des critères généraux de comptabilisation, le CCSP a examiné les critères généraux de comptabilisation de l'IPSASB et de l'IASB, et a envisagé le retrait du seuil de la réalisation « attendue ».
- BC9.05 Après mûre réflexion, le CCSP a décidé de conserver les critères généraux de comptabilisation qui figuraient déjà dans le Manuel du secteur public et de les clarifier. Il explique sa décision par le fait :
- a) que les critères généraux de comptabilisation semblent bien fonctionner dans le secteur public canadien;
 - b) qu'il n'y a ni nécessité impérieuse ni argument convaincant pour justifier un changement important de ces critères.
- BC9.06 De plus, le CCSP est d'avis que l'application des indications sur la comptabilisation de certains normalisateurs internationaux mènerait à une comptabilisation semblable à celle qui a cours avec le seuil de la réalisation « attendue », même si celui-ci n'y est pas mentionné explicitement.
- BC9.07 Un répondant a suggéré qu'il soit fait mention des caractéristiques qualitatives pour aider les utilisateurs à poser un jugement quant à la mesure (c'est-à-dire le troisième critère de comptabilisation : l'élément, l'opération ou l'autre événement peut être mesuré). Le CCSP a convenu que cette précision serait utile et a donc ajouté une mention des caractéristiques qualitatives. Par ailleurs, cette précision est cohérente avec la mention du chapitre 7 au paragraphe 9.06.

Redondance dans les critères généraux de comptabilisation

- BC9.08 Il y a une redondance entre l'alinéa a) et l'alinéa b) des critères généraux de comptabilisation. Le critère à l'alinéa b), soit que l'on comptabilise un élément, une opération ou un autre événement dans les états financiers lorsque la rentrée des avantages économiques futurs associés à l'élément ou la renonciation à ces avantages est attendue, est englobé par l'alinéa a), c'est-à-dire que l'élément réponde à la définition d'un élément constitutif des états financiers. En effet, la définition d'« élément constitutif des états financiers » tient compte de la notion d'attente d'avantages économiques futurs ou d'une renonciation à de tels avantages. Quelques répondants ont suggéré d'éliminer cette redondance.
- BC9.09 Le CCSP était conscient qu'il existait une redondance dans les critères qu'il a définis. Pour l'éliminer, le Groupe de travail a proposé une nouvelle formulation des définitions d'« actif » et de « passif » dans le Document de consultation 3. Après avoir pris connaissance des commentaires des répondants à ce document, le CCSP a décidé de ne pas exclure des définitions d'« actif » et de « passif » la notion d'attente d'avantages économiques futurs ou d'une renonciation à de tels avantages. Cette décision a entraîné le maintien de la

redondance entre les deux premiers critères généraux de comptabilisation. Le CCSP a conclu que l'élimination de la redondance n'aurait aucune incidence sur les éléments à comptabiliser dans les états financiers d'entités du secteur public, mais qu'elle risquerait d'obliger les parties prenantes à évaluer un plus grand nombre d'actifs et de passifs possibles¹⁸.

- BC9.10 Le CCSP a aussi décidé de conserver la redondance pour montrer comment différentes incertitudes doivent être appréciées en fonction des critères généraux de comptabilisation :
- a) le premier critère nécessite une appréciation de l'incertitude relative à l'existence;
 - b) le deuxième critère nécessite une appréciation de l'incertitude relative à la réalisation;
 - c) le troisième critère nécessite une appréciation de l'incertitude relative à l'estimation.
- BC9.11 Le CCSP est d'avis que le maintien de la redondance ne pose aucun problème.

Redondance dans les critères généraux de décomptabilisation

- BC9.12 Il existe une redondance semblable dans les critères généraux de décomptabilisation. Cette redondance est intentionnelle puisqu'elle reproduit celle dans les critères généraux de comptabilisation.
- BC9.13 On vise à ce que les critères de décomptabilisation forment un tout en eux-mêmes et ne nécessitent pas de consulter les critères généraux de comptabilisation. Les critères généraux de décomptabilisation sont utilisés lorsqu'il n'y a pas de critères de décomptabilisation particuliers énoncés dans les PCGR pour un élément, une opération ou un autre événement donné.

Base de mesure principale

- BC9.14 Le projet de révision du cadre conceptuel a été conçu comme un examen de portée limitée visant à réviser ou à maintenir des concepts particuliers qui sous-tendent la performance financière. La base de mesure ne faisait pas partie des concepts que le CCSP avait demandé au Groupe de travail sur les fondements conceptuels de la performance financière de réexaminer¹⁹. Bien que le CCSP ait tenu compte des travaux réalisés par d'autres normalisateurs dans l'élaboration du Cadre conceptuel, un réexamen complet des avantages de chacune des bases de mesure qui pourraient être utilisées dans les états financiers ne faisait pas partie de ses travaux.
- BC9.15 Le CCSP réitère sa décision de maintenir le coût historique comme base de mesure principale, tout en reconnaissant la possibilité qu'il puisse exiger l'utilisation d'autres bases de mesure dans les normes si cela est nécessaire à l'atteinte de l'objectif redditionnel. Par exemple :
- a) les dérivés sans prix de transaction à comptabiliser au coût historique ne seraient pas comptabilisés du tout dans les états financiers. Compte tenu des risques que de tels contrats représentent pour la santé financière des entités, leur comptabilisation à zéro serait trompeuse pour les utilisateurs des états financiers et, par conséquent, ne communiquerait pas des informations adéquates à des fins redditionnelles. La fourniture d'informations par voie de notes ou tableaux complémentaires sur une opération n'est pas une solution de rechange à une comptabilisation et une mesure appropriées de cette opération. La fourniture d'informations par voie de notes ou tableaux complémentaires est destinée à étayer, à expliquer et à étoffer les informations présentées dans les états financiers, comme le souligne le chapitre 10 du Cadre conceptuel;

18 Pour en savoir plus à ce sujet, se reporter aux paragraphes BC8.43 à BC8.45.

19 Le paragraphe .60 du chapitre SP 1000, FONDAMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, énonce des principes généraux de mesure qui établissent le coût historique comme base de mesure principale pour la préparation des états financiers, mais reconnaît également que d'autres bases de mesure peuvent être utilisées, dans de rares circonstances.

- b) pour certains éléments, tels que les ressources naturelles qui n'ont pas été achetées ainsi que les œuvres d'art et les trésors historiques, il est possible qu'on ne dispose d'aucun coût historique. Cependant, le CCSP pourrait conclure en définitive que ces éléments devraient être comptabilisés ou présentés par voie de notes ou tableaux complémentaires à des fins redditionnelles.

- BC9.16 L'un des objectifs importants du Cadre conceptuel est d'établir des concepts qui font que les états financiers fournissent, à des fins redditionnelles, des informations qui répondent aux besoins de la population et de ses représentants élus ou nommés, et qui favorisent l'élaboration de normes qui ont une cohérence interne et qui sont appliquées uniformément. Bien que la base de mesure principale pour les actifs et les passifs soit le coût historique, le CCSP peut décider d'imposer l'emploi d'une autre caractéristique mesurée comme base de mesure pour un actif ou un passif dans certaines circonstances afin de mieux répondre à l'objectif redditionnel. Les bases de mesure différentes éventuellement imposées par le CCSP dépendraient des circonstances en question et trouveraient leur justification dans le souci d'atteindre l'objectif primordial qu'est la reddition de comptes.
- BC9.17 L'imposition par le CCSP d'une base de mesure autre que le coût historique serait établie et justifiée au niveau des normes. Le CCSP expliquerait en quoi l'utilisation d'une base de mesure différente contribue à améliorer les informations communiquées à des fins redditionnelles. Les indications diffèrent légèrement de celles qui figurent dans le cadre conceptuel remplacé, mais l'intention est la même. Les indications (à savoir que c'est le CCSP qui détermine si l'on doit utiliser une base de mesure différente pour mieux répondre à l'objectif redditionnel) sont plus strictes que celles du cadre conceptuel remplacé; elles réservent explicitement au CCSP la décision d'utiliser une base de mesure différente et exigent la justification de ce choix dans la base des conclusions accompagnant la norme applicable. Il s'agissait de l'intention initiale derrière les indications du cadre conceptuel remplacé. Par conséquent, le CCSP est d'avis que cette clarification n'entraînera pas de changement dans la pratique.

