



Conseil sur la comptabilité
dans le secteur public

Exposé-sondage

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

Janvier 2021

**LES COMMENTAIRES DOIVENT PARVENIR AU CCSP D'ICI
LE 12 MAI 2021**

Votre opinion nous tient à cœur, et nous accueillerons avec grand intérêt vos commentaires sur cet exposé-sondage. Veuillez faire parvenir vos commentaires en utilisant la plateforme Tribune.FRASCanada.ca ou en envoyant une lettre de commentaires à l'attention de :

Michael Puskaric, CPA, CMA
Directeur, Comptabilité du secteur public
Conseil sur la comptabilité dans le secteur public
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Le présent exposé-sondage reflète des propositions formulées par le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP).

Les personnes, les gouvernements et les organisations sont invités à faire parvenir par écrit au CCSP leurs commentaires sur le contenu de l'exposé-sondage. Il est souhaitable que les répondants qui sont favorables aux propositions expriment leur opinion au même titre que ceux qui ne le sont pas.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. Si vous exprimez une divergence de vues, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui. Les commentaires reçus par le CCSP, à l'exception de ceux dont l'auteur aura demandé la confidentialité, pourront être consultés sur le site Web peu après la date limite de réception. La demande de confidentialité doit être formulée expressément dans la réponse.

Table des matières

Introduction.....	i
Points saillants	i
Principaux éléments de l'exposé-sondage.....	i
Incidences des propositions.....	iv
Effets immédiats.....	iv
Effets futurs	iv
Exposé-sondage	1
Base des conclusions	69

Introduction

Étant donné que le présent exposé-sondage jette les bases des propositions formulées dans l'exposé-sondage *Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*, il importe de le lire avant ce dernier.

Points saillants

Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) se propose, sous réserve des commentaires qu'il recevra à la suite de la publication de son exposé-sondage, de publier un cadre conceptuel révisé qui comprendrait les 10 chapitres indiqués dans le diagramme ci-après. Ce cadre remplacerait les aspects conceptuels des chapitres SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS.

**Cadre
conceptuel
existant**

- CHAPITRE SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS
- CHAPITRE SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS

**Cadre
conceptuel
proposé**

- Chapitre 1 : Préface du Cadre conceptuel
- Chapitre 2 : Caractéristiques des entités du secteur public
- Chapitre 3 : Objectif de l'information financière
- Chapitre 4 : Rôle des états financiers
- Chapitre 5 : Fondements des états financiers
- Chapitre 6 : Objectifs des états financiers
- Chapitre 7 : Caractéristiques qualitatives des informations présentées dans les états financiers et aspects connexes à considérer
- Chapitre 8 : Éléments constitutifs des états financiers
- Chapitre 9 : Comptabilisation et mesure dans les états financiers
- Chapitre 10 : Concepts de présentation relatifs aux états financiers

Les raisons qui sous-tendent les positions adoptées par le CCSP sont énoncées dans la base des conclusions qui accompagne le présent exposé-sondage.

Principaux éléments de l'exposé-sondage

Les principaux éléments de l'exposé-sondage sont résumés dans le diagramme qui suit.

Chapitre 1

Préface du Cadre conceptuel

L'établissement de normes fondées sur les principes nécessite de disposer d'un cadre conceptuel. Il s'agit d'un ensemble d'objectifs et de fondements interreliés qui aboutissent à des normes cohérentes ou, en l'absence de normes particulières, à l'application de concepts cohérents.

Chapitre 2

Caractéristiques des entités du secteur public

Les entités du secteur public existent pour servir la population. Les caractéristiques essentielles des entités du secteur public sont les suivantes :

- l'obligation inhérente de reddition de comptes à la population;
- des structures de gouvernance uniques;
- des objectifs d'intérêt public multiples;
- la nature et l'utilisation des ressources publiques;
- le volume et l'importance financière des opérations sans contrepartie;
- la pérennité du secteur public.

Ces caractéristiques et les besoins des utilisateurs mènent à l'objectif redditionnel et aux objets généraux de reddition de comptes de l'information financière.

Chapitre 3

Objectif de l'information financière

La caractéristique primordiale des entités du secteur public est l'obligation de reddition de comptes à la population.

L'objectif de l'information financière communiquée par les entités du secteur public est la reddition de comptes financière auprès des utilisateurs principaux.

- Utilisateurs principaux = la population et ses représentants élus ou nommés.
- Objets généraux de reddition de comptes :
 - l'état des finances (l'un des aspects de la capacité de service);
 - la performance financière (l'un des aspects de la variation de la capacité de service);
 - la conformité aux autorisations et au plan financiers.
- Les états financiers fournissent certaines des informations nécessaires à la reddition de comptes sur ces objets généraux.

Concepts relatifs aux états financiers

Chapitre 5

Rôle des états financiers

- Ils aident l'entité du secteur public à remplir son obligation de reddition de comptes à la population.
- Les informations qu'ils contiennent contribuent à la reddition de comptes sur les objets généraux.

Fondements des états financiers

- Entité comptable isolable.
- Contrôle.
- Unité monétaire : \$ CA, sans ajustement pour variation du pouvoir d'achat.
- Méthode de comptabilité : comptabilité d'exercice.

Chapitre 4

Chapitre 6

Objectifs des états financiers

- Détermination du périmètre : l'entité comptable.
- Présentation de la situation financière : la capacité de servir la population, exprimée en termes de ressources et obligations économiques (la situation financière est constituée de plusieurs composantes).
- Présentation de l'évolution de la situation financière : origine, affectation, et consommation des ressources économiques de l'entité (y compris les besoins de trésorerie).
- Comparaison avec le budget.
- Communication des cas de non-conformité aux autorisations financières.
- Communication des risques et incertitudes.

L'atteinte de ces objectifs passe par le modèle d'information.

Chapitre 7

Caractéristiques qualitatives des informations présentées dans les états financiers et aspects connexes à considérer

Caractéristiques qualitatives

- Pertinence
 - Valeur de confirmation et valeur prédictive
- Fidélité
 - Primauté de la substance sur la forme
 - Exhaustivité
 - Neutralité
 - Absence d'erreurs significatives
- Vérifiabilité
- Comparabilité
- Compréhensibilité
- Rapidité

Aspects connexes à considérer

- Équilibre avantages-coûts
- Caractère significatif
- Prudence

Chapitre 8

Éléments constitutifs des états financiers

- Actifs
- Passifs
- Revenus
- Charges

Aucun élément reporté qui n'est ni un actif ni un passif.

Aucun élément de capitaux propres.

Certains revenus et certaines charges de l'exercice peuvent être comptabilisés hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice où ils se produisent (c.-à-d. directement dans une composante de l'actif net ou du passif net).

Chapitre 9

Comptabilisation dans les états financiers

Critères de comptabilisation :

- respect de la définition d'un élément constitutif;
- attente de rentrée d'avantages économiques futurs ou de renonciation à de tels avantages;
- mesure possible.

Mesure dans les états financiers

- Principale base de mesure : le coût historique.
- Pour mieux répondre à l'objectif de reddition de comptes, le CCSP peut établir d'autres bases de mesure, telles que la juste valeur.
- Hypothèse de la continuité d'activité.

Concepts de présentation (y compris par voie de notes et tableaux complémentaires) relatifs aux états financiers

Chapitre 10

Ces principaux éléments sont donc les suivants :

- **Chapitre 1 : Préface du Cadre conceptuel.** Ce chapitre définit un cadre conceptuel et décrit la nécessité et les objectifs de ce cadre. Il n'existe pas de contenu équivalent dans le Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public («Manuel du secteur public») existant. Le CCSP estime important d'établir par ce chapitre les fondements du Cadre conceptuel.
- **Chapitre 2 : Caractéristiques des entités du secteur public.** Ce chapitre, fondé sur l'Annexe A du chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS, «Caractéristiques propres aux gouvernements», remplacerait cette annexe. Établir les caractéristiques des entités du secteur public permettrait d'aboutir à des concepts et des normes qui sont appropriés à ce secteur.
- **Chapitre 3 : Objectif de l'information financière.** Ce chapitre précise, à propos de l'information financière :
 - les utilisateurs principaux, à savoir la population et ses représentants élus ou nommés;
 - l'objectif, à savoir la reddition de comptes;
 - les objets généraux de reddition de comptes.
- **Chapitre 4 : Rôle des états financiers.** Ce chapitre vise à établir un lien entre l'information financière en général et les états financiers, étant donné que le reste du Cadre conceptuel traite des concepts et des fondements nécessaires à la communication d'informations par la voie des états financiers.
- **Chapitre 5 : Fondements des états financiers.** Le contenu de ce chapitre est en grande partie nouveau. Bien que les fondements constituent la base du cadre conceptuel existant, celui-ci ne les mentionne pas tous explicitement; le CCSP juge donc important de les exposer clairement et de mieux les décrire.
- **Chapitre 6 : Objectifs des états financiers.** Ce chapitre reprend et actualise les objectifs énoncés dans le chapitre SP 1100.
- **Chapitre 7 : Caractéristiques qualitatives des informations présentées dans les états financiers et aspects connexes à considérer.** Ce chapitre établit les caractéristiques qualitatives des informations financières et les aspects à prendre en considération quant à l'inclusion d'informations dans les états financiers.
- **Chapitre 8 : Éléments constitutifs des états financiers.** Ce chapitre définit et explique les quatre éléments constitutifs des états financiers : les actifs, les passifs, les revenus et les charges. Ils sont la matière première à partir de laquelle les états financiers sont construits. Le regroupement des informations en catégories communes qui caractérisent leur nature permet aux utilisateurs de comprendre plus facilement la multitude d'éléments, d'opérations et d'autres événements dont les états financiers font la synthèse.
- **Chapitre 9 : Comptabilisation et mesure dans les états financiers.** Ce chapitre traite des critères généraux de comptabilisation et de la base de mesure, qui restent essentiellement les mêmes que dans le cadre conceptuel existant.
- **Chapitre 10 : Concepts de présentation relatifs aux états financiers.** Certains des concepts présentés dans ce chapitre sont fondés sur des paragraphes de l'actuel chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS. Le CCSP a jugé que certains de ces paragraphes avaient une nature plutôt conceptuelle et qu'ils devaient être déplacés vers le cadre conceptuel, ou du moins être préfigurés à cet endroit. S'y ajoutent de nouveaux concepts de présentation qui favorisent l'établissement d'états financiers compréhensibles répondant à l'objectif de reddition de comptes.

- **Exceptions à la comptabilisation** : Le Manuel du secteur public actuel contient des exceptions à la comptabilisation, qui sont énoncées dans le cadre conceptuel. Elles visent :
 - les ressources naturelles et terres du domaine public qui n'ont pas été achetées par le gouvernement;
 - les éléments incorporels que le gouvernement a créés ou qui lui sont dévolus;
 - les œuvres d'art et trésors historiques.

Le CCSP propose de déplacer les exceptions : jusqu'à ce qu'il se penche de nouveau sur celles-ci, elles figureraient dans la norme sur la présentation des états financiers (le chapitre SP 1202 en projet). Ces exceptions relèvent en effet de décisions qui se situent au niveau des normes et ne sont pas des fondements conceptuels des états financiers.

Incidences des propositions

Effets immédiats

Le cadre conceptuel ne ferait pas partie des normes et ne primerait sur aucune d'elles. Les changements apportés par rapport au cadre conceptuel existant seraient donc sans effet immédiat sur les états financiers de la plupart des entités comptables. Les entités qui pourraient subir les effets des changements seraient celles qui auraient recours au cadre conceptuel révisé pour l'élaboration ou la sélection de méthodes comptables dans les situations où aucune norme ne s'applique expressément à une ressource économique, à une obligation économique ou à une opération ou un autre événement en particulier. Le cadre conceptuel révisé s'appliquerait alors prospectivement. L'application des nouveaux concepts de présentation du chapitre 10 pourrait mener les entités à revoir les informations qu'elles fournissent dans leurs états financiers.

S'il est vrai que le cadre conceptuel révisé serait sans effet immédiat sur les états financiers de la plupart des entités comptables, le CCSP propose par ailleurs, dans son *exposé-sondage [Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»](#)*, un modèle d'information financière qui, lui, aurait un effet. Le lecteur est invité à consulter cet exposé-sondage pour prendre connaissance de l'incidence qu'aurait le chapitre proposé sur les préparateurs et les utilisateurs d'états financiers.

Le CCSP se propose aussi de mettre à jour les références au cadre conceptuel dans les normes et d'apporter au Manuel du secteur public d'autres modifications rattachées au cadre conceptuel proposé. Ces changements font l'objet de l'*exposé-sondage [Modifications corrélatives au cadre conceptuel proposé](#)*.

Le CCSP commencera à se servir du cadre conceptuel révisé après l'avoir publié. Les concepts revus le guideront dans l'élaboration ou la modification des normes.

Effets futurs

En disposant d'un ensemble de concepts plus complet, plus clair et plus à jour, le CCSP pourra élaborer des normes qui répondent mieux aux besoins des utilisateurs principaux. Comme le cadre conceptuel révisé orienterait le CCSP dans l'élaboration des normes, il aurait une incidence sur les états financiers des entités appliquant les normes élaborées ou révisées à la suite de sa publication. Toutefois, le CCSP ne modifiera pas forcément les normes existantes et les pratiques comptables simplement en raison d'une incohérence entre celles-ci et le cadre conceptuel. Si le CCSP veut modifier une norme existante qui est incohérente avec le cadre conceptuel et que cela entraînerait des changements dans les pratiques comptables, il doit se conformer à sa procédure officielle par l'ajout d'un projet à son programme de travail, l'élaboration d'un exposé-sondage, puis l'adoption des modifications.

Appel à commentaires

Le CCSP invite les personnes, les gouvernements et les organismes à formuler des commentaires et à répondre à la question suivante :

Appuyez-vous les concepts énoncés dans le cadre conceptuel proposé?

Veillez faire parvenir vos commentaires en utilisant la plateforme [Tribune.FRASCANADA.ca](https://tribune.frascanada.ca) ou en [envoyant une lettre de commentaires](#).

Les commentaires détaillés ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un concept, un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. Si vous exprimez une divergence de vues, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui.

Les commentaires doivent parvenir au CCSP au plus tard le 12 mai 2021.

EXPOSÉ-SONDAGE

Table des matières

	Page
CHAPITRE 1 : PRÉFACE DU CADRE CONCEPTUEL.....	2
CHAPITRE 2 : CARACTÉRISTIQUES DES ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC	5
CHAPITRE 3 : OBJECTIF DE L'INFORMATION FINANCIÈRE	16
CHAPITRE 4 : RÔLE DES ÉTATS FINANCIERS.....	22
CHAPITRE 5 : FONDEMENTS DES ÉTATS FINANCIERS	25
CHAPITRE 6 : OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS.....	30
CHAPITRE 7 : CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DES INFORMATIONS PRÉSENTÉES DANS LES ÉTATS FINANCIERS ET ASPECTS CONNEXES À CONSIDÉRER	38
CHAPITRE 8 : ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DES ÉTATS FINANCIERS	46
CHAPITRE 9 : COMPTABILISATION ET MESURE DANS LES ÉTATS FINANCIERS	51
CHAPITRE 10 : CONCEPTS DE PRÉSENTATION RELATIFS AUX ÉTATS FINANCIERS	59
GLOSSAIRE.....	67

CHAPITRE 1 : PRÉFACE DU CADRE CONCEPTUEL

Table des matières

	Paragraphe
Introduction.....	1.01-1.04
Notion de cadre conceptuel	1.05-1.09
Nécessité d'un cadre conceptuel	1.10-1.13
Applicabilité du Cadre conceptuel.....	1.14
Objectifs du Cadre conceptuel.....	1.15
Composantes du Cadre conceptuel.....	1.16

Introduction

- 1.01 Le présent chapitre définit la notion de cadre conceptuel et décrit la nécessité et les objectifs de ce cadre.
- 1.02 Les concepts constituent un fondement significatif pour la formulation de normes d'information financière cohérentes. Les normes contiennent les principes et d'autres indications qui s'appliquent à la préparation des rapports financiers dans des situations particulières ou de manière générale.
- 1.03 Du fait qu'elles assurent la gestion et l'attribution des deniers publics, les entités du secteur public doivent rendre des comptes à la population. Cette obligation redditionnelle exige qu'elles présentent fidèlement l'information financière à la population et à ses représentants élus ou nommés. Or, pour que les états financiers puissent donner une image fidèle de la situation économique de l'entité, il faut que les lecteurs soient convaincus de l'objectivité des concepts et des normes sur lesquels repose la préparation de ces états.
- 1.04 L'appréciation des concepts et des normes proposés nécessite en effet une position neutre. Elle ne doit pas se faire au regard de leur incidence possible sur les comportements (c'est-à-dire en vue d'encourager ou de décourager certaines activités). Les concepts et les normes ont pour but premier d'améliorer la reddition de comptes. Dans leur formulation comme dans leur mise en œuvre, on se soucie avant tout de la qualité des informations qui en résultent plutôt que d'intérêts particuliers.

Notion de cadre conceptuel

- 1.05 Un cadre conceptuel est un ensemble cohérent de concepts interreliés qui sous-tendent les normes de comptabilité et d'information financière. Il énonce la nature, la fonction et les limites de la comptabilité générale et de l'information financière, et sert d'assise à l'élaboration des normes et à l'exercice du **jugement professionnel**¹. Le Cadre conceptuel n'est pas une norme.
- 1.06 Le Cadre conceptuel n'a préséance sur aucune des normes. Il sert à l'élaboration des normes par le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP).