Imposition d'une base de mesure principale et incidence sur le recours aux sources secondaires de PCGR

- BC9.18 Quelques répondants se demandaient si les indications plus strictes à propos de la base de mesure auraient des conséquences non voulues pour les entités qui consultent une source secondaire de PCGR dans les cas où le Manuel du secteur public ne traite pas d'une opération ou d'un autre événement donné. Selon le paragraphe SP 1150.05, la source secondaire de PCGR qui est consultée doit être cohérente avec les sources premières des PCGR et le Cadre conceptuel. Les indications plus strictes à propos de la base de mesure principale empêcheraient donc les entités de choisir, dans une source secondaire, une base de mesure autre que le coût historique. Par exemple, une entité qui cherche des indications sur le traitement comptable des immobilisations incorporelles pourrait consulter la norme IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*. Cette norme exige que les immobilisations incorporelles soient comptabilisées selon le modèle du coût ou le modèle de la réévaluation. Puisque le modèle du coût est cohérent avec le Cadre conceptuel du CCSP, l'utilisation de cette norme serait appropriée.

Imposition d'une base de mesure principale et incidence sur l'évaluation des stocks

- BC9.19 Quelques répondants ont souligné que certaines entités évaluent les stocks destinés à la consommation ou à l'utilisation au coût historique ou au coût de remplacement, selon le moindre des deux montants, en se fondant sur le paragraphe remplacé SP 1000.60.

Ces répondants craignaient que les indications plus strictes à propos de la base de mesure laissent croire que les entités ne peuvent choisir une autre base que le coût historique que lorsque le CCSP l'autorise.

- BC9.20 Il est important de comprendre que :
- la notion qui était énoncée au paragraphe .60 du chapitre SP 1000, FONDAMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, est incluse dans le Cadre conceptuel;
 - d'après la description du coût historique dans le chapitre 9 du Cadre conceptuel, ultérieurement à la mesure initiale, le coût historique d'un actif peut être ajusté (par exemple, pour tenir compte de l'amortissement ou de la dépréciation). Un tel ajustement peut mener à une valeur semblable au coût de remplacement.

Le CCSP a donc conclu que l'évaluation des stocks au montant le plus faible entre le coût historique et le coût de remplacement respecterait les exigences du Cadre conceptuel. Il ne vise pas à ce que le Cadre conceptuel oblige les entités à modifier leur méthode comptable existante pour la mesure des stocks.

- BC9.21 Les ajustements du coût historique sont des ajustements qui entraînent une réduction du coût historique initial. Des réévaluations à la hausse ne seraient pas permises lors d'une mesure ultérieure à moins qu'une norme ne le prévoit expressément.
- BC9.22 Dans son document de consultation sur son programme de travail futur, publié en 2022, le CCSP a inclus les stocks comme sujet d'un projet qu'il pourrait éventuellement entreprendre lorsque d'autres projets seront terminés et que des ressources seront disponibles.

Inclusion de la «valeur de remboursement» ou du «coût d'exécution» dans le cadre conceptuel

- BC9.23 Des répondants ont mentionné que le coût historique n'est pas toujours connu. Par exemple, il serait impossible d'évaluer les avantages sociaux futurs au coût historique, car la naissance de l'obligation au titre des prestations n'entraîne la réception d'aucune contrepartie sur laquelle on pourrait se fonder pour déterminer le coût historique de l'opération.
- BC9.24 Quelques répondants ont suggéré d'inclure dans le Cadre conceptuel la «valeur de remboursement» ou le «coût d'exécution» à titre de base de mesure²⁰, car ils estimaient qu'il pourrait s'avérer approprié de l'utiliser lorsqu'aucune contrepartie historique n'est déterminable (par exemple dans le cas des avantages sociaux futurs).
- BC9.25 Les listes des caractéristiques mesurées pouvant servir de bases de mesure et des méthodes de mesure présentées au chapitre 9 du Cadre conceptuel ne sont pas exhaustives; en d'autres mots, elles ne comprennent pas toutes les bases ou méthodes de mesure possibles. Lorsqu'il élabore une norme, le CCSP peut opter pour une base ou méthode de mesure qui ne figure pas dans les listes. Le CCSP devrait alors justifier l'utilisation d'une base de mesure différente et expliquer en quoi elle contribuerait à améliorer les informations communiquées à des fins redditionnelles.
- BC9.26 La description du coût historique explique, au sous-alinéa 9.33 a)iii), comment le coût historique peut être interprété dans le cas d'un passif découlant d'une obligation pour laquelle aucune contrepartie n'a été reçue. Selon cette description, à la mesure initiale,

20 L'IASB définit la valeur de remboursement en tant que «valeur actualisée de la trésorerie (ou autres ressources économiques) que l'entité s'attend à devoir transférer pour acquitter un passif. Ces sommes (ou autres ressources économiques) comprennent non seulement celles à transférer au créancier, mais aussi celles que l'entité s'attend à devoir transférer à d'autres parties pour être en mesure d'acquitter le passif». L'IPSASB emploie le terme «coût d'exécution» pour désigner la base de mesure équivalente. Il s'entend des coûts qu'engagera l'entité pour s'acquitter des obligations correspondant au passif, en supposant que celle-ci a recours à la méthode la moins coûteuse.

le coût historique est «le montant estimatif de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie à verser — ou la valeur estimative de toute autre contrepartie à donner — pour le règlement d'un passif ou l'acquisition, la construction, le développement ou la mise en valeur d'un actif». Ce passage confirme qu'une estimation du coût historique pourrait être nécessaire pour la mesure initiale de certains passifs et actifs. Il indique par ailleurs que l'estimation pourrait supposer de calculer la valeur attendue initialement pour se décharger de l'obligation correspondant au passif ou pour acquérir un actif dans le cours normal des activités conformément à des modalités contractuelles ou autres.

Définition de la «juste valeur»

BC9.27 Le CCSP reconnaît que sa définition de la «juste valeur» diffère légèrement de celle mise de l'avant par les normalisateurs internationaux et que cet écart pourrait causer une certaine confusion²¹. Il a envisagé de modifier sa définition dans le Cadre conceptuel. Une telle modification suppose :

- a) de faire un examen exhaustif de chacune des occurrences du terme «juste valeur» dans le Manuel du secteur public pour confirmer que la définition révisée convient;
- b) de réfléchir aux incidences possibles lorsque la définition révisée ne convient pas.

On compte plus de 200 occurrences du terme «juste valeur» dans le Manuel du secteur public. Le CCSP juge qu'un examen de chacune dépasse la portée de son [projet sur les fondements conceptuels de la performance financière](#); il risquerait d'entraîner un report de la publication du Cadre conceptuel et du chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

BC9.28 Si la définition du terme «juste valeur» venait à changer en raison de travaux menés au niveau des normes, des modifications corrélatives seraient apportées au Cadre conceptuel.

Discussion sur la «continuité d'activité»

BC9.29 La discussion relative à la continuité d'activité du chapitre 9 du Cadre conceptuel s'appuie sur celle relative à la pérennité du chapitre 2, et la discussion relative à la continuité d'activité du chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS²², s'appuie sur les concepts liés à la continuité d'activité du chapitre 9 du Cadre conceptuel. Ces trois aspects connexes de l'évaluation de la continuité d'activité dans le secteur public doivent être considérés conjointement. Le Cadre conceptuel énonce les concepts et fondements devant servir à l'évaluation de la validité d'une hypothèse de continuité d'activité, tandis que les indications détaillées sont données dans les normes (c'est-à-dire dans le chapitre SP 1202).

BC9.30 Quelques répondants ont suggéré que la discussion mentionne la possibilité que des entités du secteur public, y compris des gouvernements, puissent fusionner. Cette possibilité est mentionnée dans la discussion du chapitre SP 1202.

BC9.31 On a supprimé le paragraphe de l'exposé-sondage qui indiquait que si l'hypothèse de la continuité d'activité devient inappropriée, la base de mesure peut être à revoir. Ce paragraphe soulevait des questions (notamment sur la base de mesure à utiliser dans cette situation) et une préoccupation (il serait difficile de réévaluer des actifs et des passifs à la valeur de liquidation puisqu'il se peut que cette valeur n'existe pas pour beaucoup d'actifs du secteur public). Un examen des cadres conceptuels et des modèles d'information d'autres normalisateurs a permis de faire ressortir qu'ils emploient des libellés moins précis, mais que leurs normes de présentation des états financiers mentionnent qu'il est parfois nécessaire

21 La définition de la «juste valeur» énoncée par le CCSP dans le Cadre conceptuel est cohérente avec l'ancienne définition de la «juste valeur» selon l'IASB. La définition de la juste valeur du CCSP est cohérente avec la définition existante de la «valeur de marché» de l'IPSASB.

22 Le chapitre SP 1202 sera publié dans le Manuel du secteur public ultérieurement.

d'avoir recours à une «autre base». Dans le secteur public, chaque situation est unique et l'exercice du jugement professionnel est donc requis.

Stratégie internationale du CCSP et incidence sur l'élaboration des normes futures

BC9.32 Il y a quelques différences notables entre les critères de comptabilisation et les concepts de mesure du CCSP et ceux énoncés dans le cadre conceptuel de l'IPSASB.

Critères de comptabilisation

BC9.33 Les critères de comptabilisation (et les définitions d'un actif et d'un passif) du CCSP incluent la notion d'attente d'avantages économiques futurs ou d'une renonciation à de tels avantages, tandis que ce n'est pas le cas pour les critères de comptabilisation (et les définitions d'un actif et d'un passif) de l'IPSASB. Une telle différence signifie que l'application des définitions et des critères de comptabilisation de l'IPSASB pourrait se traduire par une hausse du nombre d'éléments répondant à la définition d'un actif ou d'un passif et, possiblement, par la comptabilisation d'un plus grand nombre d'actifs et de passifs. Cependant, le CCSP est d'avis que dans la plupart des cas, les actifs et les passifs à comptabiliser selon le CCSP et selon l'IPSASB seront semblables, comme on le voit actuellement. Du point de vue du CCSP, si l'on prend en considération les définitions des éléments constitutifs des états financiers, les critères de comptabilisation et les aspects à considérer concernant l'incertitude relative à la mesure, les Normes comptables pour le secteur public (NCSP) et les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) mèneront à un résultat semblable étant donné que, globalement, des informations semblables sont prises en considération pour déterminer les éléments à comptabiliser et le montant auquel les mesurer.

BC9.34 Le CCSP devra, dans l'élaboration des normes futures, déterminer si les actifs et les passifs que l'on comptabilise selon une norme IPSAS répondent à ses propres définitions des éléments constitutifs des états financiers et à ses critères de comptabilisation. Dans la négative, il lui faudra voir si la comptabilisation de l'élément exigée par la norme IPSAS considérée répond à l'objectif de reddition de comptes de l'information financière. En d'autres mots, malgré les différences en matière de comptabilisation, le CCSP a la possibilité d'être cohérent avec l'IPSASB en ce qui concerne les actifs et passifs à comptabiliser. Le CCSP est d'avis que son référentiel mènera vraisemblablement à la comptabilisation d'actifs et de passifs semblables à ceux comptabilisés selon le référentiel de l'IPSASB, si la comptabilisation de ces actifs et passifs répond à l'objectif redditionnel et sert l'intérêt public. Comme pour l'élaboration de toute norme, le CCSP suivra sa procédure officielle, qui comprend notamment la publication d'un exposé-sondage présentant un projet de norme, la consultation des parties prenantes et la prise en considération des commentaires reçus. La différence ne devrait pas causer de problèmes lors de l'adaptation des principes des normes IPSAS pour l'élaboration de nouvelles normes.

Mesure

BC9.35 Le CCSP, contrairement à l'IPSASB, a établi une base de mesure principale, soit le coût historique. Dans son cadre conceptuel, l'IPSASB énumère une série de bases de mesure pouvant être utilisées et certaines des normes IPSAS permettent ou exigent l'utilisation de bases de mesure autres que le coût historique. La différence d'approche en matière de mesure pourrait dans l'avenir entraîner des différences dans l'élaboration des normes. Le CCSP aurait à déterminer si le fait de reprendre une base de mesure prévue selon un principe d'une norme IPSAS répondrait à l'objectif redditionnel. Pour le moment, même si

l'approche en matière de mesure n'est pas la même, l'examen des diverses normes IPSAS et normes du Manuel du secteur public révèle que beaucoup d'opérations semblables peuvent être comptabilisées en fonction de la même base de mesure selon les deux référentiels (par exemple, les immobilisations corporelles, au coût, et les instruments financiers, à la juste valeur).

- BC9.36 Pendant que le CCSP élaborait son Cadre conceptuel, l'IPSASB menait un projet à propos de la mesure. Ce projet visait à mettre à jour le chapitre du cadre conceptuel de l'IPSASB à ce sujet et à élaborer une norme pour donner des indications sur différentes bases de mesure. Le CCSP a suivi l'évolution de ce projet au cours de ses délibérations et a envoyé des réponses aux exposés-sondages de l'IPSASB liés à la mesure.
- BC9.37 Certains répondants ont suggéré au CCSP d'adopter le résultat de ces travaux de l'IPSASB. Un examen complet des différents concepts de mesure dépassait la portée du projet sur les fondements conceptuels de la performance financière. Le CCSP n'a donc pas procédé à un examen complet des mérites des valeurs d'entrée et de sortie, ni des bases de mesure propres à l'entité et de celles qui sont plus généralement accessibles, telles que la juste valeur observée sur un marché actif.
- BC9.38 Cependant, si cela devient une priorité dans son programme de travail, le CCSP pourrait ultérieurement entreprendre un projet dans lequel il envisagerait de tirer parti des principes de mesure des normes IPSAS pour qu'ils soient appliqués au Canada. Le CCSP a conclu qu'il ne serait pas judicieux d'interrompre le projet canadien après l'étape de l'exposé-sondage pour revoir les concepts de mesure de façon plus complète ou pour tirer parti des travaux en cours de l'IPSASB à ce sujet. Il n'a jamais été prévu que le projet englobe un réexamen complet des concepts de mesure. Le Groupe de travail et le CCSP ont simplement clarifié et expliqué l'approche en matière de mesure.

Exceptions à la comptabilisation

- BC9.39 Les paragraphes sur la comptabilisation qui figurent dans le cadre conceptuel remplacé (paragraphes .57 et .58 du chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS) excluent certains éléments de la comptabilisation dans les états financiers de l'entité. Il s'agit :
- des ressources naturelles (y compris les arbres et les forêts) qui n'ont pas été achetées;
 - des terres du domaine public qui n'ont pas été achetées;
 - des œuvres d'art et des trésors historiques;
 - de certains éléments incorporels (ceux qui ont été créés ou qui n'ont pas été achetés)²³.
- BC9.40 Traditionnellement, ces éléments n'étaient pas comptabilisés du fait que leurs coûts, leurs avantages et leur valeur économique ne pouvaient être quantifiés de façon raisonnable et vérifiable selon les méthodes existantes. Le CCSP a conclu qu'il s'agissait d'exceptions établies pour des raisons pragmatiques et qu'elles n'avaient aucun fondement conceptuel. Par conséquent, elles ne devraient pas être incluses dans le Cadre conceptuel.
- BC9.41 Le CCSP a envisagé deux possibilités quant à ces exceptions :
- ne pas les inclure dans le Cadre conceptuel, mais les maintenir dans le chapitre SP 3210, ACTIFS;
 - les supprimer du Manuel du secteur public.

²³ Les éléments incorporels achetés, les ressources naturelles achetées et les terres du domaine public achetées peuvent être comptabilisés s'ils répondent à la définition d'un actif et aux critères généraux de comptabilisation.