1 Les termes figurant en **caractères gras** sont définis dans le glossaire.

- 1.07 Lorsqu'il est question de la préparation d'états financiers à usage général, les normes sont qualifiées de «principes comptables généralement reconnus» (PCGR). Le Cadre conceptuel ne fait pas partie des PCGR, même s'il joue un rôle déterminant dans leur élaboration. Ce sont les PCGR qui établissent en définitive le traitement comptable à suivre dans les situations particulières.
- 1.08 Les PCGR évoluent; ils sont révisés au besoin lorsque les circonstances changent. Il se peut donc qu'à un moment donné, une norme présente des incohérences par rapport au Cadre conceptuel. Il est possible d'éliminer ces incohérences si le CCSP estime que la révision de la norme constitue une priorité lorsqu'il établit le calendrier de ses travaux.
- 1.09 Il se pourrait que, pour satisfaire à l'objectif de l'information financière, le CCSP établisse des exigences qui dérogent au Cadre conceptuel à certains égards. Le cas échéant, les incohérences entre le Cadre conceptuel et une norme nouvelle seront justifiées dans le document «Base des conclusions» pertinent.

Nécessité d'un cadre conceptuel

- 1.10 L'adoption d'un cadre conceptuel témoigne d'un choix délibéré de suivre une approche de normalisation fondée sur les principes et faisant appel au jugement professionnel. Le jugement professionnel est un jugement exercé avec diligence, objectivité et intégrité par une personne avertie, encadrée par des normes professionnelles.
- 1.11 Un cadre conceptuel constitue un ensemble de concepts fondamentaux pour l'établissement de normes rigoureuses et cohérentes entre elles. Il est utile aux parties prenantes pour comprendre et appliquer les normes et contribuer à leur élaboration.
- 1.12 Un cadre conceptuel sert l'intérêt public en ce qui suit :
- a) il établit une structure et des orientations;
 - b) il expose les concepts communs;
 - c) il institue une terminologie précise;
 - d) il oriente l'exercice du jugement professionnel en vue de la prise de décisions qui lui sont conformes et de manière à exclure les solutions potentielles qui ne le sont pas;
 - e) il confère une rigueur intellectuelle au processus de réflexion suivi pour l'élaboration des normes.
- 1.13 Le Cadre conceptuel renforcera la confiance de la population à l'égard des états financiers en favorisant l'élaboration d'un ensemble cohérent de normes comptables à l'intention des entités du secteur public au Canada. Comme les PCGR, un cadre conceptuel évolue au fil du temps et peut être révisé lorsque les circonstances changent.

Applicabilité du Cadre conceptuel

- 1.14 Le Cadre conceptuel s'applique aux entités du secteur public qui préparent leurs états financiers à usage général conformément au Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (le «Manuel du secteur public»)².

2 Ci-après les «états financiers».

Objectifs du Cadre conceptuel

- 1.15 Les objectifs du Cadre conceptuel sont d'aider :
- a) le normalisateur à élaborer de nouvelles normes et indications comptables et à réviser les normes et indications existantes;
 - b) les parties prenantes à évaluer les normes proposées, dans le cadre de la procédure officielle d'établissement des normes;
 - c) les préparateurs d'états financiers :
 - i) à appliquer les normes comptables,
 - ii) à exercer leur jugement professionnel dans l'application et l'interprétation d'une norme qui le nécessite,
 - iii) à comptabiliser les opérations et autres événements qui ne font pas encore l'objet d'une norme;
 - d) les auditeurs à se former des opinions sur la conformité aux normes comptables;
 - e) les utilisateurs à interpréter les informations présentées dans les états financiers;
 - f) ceux que les travaux du normalisateur comptable intéressent à se renseigner sur son approche de normalisation.

Composantes du Cadre conceptuel

- 1.16 Les principales composantes du présent Cadre conceptuel sont les suivantes :
- a) les caractéristiques des entités du secteur public;
 - b) l'objectif de l'information financière;
 - c) les utilisateurs principaux de l'information financière;
 - d) les attentes de ces utilisateurs;
 - e) le rôle des états financiers;
 - f) les fondements et objectifs des états financiers;
 - g) les caractéristiques qualitatives des informations et les aspects connexes à considérer;
 - h) les définitions des éléments constitutifs des états financiers;
 - i) les critères généraux de comptabilisation et de décomptabilisation;
 - j) les concepts généraux de mesure;
 - k) les concepts généraux de présentation.

Les composantes a) à d) concernent l'ensemble de l'information financière. Les composantes e) à k) ne concernent que la communication d'informations par la voie des états financiers.

CHAPITRE 2 : CARACTÉRISTIQUES DES ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC

Table des matières

	Paragraphe
Introduction.....	2.01-2.02
Fonction des entités du secteur public.....	2.03-2.04
Caractéristiques des entités du secteur public.....	2.05-2.10
Description des caractéristiques	2.11-2.70
Obligation inhérente de reddition de comptes à la population.....	2.11-2.33
Faculté d'acquérir et d'utiliser des ressources publiques.....	2.17-2.21
Pouvoirs, droits et responsabilités (constitutionnels, dévolus, délégués ou inhérents)	2.22-2.24
Capacité d'endettement	2.25-2.26
Importance du budget.....	2.27-2.33
Structures de gouvernance uniques.....	2.34-2.53
Structure constitutionnelle du Canada	2.38-2.42
Dimension politique de la gouvernance	2.43-2.46
Cadre de fonctionnement et cadre financier établis dans la législation.....	2.47-2.50
Situation monopolistique	2.51
Titres de participation inexistantes ou purement symboliques	2.52-2.53
Objectifs d'intérêt public multiples.....	2.54-2.60
Fourniture de biens et de services publics.....	2.57
Redistribution de ressources	2.58
Gestion avisée des ressources publiques	2.59
Paix, ordre et bon gouvernement.....	2.60
Nature et utilisation des ressources publiques	2.61-2.64
Volume et importance financière des opérations sans contrepartie.....	2.65-2.67
Pérennité du secteur public	2.68-2.70

Introduction

- 2.01 Le présent chapitre fait ressortir, parmi les caractéristiques des entités du secteur public, celles qui ont une incidence cruciale sur l'information financière. Ce sont essentiellement ces caractéristiques qui déterminent l'objectif de l'information financière du secteur public.
- 2.02 Préciser les caractéristiques des entités du secteur public, qui comprennent les gouvernements, les composantes d'un gouvernement et les organismes publics, permettra l'établissement de concepts et de normes adaptés au secteur public.

Fonction des entités du secteur public

- 2.03 *Les entités du secteur public existent pour servir la population.*
- 2.04 Il y a différentes manières, pour les entités du secteur public, de servir la population : fournir des biens ou des services et assurer la garde des ressources publiques en sont quelques exemples. Les gouvernements servent la population par l'entremise de leurs composantes et des organismes publics. La fonction des entités du secteur public est le filtre qui permet de préciser les caractéristiques essentielles de ces entités aux fins de l'information financière.

Caractéristiques des entités du secteur public

- 2.05 *Les caractéristiques essentielles des entités du secteur public sont les suivantes :*
- a) *l'obligation inhérente de reddition de comptes à la population;*
 - b) *des structures de gouvernance uniques;*
 - c) *des objectifs d'intérêt public multiples;*
 - d) *la nature et l'utilisation des ressources publiques;*
 - e) *le volume et l'importance financière des opérations sans contrepartie;*
 - f) *la pérennité du secteur public.*
- 2.06 *L'obligation inhérente de reddition de comptes à la population est la caractéristique primordiale des entités du secteur public parce que :*
- a) *des ressources publiques sont confiées à ces entités;*
 - b) *celles-ci sont responsables de l'utilisation, de la gestion et de la préservation de ces ressources.*
- 2.07 Les entités du secteur public sont diverses. Les gouvernements en présentent probablement toutes les caractéristiques, ce qui n'est pas forcément le cas des composantes et organismes d'un gouvernement considérés individuellement. Les composantes d'un gouvernement et les organismes publics peuvent présenter des caractéristiques qui leur sont propres et qui diffèrent de celles du gouvernement.
- 2.08 Les décisions d'un gouvernement influent sur les objectifs, la structure, le fonctionnement et le financement de ses composantes et de ses organismes. Les composantes d'un gouvernement et les organismes publics sont créés par des politiques, des lois ou des règlements. Pour s'acquitter de leur responsabilité de servir la population, les gouvernements ont établi toute une gamme de structures organisationnelles et de liens redditionnels. Par exemple, lorsque les gouvernements servent la population par l'entremise de leurs composantes et des organismes publics, les organismes ont généralement plus d'autonomie que les composantes. Les deux types d'entités sont des appendices du gouvernement, dont ils sont chargés de mettre en œuvre les politiques et d'exercer les responsabilités.

- 2.09 Les composantes d'un gouvernement font partie intégrante de celui-ci et en forment essentiellement le cœur. Selon leurs objectifs, elles peuvent présenter une partie ou l'ensemble des caractéristiques d'un gouvernement. Certaines composantes ne présentent que quelques-unes des caractéristiques énoncées précédemment et fonctionnent simplement comme une unité administrative du gouvernement. D'autres présentent, en raison de l'étendue et de la multiplicité de leurs objectifs, des pouvoirs qui leur ont été délégués et de leurs responsabilités à l'égard de programmes publics importants, un plus grand nombre de ces caractéristiques.
- 2.10 Les organismes publics sont des organisations distinctes, qui reçoivent des ressources de la population et doivent lui rendre des comptes. Ils possèdent certaines des caractéristiques essentielles énoncées précédemment, du fait qu'ils sont responsables de la prestation de programmes publics cruciaux.

Description des caractéristiques

Obligation inhérente de reddition de comptes à la population

- 2.11 La population est en droit de s'attendre à ce que les gouvernements, ainsi que leurs composantes et organismes, lui rendent des comptes, étant donné ce qui suit :
- a) *le pouvoir des gouvernements de lever des impôts ou d'autrement acquérir des ressources publiques, et de les utiliser;*
 - b) *la faculté des autres entités du secteur public d'acquérir et d'utiliser des ressources publiques;*
 - c) *leur faculté d'exercer des pouvoirs, droits et responsabilités dans l'intérêt public;*
 - d) *leur capacité d'emprunter, considérant que cela influe sur leur durabilité;*
 - e) *les engagements qu'ils prennent, pour lesquels la comparaison avec le budget devient un mécanisme important pour assurer la reddition de comptes.*
- 2.12 La reddition de comptes à la population nécessite que l'on justifie le prélèvement des ressources publiques et la façon dont elles sont utilisées, gérées et préservées. Elle repose sur la prémisse selon laquelle, dans une démocratie, la population a droit à la transparence, particulièrement sur les points pouvant susciter le débat parmi les citoyens ou leurs représentants élus ou nommés. L'obligation de reddition de comptes à la population constitue donc la caractéristique primordiale des entités du secteur public, et l'information financière joue un rôle de premier plan dans l'exécution de cette obligation.
- 2.13 Rendre des comptes à la population relativement à une responsabilité confiée exige normalement ce qui suit :
- a) établir et communiquer des objectifs mesurables;
 - b) planifier les mesures à prendre pour atteindre ces objectifs;
 - c) mettre en œuvre ces mesures et effectuer un suivi des progrès réalisés;
 - d) communiquer des informations sur l'atteinte des objectifs;
 - e) évaluer et commenter les résultats.
- 2.14 L'établissement de responsabilités et d'objectifs clairs permet d'améliorer la reddition de comptes à la population. Il est en effet difficile d'obliger les entités à rendre compte de leur performance si les responsabilités et les objectifs sont vagues et ambigus.

- 2.15 La complexité des gouvernements et la diversité des relations qu'ils entretiennent avec leurs composantes et organismes ajoutent à la nécessité d'une reddition de comptes à la population.
- 2.16 La reddition de comptes se trouve renforcée lorsque les informations financières sont présentées avec transparence.

Faculté d'acquérir et d'utiliser des ressources publiques

- 2.17 La faculté d'acquérir et d'utiliser des ressources publiques est importante : parce que les ressources publiques leur sont confiées, les entités du secteur public doivent répondre de la gestion qu'elles en font. À titre de fournisseur de ressources, la population exige qu'on lui rende compte de leur utilisation, de leur gestion et de leur préservation.
- 2.18 Les entités du secteur public peuvent acquérir des ressources publiques par leur pouvoir d'imposition ou par d'autres moyens, comme les paiements de transfert, les dons, etc. Les ressources publiques ainsi obtenues sont souvent d'une importance considérable.
- 2.19 L'imposition implique ce qui suit :
 - a) l'exercice d'un pouvoir établi dans la Constitution, ou encore dévolu ou délégué par voie législative ou réglementaire, ou inhérent aux droits des communautés autochtones;
 - b) l'absence de nécessité de négocier avec le contribuable ou d'obtenir son consentement;
 - c) le paiement d'impôts qui ne sont généralement pas proportionnels à la valeur des services reçus par le contribuable.
- 2.20 Les paiements de transfert sont des transferts de ressources au titre desquels le gouvernement cédant :
 - a) ne reçoit pas de contrepartie en biens ou en services comme dans le cas d'une opération d'achat ou de vente ou d'une autre opération d'échange;
 - b) ne s'attend pas à être remboursé ultérieurement comme dans le cas d'un prêt;
 - c) ne s'attend pas à obtenir un rendement financier direct comme dans le cas d'un placement.
- 2.21 Les dons sont des gracieusetés. Ils constituent des ressources publiques. Les donateurs sont généralement des contribuables qui peuvent tirer parti de leurs dons de bienfaisance pour réduire les impôts qu'ils auraient autrement à payer.

Pouvoirs, droits et responsabilités (constitutionnels, dévolus, délégués ou inhérents)

- 2.22 Les gouvernements disposent aussi du pouvoir, entre autres :
 - a) d'imposer des sanctions et des amendes;
 - b) de délivrer des permis et des licences;
 - c) de légiférer, de réglementer et de faire respecter la législation;
 - d) d'utiliser des ressources qui n'ont aucun équivalent;
 - e) d'exiger des redevances pour l'utilisation ou la consommation de ressources publiques;
 - f) d'emprunter;
 - g) de nationaliser des organisations du secteur privé;
 - h) de fusionner ou de restructurer d'autres entités du secteur public;
 - i) d'établir la politique monétaire;
 - j) d'établir la politique budgétaire.

- 2.23 En retour, les gouvernements peuvent avoir la responsabilité :
- de s'acquitter de leurs obligations constitutionnelles, dévolues, déléguées ou inhérentes;
 - d'établir des politiques pour gérer avec économie, efficacité, souci de durabilité et transparence les questions qui relèvent de leur compétence, en utilisant de manière responsable les ressources publiques qui leur sont confiées;
 - de fournir des services et de redistribuer des ressources pour atteindre les objectifs définis dans les politiques;
 - de prendre en charge les risques résiduels sur leur territoire de compétence, c'est-à-dire d'assumer, même sans avoir d'obligation contractuelle à cet égard, les risques liés à des circonstances exceptionnelles et ceux auxquels la population est exposée et qui ne sont pas assumés ou assurés par ailleurs;
 - de rendre compte de l'économie, de l'efficacité, de l'efficacé, du souci de durabilité et de la transparence avec lesquels ils gèrent, sauvegardent et utilisent les ressources publiques qui leur sont confiées;
 - d'assurer de façon continue et pérenne une saine gestion de l'économie et des affaires publiques.

- 2.24 Les droits, pouvoirs et responsabilités des gouvernements :
- peuvent être exercés par l'intermédiaire des composantes ou des organismes de ces gouvernements;
 - leur permettent d'agir directement ou indirectement sur l'environnement et l'économie dans lesquels ils évoluent;
 - influencent sur la nature et l'étendue de la reddition de comptes à la population.

Par conséquent, la nécessité d'assurer la transparence et la reddition de comptes à la population et à ses représentants élus ou nommés en ce qui concerne l'exercice de ces pouvoirs, droits et responsabilités est essentielle à l'intégrité du processus démocratique.

Capacité d'endettement

- 2.25 Les entités du secteur public peuvent décider de contracter des dettes pour diverses raisons, qu'il s'agisse de financer des infrastructures qui profiteront à plusieurs générations de citoyens ou d'assurer les activités courantes. Pour les gouvernements fédéral et provinciaux, la capacité d'endettement est limitée à ce que peut supporter l'assiette fiscale de leur territoire de compétence et par l'appréciation que porte la communauté financière à cet égard. Pour certains gouvernements territoriaux, locaux ou autochtones et certains organismes publics, la loi impose des restrictions quant aux types d'emprunts qu'ils peuvent contracter et au montant de ces emprunts. Ces emprunts étant normalement remboursés à même les ressources publiques, il est nécessaire de rendre des comptes à la population au sujet du fardeau de la dette, d'autant que celui-ci influe sur le sort des générations futures et la durabilité des services et des programmes.

- 2.26 Dans le cas de certains organismes publics, il se peut que les titres d'emprunt soient émis – et que les autres dettes soient contractées – de façon centralisée par le gouvernement. Par l'entremise des crédits ou des paiements de transfert, le gouvernement attribue à ses composantes et aux organismes publics les ressources financières nécessaires à leurs activités. En revanche, il n'attribue généralement pas les dettes (titres d'emprunt et autres) dont la gestion est centralisée. Une partie de l'endettement des entités du secteur public découle d'accords contractuels et d'autres obligations.

Importance du budget

- 2.27 La comparaison de la performance réelle avec celle prévue au budget est importante à plusieurs égards pour la reddition de comptes à la population. En ce qui concerne les états financiers, le niveau de complexité de cette comparaison dépendra de la nature et de l'ampleur des différences entre les résultats réels et budgétés. Le choix de la méthode de comptabilité utilisée dans le budget et la définition du périmètre d'activités budgétaire sont des décisions distinctes, tout comme celle de préparer le budget conformément ou non aux PCGR. La reddition de comptes dans les états financiers se trouve renforcée si le budget est préparé de manière à pouvoir être comparé avec les états financiers.
- 2.28 Le budget d'un gouvernement est un document de politique qui expose les coûts de mise en œuvre de ses politiques, les priorités de son mandat et les exigences législatives, ainsi que les besoins de ressources qui y sont associés. Les budgets de chacun des composantes et organismes rattachés à un gouvernement sont le reflet d'un sous-ensemble de ses politiques. C'est pourquoi on les considère aussi comme des documents de politique.
- 2.29 La plupart des gouvernements préparent leurs budgets sous forme de documents rendus publics. Le gouvernement doit rendre compte de son respect du budget et de sa performance au regard de celui-ci; c'est pour lui un outil de gestion. Le budget traduit en termes financiers ce que le gouvernement entend faire pour mettre en œuvre ses priorités et assurer la prestation des services au cours de l'exercice à venir. Il facilite la reddition de comptes à la population, et constitue un élément essentiel du cycle redditionnel en étant au centre du processus par lequel le corps législatif ou le conseil supervise l'aspect financier des activités.
- 2.30 La plupart des organismes publics ont un budget. Au minimum, le budget d'un organisme public donne – après son approbation par la ou les autorités compétentes – le pouvoir de dépenser pour l'exercice à venir. Le budget peut aussi représenter un document de stratégie. Les prévisions qui y sont présentées peuvent être mises à jour pendant l'exercice en raison de la survenance d'événements, d'informations nouvelles, ou de décisions ou de changements dans les priorités de l'organisme ou du gouvernement qui le contrôle.
- 2.31 Normalement, les budgets des composantes d'un gouvernement et des organismes publics sont reflétés dans le budget d'ensemble du gouvernement, car ces entités font partie intégrante de celui-ci. Beaucoup de composantes et d'organismes publics sont tenus de rendre public leur budget ou choisissent de le faire. Comme les gouvernements, ils doivent rendre compte de leur respect du budget et de leur performance au regard de celui-ci. Le contenu, la structure et la présentation des budgets sont souvent régis par des cadres législatifs que les gouvernements mettent en place pour satisfaire à des impératifs particuliers liés aux politiques publiques et répondre aux priorités des parlementaires, des conseillers et de la population en matière de transparence.
- 2.32 Dans le secteur public, c'est généralement par la préparation d'un budget soumis à l'approbation des représentants élus ou nommés que l'on sollicite le consentement de la population à la réalisation des activités. En effet, les parlementaires et les conseillers débattent et approuvent les budgets publiquement. Le gouvernement est responsable de la mise en œuvre du budget, qu'elle soit faite directement par l'intermédiaire de ses composantes ou indirectement par l'intermédiaire des organismes publics. Par ailleurs, il n'est pas nécessairement possible de prévoir toutes les activités d'une entité dans son budget.
- 2.33 Les dispositions du budget de toute entité du secteur public doivent être approuvées par le corps législatif ou le conseil pour que l'entité ait le pouvoir de mettre en œuvre ce budget.

Structures de gouvernance uniques

- 2.34 Ultimentement, ce sont la Constitution, la législation et la population, par l'intermédiaire de ses représentants élus ou nommés et des droits inhérents des peuples autochtones, qui déterminent la gouvernance des entités du secteur public.
- 2.35 Dans le cas des gouvernements, la structure de gouvernance se compose de représentants élus ou nommés :
- s'agissant des gouvernements autochtones, la gouvernance est assurée par des dirigeants élus ou héréditaires ou une combinaison des deux;
 - s'agissant des gouvernements fédéral, provinciaux et territoriaux, la gouvernance est assurée par le corps législatif;
 - s'agissant des gouvernements locaux, la gouvernance est assurée par le conseil élu ou son équivalent.
- En général, cette structure de gouvernance est également celle des composantes d'un gouvernement.
- 2.36 Dans le cas de certains organismes publics, c'est le conseil d'administration ou un autre organe administratif qui octroie les pouvoirs nécessaires pour gérer les finances et le fonctionnement de l'organisme conformément aux pouvoirs délégués, au mandat défini et aux politiques générales établies par le gouvernement. Ces organes de direction sont structurés de diverses manières, et l'élection ou la nomination de leurs membres se fait selon des modalités variées. La structure de l'organe de direction d'un organisme et la façon dont ses pouvoirs et responsabilités lui ont été délégués influent sur la nature et l'étendue de son obligation redditionnelle.
- 2.37 Beaucoup de structures de gouvernance dans le secteur public partagent les caractéristiques distinctives suivantes :
- elles reposent sur la Constitution ou résultent des pouvoirs et des droits qui y sont établis ou, dans le cas d'un gouvernement autochtone, des droits inhérents;
 - leur dimension politique implique la gestion de ressources publiques par des représentants élus, nommés ou héréditaires;
 - l'obligation de se conformer aux cadres de fonctionnement et aux cadres financiers est prévue par la législation;
 - la prestation des services a souvent lieu en situation monopolistique;
 - les titres de participation sont inexistants ou purement symboliques.

Structure constitutionnelle du Canada

- 2.38 La structure constitutionnelle du Canada se caractérise par l'existence de deux ordres de gouvernement souverains dont les responsabilités constitutionnelles sont distinctes. Par conséquent, les projets ou initiatives d'importance majeure impliquent souvent des accords de financement partagé complexes et des annonces politiques par divers ordres de gouvernement.
- 2.39 Le gouvernement fédéral et les gouvernements provinciaux sont souverains aux termes de la Constitution canadienne, qui départage leurs domaines de responsabilité.
- 2.40 Les territoires sont des créations du Parlement du Canada qui exercent des pouvoirs et des droits délégués et non souverains.

- 2.41 Les gouvernements locaux relèvent des provinces ou des territoires, auxquels il incombe de les créer et d'en définir les responsabilités.
- 2.42 La Constitution reconnaît et confirme les droits ancestraux et les droits issus de traités préexistants des peuples autochtones (Indiens, Inuits et Métis) du Canada. L'autorité des gouvernements autochtones du Canada peut être établie, confirmée ou reconnue dans des traités, des ententes sur l'autonomie gouvernementale, des lois ou des politiques par le gouvernement fédéral et, le cas échéant, par les gouvernements provinciaux et territoriaux.

Dimension politique de la gouvernance

- 2.43 Au Canada, des élections se tiennent pour chacun des ordres de gouvernement : fédéral, provincial, territorial, local et autochtone.
- 2.44 Le Canada et ses provinces ont un système parlementaire démocratique multipartite de type Westminster. Ce système comporte la possibilité que le Parlement soit majoritaire ou minoritaire, que le déclenchement des élections se fasse sans date fixe et que le Parlement ou le corps législatif soit prorogé.
- 2.45 La dimension politique de la gouvernance dans le secteur public est un facteur qui peut aussi influencer sur les composantes des gouvernements et les organismes publics.
- 2.46 Cette dimension politique renforce l'obligation de reddition de comptes à la population, laquelle trouve son aboutissement dans le processus électoral.

Cadre de fonctionnement et cadre financier établis dans la législation

- 2.47 Un cadre de fonctionnement et un cadre financier sont établis dans la législation pour officialiser la nature des pouvoirs et des responsabilités de l'entité en matière de satisfaction et de protection de l'intérêt public.
- 2.48 Il existe à la fois des similitudes et des différences entre les cadres de fonctionnement et cadres financiers d'un endroit à l'autre du pays. Ces cadres reflètent les choix de politiques publiques et les structures sous-jacentes de l'autorité qui les établit.
- 2.49 Les entités du secteur public doivent pouvoir montrer qu'elles exercent leurs activités dans le respect des cadres de fonctionnement et des cadres financiers qui les régissent. Les obligations de transparence et de reddition de comptes à la population établies dans la législation ou découlant de celle-ci à l'égard des engagements pris et des politiques mises en œuvre par les entités sont des aspects fondamentaux de la communication d'informations dans le secteur public.
- 2.50 Les cadres établis dans la législation peuvent limiter la capacité de l'entité du secteur public de gagner des revenus, de dépenser ou de prendre des engagements, et interdire ou rendre obligatoires certaines actions. Ils peuvent aussi établir des exigences en matière de reddition de comptes. À titre d'exemple, les crédits, établis par le cadre législatif de certains gouvernements, donnent à ces gouvernements le pouvoir légal d'engager des dépenses.

Situation monopolistique

- 2.51 Les entités du secteur public fournissent des services que ne fournirait généralement pas le secteur privé, du moins pas suivant des critères de volume, de qualité et de prix considérés comme appropriés au regard des politiques publiques. De surcroît, ces services appartiennent à des domaines de compétence établis dans la Constitution, dévolus à d'autres ordres de gouvernement, ou délégués à des composantes du gouvernement ou à des organismes publics, de sorte que les entités du secteur privé ne peuvent pas les fournir.

Titres de participation inexistantes ou purement symboliques

- 2.52 La plupart des entités du secteur public ne sont pas créées dans le but d'enrichir leurs propriétaires, bien qu'elles puissent chercher à le faire pour maintenir ou améliorer leur capacité à atteindre leurs objectifs d'intérêt public. La plupart des entités du secteur public sont créées de l'une ou l'autre de ces manières :
- a) par l'exercice des droits inhérents d'un gouvernement autochtone;
 - b) en vertu de la Constitution (gouvernements fédéral et provinciaux);
 - c) par un gouvernement créé en vertu de la Constitution (gouvernements territoriaux et locaux);
 - d) par un gouvernement (composantes d'un gouvernement et organismes publics);
 - e) par un accord contractuel conclu entre un gouvernement ou un organisme public et une ou des parties extérieures à l'entité comptable (c'est ce que l'on appelle les partenariats).
- 2.53 Les entités du secteur public sont normalement créées sans titres de participation, sinon avec une participation symbolique nécessitée par leur constitution en personne morale. Même s'il existe des exceptions, la plupart des structures dotées de capitaux propres dans le secteur public présentent cette caractéristique.

Objectifs d'intérêt public multiples

- 2.54 Les entités du secteur public ont tendance à avoir de multiples objectifs afin de pouvoir répondre aux différentes attentes quant à la manière de servir l'intérêt public. Certaines composantes d'un gouvernement et certains organismes publics n'ont qu'un seul objectif. Néanmoins, cet objectif s'inscrit dans l'objectif primordial du gouvernement qui consiste à servir l'intérêt public.
- 2.55 Ces objectifs d'intérêt public multiples comprennent :
- a) la fourniture de biens et de services publics;
 - b) la redistribution de ressources;
 - c) la gestion avisée des ressources publiques;
 - d) la paix, l'ordre et le bon gouvernement.
- 2.56 L'élaboration et la mise en œuvre de politiques sont les moyens d'atteindre ces objectifs et de servir l'intérêt public.

Fourniture de biens et de services publics

- 2.57 Les entités du secteur public existent généralement pour fournir des biens et des services publics.

Redistribution de ressources

- 2.58 La redistribution de ressources est souvent vue comme une redistribution de richesse au profit de gouvernements, d'entités et de particuliers qui ont besoin d'une aide financière ou dans le but de répartir les ressources au sein d'une économie. La redistribution de ressources se fait conformément à des objectifs définis dans les politiques publiques, par exemple en matière de bien-être, de relance de l'économie ou de pérennité.

Gestion avisée des ressources publiques

- 2.59 On attend des entités du secteur public qu'elles préservent les ressources publiques qui leur sont confiées, notamment les infrastructures qui soutiennent les activités économiques dans un territoire de compétence donné. La gestion avisée des ressources publiques suppose l'intention d'assurer la pérennité des infrastructures et autres ressources et leur adéquation aux besoins des générations actuelles et futures.

Paix, ordre et bon gouvernement

- 2.60 L'expression «la paix, l'ordre et le bon gouvernement» est employée dans la Constitution pour désigner toutes les attributions qui n'auraient pas été envisagées lors de la rédaction ou de la modification du texte. Elle s'interprète comme accordant notamment des pouvoirs d'urgence. Elle représente également une compétence résiduelle, en ce sens que toute matière qui n'est pas attribuée constitutionnellement aux provinces et qui a une dimension ou une importance nationale relève de la compétence du Parlement du Canada.

Nature et utilisation des ressources publiques

- 2.61 La plupart des ressources détenues par les entités du secteur public ont été reçues ou héritées de la population, sinon reçues pour le compte de la population.
- 2.62 Certaines ressources publiques sont détenues aux fins de prestation de services, par exemple les infrastructures. D'autres sont détenues à perpétuité dans un but de sauvegarde, par exemple les ressources patrimoniales et culturelles. D'autres encore sont détenues en vue d'une commercialisation, d'une prestation de services ou d'une disposition futures.
- 2.63 Les ressources publiques peuvent être financières ou non financières. Voici certaines des catégories importantes de ressources publiques :
- a) les ressources dévolues à l'État, notamment les terres du domaine public et les ressources naturelles qui s'y rattachent (étant entendu que certaines entités pourraient aussi détenir des ressources naturelles achetées);
 - b) les ressources patrimoniales et culturelles, y compris les collections;
 - c) les ressources matérielles durables, y compris les réseaux d'infrastructure complexes;
 - d) les ressources incorporelles (par exemple, les droits sur l'espace aérien et les eaux territoriales, la capacité de réglementer l'accès au spectre électromagnétique et les actifs incorporels achetés);
 - e) les ressources financières, y compris les placements.
- 2.64 Les entités du secteur public détiennent des ressources non financières importantes, souvent dans l'objectif premier de fournir des biens et des services.

Volume et importance financière des opérations sans contrepartie

- 2.65 Dans le secteur public, bon nombre d'opérations sont conclues sans contrepartie. Une grande part des revenus (par exemple, les recettes fiscales, les paiements de transfert et les dons) proviennent d'opérations de ce type. Bon nombre d'entre elles, notamment les impôts, amendes et pénalités, sont de nature obligatoire, contrairement aux dons, qui sont volontaires. La proportion des opérations avec contrepartie par rapport aux opérations sans contrepartie est possiblement plus élevée pour certains organismes publics que pour les gouvernements.

- 2.66 Les opérations sans contrepartie des entités du secteur public comprennent généralement :
- a) les impôts;
 - b) les transferts;
 - c) les amendes et pénalités;
 - d) les droits ou taxes qui ne créent pas d'obligation de prestation;
 - e) les prestations sociales (par exemple d'aide sociale ou de sécurité de la vieillesse);
 - f) les dons et les apports (en espèces ou en nature).
- 2.67 Dans une opération sans contrepartie, il y a rarement une relation directe entre les ressources prélevées et les services fournis. Lorsqu'un organisme utilise des ressources provenant d'autrui pour atteindre ses objectifs, on s'attend à ce qu'il rende des comptes quant à l'utilisation de ces ressources. Le fait que des ressources proviennent d'opérations sans contrepartie, surtout s'il s'agit d'opérations comme le prélèvement d'impôts, entraîne une obligation redditionnelle encore plus rigoureuse en ce qui concerne l'obtention, l'ampleur et l'utilisation des ressources et le respect du budget approuvé.

Pérennité du secteur public

- 2.68 On peut s'attendre à ce que bon nombre de programmes du secteur public restent en place jusque dans un avenir très éloigné, et que, par conséquent, beaucoup d'entités du secteur public aient une longue durée de vie.
- 2.69 Les gouvernements sont des institutions qui ont une vocation à long terme. En temps normal, les gouvernements et les composantes qui sont au cœur de leurs activités sont censés être perpétuels. De même, beaucoup d'organismes publics existent depuis longtemps et on s'attend à ce qu'ils fournissent leurs services longtemps encore. On peut les considérer eux aussi comme ayant une vocation à long terme. Cependant, les organismes publics n'ont pas forcément cette pérennité, le gouvernement qui les contrôle pouvant, pour des motifs d'intérêt public, revoir l'allocation des ressources qui leur sont accordées ou leur structure d'organisation pour les besoins de la prestation de programmes.
- 2.70 La pérennité des entités du secteur public influe sur le concept de continuité d'activité, qui sous-tend la préparation des états financiers³.

3 Le concept de continuité d'activité est développé dans le chapitre 9, «Comptabilisation et mesure dans les états financiers».

CHAPITRE 3 : OBJECTIF DE L'INFORMATION FINANCIÈRE

Table des matières

	Paragraphe
Introduction	3.01-3.02
Objectif primordial de l'information financière	3.03-3.07
À qui rendre compte?	3.08-3.18
De quoi rendre compte?.....	3.19-3.30
Servir la population	3.19-3.23
Objets généraux de reddition de comptes de l'information financière.....	3.24-3.30
État des finances.....	3.25-3.26
Performance financière.....	3.27-3.28
Mesure dans laquelle l'entité s'est conformée à ses autorisations et son plan financiers	3.29-3.30
Contexte de la reddition de comptes dans le secteur public.....	3.31-3.32

Introduction

- 3.01 Le présent chapitre définit l'objectif de l'information financière. Définir cet objectif implique de déterminer les utilisateurs principaux des rapports financiers et les objets généraux de reddition de comptes sur lesquels sont censés porter ces rapports.
- 3.02 Il est important de définir l'objectif de l'information financière parce qu'il détermine le but et l'objet de l'information. Les caractéristiques qualitatives des informations financières et les concepts relatifs à la comptabilisation, à la mesure et à la présentation découlent logiquement de cet objectif. L'objectif oriente aussi l'élaboration de pratiques d'information financière compatibles avec le cadre conceptuel.