- BC9.42 La suppression des exceptions à la comptabilisation du Manuel du secteur public aurait des incidences importantes. Plus particulièrement, cette suppression poserait des problèmes au regard des éléments non achetés et de certains éléments incorporels, notamment ceux créés en interne. Le CCSP a conclu qu'avant de retirer ces exceptions, il fallait considérer chacun des types de ressources économiques individuellement et consulter les parties prenantes. Des indications appropriées sur la comptabilisation et la mesure des différents types de ressources économiques doivent être fournies avant le retrait des exceptions à la comptabilisation du Manuel du secteur public. Le Cadre conceptuel n'est censé présenter que les concepts généraux en matière de comptabilisation et de mesure. Le CCSP a décidé de conserver ces exceptions. Par conséquent, il les a retirées du Cadre conceptuel et les a déplacées dans le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, en attendant la publication du chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS. Il juge que cette approche lui donnerait l'occasion d'examiner l'ordre de priorité des sujets touchés par ces exceptions en vue de l'établissement de son programme de travail futur. L'objectif est de maintenir la pratique existante, c'est-à-dire les exceptions à la comptabilisation, jusqu'à ce que le CCSP prenne des décisions à leur sujet.
- BC9.43 Une grande majorité des répondants ont appuyé le retrait des exceptions à la comptabilisation du Cadre conceptuel, mais leur retrait complet du Manuel du secteur public n'a pas obtenu un appui suffisant.
- BC9.44 Au fur et à mesure que seront élaborées des normes traitant des sujets touchés par les exceptions à la comptabilisation, des modifications corrélatives seront apportées à la norme sur la présentation des états financiers pour en retirer les exceptions pertinentes.
- BC9.45 De nombreux répondants à l'exposé-sondage ont suggéré au CCSP de supprimer du Manuel du secteur public l'exception à la comptabilisation liée aux ressources naturelles qui n'ont pas été achetées. Ils ont souligné que l'élimination de cette exception n'obligerait pas les entités à comptabiliser ces ressources naturelles. Cependant, elle permettrait aux entités qui sont prêtes à comptabiliser les ressources naturelles dans leurs états financiers de le faire, que les ressources aient été achetées ou non. Le CCSP fait remarquer que sans cette exception, les entités seraient tenues d'évaluer tous les actifs naturels qui n'ont pas été achetés en fonction de la définition d'un actif et des critères généraux de comptabilisation. De plus, s'ils répondent à la définition et sont mesurables, leur comptabilisation serait exigée selon les NCSP. Le CCSP a réitéré son point de vue voulant que des indications appropriées sur leur comptabilisation et leur mesure doivent être fournies avant le retrait des exceptions à la comptabilisation du Manuel du secteur public.
- BC9.46 Bien que les exceptions à la comptabilisation aient été déplacées dans le chapitre SP 1201, ni le Cadre conceptuel ni ce chapitre n'empêchent les entités de fournir d'autres informations sur des éléments touchés par les exceptions à la comptabilisation. Le Cadre conceptuel encourage la communication d'informations supplémentaires en permettant aux préparateurs d'états financiers de fournir dans les notes ou tableaux complémentaires des informations sur de tels éléments. Selon le paragraphe 10.24 du Cadre conceptuel, «[e]n plus de se conformer aux exigences fondamentales concernant les états financiers, l'entité peut présenter des informations supplémentaires dans les notes et tableaux complémentaires» si certains critères sont remplis.

Élaboration d'indications sur le traitement comptable des actifs naturels

- BC9.47 De nombreux répondants ont encouragé le CCSP à élaborer des indications sur la comptabilisation des actifs naturels dans les états financiers ou une norme sur les informations à fournir à propos des ressources naturelles.
- BC9.48 Le CCSP fait un suivi des travaux menés à l'échelle internationale quant au traitement comptable des ressources naturelles et aux informations à fournir sur celles-ci. Il est très actif dans ce domaine puisqu'il est conscient qu'il s'agit d'un sujet important pour les parties prenantes canadiennes.

CHAPITRE 10 : CONCEPTS DE PRÉSENTATION RELATIFS AUX ÉTATS FINANCIERS

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte _____	BC10.01-BC10.06
Présentation comprenant la fourniture d'informations par voie de notes et tableaux complémentaires _____	BC10.07-BC10.08
Égalité des différents états et des notes dans le jeu d'états financiers _____	BC10.09-BC10.11
Présentation d'une image cohérente _____	BC10.12-BC10.13
Informations supplémentaires _____	BC10.14
Exigences légales _____	BC10.15
Utilisation des technologies nouvelles _____	BC10.16

Contexte

- BC10.01 Le chapitre 10 du Cadre conceptuel définit la présentation des états financiers et en décrit l'objectif ainsi que les concepts qui en sous-tendent l'atteinte. Il vise à compléter le Cadre conceptuel. Le CCSP a décidé d'en faire le dernier chapitre du Cadre conceptuel, car il estime que celui-ci apporte des précisions sur la méthode de présentation des informations financières choisies. Les chapitres du Cadre conceptuel sur les caractéristiques qualitatives (chapitre 7), les éléments constitutifs des états financiers (chapitre 8) ainsi que la comptabilisation et la mesure (chapitre 9) donnent des indications sur le choix d'une grande partie des informations à présenter.
- BC10.02 Le cadre conceptuel remplacé ne contenait pas de concepts généraux de présentation. Le CCSP a conclu que des indications générales à ce sujet pourraient contribuer à améliorer la compréhensibilité et la cohérence des informations présentées dans les états financiers, ce qui rehausserait leur valeur redditionnelle. L'ajout des concepts de présentation vise les objectifs suivants :
- a) en l'absence de norme particulière à ce sujet, fournir des indications sur la présentation;
 - b) aider les entités à exercer leur jugement professionnel dans leurs décisions concernant la présentation et à communiquer les informations plus efficacement;
 - c) accroître l'efficacité des informations fournies par voie de notes et tableaux complémentaires au bénéfice des utilisateurs principaux;
 - d) guider le CCSP dans l'élaboration et l'amélioration des exigences de présentation dans les normes.

- BC10.03 Certains des concepts présentés dans le chapitre 10 sont fondés sur des paragraphes du chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS. Estimant que certains de ces paragraphes étaient de nature plutôt conceptuelle, le CCSP a décidé de les introduire sommairement dans le Cadre conceptuel. Il s'agit des suivants :
- a) les notes et les tableaux fournis avec les états financiers ne dispensent pas de l'obligation d'appliquer les traitements comptables appropriés (paragraphe SP 1201.010);
 - b) les états financiers doivent être établis suivant un mode de présentation, une terminologie et un classement des éléments qui permettent de comprendre facilement les informations importantes (paragraphe SP 1201.016).
- BC10.04 Compte tenu de leur importance, ces paragraphes sont réitérés au niveau des normes dans le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS²⁴.
- BC10.05 Ont également été ajoutés des concepts de présentation pour favoriser la préparation d'états financiers compréhensibles qui répondent à l'objectif redditionnel.
- BC10.06 Il se peut que certaines entités appliquent déjà les concepts énoncés dans le chapitre 10 du Cadre conceptuel dans la préparation de leurs états financiers. D'autres pourraient devoir instituer de nouvelles pratiques pour la mise en œuvre de ces concepts afin que les états financiers soient compréhensibles pour la population et ses représentants élus ou nommés.

Présentation comprenant la fourniture d'informations par voie de notes et tableaux complémentaires

- BC10.07 Les utilisateurs ont l'habitude de faire une distinction entre, d'une part, la présentation d'informations dans le corps des états financiers (en anglais : *presentation*) et, d'autre part, la fourniture d'informations par voie de notes et tableaux complémentaires (en anglais : *disclosure*). Lorsqu'il a élaboré l'énoncé de concepts, le CCSP a défini la «présentation» comme étant «la démarche suivie par l'entité pour communiquer l'information dans ses états financiers». Cette définition concorde avec le sens donné au verbe «présenter» dans le dictionnaire. La définition du terme «présentation» signifie donc qu'elle englobe la «fourniture d'informations par voie de notes et tableaux complémentaires». La fourniture d'informations par voie de notes et tableaux complémentaires est l'une des manières de présenter des informations dans les états financiers. À elle seule, la présentation d'éléments dans le corps des états financiers ne permet pas aux lecteurs d'acquérir une compréhension des actifs, des passifs, des revenus et des charges d'une entité. La fourniture d'informations par voie de notes et tableaux complémentaires fait partie intégrante de la présentation d'informations dans les états financiers.
- BC10.08 La notion selon laquelle la présentation comprend la fourniture d'informations par voie de notes et tableaux complémentaires appelle l'apport de plusieurs modifications mineures à diverses normes dans le Manuel du secteur public. Ces modifications n'auront aucune incidence en pratique; il ne s'agit que de modifications de concordance pour uniformiser la terminologie. Elles seront apportées dans le cadre du processus annuel d'amélioration du CCSP.