Objectif primordial de l'information financière

- 3.03 *L'objectif de l'information financière communiquée par les entités du secteur public est la reddition de comptes.*
- 3.04 Le chapitre 2 fait état de l'obligation inhérente de reddition de comptes à la population comme la caractéristique primordiale des entités du secteur public. Par conséquent, l'objectif primordial de l'information financière du secteur public est de rendre des comptes à la population.
- 3.05 Une reddition de comptes complète et transparente facilite et éclaire la prise de décisions par les différents utilisateurs.

- 3.06 Étant donné la multiplicité des objectifs des entités du secteur public, il peut y avoir différentes manières de rendre des comptes à la population. Pour l'essentiel, l'obligation de reddition de comptes à la population porte sur les aspects suivants :
- a) la gouvernance;
 - b) la performance;
 - c) la gestion avisée des ressources publiques;
 - d) la durabilité.
- 3.07 L'obligation de reddition de comptes à la population suppose la question de savoir à qui et de quoi l'entité du secteur public rend compte.

À qui rendre compte?

- 3.08 *L'obligation de reddition de comptes des entités du secteur public est à l'égard de la population et de ses représentants élus ou nommés. La population et ses représentants élus ou nommés sont donc les utilisateurs principaux des rapports financiers des entités du secteur public, c'est-à-dire ceux à l'intention de qui ces rapports sont préparés.*
- 3.09 L'information financière du secteur public vise à répondre aux besoins d'un large éventail d'utilisateurs, les principaux étant la population et ses représentants élus ou nommés⁴.
- 3.10 La «population» s'entend dans le sens usuel du mot, qui est employé pour désigner la collectivité en général ou l'ensemble des particuliers et des organisations d'un territoire de compétence. Dans le cas des gouvernements autochtones, les peuples autochtones sont l'équivalent de la population. C'est d'abord à titre de fournisseur de ressources ou de bénéficiaire de services ou dans ces deux perspectives à la fois que la population s'attend à une reddition de comptes de la part des entités du secteur public.
- 3.11 L'expression «représentants élus ou nommés» s'entend d'un organe élu ou nommé, tel qu'un corps législatif ou un conseil, ce qui englobe les parlementaires ou les conseillers et, dans le cas des organismes publics, les membres élus ou nommés du conseil d'administration. Dans le cas des gouvernements autochtones, selon le modèle de gouvernance en place, l'expression «représentants élus ou nommés» peut aussi s'entendre des représentants héréditaires. La population s'attend à ce que ses représentants élus ou nommés agissent en son nom pour influencer sur le gouvernement, ou sur l'organisme public dans le cas des membres du conseil d'administration. Les représentants élus ou nommés attendent généralement de l'entité du secteur public une reddition de comptes sous l'angle de la mise en œuvre et des résultats de ses politiques.
- 3.12 La population et ses représentants élus ou nommés demandent des comptes à l'entité sur sa gestion et son utilisation des ressources publiques. Il se peut que ces utilisateurs, particulièrement la population, aient un niveau de connaissance variable de l'environnement économique dans lequel les entités du secteur public exercent leurs activités. De plus, il se peut que la population et ses représentants élus ou nommés n'aient pas accès à des intermédiaires, comme des analystes en placements, qui pourraient les aider à interpréter les rapports financiers. C'est pourquoi les informations financières communiquées par les entités du secteur public dans ces rapports se doivent d'être claires et compréhensibles. Elles ne peuvent néanmoins exclure les opérations complexes ni les simplifier au point où elles deviendraient trompeuses.

4 Dans le reste du texte, le terme «utilisateurs» s'entend des utilisateurs principaux.

- 3.13 Pour l'élaboration des concepts et des normes d'information financière, les normalisateurs présument que les utilisateurs de l'information ont une connaissance raisonnable des activités économiques et une certaine compréhension des rapports financiers. Ils présument aussi que c'est avec une diligence raisonnable que ces utilisateurs prendront connaissance des rapports financiers et analyseront les informations présentées. Toutefois, il est entendu que lorsque les **ressources économiques**⁵, les **obligations économiques**, et les opérations ou autres événements présentés dans les rapports financiers sont complexes, les utilisateurs peuvent avoir besoin d'aide pour leur compréhension. Il convient néanmoins de rendre les rapports financiers le plus compréhensibles possible pour les utilisateurs.
- 3.14 Les préparateurs des rapports financiers sont présumés appliquer avec diligence les exigences en matière d'information financière. Pour ce faire, il leur faut comprendre les exigences qui concernent l'élément ou l'opération ou autre événement considéré, les appliquer adéquatement et présenter les informations résultantes avec clarté et concision.
- 3.15 En rendant les informations financières compréhensibles pour la population et pour ses représentants élus ou nommés, on en maximise l'utilité redditionnelle.
- 3.16 Une reddition de comptes complète et transparente facilite et éclaire la prise de décisions pour tous les utilisateurs. Pour s'acquitter de l'obligation redditionnelle, il est nécessaire de communiquer des informations sur les coûts passés de la fourniture de services, sur le montant et la source des recouvrements de coûts et sur les ressources disponibles pour assurer les activités futures. Ces informations, lorsque combinées à des données internes et externes sur le contexte – perspectives économiques, mesures de la stabilité, analyse démographique, analyse du marché du travail, rapports sur la productivité, les résultats des programmes et le bien-être collectif –, sont utiles pour apprécier l'efficacité et pour la prise de décisions par :
- a) les citoyens, qui votent aux élections ou appuient une politique ou un programme;
 - b) les représentants élus ou nommés, appelés à établir les politiques ou les directives budgétaires et à définir les programmes;
 - c) les dirigeants, qui exécutent les politiques et assurent la gestion avisée des ressources publiques;
 - d) les donateurs et autres bailleurs de fonds, qui fournissent des ressources.
- 3.17 Les agences de notation, statisticiens, analystes, médias, conseillers financiers, investisseurs, créanciers et groupes de défense et de pression, entre autres, peuvent aussi trouver dans les rapports financiers des informations qui leur seront utiles. Par ailleurs, certains utilisateurs sont en position d'exiger des rapports financiers conçus pour répondre à leurs besoins d'informations particuliers. Ces utilisateurs sont, par exemple, les organismes de réglementation ou de surveillance, les sous-comités du corps législatif ou d'un autre organe de direction et les agences centrales.
- 3.18 L'information qui a un objectif de reddition de comptes à la population est plus large que celle axée sur les besoins d'utilisateurs particuliers.

5 Les termes figurant en **caractères gras** sont définis dans le glossaire.

De quoi rendre compte?

Servir la population

- 3.19 Le chapitre 2, «Caractéristiques des entités du secteur public», spécifie la fonction de ces entités : servir la population. Cette fonction est l'objectif primordial de l'entité du secteur public. Il importe donc de définir et de mesurer la capacité ou l'aptitude de cette entité à servir la population. C'est ce que l'on appelle sa «**capacité de service**». Le chapitre 2 énonce en outre de nombreux objectifs secondaires qui décrivent la manière, pour les entités du secteur public, de servir la population.
- 3.20 De manière générale, la capacité de service de l'entité est le fait, entre autres, de ce qui suit :
- a) son pouvoir de lever des impôts, de légiférer et de réglementer, d'accorder des permis et des licences et d'imposer des sanctions et des amendes, ou de se procurer de quelque manière des ressources publiques;
 - b) sa capacité d'emprunt (c'est-à-dire sa capacité d'endettement);
 - c) la productivité, l'efficacité et l'efficacités de ses ressources et de ses programmes;
 - d) les habiletés et les compétences de son personnel;
 - e) l'esprit d'innovation de ses gens et le caractère innovant de ses programmes;
 - f) ses relations avec les bailleurs de fonds et la stabilité de ses mécanismes de financement;
 - g) ses ressources économiques, déduction faite de ses obligations économiques.
- 3.21 La capacité de service de l'entité peut changer en raison de nombreux facteurs, dont :
- a) les activités ou événements de l'exercice;
 - b) la conjoncture économique;
 - c) les changements dans ses relations avec les bailleurs de fonds ou ses mécanismes de financement;
 - d) les décisions qu'elle prend relativement à ses politiques et à la gestion de ses biens;
 - e) les changements dans la direction ou la gouvernance.
- 3.22 La présentation d'informations sur la capacité de service et sur son maintien satisfait aux aspects de la reddition de comptes qui concernent la gestion avisée des ressources publiques et la durabilité. En effet, la capacité de service d'une entité influe sur la préservation de son aptitude à atteindre ses objectifs à court et à long terme.
- 3.23 Comme en témoigne la nature des facteurs déterminants énumérés au paragraphe 3.20, la capacité de service n'est pas une notion strictement financière. Elle entre néanmoins en considération dans la détermination des objets généraux de reddition de comptes de l'information financière, particulièrement l'**état des finances** et la **performance financière**. En effet, l'information sur l'état des finances renseigne sur la capacité de service de l'entité. Quant à l'information sur la performance financière, elle 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.

Objets généraux de reddition de comptes de l'information financière

- 3.24 Les objets généraux de reddition de comptes sur lesquels devraient porter les rapports financiers des entités du secteur public sont les suivants :
- a) l'état des finances de l'entité;
 - b) la performance financière de l'entité;
 - c) la mesure dans laquelle l'entité s'est conformée à ses autorisations et son plan financiers.

État des finances

- 3.25 L'état des finances constitue une description de la santé financière de l'entité, compte tenu de l'environnement économique et financier global.
- 3.26 L'information relative à l'état des finances de l'entité prend en considération ce qui suit :
- a) les aspects et les indicateurs de sa capacité à servir la population;
 - b) la durabilité de l'entité et de ses politiques et programmes;
 - c) les risques associés à l'entité.

Performance financière

- 3.27 La performance financière est une mesure par laquelle l'entité rend compte des résultats de ses politiques, son fonctionnement et ses activités pour un exercice donné.
- 3.28 L'information relative à la performance financière de l'entité prend en considération les incidences que les activités, politiques et programmes de l'entité ont eues, au cours de l'exercice, sur :
- a) sa capacité de servir la population;
 - b) l'efficacité avec laquelle elle a géré les ressources en servant la population;
 - c) la mesure dans laquelle elle a respecté son budget.

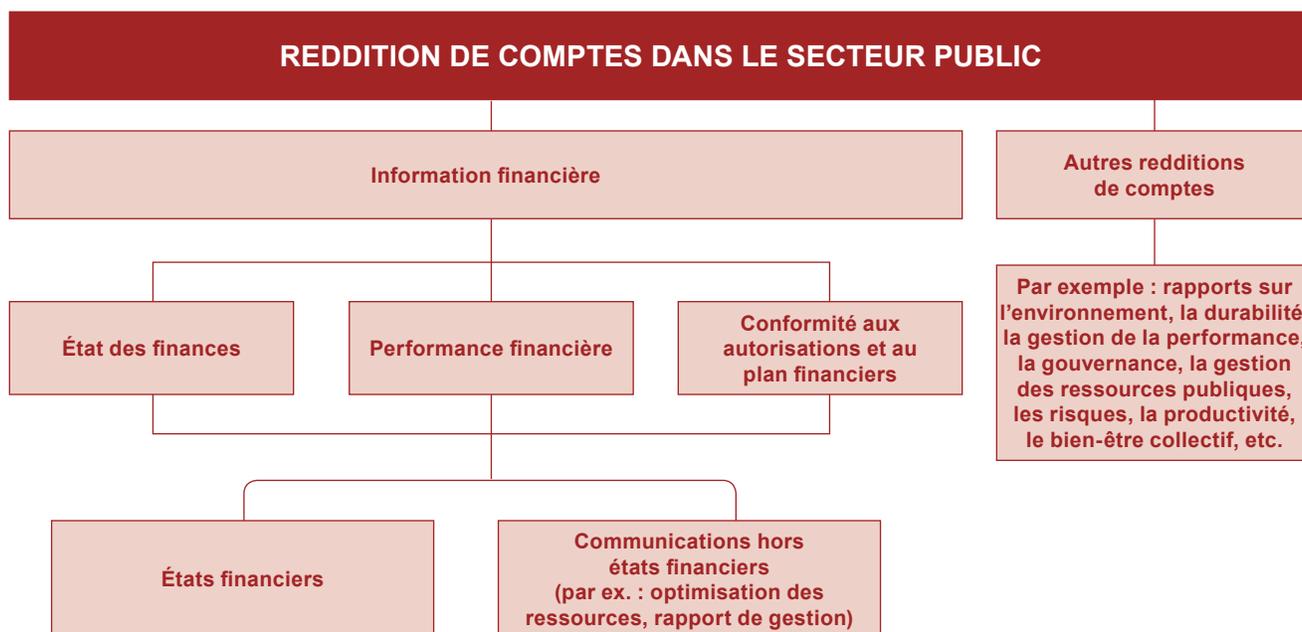
Mesure dans laquelle l'entité s'est conformée à ses autorisations et son plan financiers

- 3.29 L'information relative à la mesure dans laquelle l'entité s'est conformée à ses autorisations et son plan financiers recouvre les aspects suivants :
- a) la mesure dans laquelle l'entité a respecté son budget, ce qui comprend des explications sur les écarts entre sa performance réelle et celle prévue au budget;
 - b) la conformité de l'entité avec les autres dimensions que comportent les cadres de fonctionnement et les cadres financiers qui sont établis dans la législation ou autre autorisation directrice applicable à l'entité, ou qui en découlent.
- 3.30 La mesure dans laquelle l'entité a respecté son budget donne un portrait essentiel, bien qu'incomplet, de sa performance financière pour l'exercice. Le budget entre aussi en considération lorsque l'on évalue la performance de l'entité en ce qui concerne la gestion et la sauvegarde des ressources publiques qui lui sont confiées.

Contexte de la reddition de comptes dans le secteur public

- 3.31 L'obligation de reddition de comptes à la population exige la transparence dans la communication des informations, qu'elles soient de nature financière ou non. La nature complexe du secteur public, sa myriade d'objectifs et l'objectif primordial qu'est la reddition de comptes à la population exigent une information à multiples facettes. Idéalement, l'information d'une entité du secteur public constitue une reddition de comptes multidimensionnelle qui comprend :
- des états financiers;
 - d'autres informations sur l'état des finances de l'entité, notamment sur la durabilité à long terme;
 - des informations supplémentaires sur la performance financière;
 - des informations sur la performance non financière.
- 3.32 La nature multidimensionnelle de la reddition de comptes dans le secteur public est illustrée par la Figure 3.1 ci-dessous. Il montre comment les trois objets généraux de reddition de comptes sont considérés dans les divers types de rapports, dont les états financiers et les communications hors états financiers.

Figure 3.1



CHAPITRE 4 : RÔLE DES ÉTATS FINANCIERS

Table des matières

	Paragraphe
Introduction.....	4.01-4.02
Le rôle des états financiers	4.03-4.14

Introduction

- 4.01 Les trois premiers chapitres énonçaient les concepts applicables à toute l'information financière du secteur public. Le reste du présent cadre conceptuel porte sur les états financiers seulement; il énonce les concepts et fondements nécessaires pour la communication d'informations dans les états financiers et l'établissement des PCGR pour les états financiers des entités du secteur public. Ainsi, le présent chapitre porte sur le rôle particulier que jouent les états financiers par rapport à l'information financière dans son ensemble. Les concepts et fondements qui sont exposés dans le présent chapitre et les suivants peuvent néanmoins servir de référence pour la préparation d'autres rapports financiers ou instruments de reddition de comptes.
- 4.02 Les concepts du présent chapitre et des chapitres suivants s'appuient les uns sur les autres et ont pour prémisses ceux des chapitres précédents.

Le rôle des états financiers

- 4.03 *Les états financiers sont une composante fondamentale de l'information financière des entités du secteur public.*
- 4.04 Les entités du secteur public servent la population de bien des manières. Les états financiers ne peuvent pas faire la démonstration de la capacité de service d'une telle entité, à plus forte raison d'un gouvernement, ni présenter une mesure de cette capacité de service, et de ses variations, sous tous leurs aspects. La reddition de comptes concernant les ressources et les responsabilités confiées à l'entité pour servir la population nécessite néanmoins la communication d'une telle mesure pour la partie de la capacité de service que peuvent présenter les états financiers.
- 4.05 Selon le chapitre 3, l'information sur l'état des finances renseigne sur la capacité de service de l'entité et l'information sur 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 sa capacité de service. Toutefois, comme pour la capacité de service, les informations présentées dans les états financiers ne peuvent rendre compte que de certains aspects de l'état des finances et de la performance financière de l'entité. L'état des finances et la performance financière sont des concepts de portée générale et la communication d'informations à leur sujet dépasse le cadre des états financiers. On peut néanmoins trouver dans les états financiers :
- des indicateurs de la **situation financière**, qui est l'un des aspects de l'état des finances;
 - les résultats financiers de l'exercice, qui sont l'un des aspects de la performance financière.
- 4.06 La question de la mesure dans laquelle la communication d'informations dans les états financiers permet la reddition de comptes sur les objets généraux est développée dans le chapitre 6, «Objectifs des états financiers».