24 Le chapitre SP 1202 sera publié dans le Manuel du secteur public ultérieurement.

Égalité des différents états et des notes dans le jeu d'états financiers

- BC10.09 Le projet de révision du cadre conceptuel découle entre autres de la perception selon laquelle celui-ci mettait l'accent sur l'état de la situation financière. Lorsqu'il a approuvé le cadre conceptuel désormais remplacé, le CCSP n'avait pourtant pas l'intention d'accorder plus d'importance à l'état de la situation financière qu'à l'état présentant l'excédent ou le déficit. Le CCSP ne souhaitait pas établir une hiérarchie des états financiers dans laquelle un état serait considéré comme ayant une importance supérieure à un autre. Ainsi, le chapitre sur les concepts de présentation spécifie, au paragraphe 10.11, que «[d]ans un jeu d'états financiers, aucun de ces états n'est plus important qu'un autre. Chacun remplit une fonction distincte».
- BC10.10 Le même paragraphe précise que «[l]es notes et tableaux complémentaires compris dans le jeu d'états financiers ont la même importance que les informations comptabilisées et présentées dans le corps des états financiers». Le CCSP est d'avis que la comptabilisation et la présentation des éléments, de manière distincte ou regroupée en totaux, dans le corps même des états financiers ne permettent pas nécessairement de satisfaire à toutes les exigences redditionnelles. Les notes et tableaux complémentaires font donc partie intégrante du jeu d'états financiers.
- a) Ils précisent et expliquent les éléments et les opérations ou autres événements comptabilisés et présentés, de manière distincte ou regroupée en totaux, dans le corps des états financiers.
 - b) Ils présentent des informations qui contribuent à donner une image plus fidèle de la situation financière de l'entité et de sa performance financière de l'exercice.
- BC10.11 Le CCSP estime que, pour juger de la cohérence avec laquelle l'entité rend compte de sa situation financière et de sa performance financière de l'exercice et pour voir si les caractéristiques qualitatives de l'information financière et l'objectif de l'information financière (c'est-à-dire la reddition de comptes aux utilisateurs principaux) sont respectés, il faut considérer les états financiers ainsi que leurs notes et tableaux complémentaires dans leur ensemble.

Présentation d'une image cohérente

- BC10.12 Quelques répondants à l'énoncé de concepts se sont dits préoccupés par l'utilisation du terme «cohérente» et par les conséquences non voulues qui pourraient en découler. Le CCSP a tenu compte de cette préoccupation. Une explication du terme «cohérente», dans le contexte des états financiers et de son interprétation attendue pour la présentation des informations dans les états financiers, était donnée au paragraphe 10.08 de l'exposé-sondage :
- «Une image financière cohérente signifie que la relation entre les différents éléments et opérations ou autres événements présentés dans les états financiers est claire et que les différents états financiers de l'entité, y compris les notes et tableaux complémentaires, se complètent autant que possible. Pour donner une telle image, il est entre autres essentiel de veiller à ce que les liens entre les différents aspects d'une même opération ou d'un même autre événement soient apparents dans les états financiers.»
- BC10.13 L'exigence de donner une image cohérente favorise la présentation d'une vue d'ensemble de la performance d'une entité et nécessite que les liens entre les éléments et les opérations et autres événements présentés dans les états financiers soient clairs pour les lecteurs. En raison de l'importance de cette image pour les utilisateurs, le CCSP a décidé de conserver cette exigence.

Informations supplémentaires

- BC10.14 La situation financière de l'entité et sa performance financière de l'exercice établies conformément aux PCGR constituent, comme l'indiquent les autres chapitres du Cadre conceptuel, des informations essentielles pour rendre des comptes à la population et à ses représentants élus ou nommés. Il y a une différence entre les informations supplémentaires fournies dans les états financiers, auxquelles les paramètres du paragraphe 10.24 s'appliqueraient, et celles communiquées hors des états financiers. Les informations supplémentaires préparées par l'entité pour publication hors de ses états financiers (par exemple, l'analyse des états financiers dont il est question dans l'énoncé de pratiques recommandées du secteur public PR-1) visent à approfondir et à expliquer les informations contenues dans ses états financiers. La définition, l'objectif et les concepts qui sont exposés dans le chapitre 10 sont destinés à guider les entités dans la préparation d'états financiers qui :
- répondent à la nécessité de fournir des informations compréhensibles et de rendre des comptes à la population et à ses représentants élus ou nommés;
 - constituent un fondement solide pour la présentation d'informations supplémentaires hors des états financiers, le cas échéant.

Exigences légales

- BC10.15 L'exposé-sondage contenait un paragraphe indiquant qu'il peut arriver que la loi oblige certaines entités à présenter dans leurs états financiers des informations qui ne respectent pas le Cadre conceptuel. Plusieurs répondants ont exprimé des réserves quant à ce paragraphe. Ils jugeaient que ce paragraphe portait à confusion, qu'il pouvait être interprété de manière à légitimer des dérogations aux PCGR, ou qu'il sous-entendait que les PCGR pouvaient englober autre chose que les normes du Manuel du secteur public. À la suite d'un examen attentif, le CCSP a décidé de supprimer ce paragraphe pour les raisons suivantes :
- son mandat est d'établir les PCGR pour les états financiers à usage général des entités du secteur public. Même s'il arrive que des pratiques comptables soient imposées par la loi, ce n'est pas le rôle du CCSP de concevoir des règles portant sur la manière d'intégrer ces exigences dans les états financiers;
 - les normes d'audit donnent des indications quant aux dérogations aux PCGR. Les conséquences de dérogations aux PCGR dans des états financiers à usage général sont une question qui devrait être résolue entre l'auditeur et le préparateur;
 - la norme sur la présentation des états financiers mentionne que le respect des PCGR énoncés dans le Manuel du secteur public est considéré comme équivalent à la présentation d'une image fidèle. Le CCSP a conclu qu'il serait inapproprié de diluer ce message.

Utilisation des technologies nouvelles

- BC10.16 Dans le chapitre 10 du Cadre conceptuel, le CCSP souligne que les technologies nouvelles représentent une avenue à envisager pour améliorer l'accessibilité et la compréhensibilité des états financiers.

MODIFICATIONS CORRÉLATIVES AU CADRE CONCEPTUEL

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte _____	BC CA.01-BC CA.05
Retrait des chapitres SP 1000 et SP 1100 _____	BC CA.06
Modification des références au cadre conceptuel remplacé _____	BC CA.07
Modification des normes d'application générale _____	BC CA.08-BC CA.09
Modification du chapitre SP 3400 _____	BC CA.10
Modification de la Préface des Normes comptables pour le secteur public _____	BC CA.11-BC CA.12
Modification du chapitre SP 2100 _____	BC CA.13
Modification des mentions de la capacité de service _____	BC CA.14
Modification des mentions de la fiabilité _____	BC CA.15
Remplacement de la définition de l'importance relative par celle du caractère significatif pour assurer la concordance avec le Cadre conceptuel _____	BC CA.16
Modifications liées aux méthodes comptables élaborées par l'entité _____	BC CA.17- BC CA.23
Modification du chapitre SP 1201 _____	BC CA.24
Autres modifications _____	BC CA.25-BC CA.26
Incertitude relative à l'existence, décomptabilisation et passifs éventuels _____	BC CA.27-BC CA.28

Contexte

BC CA.01 Le Manuel du secteur public a été modifié pour assurer sa concordance avec le Cadre conceptuel. Les modifications apportées visent :

- a) le retrait des chapitres SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS (collectivement, le «cadre conceptuel remplacé»);

- b) la modification :
 - i) des références au cadre conceptuel remplacé,
 - ii) des normes d'application générale, soit les chapitres SP 3200, PASSIFS, et SP 3210, ACTIFS,
 - iii) du chapitre SP 3400, REVENUS,
 - iv) du titre de la Préface des Normes comptables pour le secteur public,
 - v) du chapitre SP 2100, INFORMATIONS À FOURNIR SUR LES MÉTHODES COMPTABLES,
 - vi) des mentions de la capacité de service,
 - vii) des mentions de la fiabilité;
- c) le remplacement de la définition de l'importance relative par celle du caractère significatif;
- d) l'ajout d'exigences relatives aux méthodes comptables élaborées par l'entité;
- e) l'ajout de dispositions dans le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

BC CA.02 Beaucoup d'autres modifications corrélatives mineures pourraient être apportées au Manuel du secteur public pour l'harmoniser avec le Cadre conceptuel, par exemple la suppression de la distinction entre la présentation et les informations à fournir²⁵. Cependant, elles seront examinées dans le cadre du processus annuel d'amélioration du CCSP.

BC CA.03 Les divers chapitres n'ont pas été modifiés pour remplacer le terme «gouvernement» par «entité du secteur public». Au paragraphe 20 de la base des conclusions de ses *Améliorations annuelles 2018-2019*, le CCSP expliquait qu'il avait conclu que vu l'ampleur de la tâche, le remplacement du terme «gouvernement» dans tous les chapitres du Manuel du secteur public dépasserait la portée des améliorations annuelles. Il avait plutôt décidé de procéder graduellement : il remplacerait ce terme dans les normes et les autres indications lorsque celles-ci seraient mises à jour dans le cadre d'un cycle annuel d'amélioration.

BC CA.04 Lors de l'élaboration des modifications corrélatives, beaucoup de temps a été consacré à relever les modifications nécessaires au moyen d'un examen de l'ensemble du Manuel du secteur public. Toutefois, le CCSP est conscient du risque que d'autres modifications nécessaires soient relevées dans l'avenir. Ces modifications supplémentaires seraient apportées dans le cadre de son processus annuel d'amélioration.

BC CA.05 La plupart des modifications corrélatives sont des modifications de forme. Elles ne consistent pas :

- a) à établir de nouveaux principes;
- b) à modifier des principes existants;
- c) à introduire des changements de pratiques.

Par contre, quelques modifications corrélatives, particulièrement celles liées aux méthodes comptables élaborées par l'entité (dans les chapitres SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, et SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES), introduisent de nouvelles exigences. Les nouvelles exigences ont été mises en évidence par l'ajout d'un paragraphe de dispositions transitoires dans chacun des chapitres visés.

²⁵ Le chapitre 10 du Cadre conceptuel indique que la présentation comprend la fourniture d'informations par voie de notes et tableaux complémentaires. La distinction entre la présentation et les informations à fournir doit donc être supprimée.

Retrait des chapitres SP 1000 et SP 1100

BC CA.06 Les chapitres SP 1000, FONDLEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS, formaient le cadre conceptuel remplacé. Ces chapitres sont retirés du Manuel du secteur public et remplacés par le Cadre conceptuel de l'information financière dans le secteur public (le «Cadre conceptuel»).

Modification des références au cadre conceptuel remplacé

BC CA.07 Étant donné que les chapitres SP 1000, FONDLEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS, ont été retirés, les références à ces chapitres ont été remplacées par des références à des chapitres particuliers du Cadre conceptuel ou à celui-ci en général.

Modification des normes d'application générale

BC CA.08 Le CCSP a apporté des modifications aux normes d'application générale que sont les chapitres SP 3200, PASSIFS, et SP 3210, ACTIFS, à l'occasion de la révision du cadre conceptuel. Ces modifications consistent :

- a) à uniformiser les définitions et les caractéristiques essentielles d'un actif et d'un passif avec celles données dans le chapitre 8 du Cadre conceptuel;
- b) à remplacer «opérations ou événements» par «opérations ou autres événements» ou simplement «événements», selon le cas, par cohérence avec la clarification introduite dans le Cadre conceptuel selon laquelle les opérations constituent un sous-ensemble des événements;
- c) à ajouter une note en bas de page indiquant que les «opérations» constituent un sous-ensemble des «événements», conformément au libellé du Cadre conceptuel;
- d) à ajouter le mot «économiques» après le mot «obligations» aux endroits pertinents, étant donné que le Cadre conceptuel précise que les passifs sont des obligations économiques tout comme les actifs sont des ressources économiques.

BC CA.09 Le CCSP a aussi modifié le chapitre SP 3200 pour remplacer le terme «gouvernement» par «entité du secteur public» ou «entité» aux endroits pertinents, puisque ce chapitre s'applique à toutes les entités du secteur public. En effet, ce chapitre étant une norme d'application générale qui détaille les caractéristiques de la définition de passif établie dans le chapitre 8 du Cadre conceptuel, il devrait parler d'«entités du secteur public» plutôt que de «gouvernements». Le chapitre SP 3210 a été publié après le chapitre SP 3200 et utilise déjà les termes «entité du secteur public» ou «entité» plutôt que «gouvernement». Comme il est mentionné dans la section «Contexte», le CCSP remplacera ce terme graduellement dans les autres normes et indications lorsque celles-ci seront mises à jour dans le cadre d'un cycle annuel d'amélioration.

Modification du chapitre SP 3400

BC CA.10 Le CCSP a modifié les paragraphes .02 et .27 du chapitre SP 3400, REVENUS, afin d'intégrer les définitions améliorées de «revenu» et de «passif» données dans le chapitre 8 du Cadre conceptuel et d'assurer la concordance avec celui-ci.

Modification de la préface des normes comptables pour le secteur public

- BC CA.11 Le CCSP a remplacé le titre «Préface des Normes comptables pour le secteur public» par «Préface du Manuel de comptabilité pour le secteur public» (la «Préface»). La Préface s'applique à l'intégralité du Manuel du secteur public, et non aux seules Normes comptables pour le secteur public qui constituent les principes comptables généralement reconnus (PCGR). Le Cadre conceptuel suit la Préface et fait partie intégrante du Manuel du secteur public, mais il ne s'agit pas d'une norme.
- BC CA.12 Le cadre conceptuel remplacé avait été établi dans le même format qu'une norme dans le chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et dans certaines sections du chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS. Cette façon de faire entraînait une certaine confusion quant à savoir si le Cadre conceptuel faisait partie intégrante des Normes comptables pour le secteur public, et donc des PCGR. Le Cadre conceptuel n'est pas une norme. Toutefois, il constitue le fondement des PCGR et la référence pour l'élaboration de normes lorsque les PCGR ne traitent pas du sujet en cause. Comme le mentionne le paragraphe .07 du chapitre SP 2100, INFORMATIONS À FOURNIR SUR LES MÉTHODES COMPTABLES, les états financiers sont établis selon les normes comptables canadiennes pour le secteur public.

Modification du chapitre SP 2100

- BC CA.13 Puisque le Cadre conceptuel prend en considération l'importance des notes complémentaires, y compris en ce qui concerne les informations à fournir sur les méthodes comptables, le CCSP a apporté des modifications corrélatives au chapitre SP 2100, INFORMATIONS À FOURNIR SUR LES MÉTHODES COMPTABLES. Ces modifications consistent :
- à ajouter des références aux technologies numériques et à supprimer certaines restrictions lorsque les technologies peuvent contribuer à rendre les informations fournies et les états financiers plus compréhensibles;
 - à remplacer le mot «considérations» par l'expression «caractéristiques qualitatives et aspects connexes à considérer» utilisée dans le chapitre 7 du Cadre conceptuel.

Modification des mentions de la capacité de service

- BC CA.14 Le chapitre 3 du Cadre conceptuel définit la «capacité de service» comme la capacité ou l'aptitude d'une entité à servir la population. Ce terme est utilisé dans les NCSP dans un sens plus étroit, c'est-à-dire la capacité de prestation de services d'une immobilisation corporelle en particulier. Le CCSP a donc modifié les mentions de la capacité de service aux endroits pertinents dans les NCSP pour en clarifier le sens, par exemple en remplaçant cette expression par «potentiel de service» dans certains cas.