- 4.07 Dépasse également le cadre des états financiers l'information relative aux aspects suivants de la reddition de comptes :
- a) la gouvernance;
 - b) la performance non financière;
 - c) certains aspects de la durabilité.
- 4.08 Plus précisément, la reddition de comptes que permettent les états financiers est limitée pour les raisons suivantes :
- a) Les états financiers sont largement consacrés à décrire les effets financiers d'opérations ou autres événements passés.
 - b) Les états financiers ne représentent que les ressources économiques, les obligations économiques et les opérations ou autres événements qui sont mesurables en monnaie.
 - c) Les états financiers présentent certains aspects de la capacité de service de l'entité à la date de clôture et de la variation de cette capacité pour l'exercice. Ces aspects sont uniquement ceux qui découlent d'opérations ou autres événements passés qui engendrent ou font varier des ressources ou obligations économiques mesurables.
 - d) Certaines informations non financières cruciales ne se prêtent pas à une évaluation et à une communication dans les états financiers. En sont des exemples celles qui portent sur la productivité, l'esprit d'innovation des gens, le caractère innovant des programmes ainsi que les habiletés et les compétences du personnel de l'entité.
 - e) Certains facteurs qualitatifs, par exemple l'entretien différé ou la qualité des infrastructures, ne sont pas reflétés dans les états financiers.
 - f) Les états financiers ne rendent compte de la durabilité de l'entité qu'à certains égards.
 - g) La préparation des états financiers implique l'exercice du jugement professionnel, des restrictions concernant la comptabilisation, des questions de mesure et des choix relatifs aux méthodes comptables et aux estimations. Les états financiers ne peuvent donc pas donner un portrait exact de la totalité des ressources économiques, des obligations économiques et des opérations de l'entité ni des autres événements qui ont influé sur elle pendant l'exercice. De plus, la comparaison d'entités qui utilisent des estimations, des techniques ou des méthodes comptables différentes peut s'avérer difficile et complexe.
 - h) Les états financiers ne rendent pas entièrement compte des changements importants qui pourraient se produire dans l'environnement du secteur public, par exemple les crises financières, les catastrophes naturelles et les situations d'urgence sanitaire. Pour expliquer de tels changements et leur incidence sur la situation et les résultats financiers, il se peut que l'entité doive fournir un complément d'information.
- 4.09 Les états financiers sont néanmoins une composante essentielle de l'information financière du secteur public. Ils fournissent des informations utiles à de nombreuses fins. En constituant un moyen par lequel les entités du secteur public répondent de leur gestion des finances et des ressources publiques, les états financiers les aident à s'acquitter de leur obligation de reddition de comptes à la population.
- 4.10 Mesurer et communiquer les aspects de la capacité de service qu'il est possible de présenter dans les états financiers, ainsi que leurs variations, est utile pour rendre compte des ressources et des responsabilités qui ont été confiées à l'entité pour servir la population.
- 4.11 Les états financiers préparés à des fins redditionnelles contribuent à la satisfaction des besoins des utilisateurs dont le pouvoir, la capacité ou les moyens de se renseigner autrement sont limités et pour qui ces états constituent une source d'information importante.

- 4.12 Les états financiers, lorsqu'ils sont audités, constituent un point d'ancrage important pour les autres instruments d'information financière et de reddition de comptes de l'entité.
- 4.13 Étant donné ces rôles que jouent les états financiers, leurs fondements et leurs objectifs particuliers sont des éléments importants du Cadre conceptuel.
- 4.14 Du point de vue des états financiers, la reddition de comptes à la population se fait par l'entremise de mesures et d'indicateurs financiers qui permettent de voir si l'entité a assuré une gestion avisée des ressources publiques. Les définitions des éléments constitutifs des états financiers et les concepts relatifs à la comptabilisation et à la mesure permettent un calcul uniforme des mesures et des indicateurs. Les concepts relatifs à la présentation permettent la mise en évidence et l'explication des mesures à l'intention des utilisateurs des états financiers.

CHAPITRE 5 : FONDEMENTS DES ÉTATS FINANCIERS⁶

Table des matières

	Paragraphe
Introduction	5.01-5.02
Entité comptable isolable	5.03-5.07
Contrôle	5.08-5.23
Ce qu'est le contrôle	5.11-5.18
Ce que n'est pas le contrôle.....	5.19-5.20
Les pouvoirs, droits et autres capacités de certaines entités du secteur public et leur lien avec le concept de contrôle.....	5.21-5.23
Unité de mesure	5.24-5.27
Méthode de comptabilité	5.28-5.32

Introduction

- 5.01 Les états financiers présentent une mesure des aspects de la capacité de service de l'entité qui découlent d'opérations ou autres événements passés et qui engendrent ou font varier des ressources ou obligations économiques mesurables. D'où la nécessité d'un cadre conceptuel qui établit les fondements de la communication d'information au moyen des états financiers dans le secteur public. Ces fondements ont trait à ce qui suit :
- a) la définition de l'entité sur laquelle l'information est communiquée;
 - b) l'établissement d'une base sur laquelle des ressources économiques et d'autres entités sont associées avec l'entité comptable (c'est le concept de contrôle);
 - c) la sélection de l'unité de mesure;
 - d) le choix de la méthode de comptabilité.
- 5.02 Une fois ces fondements fixés :
- a) les normalisateurs comptables peuvent établir des concepts et des normes cohérents pour la préparation d'états financiers;
 - b) les préparateurs d'états financiers peuvent faire des choix cohérents en matière de comptabilité et d'information financière en vue de l'atteinte de l'objectif redditionnel.

Entité comptable isolable

- 5.03 *Fondement n° 1 : Les états financiers sont établis pour présenter les affaires financières, les ressources économiques et les obligations économiques d'une entité comptable isolable, ce qui comprend ses composantes et ses organismes.*

6 Ce chapitre prend appui sur le chapitre 4 et tient pour acquis les concepts des chapitres 1 à 4.

- 5.04 L'entité comptable est une entité qui, par choix ou par obligation, prépare des états financiers. Ce n'est pas nécessairement une entité juridique. Elle peut englober plusieurs entités. Son périmètre se distingue objectivement de celui des autres entités ainsi que de l'environnement dans lequel elle évolue. Il est essentiel qu'elle soit définie clairement à des fins comptables pour que des ressources et obligations économiques et leurs variations puissent lui être associées.
- 5.05 Les gouvernements mettent en œuvre leurs politiques et servent la population par l'intermédiaire de différentes entités du secteur public et par le financement d'autres entités. Certaines entités du secteur public, comme les ministères, sont des composantes d'un gouvernement et font partie intégrante de ses activités. D'autres sont des entités distinctes qui ont leur propre direction et sont dotées, habituellement par voie législative, de pouvoirs financiers et opérationnels. Un gouvernement dans son ensemble constitue une entité du secteur public et une entité comptable distincte; il englobe la totalité de ses composantes et de ses organismes.
- 5.06 À l'échelle individuelle, les composantes d'un gouvernement et les organismes publics :
- sont des entités du secteur public;
 - peuvent être des entités comptables distinctes;
 - peuvent eux-mêmes comporter un ou plusieurs composantes ou autres organismes.
- 5.07 La reddition de comptes n'est accomplie que lorsque l'on donne une image complète de l'entité comptable. L'objectif redditionnel ne sera pas atteint si des portions de l'entité sont exclues.

Contrôle

- 5.08 *Fondement n° 2 : Le contrôle est la base sur laquelle des ressources économiques et d'autres entités sont associées à l'entité comptable.*
- 5.09 Le concept de contrôle sert à déterminer quelles ressources économiques sont associées à l'entité comptable pour la communication de sa situation financière et de sa performance financière pour l'exercice. Il est le fondement de la définition d'un actif, qui se trouve au chapitre 8, «Éléments constitutifs des états financiers». Selon ce chapitre, on appelle «actifs» les ressources économiques qui présentent certaines caractéristiques et que l'entité comptable contrôle. Tous les autres éléments constitutifs des états financiers sont définis par rapport aux actifs⁷. Le concept de contrôle est donc important dans l'association de ressources et obligations économiques et de leurs variations à une entité comptable.
- 5.10 Le concept de contrôle est tout aussi important dans la détermination des autres entités associées à l'entité comptable pour la communication de sa situation financière et de certains aspects de sa performance financière pour l'exercice. C'est lui qui permet d'établir le périmètre de l'entité comptable en le distinguant objectivement de celui des autres entités ainsi que de l'environnement dans lequel elle évolue.

Ce qu'est le contrôle

- 5.11 Comme fondement conceptuel des états financiers, le contrôle correspond au sens commun du terme, soit la capacité actuelle pour l'entité comptable de décider de l'utilisation de quelque chose, comme une ressource économique ou une autre entité, d'une manière qui lui procure les avantages attendus et/ou l'expose aux risques de perte qui s'y rattachent.

7 En effet, la primauté conceptuelle est accordée à la définition d'un actif du fait que les autres éléments constitutifs des états financiers sont tous définis par rapport à celui-ci. Ainsi, la définition d'un passif parle de la renonciation à des avantages économiques futurs (que représentent les actifs actuels et futurs), tandis que les revenus et les charges sont définis en tant que variations des actifs et des passifs.

- 5.12 Comme il s'agit d'un concept général, les indications précises permettant de déterminer s'il y a contrôle dans une situation en particulier se trouvent dans les différentes normes.
- 5.13 L'obligation de rendre compte à la population de l'utilisation des ressources publiques explique pourquoi des entités sont associées à des fins d'information financière et permet de comprendre la nature de leur relation. C'est sur la base du contrôle que des ressources économiques et d'autres entités sont associées à l'entité comptable pour les besoins de la préparation des états financiers.
- 5.14 Les relations qui peuvent exister entre l'entité comptable et des ressources économiques ou d'autres entités sont diverses. Elles s'établissent sur un continuum : à l'une des extrémités, l'existence du contrôle est manifeste; à l'autre, son inexistence est manifeste. Entre les deux, diverses relations peuvent exister : c'est l'exercice du jugement professionnel et la prise en considération des normes pertinentes qui permettent de dire s'il y a contrôle.
- 5.15 Le concept de contrôle englobe le contrôle partagé et le contrôle unilatéral.
- 5.16 Le contrôle est un concept plus large que celui de propriété. Il peut y avoir contrôle sans qu'il y ait propriété. Pensons à une entité qui, sans posséder une ressource économique, la contrôle du fait qu'elle peut décider de son utilisation d'une manière qui lui procure les avantages attendus et/ou l'expose aux risques qui s'y rattachent. De même, une entité pourrait, par sa capacité actuelle de contrôler un autre organisme sans pour autant en être propriétaire, décider de l'utilisation des ressources économiques de cet organisme d'une manière qui lui procure les avantages attendus et/ou l'expose aux risques qui s'y rattachent.
- 5.17 L'entité qui est contrôlée peut être assujettie à des restrictions qui limitent à certains égards sa capacité d'agir. Il est peu probable que la présence de telles restrictions soit contraire à l'existence d'une relation de contrôle avec l'entité comptable. Elles peuvent cependant influencer sur la relation entre l'entité qui contrôle et l'entité contrôlée. C'est pourquoi il faut en tenir compte pour déterminer s'il y a contrôle.
- 5.18 Une ressource contrôlée peut aussi faire l'objet de restrictions qui peuvent créer des obligations pour l'entité comptable qui la contrôle. La présence de telles obligations n'est pas contraire à l'existence d'un contrôle de la ressource économique.

Ce que n'est pas le contrôle

- 5.19 L'application du concept de contrôle nécessite une attention particulière en raison des caractéristiques uniques des gouvernements; en effet, ils sont en mesure d'influencer et de réguler certains aspects de l'économie ou de la société en général en vertu de pouvoirs ou de droits constitutionnels ou délégués.
- 5.20 Le pouvoir ou le droit de l'entité comptable d'influencer une autre entité ne signifie pas, en soi, qu'elle la contrôle. Influencer quelque chose, c'est avoir un effet sur cette chose, et pas nécessairement pouvoir décider de son utilisation.
- Que l'entité comptable ait le pouvoir ou le droit de réguler des ressources économiques ou d'autres entités ne signifie pas, en soi, qu'elle les contrôle.
 - Qu'une autre entité soit financièrement dépendante de l'entité comptable ne signifie pas, en soi, qu'elle est contrôlée par celle-ci, mais elle doit néanmoins rendre des comptes à la population parce qu'elle reçoit du financement public.

Les pouvoirs, droits et autres capacités de certaines entités du secteur public et leur lien avec le concept de contrôle

- 5.21 Le chapitre 2, «Caractéristiques des entités du secteur public», présente comme l'une de ces caractéristiques l'existence de pouvoirs, droits et responsabilités (constitutionnels, dévolus, délégués ou inhérents).

- 5.22 Il peut exister un pouvoir ou un droit (constitutionnel, dévolu, délégué ou inhérent) de retirer à d'autres le contrôle d'une entité. Toutefois, 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. Ce contrôle n'existe que par suite de l'exercice du pouvoir ou du droit en question, par exemple s'il y a eu fusion forcée de l'autre entité avec l'entité comptable ou adoption de dispositions législatives ou réglementaires visant la prise de contrôle de l'autre entité. De même, l'existence d'un pouvoir ou d'un droit de nationaliser des entités du secteur privé ne donne pas à l'entité comptable le contrôle de ces entités tant qu'elle ne se prévaut pas du pouvoir ou du droit en question. Une fois que l'exercice de ce droit ou de ce pouvoir lui a permis d'acquérir le contrôle de l'autre entité, l'entité détenant le contrôle conserve la possibilité d'exercer ou non son contrôle au quotidien sur cette autre entité.
- 5.23 Pour les besoins du Cadre conceptuel, le simple fait d'avoir le pouvoir, le droit ou une autre capacité d'obtenir des ressources économiques dans l'avenir n'équivaut pas au contrôle de ces ressources. Une telle capacité, qu'elle soit constitutionnelle ou conférée par voie législative ou par une autre voie juridique, ne donne pas le contrôle actuel des ressources en question. Voici des exemples :
- Supposons une entité qui a un pouvoir ou un droit de source constitutionnelle ou législative de prélever des impôts, des droits ou des redevances. Elle n'a le contrôle de la ressource que si elle exerce son pouvoir ou son droit; ce sera le cas si elle exige le paiement d'un impôt lorsqu'un fait imposable se produit, d'une redevance pour l'utilisation d'une chose ou de droits pour l'exercice d'une activité. Ce n'est qu'alors que le pouvoir ou le droit donnerait naissance à un droit exécutoire de prélever des ressources.
 - L'existence d'un pouvoir ou d'un droit d'expropriation ne donne pas à l'entité le contrôle des ressources visées tant qu'elle ne se prévaut pas du pouvoir ou du droit en question.

Unité de mesure

- 5.24 *Fondement n° 3 : Les états financiers supposent que la situation financière de l'entité et ses variations se mesurent en monnaie. Aucun ajustement n'est apporté pour tenir compte de l'évolution du pouvoir d'achat du dollar canadien.*
- 5.25 Les informations présentées dans les états financiers peuvent être exprimées :
- soit en dollars canadiens;
 - soit en dollars canadiens ajustés pour tenir compte de l'évolution du pouvoir d'achat.
- 5.26 Le dollar canadien est une unité de mesure variable, en ce sens que son rapport avec l'élément mesuré, soit sa valeur ou son pouvoir d'achat, fluctue en raison de l'inflation ou de la déflation. Apporter un ajustement pour tenir compte de l'évolution du pouvoir d'achat permet d'exprimer la situation financière et ses variations au moyen d'une unité stable plutôt que variable. Ce peut être pertinent là où la question de l'inflation et de la déflation revêt une importance particulière.
- 5.27 Le niveau relatif de l'inflation au Canada justifie le choix pragmatique d'utiliser une unité de mesure qui ne tient pas compte de l'évolution du pouvoir d'achat.

Méthode de comptabilité

- 5.28 *Fondement n° 4 : La comptabilisation des ressources économiques, des obligations économiques et des opérations ou autres événements dans les états financiers doit se faire selon la méthode de la comptabilité d'exercice.*

- 5.29 La méthode de comptabilité détermine à quel moment se fait la comptabilisation des ressources et obligations économiques et des opérations ou autres événements. Elle se situe sur un continuum aux extrémités duquel on trouve la comptabilité de caisse et la comptabilité d'exercice et, entre les deux, leurs variantes. Le choix de la méthode est important parce qu'il fournit les paramètres qui assurent l'uniformité quant au moment et aux modalités de la comptabilisation des ressources et obligations économiques et des opérations ou autres événements.
- 5.30 La comptabilité d'exercice consiste à comptabiliser l'effet des opérations ou autres événements dans l'exercice au cours duquel les opérations ont été réalisées et les autres événements se sont produits, qu'il y ait eu ou non mouvement de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie. Selon la comptabilité d'exercice :
- a) une ressource reste comptabilisée jusqu'à ce que le potentiel de service futur ou les flux de trésorerie nets futurs qui la sous-tendent soient utilisés, perdus ou vendus en tout ou en partie;
 - b) une obligation reste comptabilisée jusqu'à ce que les modalités et conditions qui la sous-tendent soient remplies en tout ou en partie.
- 5.31 La comptabilité d'exercice fournit, au sujet des ressources et obligations économiques et de leurs variations, des informations dont on ne pourrait pas disposer si seuls les encaissements et les décaissements étaient comptabilisés. Elle exige cependant de faire des prévisions et d'établir des jugements concernant les opérations et autres événements incertains ou irrésolus à la date de clôture.
- 5.32 Contrairement à la comptabilité d'exercice, la comptabilité de caisse consiste à comptabiliser les incidences financières des opérations et autres événements uniquement lorsque la trésorerie est reçue ou versée. Les informations sur la trésorerie ne suffisent cependant pas à elles seules à la reddition de comptes et à la prise des décisions y faisant suite. L'utilisation de la comptabilité de caisse pour la comptabilisation des ressources et obligations économiques et des opérations ou autres événements ne permettrait pas d'évaluer ou de connaître l'ensemble des ressources économiques que l'entité contrôle, des obligations auxquelles elle doit satisfaire et des augmentations ou diminutions de ces ressources et obligations. Or, la population s'attend à ce que les entités du secteur public rendent des comptes sur les incidences de leurs décisions concernant l'ensemble de leurs ressources et obligations économiques

CHAPITRE 6 : OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS⁸

Table des matières

	Paragraphe
Introduction.....	6.01-6.08
Détermination du périmètre des états financiers	6.09-6.12
Présentation de la situation financière	6.13-6.21
Présentation de l'évolution de la situation financière	6.22-6.27
Comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget.....	6.28-6.31
Communication des cas de non-conformité aux autorisations financières.....	6.32-6.35
Communication des risques et incertitudes	6.36-6.40
Atteinte des objectifs	6.41

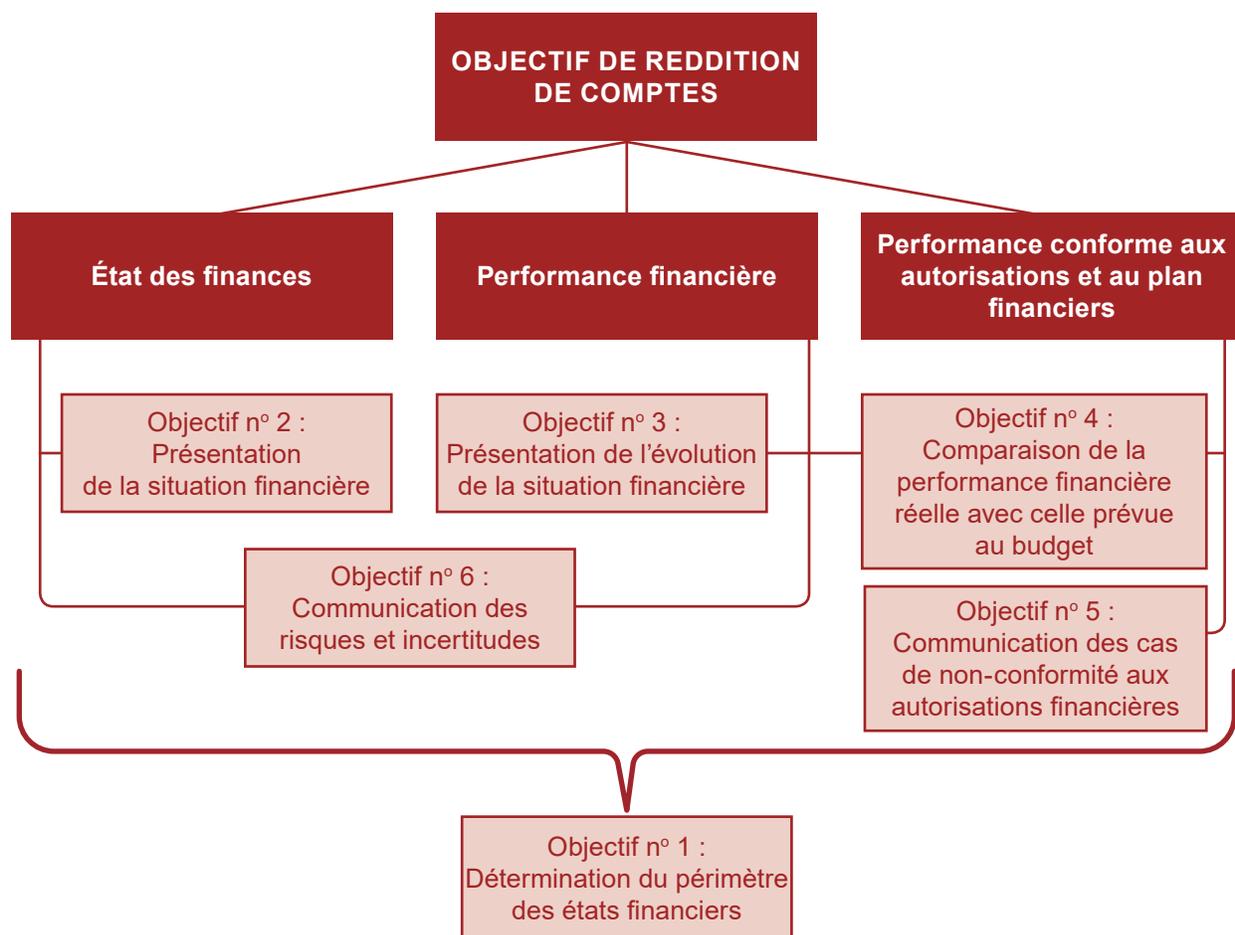
Introduction

- 6.01 Les objectifs des états financiers doivent être en harmonie avec l'objectif primordial de la reddition de comptes financière et les trois objets généraux de reddition de comptes énumérés au chapitre 3, à savoir :
- a) l'état des finances de l'entité;
 - b) la performance financière de l'entité;
 - c) la mesure dans laquelle l'entité s'est conformée à ses autorisations et à son plan financiers, plan qui prend souvent la forme d'un budget⁹.
- 6.02 Les objectifs des états financiers établissent les informations à inclure dans les états financiers, compte tenu des caractéristiques des entités du secteur public et des limites relatives à la nature et à l'étendue des informations que peuvent présenter les états financiers. Ces objectifs ont trait à ce qui suit :
- a) la détermination du périmètre des états financiers (objectif n° 1);
 - b) la présentation de la situation financière (objectif n° 2);
 - c) la présentation de l'évolution de la situation financière (objectif n° 3);
 - d) la comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget (objectif n° 4);
 - e) la communication des cas de non-conformité aux autorisations financières (objectif n° 5);
 - f) la communication des risques et incertitudes (objectif n° 6).
- 6.03 Les liens entre l'objectif primordial de la reddition de comptes financière, les trois objets généraux de reddition de comptes et les différents objectifs des états financiers sont illustrés par la Figure 6.1.

⁸ Ce chapitre prend appui sur le chapitre 5 et tient pour acquis les concepts des chapitres 1 à 5.

⁹ À partir d'ici, ce plan est appelé «budget».

Figure 6.1



- 6.04 L'objectif n° 1 traite de la détermination du périmètre des états financiers. Il est sous-jacent à tous les autres objectifs des états financiers du fait qu'il consiste à délimiter l'entité comptable en fonction des entités à inclure dans ses états financiers. Pour satisfaire à l'objectif de reddition de comptes, les états financiers de cette entité doivent porter sur la totalité de ses composantes et des organismes qu'elle contrôle.
- 6.05 La présentation de la situation financière (objectif n° 2) ne rend compte que de certains aspects de l'état des finances de l'entité. Elle est utile à l'évaluation de la gestion des ressources publiques et des décisions relatives au financement des activités de l'entité. Elle renseigne également sur la flexibilité et la durabilité de l'entité.
- 6.06 La présentation de l'évolution de la situation financière (objectif n° 3) ne rend compte que de certains aspects de la performance financière de l'entité. L'évolution de la situation financière comprend l'origine des ressources obtenues pendant l'exercice, le coût de la prestation des services, les flux de trésorerie et d'autres aspects de la performance financière. On peut se fonder sur ces informations pour juger de la vulnérabilité de l'entité et déterminer les effets de la collecte de ressources et le coût de la prestation des services. Elles sont aussi utiles pour apprécier la durabilité des prestations futures de services publics.
- 6.07 La comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget (objectif n° 4) et la communication d'informations sur les cas de non-conformité aux autorisations financières (objectif n° 5) rendent compte de la performance de l'entité sur le plan de la conformité à son budget et à ses autorisations financières. La comparaison des résultats financiers réels avec

le budget fournit aussi des informations sur la performance financière de l'entité qui sont utiles pour juger du caractère responsable de sa gestion. Les autorisations financières, quant à elles, sont des mécanismes de contrôle financier qui ont trait à l'obtention, à l'utilisation et à la gestion des ressources publiques. Faire état de la conformité à ces mécanismes constitue aussi une reddition de comptes importante pour les utilisateurs.

- 6.08 La communication des risques et incertitudes (objectif n° 6) fournit des informations utiles à l'appréciation de ce qui suit :
- a) la gestion des risques et des incertitudes;
 - b) les effets potentiels des risques et des incertitudes sur la situation financière, l'évolution de la situation financière et la durabilité de l'entité.

Détermination du périmètre des états financiers

- 6.09 *Objectif no 1 : Les états financiers doivent rendre compte pleinement de la nature et de l'ampleur des affaires financières de l'entité. Ils doivent aussi rendre compte des ressources économiques contrôlées par l'entité et des obligations économiques dont elle doit s'acquitter, y compris celles de ses composantes et des organismes qu'elle contrôle.*
- 6.10 Pour aider les utilisateurs à connaître et à évaluer les affaires financières et les ressources économiques confiées à l'entité, les états financiers doivent rendre compte pleinement de la nature et de l'ampleur des affaires financières et des ressources et obligations économiques dont l'entité doit répondre, y compris celles de ses composantes et des organismes qu'elle contrôle¹⁰.
- 6.11 Pour un gouvernement dans son ensemble, le périmètre des états financiers ne doit pas se limiter aux composantes par lesquelles le gouvernement exerce directement sa fonction exécutive, mais inclure aussi les organismes qu'il contrôle. Cet objectif vaut également lorsque l'entité comptable est une composante d'un gouvernement ou encore un organisme public.
- 6.12 Les états financiers d'une entité comptable ne sont pas destinés à remplacer les états financiers individuels de ses organismes lorsque ceux-ci en publient parce qu'ils sont eux-mêmes des entités comptables distinctes. Ces états financiers individuels constituent des redditions de comptes importantes de la part des dirigeants respectifs de ces organismes. Ils ne permettent cependant pas aux utilisateurs de saisir pleinement la nature et l'ampleur des affaires financières et des ressources et obligations économiques dont l'entité comptable doit répondre. Seuls les états financiers consolidés procurent la vue d'ensemble nécessaire à une reddition de comptes globale par l'entité comptable.

Présentation de la situation financière

- 6.13 *Objectif no 2 : Les états financiers doivent présenter des informations qui montrent la situation financière de l'entité à la date de clôture.*
- 6.14 Les informations sur la situation financière permettent de connaître et d'évaluer l'état des finances de l'entité à un moment donné. Grâce à elles, les utilisateurs peuvent porter des appréciations sur la durabilité financière de l'entité, sa capacité de service et les ressources financières dont elle dispose pour utilisation future ou dont elle a besoin en raison d'opérations et d'autres événements passés.
- 6.15 Pour porter ces appréciations, les utilisateurs ont besoin d'informations sur l'ensemble des ressources économiques disponibles pour servir la population et des créances sur ces ressources (autrement dit, les obligations économiques) en date de clôture. Ils ont aussi besoin

10 Cet objectif consiste à combiner les fondements des états financiers, exposés au chapitre 5, que sont le contrôle et l'entité comptable isolable afin de délimiter l'entité économique pour laquelle les états financiers sont dressés.

- d'informations sur ce qui suit :
- a) la nature fondamentale des ressources économiques de l'entité et le degré relatif de flexibilité dont celle-ci dispose quant à leur affectation;
 - b) la nature fondamentale des obligations économiques et la manière dont elles seront acquittées.
- 6.16 La connaissance de la nature des ressources économiques fait voir aux utilisateurs une caractéristique de base des entités du secteur public, qui est mentionnée aux paragraphes 2.61 à 2.64 du chapitre 2, sous le titre «Nature et utilisation des ressources publiques». Quant à la connaissance de la nature des obligations économiques, elle permet aux utilisateurs de porter une appréciation sur les décisions passées de l'entité en matière de financement et de gestion ainsi que sur ses besoins futurs de trésorerie. La reddition de comptes sur la situation financière est renforcée lorsque les états financiers présentent séparément les catégories importantes de **ressources économiques** et d'**obligations économiques**.
- 6.17 Les ressources économiques sont de deux catégories : financières et non financières. La grande distinction entre les deux réside en ce que l'entité peut en faire. Les **ressources financières** peuvent servir à l'acquittement d'obligations financières, à l'investissement ou à la prestation des services, tandis que les **ressources non financières** ne servent normalement qu'à la prestation de services. La connaissance de l'ampleur des ressources financières de l'entité permet aux utilisateurs de juger de sa flexibilité et de sa capacité de s'acquitter de ses obligations financières actuelles et de fournir des services. La connaissance de l'ampleur des ressources non financières de l'entité permet aux utilisateurs d'apprécier sa durabilité. La présentation du montant de ces ressources peut les renseigner sur :
- a) les raisons de la variation des ressources financières et des obligations financières et non financières;
 - b) le coût de prestation des services futurs;
 - c) la gestion avisée de ces ressources dans l'optique de leur utilisation et de la nécessité future de les remettre à neuf, de les remplacer ou de les reconstituer.
- 6.18 Les obligations économiques sont de deux catégories : financières et non financières. La grande distinction entre les deux réside dans la manière dont elles sont acquittées. Les **obligations financières** sont acquittées au moyen de ressources financières, alors que les **obligations non financières** le sont au moyen de ressources non financières ou par l'octroi de droits d'accès à des ressources non financières de l'entité. Les obligations non financières ne correspondent pas à des besoins futurs de ressources financières. La connaissance de l'ampleur des obligations financières de l'entité permet aux utilisateurs d'apprécier ses pratiques de gestion de la dette et ses besoins futurs de ressources financières. La connaissance de l'ampleur des obligations non financières de l'entité leur permet d'apprécier sa durabilité ainsi que la mesure dans laquelle l'utilisation de ses ressources non financières et l'accès externe à celles-ci sont soumis à des conditions particulières.
- 6.19 La situation financière renseigne sur la capacité de service qui résulte d'opérations et autres événements passés :
- a) dont l'entité dispose en date de clôture pour atteindre ses objectifs dans l'avenir;
 - b) dont elle devra ultérieurement disposer pour payer les coûts d'activités passées¹¹.
- 6.20 La reddition de comptes sur la situation financière est renforcée lorsque les états financiers présentent séparément les sources isolables importantes de la situation financière de l'entité. Cela permet aux utilisateurs de connaître la nature de cette situation financière.

11 Ne s'applique qu'aux aspects de sa capacité de service que l'entité peut représenter dans ses états financiers.

- 6.21 Faire comprendre l'effet des opérations et engagements financiers passés de l'entité sur sa capacité de fournir des services dans l'avenir permet de communiquer des informations essentielles au point de vue de la responsabilité de la direction et de l'abordabilité des services. C'est en montrant qu'elle se trouve en situation de ressources financières nettes ou d'obligations financières nettes que l'entité fournit ces informations importantes, également utiles à l'appréciation de la durabilité de cette entité. On entend par «situation de ressources financières nettes» que l'entité dispose de ressources financières pour assurer la prestation des services dans l'avenir et s'acquitter de ses obligations financières futures. On entend par «situation d'obligations financières nettes» que l'entité a besoin de ressources financières futures pour s'acquitter d'obligations financières passées; ses ressources futures sont, pour ainsi dire, hypothéquées, ce qui affecte sa capacité de financer ses activités, de fournir des services et de s'acquitter de ses obligations dans l'avenir.

Présentation de l'évolution de la situation financière

- 6.22 *Objectif n° 3 : Les états financiers doivent présenter des informations qui montrent l'évolution de la situation financière de l'entité au cours de l'exercice en décrivant ce qui suit :*
- a) *l'origine, l'affectation et la consommation des ressources économiques de l'entité, qui expliquent la performance financière de l'entité;*
 - b) *la manière dont elle a financé ses activités;*
 - c) *la manière dont elle a fait face à ses besoins de trésorerie au cours de l'exercice.*
- 6.23 Les utilisateurs ont besoin de comprendre en quoi les activités de l'exercice ont fait varier la situation financière. Cette variation constitue la performance financière qu'il est possible de mesurer et de représenter dans les états financiers de l'entité pour l'exercice. Elle s'y trouve ventilée, présentée et expliquée sous divers angles (notamment l'excédent ou le déficit de l'exercice et les flux de trésorerie).
- 6.24 Pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'évolution de la situation financière, il faut que les états financiers résumant efficacement l'origine, l'affectation et l'utilisation des ressources économiques gérées par l'entité dans le cadre de ses activités de l'exercice. Les utilisateurs peuvent alors connaître la nature et l'ampleur des activités de collecte de ressources de l'entité et les fins auxquelles ces ressources ont été utilisées ou affectées.
- 6.25 La compréhension de l'un des aspects fondamentaux de l'évolution de la situation financière nécessite que les utilisateurs sachent si les activités de fonctionnement de l'exercice ont fait augmenter ou diminuer les ressources économiques nettes ou les obligations économiques nettes de l'entité (c'est-à-dire si elles se sont soldées par un excédent ou par un déficit). Toutefois, ce ne sont pas nécessairement toutes les variations de la situation financière de l'entité qui entrent dans l'excédent ou le déficit. C'est ainsi que dans certaines situations, officiellement désignées par le CCSP, certains aspects de l'évolution de la situation financière peuvent donner lieu à une reddition de comptes différente. Par exemple, une partie de la performance financière dont on doit rendre compte séparément, donc hors de l'excédent ou du déficit, correspond aux variations qui ont trait à certaines réévaluations non réalisées. Ces réévaluations non réalisées se rattachent potentiellement à des changements dans la conjoncture économique qui ne dépendent pas directement de la volonté de l'entité et sont peu susceptibles de se reproduire. Leur présentation séparée contribue à renforcer la reddition de comptes relativement à la responsabilité et à la gestion avisée de ces ressources. Le CCSP peut exiger qu'une partie de la performance financière soit présentée hors de l'excédent ou du déficit si cette présentation contribue de meilleure façon à l'atteinte de l'objectif de reddition de comptes.