Modification des mentions de la fiabilité

- BC CA.15 L'une des caractéristiques qualitatives énumérées dans le cadre conceptuel remplacé est la fiabilité. Dans le chapitre 7 du Cadre conceptuel, le CCSP l'a remplacée par la fidélité. Des modifications ont été apportées à plusieurs chapitres pour refléter ce changement de caractéristique.

Remplacement de la définition de l'importance relative par celle du caractère significatif pour assurer la concordance avec le cadre conceptuel

BC CA.16 Le CCSP a modifié la définition de l'importance relative dans le chapitre SP 2130, INCERTITUDE RELATIVE À LA MESURE, pour l'uniformiser avec la définition du caractère significatif dans le chapitre 7 du Cadre conceptuel.

Modifications liées aux méthodes comptables élaborées par l'entité

BC CA.17 Il peut y avoir des circonstances dans lesquelles l'entité élabore ses propres méthodes comptables parce que le Manuel du secteur public ne traite pas du sujet en cause. C'est ce qu'on appelle des méthodes comptables élaborées par l'entité. De telles circonstances pourraient survenir après la publication du Cadre conceptuel (en décembre 2022), mais avant sa date d'entrée en vigueur (le 1^{er} avril 2026). Pour donner aux préparateurs des indications sur ce qu'ils doivent faire entre ces dates, le CCSP a apporté des modifications corrélatives au chapitre SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, afin de clarifier que l'entité aurait à prendre en considération le Cadre conceptuel pour élaborer la méthode comptable liée à une opération ou à un autre événement lorsque les circonstances suivantes sont réunies :

- a) le Manuel du secteur public ne traite pas de l'opération ou de l'autre événement survenu;
- b) l'entité élabore la méthode comptable afin de refléter l'opération ou l'autre événement dans ses états financiers;
- c) ces circonstances surviennent avant l'adoption du Cadre conceptuel.

Le CCSP a conclu que le Cadre conceptuel devrait s'appliquer dès sa publication en ce qui concerne la hiérarchie des PCGR (établie dans le chapitre SP 1150). Le Cadre conceptuel offre un fondement plus solide aux fins de l'exercice du jugement professionnel pour l'élaboration de méthodes comptables appropriées lorsque le Manuel du secteur public ne traite pas du sujet en cause.

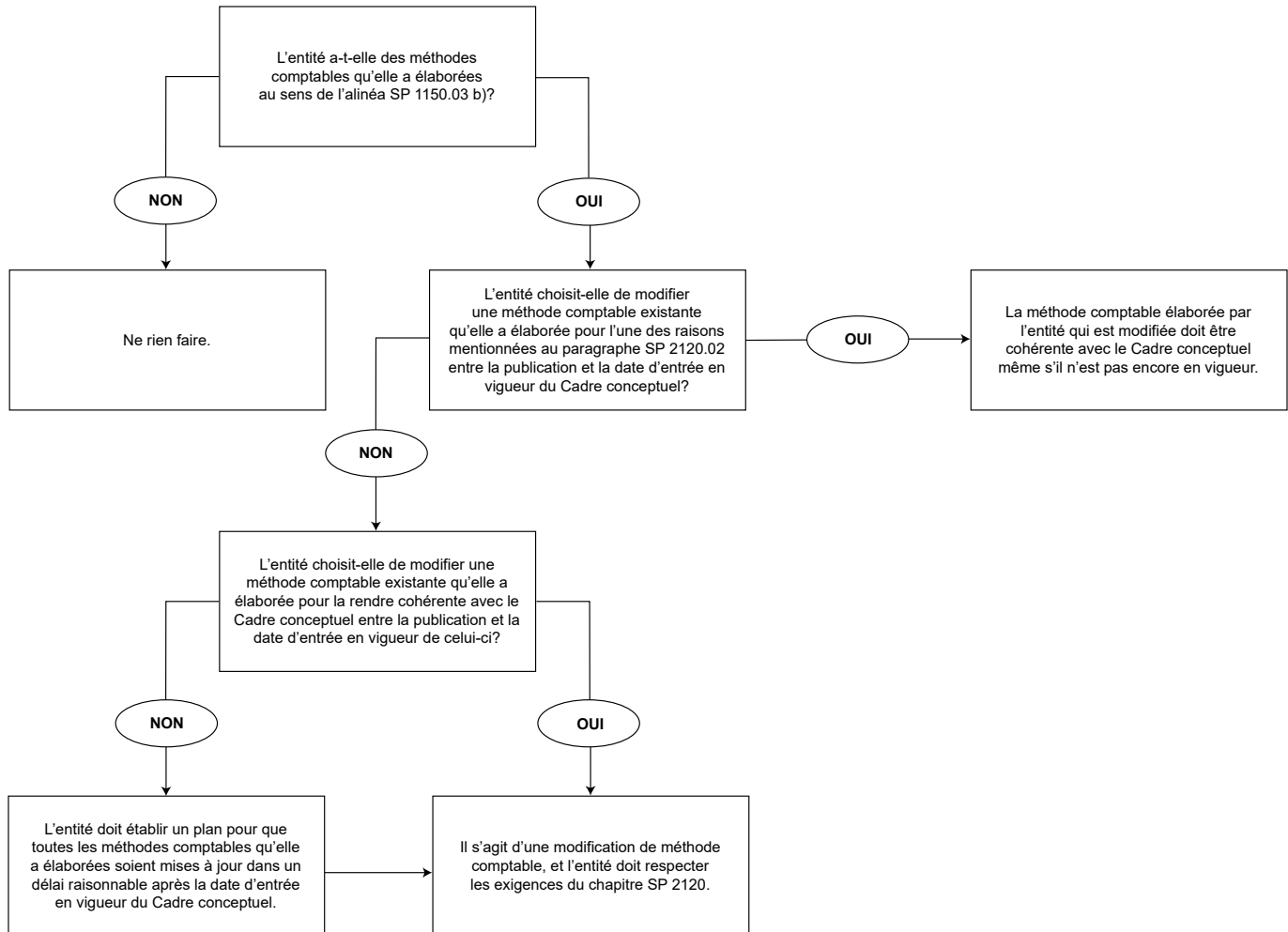
BC CA.18 Il pourrait y avoir des situations dans lesquelles l'entité décide de modifier une méthode comptable existante qu'elle a élaborée. En conséquence, le CCSP a apporté des modifications corrélatives au chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES, pour clarifier que si l'entité modifie, avant la date d'entrée en vigueur du Cadre conceptuel, une méthode comptable qu'elle avait élaborée pour refléter dans ses états financiers une opération ou un autre événement dont ne traite pas le Manuel du secteur public, cette modification :

- a) soit est considérée comme une modification de méthode comptable assujettie aux exigences du chapitre SP 2120 si elle est apportée uniquement afin de rendre la méthode cohérente avec le Cadre conceptuel;
- b) soit doit être cohérente avec le Cadre conceptuel si elle est apportée pour l'une des raisons déjà énoncées au paragraphe SP 2120.02.

BC CA.19 Ces exigences s'appliquent dès la publication du Cadre conceptuel de sorte que dans les circonstances où le Manuel du secteur public ne traite pas du sujet en cause, les méthodes comptables existantes que l'entité modifie entre la publication du Cadre conceptuel et sa date d'entrée en vigueur reflètent les points de vue actuels du CCSP quant aux fondements conceptuels des états financiers.