- 6.26 La compréhension d'un autre aspect fondamental de l'évolution de la situation financière par les utilisateurs nécessite également que ceux-ci soient renseignés sur l'origine, l'affectation et l'utilisation des ressources en trésorerie au cours de l'exercice. Les informations relatives aux flux de trésorerie sont importantes, car elles montrent si les activités de l'exercice ont rapporté des ressources en trésorerie ou si l'entité a comblé ses besoins de trésorerie de l'exercice en contractant des dettes ou d'autres obligations économiques. Ces informations sont utiles si elles expliquent les besoins de trésorerie de l'entité au cours de l'exercice et comment l'entité les a comblés. Les utilisateurs peuvent ainsi apprécier l'effet des différentes activités sur la situation de trésorerie de l'entité.
- 6.27 En présentant les différents aspects de l'évolution de sa situation financière, l'entité donne une explication plus compréhensible de l'incidence de ses opérations et des autres événements de l'exercice sur sa situation financière globale.

Comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget

- 6.28 *Objectif no 4 : 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, on veillera à ce 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.*
- 6.29 La comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget est un élément fondamental de la reddition de comptes financière dans le secteur public, car elle clôt le cycle redditionnel. Pour que les utilisateurs puissent juger du caractère responsable de la gestion de l'entité, il est crucial qu'ils disposent d'informations leur permettant de comparer ce qui était prévu au budget à ce qui s'est réellement passé.
- 6.30 Dans certaines circonstances, il n'est pas possible de traduire d'une manière significative dans le budget certains aspects de la performance financière présentés dans les états financiers, comme les gains et pertes de réévaluation non réalisés de l'exercice. Il n'en reste pas moins nécessaire de fournir une comparaison avec le budget en ce qui concerne les rentrées et utilisations de ressources économiques qui constituent l'excédent ou le déficit de l'exercice.
- 6.31 Il importe de comparer la performance financière réelle de l'entité avec son budget initialement approuvé. L'utilisation d'un budget mis à jour en fonction des opérations et des autres événements qui se sont produits au cours de l'exercice fait diminuer sensiblement la valeur redditionnelle de la comparaison, car les écarts risquent alors d'être limités au point qu'il y ait peu d'explications au sujet des variations ayant eu lieu tout au long de l'exercice. Par ailleurs, il se peut tout de même que, dans des circonstances rares, il soit plus utile à la reddition de comptes d'établir la comparaison avec un budget modifié approuvé qu'avec le budget initial¹².

Communication des cas de non-conformité aux autorisations financières

- 6.32 *Objectif no 5 : Les états financiers doivent présenter des informations qui indiquent 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. Plus précisément, lorsque l'entité n'a pas respecté les limites de ses autorisations financières dans l'affectation ou l'utilisation de ressources économiques, la collecte des*

12 Ces circonstances rares sont précisées au niveau des normes, dans le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS. Cette norme fait actuellement l'objet de l'[exposé-sondage Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»](#).

ressources économiques ou ses opérations d'emprunt ou d'investissement, les états financiers doivent faire ressortir cet état de fait. Ils doivent donner des informations qui permettent aux utilisateurs de juger de l'importance et des conséquences financières des cas de non-conformité.

- 6.33 La consultation des états financiers est pour les utilisateurs le principal moyen de déterminer si les ressources publiques confiées à une entité du secteur public ont été gérées conformément aux autorisations financières. La communication des cas de non-conformité à ces autorisations propres au secteur public améliore la transparence et la valeur redditionnelle des états financiers¹³.
- 6.34 Les autorisations financières établies par la loi ou autrement peuvent donner à l'entité un pouvoir direct, notamment de fournir des services à un coût spécifié, de dépenser, de prélever des ressources, d'investir ou d'emprunter; elles peuvent aussi déléguer ces pouvoirs aux organismes contrôlés par l'entité. Même si le gouvernement a la prérogative exclusive de proposer les budgets de dépenses et de financement des activités, ses coûts, ses dépenses et ses opérations de collecte de ressources, d'investissement et d'emprunt doivent tous être sanctionnés par les autorisations financières établies. Des autorisations semblables s'appliquent aux composantes d'un gouvernement et aux organismes qu'il contrôle.
- 6.35 La communication d'informations sur les cas de non-conformité aux autorisations financières est essentielle et permet aux utilisateurs d'apprécier l'importance et les conséquences financières de ces cas de non-conformité.

Communication des risques et incertitudes

- 6.36 *Objectif no 6 : Les états financiers doivent présenter des informations qui décrivent les risques et incertitudes susceptibles d'avoir une incidence sur la situation financière ou l'évolution de la situation financière de l'entité. Ces informations sont utiles pour apprécier la nature et l'ampleur de ces risques et incertitudes ainsi que leur gestion par l'entité.*
- 6.37 Les risques et incertitudes dépendent souvent de facteurs externes sur lesquels l'entité n'a pas de prise. Par conséquent, les utilisateurs doivent pouvoir apprécier l'exposition de l'entité aux risques et incertitudes et leur incidence potentielle sur la situation financière et son évolution. Pour ce faire, ils ont besoin d'informations au sujet de ce qui suit :
- a) les risques et incertitudes qui pourraient influencer sur les éléments présentés dans les états financiers;
 - b) la gestion de ces risques et incertitudes.
- 6.38 Différentes normes prévoient des obligations d'information relativement à des risques et incertitudes particuliers. La communication de ces risques et incertitudes aide les utilisateurs :
- a) à apprécier la nature et l'ampleur des risques et incertitudes auxquels l'entité était exposée à la date de clôture;
 - b) à analyser la sensibilité de l'entité à son exposition aux risques et aux incertitudes;
 - c) à porter une appréciation sur la gestion de ces risques et incertitudes par la direction;
 - d) à juger de la capacité de l'entité d'atteindre ses objectifs à court et à long terme.

13 La communication des cas de non-conformité aux autorisations financières est une exigence distincte de celle consistant à prendre en considération la législation applicable dans la détermination de la présentation des éléments et des opérations de l'entité et des autres événements de l'exercice. Pensons par exemple aux lois environnementales, qui peuvent donner naissance à des obligations économiques devant être comptabilisées ou mentionnées par voie de notes.

- 6.39 La communication d'informations relatives aux risques et incertitudes auxquels l'entité est exposée à la date de clôture est essentielle à la reddition de comptes. Cela dit, il y a certaines informations sur les risques et incertitudes qu'il convient davantage de communiquer dans les documents d'information financière autres que les états financiers, comme des rapports sur le développement durable.
- 6.40 Les informations sur les risques et incertitudes données dans les états financiers doivent être claires et suffisantes, sans pour autant être exhaustives ou surabondantes. Ces informations devraient être axées sur ce qui est important pour permettre aux utilisateurs de juger de la situation financière et de son évolution.

Atteinte des objectifs

- 6.41 L'atteinte des objectifs de la communication d'informations par la voie des états financiers nécessite, outre les fondements énoncés au chapitre 5, l'établissement d'autres concepts, tels que les suivants :
- a) les définitions des éléments constitutifs des états financiers;
 - b) les critères pour déterminer le moment de la comptabilisation de ces éléments;
 - c) les caractéristiques pouvant servir de bases de mesure appropriées à ces éléments;
 - d) les paramètres à suivre pour la prise de décisions cohérentes en matière de présentation dans les états financiers.

CHAPITRE 7 : CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DES INFORMATIONS PRÉSENTÉES DANS LES ÉTATS FINANCIERS ET ASPECTS CONNEXES À CONSIDÉRER¹⁴

Table des matières

	Paragraphe
Introduction.....	7.01-7.02
Caractéristiques qualitatives	7.03-7.33
Pertinence.....	7.04-7.07
Valeur de confirmation et valeur prédictive	7.05-7.07
Fidélité.....	7.08-7.21
Primauté de la substance sur la forme.....	7.12-7.14
Exhaustivité	7.15-7.16
Neutralité	7.17-7.19
Absence d'erreurs significatives	7.20-7.21
Vérifiabilité.....	7.22-7.23
Comparabilité.....	7.24-7.27
Compréhensibilité	7.28-7.31
Rapidité	7.32-7.33
Aspects connexes à considérer	7.34-7.46
Équilibre avantages-coûts	7.35-7.39
Caractère significatif	7.40-7.44
Prudence.....	7.45-7.46

Introduction

- 7.01 Les informations présentées dans les états financiers sont fondées sur les objectifs des états financiers, énumérés dans le chapitre 6, «Objectifs des états financiers», et présentent certaines caractéristiques qualitatives. Ces objectifs et caractéristiques ont une incidence sur la nature et sur l'étendue de ces informations et influent sur leur emplacement, leur structure et leur organisation. Globalement, le but est de réaliser, entre les diverses caractéristiques, un équilibre approprié permettant d'atteindre les objectifs des états financiers, ce qui nécessite également la prise en considération de certains aspects connexes.
- 7.02 Les caractéristiques qualitatives des informations fournies dans les états financiers de l'entité sont les attributs qui rendent ces informations utiles à la reddition de comptes.

14 Ce chapitre prend appui sur le chapitre 6 et tient pour acquis les concepts des chapitres 1 à 6.

Caractéristiques qualitatives

- 7.03 Les caractéristiques qualitatives des informations présentées dans les états financiers sont les suivantes :
- a) la pertinence;
 - b) la fidélité;
 - c) la vérifiabilité;
 - d) la comparabilité;
 - e) la compréhensibilité;
 - f) la rapidité.

Pertinence

- 7.04 Les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes si elles peuvent éclairer les utilisateurs dans leur appréciation de la gouvernance, de la performance, de la gestion des ressources publiques et de la durabilité dont rend compte l'entité :
- a) soit en leur permettant de confirmer ou de réviser leurs appréciations antérieures (valeur de confirmation);
 - b) soit en les aidant à apprécier les effets potentiels d'événements passés ou présents, et à établir des prédictions quant aux résultats futurs d'opérations ou autres événements passés ou présents (valeur prédictive).

Valeur de confirmation et valeur prédictive

- 7.05 Les informations qui permettent de confirmer ou de réviser des résultats, des appréciations ou des prédictions antérieurs ont une valeur de confirmation. Si des informations confirment les attentes antérieures, elles contribuent à renforcer les attentes présentes. Si elles montrent une variation par rapport aux attentes, il en résulte un changement dans les probabilités perçues ou les montants associés à la fourchette de résultats possibles. Les informations font alors varier le degré de confiance à l'égard des attentes antérieures et peuvent avoir un effet décisif sur l'appréciation de la gouvernance, de la performance, de la gestion des ressources publiques et de la durabilité de l'entité.
- 7.06 Les informations ont une valeur prédictive si, par exemple, les utilisateurs des états financiers s'en servent ou pourraient s'en servir afin de prévoir les résultats financiers et les flux de trésorerie futurs de l'entité et d'apprécier sa durabilité. Pour que les informations aient une valeur prédictive, il n'est pas nécessaire qu'elles soient prospectives (c'est-à-dire qu'elles constituent des prédictions ou des prévisions). Les informations sur le passé peuvent servir aux utilisateurs à définir leurs attentes par rapport à l'avenir.
- 7.07 La valeur de confirmation et la valeur prédictive des informations présentées dans les états financiers sont interreliées. Les informations qui ont une valeur prédictive ont souvent aussi une valeur de confirmation.

Fidélité

- 7.08 Pour que les informations présentées dans les états financiers soient utiles à des fins redditionnelles, elles doivent donner une image fidèle des ressources économiques, des obligations économiques et des opérations ou autres événements qu'elles prétendent représenter.

- 7.09 La fidélité comporte les aspects suivants :
- a) la primauté de la substance sur la forme;
 - b) l'exhaustivité;
 - c) la neutralité;
 - d) l'absence d'erreurs significatives.
- 7.10 Les informations inexactes, inappropriées ou incomplètes ne donnent pas une image fidèle de la substance des ressources économiques, des obligations économiques ou des opérations ou autres événements. Elles entravent la compréhension au lieu de la faciliter, et nuisent à la reddition de comptes.
- 7.11 Pour que les états financiers établis en comptabilité d'exercice donnent une image fidèle des ressources économiques, des obligations économiques et des opérations ou autres événements, il est important de prendre en considération l'incertitude. Celle-ci caractérise l'environnement dans lequel se réalisent les activités économiques. Elle entre en considération lorsque l'on détermine la valeur à laquelle comptabiliser un élément dans les états financiers. En effet, les états financiers contiennent souvent des estimations qui impliquent le recours à des hypothèses et l'exercice du jugement professionnel. Une estimation fondée sur des données appropriées constituera une image fidèle de la ressource économique, de l'obligation économique ou de l'opération ou autre événement parce que chaque donnée d'entrée reflétera la meilleure information disponible. Il pourrait parfois être nécessaire, pour donner une image fidèle d'une ressource économique, d'une obligation économique, d'une opération ou d'un autre événement, d'indiquer explicitement le degré d'incertitude.

Primauté de la substance sur la forme

- 7.12 Dégager la substance d'un élément, c'est en comprendre la signification, en saisir l'essence. Dans les états financiers, la substance d'un élément correspond à sa réalité économique, qui peut correspondre ou non à sa forme juridique.
- 7.13 Pour différencier la substance de la forme juridique d'une opération ou d'un autre événement, il faut avoir recours au jugement professionnel en s'appuyant sur l'ensemble des éléments probants disponibles.
- 7.14 La nécessité de dégager la substance d'une opération ou d'un autre événement peut venir du fait que cette opération ou cet autre événement est complexe ou que sa forme juridique ne reflète pas sa substance. Parmi les causes possibles de cette situation, on trouve :
- a) les subtilités juridiques;
 - b) la multiplicité des droits et obligations que fait intervenir l'opération ou autre événement;
 - c) le grand nombre de parties en présence.

Exhaustivité

- 7.15 Les informations sont exhaustives lorsque toutes les données nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle sont présentes. L'exhaustivité consiste à fournir des informations suffisantes au sujet des ressources économiques, des obligations économiques et des opérations ou autres événements qui sont d'une ampleur, d'une nature ou d'une incidence telle qu'il est nécessaire que l'entité les prenne en considération pour rendre compte de manière compréhensible de sa situation financière et de sa performance financière de l'exercice aux utilisateurs.
- 7.16 Un portrait exhaustif comporte l'attribution d'une valeur numérique à la ressource économique, à l'obligation économique ou à l'opération ou autre événement, ainsi que les descriptions et explications nécessaires.

Neutralité

- 7.17 Les informations sont neutres lorsqu'elles sont exemptes de toute partialité.
- 7.18 Il y a partialité en matière de mesure lorsque des éléments constitutifs des états financiers sont systématiquement surévalués ou sous-évalués. Dans la sélection des méthodes comptables, la partialité est présente lorsque cette sélection est faite dans la perspective des intérêts d'utilisateurs particuliers ou de la réalisation d'objectifs précis. Quant aux états financiers, ils risquent d'être partiels, parce qu'incomplets, s'ils ne contiennent pas toutes les informations nécessaires pour donner une image fidèle des opérations ou autres événements influant sur l'entité.
- 7.19 Les informations comptables ne peuvent pas être exemptes d'influence sur les comportements. Toutefois, pour être neutres, il faut qu'elles donnent l'image la plus fidèle possible des activités économiques, sans pour autant déformer cette image d'une manière qui orienterait les comportements dans une direction en particulier.

Absence d'erreurs significatives

- 7.20 La fidélité ne signifie pas l'exactitude à tous les égards. L'absence d'erreurs significatives veut dire que :
- a) l'image qui est donnée des ressources économiques, des obligations économiques et des opérations ou autres événements est exempte d'erreurs ou d'omissions qui seraient individuellement ou collectivement significatives;
 - b) la sélection et l'application de la procédure suivie pour la production des informations présentées se sont faites sans erreur significative.
- 7.21 Dans certains cas, il est facile de présenter des informations exactes (par exemple, la somme versée pour l'acquisition d'une ressource économique). Dans d'autres cas, par exemple celui des estimations, il se peut que l'appréciation du degré d'exactitude d'un montant présenté ne soit pas aussi simple. Une estimation peut constituer une image fidèle si les conditions suivantes sont réunies :
- a) il est indiqué de manière claire et précise que le montant est une estimation;
 - b) la nature et les limites de la procédure d'estimation suivie sont expliquées;
 - c) la sélection et l'application d'une procédure appropriée d'établissement de l'estimation sont exemptes d'erreurs.

Vérifiabilité

- 7.22 La vérifiabilité est la caractéristique qualitative qui contribue à convaincre les utilisateurs que les informations présentées dans les états financiers donnent une image fidèle des ressources économiques, des obligations économiques et des opérations ou autres événements qu'elles prétendent représenter. Pour qu'une information quantitative soit vérifiable, il n'est pas nécessaire qu'elle consiste en une estimation ponctuelle. Un éventail de montants possibles assortis de probabilités peut aussi être vérifié.
- 7.23 De façon générale, la vérifiabilité signifie que l'image donnée peut être examinée ou observée de telle sorte que des personnes compétentes et indépendantes qui suivraient les mêmes méthodes arriveraient essentiellement au même résultat. En ce qui concerne les informations présentées dans les états financiers, la vérifiabilité signifie qu'il est possible de vérifier soit l'image donnée d'une opération ou d'un autre événement ou encore la méthode suivie pour établir cette image.

Comparabilité

7.24 La comparabilité est une caractéristique du lien qui existe entre deux éléments d'information, par exemple entre :

- a) la performance financière réelle de l'entité et celle prévue au budget;
- b) les états financiers de l'entité ayant trait à des exercices différents;
- c) les états financiers d'entités différentes.