- BC CA.20 Le CCSP a discuté de la question de savoir si les entités devraient mettre à jour l'ensemble des méthodes comptables qu'elles ont élaborées pour les rendre cohérentes avec le Cadre conceptuel. Il observe que d'un point de vue purement technique, il serait approprié pour les entités de revoir et de modifier au besoin, afin de les rendre cohérentes avec le Cadre conceptuel, toutes les méthodes comptables qu'elles ont élaborées. Cependant, il est conscient qu'il s'agirait d'une lourde tâche pour certaines entités. Il a donc décidé de faire preuve de souplesse quant à un délai raisonnable pour que les entités procèdent à l'examen des méthodes comptables existantes qu'elles ont élaborées. Les entités évalueraient leur situation particulière pour établir un calendrier raisonnable en vue de modifier, afin de les rendre cohérentes avec le Cadre conceptuel, les méthodes comptables existantes qu'elles ont élaborées. L'établissement de ce calendrier raisonnable nécessiterait l'exercice du jugement professionnel.
- BC CA.21 Voici certains des aspects qui peuvent être considérés pour identifier les méthodes comptables élaborées par l'entité qui doivent être mises à jour et établir le calendrier raisonnable :
- a) Le CCSP a-t-il prévu dans son programme de travail un projet concernant le sujet de la méthode comptable élaborée par l'entité? Si oui, la méthode comptable élaborée par l'entité pourrait être mise à jour à la suite de la finalisation de la nouvelle norme.
 - b) Le CCSP a-t-il publié une norme ou une note d'orientation qui porte sur le même sujet que la méthode comptable et qui n'est pas encore en vigueur? Si oui, la méthode comptable élaborée par l'entité serait mise à jour au moment où l'entité adopterait la norme ou la note d'orientation.
 - c) La méthode comptable élaborée par l'entité est-elle liée à des circonstances qui sont significatives²⁶ pour l'entité?
 - d) La mise à jour de la méthode comptable élaborée par l'entité entraînerait-elle une différence significative de traitement comptable?
- BC CA.22 Étant donné que le Cadre conceptuel entrera en vigueur à la même date que le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, mais qu'il sera publié avant celui-ci, le CCSP encourage les préparateurs à profiter de ce délai pour revoir les méthodes comptables élaborées par l'entité.
- BC CA.23 L'arbre de décision qui suit donne des indications supplémentaires pour la prise de décisions liées à la mise à jour uniquement des méthodes comptables existantes élaborées par l'entité. Pour des indications sur l'élaboration de nouvelles méthodes comptables élaborées par l'entité, voir le chapitre SP 1150.

26 Le concept de caractère significatif est abordé aux paragraphes 7.40 à 7.44 du Cadre conceptuel.



Modification du chapitre SP 1201

BC CA.24 Le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, ne sera publié dans le Manuel du secteur public qu'après la publication du Cadre conceptuel. Par conséquent :

- les références aux chapitres SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS, qui se trouvent dans le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, devront aussi être mises à jour puisque le chapitre SP 1201 restera dans le Manuel du secteur public jusqu'à son remplacement par le chapitre SP 1202 et l'entrée en vigueur de celui-ci;
- certaines paragraphes qu'on vise à inclure dans le chapitre SP 1202 sont d'abord inclus dans le chapitre SP 1201. Ainsi, le Manuel du secteur public sera complet entre la publication du Cadre conceptuel (et le retrait des chapitres SP 1000 et SP 1100) et la date d'entrée en vigueur du chapitre SP 1202.

Autres modifications

BC CA.25 En plus des modifications mentionnées plus haut :

- les définitions de la comptabilisation et de la décomptabilisation ont été retirées du glossaire du chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, puisque ces termes sont

définis pour le Manuel du secteur public dans son ensemble dans le chapitre 9 du Cadre conceptuel;

- b) une modification a été apportée à la note 4 de l'alinéa .05 e) du chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT, pour refléter que depuis de récentes modifications de portée limitée et la publication de la NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ DANS LE SECTEUR PUBLIC NOSP-8, «Éléments incorporels achetés», le Manuel du secteur public autorise la comptabilisation des éléments incorporels achetés. On y mentionne aussi que les autres exceptions à la comptabilisation qui se trouvaient dans le cadre conceptuel remplacé ont été déplacées dans le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS;
- c) une note a été ajoutée au paragraphe .08 du chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT, pour assurer une compréhension uniforme de la différence entre la signification du mot «pouvoir» dans ce chapitre et dans le chapitre 5 du Cadre conceptuel.

BC CA.26 Soulignons que le CCSP a envisagé de mettre à jour le chapitre SP 2130, INCERTITUDE RELATIVE À LA MESURE, pour préciser que toutes les mentions de l'incertitude relative à la mesure ne reflètent en fait que l'incertitude relative à l'estimation, et non l'incertitude relative à la réalisation. Ce changement aurait permis d'assurer une cohérence avec le chapitre 9 du Cadre conceptuel, qui énonce que l'incertitude relative à la mesure comprend à la fois l'incertitude relative à la réalisation et l'incertitude relative à l'estimation. Toutefois, quelques répondants ont fait remarquer que le chapitre SP 2130 ne dit pas qu'il traite seulement de l'incertitude relative à l'estimation et que les préparateurs peuvent prendre en considération d'autres facteurs, tels que l'incertitude relative à la réalisation, aux fins de l'application de ce chapitre. Étant donné que les modifications corrélatives proposées auraient pu entraîner des changements non voulus dans les montants comptabilisés dans les états financiers, le CCSP a décidé de ne pas modifier le chapitre SP 2130.

Incertitude relative à l'existence, décomptabilisation et passifs éventuels

BC CA.27 Des parties prenantes ont relevé que les descriptions de l'incertitude relative à l'existence et des critères généraux de décomptabilisation données dans le chapitre 9 du Cadre conceptuel étaient incohérentes avec la description de l'incertitude relative à l'existence et les indications sur la décomptabilisation qui se trouvent dans le chapitre SP 3300, PASSIFS ÉVENTUELS. Le Cadre conceptuel n'a pas préséance sur les PCGR. Cependant, le CCSP a déterminé qu'essentiellement, les préoccupations soulevées sont liées à la question de savoir si les différences perçues entraînent des incohérences entre les PCGR et le Cadre conceptuel. Ses conclusions sont les suivantes :

- a) il a décidé d'ajouter un paragraphe dans le chapitre 9 du Cadre conceptuel pour indiquer que certaines normes peuvent donner des indications sur le mode d'évaluation de l'incertitude relative à l'existence pour des éléments particuliers des états financiers;
- b) dans le chapitre 9 du Cadre conceptuel, l'incertitude relative à l'existence concerne la question de savoir si un élément, une opération ou un autre événement répond à la définition d'un élément constitutif des états financiers. Les indications des chapitres SP 3300 et SP 3320, ACTIFS ÉVENTUELS, expliquent comment évaluer l'incertitude relative à l'existence liée à certains éléments des états financiers (c'est-à-dire respectivement les obligations possibles et les actifs possibles). La description de l'incertitude relative à l'existence dans les chapitres SP 3300 et SP 3320 est liée à l'évaluation de la probabilité que des situations incertaines à la date de clôture aient un dénouement tel que des obligations possibles ou des actifs possibles pourraient être comptabilisés à la date de clôture. Ces normes particulières décrivent comment

apprécier l'incertitude relative à l'existence pour déterminer s'il existe des indications suffisantes justifiant la comptabilisation d'un passif éventuel ou d'un actif éventuel (c'est-à-dire sa prise en compte dans l'évaluation d'un passif éventuel conformément au paragraphe SP 3300.25);

- c) le CCSP visait à ce que les critères généraux de décomptabilisation qu'il a identifiés dans le Cadre conceptuel ne s'appliquent que lorsqu'il n'a pas établi de critères particuliers de décomptabilisation dans les PCGR pour un élément donné des états financiers. Il n'avait pas l'intention d'harmoniser tous les critères de décomptabilisation des NCSP avec ceux du Cadre conceptuel. Pour certains éléments des états financiers, les principes de décomptabilisation sont nécessairement plus complexes et adaptés à la nature de ces éléments – par exemple, les indications sur la décomptabilisation de passifs financiers données aux paragraphes .042 à .051 du chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, ou de passifs éventuels données dans le chapitre SP 3300. Les critères généraux de décomptabilisation sont nouveaux pour le Manuel du secteur public. Le CCSP a toutefois conclu qu'en pratique, les entités appliquent déjà probablement le contraire des critères généraux de comptabilisation pour la décomptabilisation des éléments pour lesquels il n'existe pas d'indications particulières sur la décomptabilisation dans les NCSP.

BC CA.28 Puisque les actifs éventuels et les passifs éventuels présentent des difficultés uniques en raison de l'incertitude qui leur est associée, le CCSP a répondu à ces difficultés directement dans les PCGR.

© 2022 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.