La comparabilité permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre plusieurs séries d'informations financières.

7.25 La comparaison de la performance réelle présentée dans les états financiers avec celle prévue au budget est un élément fondamental du cycle de reddition de comptes dans le secteur public. Une telle comparaison n'a de sens que lorsque le budget et les états financiers sont établis sur la base :

- a) de la même méthode de comptabilité;
- b) des mêmes principes comptables;
- c) du même périmètre d'activités;
- d) des mêmes classements.

7.26 La continuité d'application des méthodes comptables est importante pour comparer :

- a) soit les états financiers d'une même entité d'un exercice à l'autre ou établis à des dates différentes;
- b) soit la performance financière réelle de l'entité avec celle prévue au budget.

La continuité d'application des méthodes comptables contribue à prévenir les méprises que pourrait causer l'utilisation de méthodes comptables différentes. Lorsque l'on juge approprié d'effectuer un changement de méthode comptable, il est nécessaire, pour maintenir la comparabilité des états financiers, d'indiquer l'incidence du changement.

7.27 Pour que l'on puisse comparer les états financiers d'entités différentes, il est important qu'elles appliquent les mêmes normes comptables.

Compréhensibilité

7.28 Une bonne reddition de comptes passe par la communication d'informations financières compréhensibles. Si les informations présentées par l'entité sont pertinentes pour ce qui est de rendre compte de sa gouvernance, de sa performance, de sa gestion des ressources publiques ou de sa durabilité, ou en vue de la prise d'une décision par l'utilisateur, mais qu'elles ne sont pas compréhensibles, elles ne remplissent pas leur fonction.

7.29 Classer, décrire et présenter les informations financières de façon claire, concise et simple favorisent leur compréhensibilité. Il est également utile de fournir des informations situationnelles et explicatives. En effet, il se peut que les faits, si clairs et précis qu'ils soient, ne constituent pas à eux seuls des informations compréhensibles pour l'utilisateur. Par ailleurs, la surabondance de détails, les descriptions vagues ou excessivement techniques et les modes de présentation complexes peuvent être source de confusion et donner lieu à des interprétations erronées.

- 7.30 Il faut chercher à présenter les informations dans les états financiers de façon compréhensible. Les choix en matière de méthodes comptables et de présentation doivent viser à réduire autant que possible la complexité tout en assurant la fidélité de l'image qui est donnée des opérations ou autres événements. La réduction de la complexité dans le but d'améliorer la compréhensibilité ne signifie pas que l'on peut exclure des états financiers les opérations ou autres événements qui sont complexes. De même, on ne saurait simplifier la représentation d'opérations complexes dans les états financiers au point de donner de leur substance une image fautive ou autrement trompeuse.
- 7.31 La compréhensibilité permet aux utilisateurs qui ont une connaissance raisonnable des activités économiques et de la comptabilité, et qui sont disposés à étudier les informations financières avec une diligence raisonnable, de saisir la teneur des états financiers. Toutefois, en raison de la nature des informations présentées dans les états financiers, la possibilité de les rendre compréhensibles pour tout utilisateur est limitée. Il peut y avoir des cas où les utilisateurs auront besoin d'aide pour comprendre les informations présentées dans les états financiers.

Rapidité

- 7.32 La rapidité s'entend du fait de rendre les informations disponibles pour les utilisateurs avant qu'elles perdent leur capacité d'éclairer l'appréciation de la gouvernance, de la performance, de la gestion des ressources publiques et de la durabilité de l'entité ou la prise de décisions. Moins la publication des informations est rapide, moins elles sont utiles pour responsabiliser l'entité et sa direction et pour prendre des décisions.
- 7.33 Certaines informations peuvent néanmoins rester utiles longtemps après la fin de l'exercice considéré.

Aspects connexes à considérer

- 7.34 *Les informations présentées dans les états financiers visent à établir un équilibre approprié entre les différentes caractéristiques qualitatives, tout en respectant l'objectif redditionnel. L'importance à accorder à chacune de ces caractéristiques dans chaque cas d'espèce relève du jugement professionnel. Les aspects à considérer afin d'atteindre cet équilibre entre les différentes caractéristiques sont les suivants :*
- a) *l'équilibre avantages-coûts;*
 - b) *le caractère significatif;*
 - c) *la prudence.*

Équilibre avantages-coûts

- 7.35 Les informations financières sont un bien économique : elles ont un coût et procurent des avantages, principalement à ceux à qui l'entité doit rendre des comptes. Bien que les avantages attendus de la communication d'informations dans les états financiers devraient justifier les coûts de la communication et de l'utilisation de ces informations, la question de savoir si ces coûts sont justifiés relativement à la communication d'informations en particulier relève souvent du jugement professionnel. En effet, il n'est souvent pas facile de cerner ou de quantifier les avantages et les coûts, sans compter qu'ils reviennent à des parties différentes.
- 7.36 Les informations présentées dans les états financiers procurent des avantages aux utilisateurs : une reddition de comptes bonifiée et une transparence accrue de la part de l'entité, ainsi que la capacité de prendre des décisions plus éclairées.

- 7.37 Les informations présentées dans les états financiers de l'entité procurent aussi des avantages aux préparateurs, à savoir que :
- a) la direction est mieux outillée pour prendre des décisions;
 - b) les échanges avec les utilisateurs sont plus fructueux;
 - c) l'entité se montre responsable dans sa gestion des ressources qui lui ont été confiées;
 - d) les chiffres des états financiers peuvent servir de point d'ancrage à d'autres mesures de performance et de reddition de comptes.
- 7.38 Pour les préparateurs, les coûts de la communication d'informations dans les états financiers comprennent ceux de la collecte, du traitement, de la présentation, de la vérification et de la diffusion de ces informations.
- 7.39 Les utilisateurs engagent des coûts relativement à l'analyse et à l'interprétation des informations. Ils assument aussi les coûts liés au risque de prendre des décisions en disposant d'informations incomplètes et ceux liés à l'obtention des informations nécessaires d'autres sources. S'y ajoutent aussi les coûts particulièrement difficiles à quantifier qui se rattachent au fait que des informations qui répondent à une ou à plusieurs des caractéristiques qualitatives sont sacrifiées en raison de leur coût.

Caractère significatif

- 7.40 Une information présente un caractère significatif si son omission, son inexactitude ou son obscurcissement nuit à l'appréciation que portent les utilisateurs sur la reddition de comptes ou influe sur les décisions qu'ils prennent en s'appuyant sur les états financiers.
- 7.41 L'appréciation du caractère significatif (aussi appelé l'«importance relative») est une question de jugement professionnel dans chaque cas d'espèce. Le caractère significatif s'apprécie en fonction de la possibilité raisonnable d'avoir une importance pour les appréciations et les jugements que portent les utilisateurs des états financiers.
- 7.42 Le caractère significatif s'apprécie tant d'un point de vue qualitatif que d'un point de vue quantitatif. D'un point de vue quantitatif, il donne un seuil ou un point de démarcation permettant de déterminer les informations à comptabiliser et à présenter dans le corps des états financiers ou à fournir par voie de notes ou tableaux complémentaires. D'un point de vue qualitatif, un élément peut être considéré comme significatif en substance même si sa valeur monétaire n'est pas jugée importante.
- 7.43 Le caractère significatif sert à apprécier les effets potentiels de l'omission, de l'inexactitude, de l'obscurcissement ou de la présentation non séparée d'informations qui répondent par ailleurs aux caractéristiques qualitatives. Il dépend de l'envergure et de la nature – qui s'apprécient en fonction des circonstances – de l'omission ou de l'inexactitude.
- 7.44 Le caractère significatif constitue un aspect à considérer propre à une entité, qui dépend de la nature ou de l'ampleur de l'élément ou de l'opération ou autre événement auquel l'information se rapporte, ou des deux, dans le contexte des états financiers de l'entité. La question de savoir si un élément, une opération ou un autre événement est significatif ou non à des fins redditionnelles nécessite la prise en considération de toutes les informations quantitatives et qualitatives pertinentes eu égard à la décision. Il se peut qu'un élément, une opération ou un autre événement ne soit pas significatif individuellement, mais que, s'il est combiné à d'autres éléments, opérations ou événements de nature ou de substance analogues, l'ensemble soit significatif à des fins redditionnelles.

Prudence

- 7.45 La prudence est le fait d'agir avec circonspection dans l'exercice du jugement en situation d'incertitude. Ce qui signifie qu'il ne faut pas sous-évaluer ni surévaluer les éléments constitutifs des états financiers. Une sous-évaluation ou surévaluation à dessein peut mener à des appréciations erronées de la reddition de comptes et à des décisions sous-optimales.
- 7.46 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 des objectifs des états financiers.

CHAPITRE 8 : ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DES ÉTATS FINANCIERS¹⁵

Table des matières

	Paragraphe
Introduction.....	8.01-8.08
Actifs.....	8.09-8.15
Définition.....	8.09-8.10
Caractéristiques.....	8.11-8.15
Passifs.....	8.16-8.22
Définition.....	8.16-8.18
Caractéristiques.....	8.19-8.22
Revenus et charges.....	8.23-8.27

Introduction

- 8.01 Les utilisateurs des états financiers d'une entité s'intéressent aux éléments et aux opérations ou autres événements qui constituent sa situation financière et sa performance financière de l'exercice¹⁶. Ces éléments et ces opérations ou autres événements sont ou créent des phénomènes économiques.
- 8.02 Du point de vue des états financiers, les **phénomènes économiques** de l'entité sont ses ressources économiques, ses obligations économiques et les effets des opérations ou autres événements qui entraînent une variation de ces ressources et de ces obligations.
- 8.03 Les états financiers montrent les résultats d'un grand nombre d'opérations ou autres événements, ce qui implique nécessairement un degré élevé de synthèse et de classement. Le regroupement des informations en catégories communes qui caractérisent leur nature permet aux utilisateurs de comprendre plus facilement une grande quantité d'éléments et d'opérations ou autres événements.
- 8.04 En précisant quels sont les éléments constitutifs des états financiers, on établit un point de départ commun utile pour classer les éléments et les opérations ou autres événements d'une manière qui permet aux utilisateurs de mieux comprendre les informations détaillées du système d'information financière de l'entité.
- 8.05 Les éléments constitutifs des états financiers sont importants parce qu'ils constituent le premier niveau de regroupement des éléments et des opérations ou autres événements semblables pour la synthèse et le classement. Ce regroupement n'est pas seulement fondé sur une nature partagée ou sur des caractéristiques distinctives communes; il contribue aussi à l'atteinte des objectifs des états financiers. Les éléments constitutifs des états financiers donnent les informations nécessaires à la mesure de la situation financière et de la performance financière de l'exercice.

15 Ce chapitre prend appui sur le chapitre 7 et tient pour acquis les concepts des chapitres 1 à 7.

16 Les éléments existent à la date de clôture, tandis que les opérations ou autres événements se produisent au cours de l'exercice.

- 8.06 Les définitions des éléments constitutifs des états financiers découlent du concept de capacité de service (décrit au chapitre 4) ainsi que des fondements des états financiers (décrits au chapitre 5) tels que le contrôle, l'entité comptable isolable et la méthode de la comptabilité d'exercice.
- a) Ce que l'on appelle «capacité de service» est la capacité de l'entité à servir la population. Les aspects de la capacité de service qui sont communiqués dans les états financiers sont ceux qui découlent d'opérations ou autres événements passés qui engendrent ou font varier des ressources ou obligations économiques mesurables.
 - b) Les états financiers présentent la situation financière et la performance financière périodique d'une entité comptable isolable, y compris ses composantes et ses organismes. Comme l'établit le chapitre 6, «Objectifs des états financiers», le périmètre d'une entité comptable est défini par ce qu'elle contrôle.
 - c) Au regard de la méthode de la comptabilité d'exercice, les définitions des éléments constitutifs des états financiers doivent englober toutes les ressources économiques contrôlées par l'entité, les obligations économiques dont elle doit s'acquitter et les augmentations ou diminutions de ces ressources et obligations, sans égard au moment où la trésorerie est échangée.

8.07 Il existe deux types d'éléments constitutifs des états financiers :

- a) ceux qui représentent les ressources économiques et les obligations économiques de l'entité à un moment précis;
- b) ceux qui représentent les variations des ressources économiques et des obligations économiques pour un exercice donné.

Dans les états financiers, ces éléments constitutifs sont les actifs, les passifs, les revenus et les charges.

8.08 Les éléments constitutifs des états financiers qui représentent les ressources économiques et les obligations économiques de l'entité à un moment précis sont les actifs et les passifs. Les éléments constitutifs des états financiers qui représentent les variations des ressources économiques et des obligations économiques pour un exercice donné sont les revenus et les charges. Ils expliquent à eux deux la variation de l'actif net (les ressources économiques nettes) ou du passif net (les obligations économiques nettes) de l'entité pour l'exercice¹⁷. Les définitions d'un revenu et d'une charge découlent des définitions d'un actif et d'un passif. Cette approche favorise la rigueur, l'uniformité et la comparabilité dans la détermination de la performance financière de l'exercice. Bien que les revenus et les charges soient définis en termes de variations des actifs et des passifs, aux fins de la reddition de comptes, ils sont tout aussi importants que ceux-ci.

17 Ce ne sont pas tous les revenus et les charges d'un exercice que l'on comptabilise dans l'excédent ou le déficit de cet exercice. L'explication se trouve dans le chapitre 6, au paragraphe 6.25 :

«[...] Toutefois, ce ne sont pas nécessairement toutes les variations de la situation financière de l'entité qui entrent dans l'excédent ou le déficit. C'est ainsi que dans certaines situations, officiellement désignées par le CCSP, certains aspects de l'évolution de la situation financière peuvent donner lieu à une reddition de comptes différente. Par exemple, une partie de la performance financière dont on doit rendre compte séparément, donc hors de l'excédent ou du déficit, correspond aux variations qui ont trait à certaines réévaluations non réalisées. Ces réévaluations non réalisées se rattachent potentiellement à des changements dans la conjoncture économique qui ne dépendent pas directement de la volonté de l'entité et sont peu susceptibles de se reproduire. Leur présentation séparée contribue à renforcer la reddition de comptes relativement à la responsabilité et à la gestion avisée de ces ressources. Le CCSP peut exiger qu'une partie de la performance financière soit présentée hors de l'excédent ou du déficit si cette présentation contribue de meilleure façon à l'atteinte de l'objectif de reddition de comptes.»

Actifs

Définition

- 8.09 Un **actif** est une ressource économique actuelle contrôlée par une entité du fait d'événements¹⁸ passés et de laquelle des avantages économiques futurs sont attendus.
- 8.10 Pour répondre à la définition d'un actif, la ressource économique actuelle contrôlée par l'entité doit résulter d'une opération (ou autre événement) passée. La complexité des programmes et des activités du secteur public implique cependant qu'un actif peut aussi résulter de plusieurs opérations ou autres événements plutôt que d'un seul.

Caractéristiques

- 8.11 Un actif a trois caractéristiques essentielles :
- l'entité contrôle la ressource économique et l'accès à l'avantage ou aux avantages économiques futurs;
 - l'opération ou autre événement (ou les opérations ou autres événements) donnant naissance au contrôle par l'entité sont des faits accomplis;
 - l'actif représente des avantages économiques futurs en ce qu'il pourra, seul ou avec d'autres, contribuer à la fourniture de biens ou de services, aux rentrées de trésorerie futures ou à une réduction des sorties de trésorerie futures.
- 8.12 Une ressource économique représente une valeur parce qu'elle permet à l'entité d'atteindre ses objectifs. Sans ressource économique, l'entité ne peut recevoir aucun avantage économique futur.
- 8.13 Les ressources économiques ne constituent des actifs que si elles en possèdent toutes les caractéristiques essentielles. Par exemple, dans les situations suivantes, la ressource économique ne constitue pas un actif de l'entité :
- l'entité ne peut pas avoir accès à l'avantage économique futur;
 - il y a un avantage économique futur, mais l'opération ou autre événement (ou les opérations ou autres événements) donnant naissance au contrôle de cet avantage par l'entité ne sont pas des faits accomplis;
 - il n'y a pas d'avantage économique futur.
- 8.14 Une ressource économique ne se présente pas nécessairement sous une forme corporelle.
- 8.15 La nécessité de procéder par estimation pour mesurer une ressource économique n'empêche pas celle-ci de constituer un actif.

Passifs

Définition

- 8.16 Un **passif** est une obligation économique actuelle d'une entité envers d'autres parties, qui résulte d'événements¹⁹, passés et dont il est attendu que le règlement nécessitera la renonciation future à des avantages économiques.
- 8.17 L'obligation que constitue un passif peut être envers une ou plusieurs personnes ou entités distinctes de l'entité comptable.

18 Ce qui comprend les «opérations», qui constituent un sous-ensemble des événements.

19 Ce qui comprend les «opérations», qui constituent un sous-ensemble des événements.

- 8.18 Pour répondre à la définition d'un passif, l'obligation économique actuelle doit résulter d'une opération (ou autre événement) passée. La complexité des programmes et des activités du secteur public implique cependant qu'un passif peut aussi résulter de plusieurs opérations ou autres événements plutôt que d'un seul.

Caractéristiques

- 8.19 Un passif a trois caractéristiques essentielles :
- il représente un devoir ou une responsabilité envers d'autres parties, et l'entité a peu ou pas de pouvoir discrétionnaire de se soustraire au règlement de l'obligation;
 - le devoir ou la responsabilité envers d'autres parties suppose un règlement futur, par transmission ou utilisation de ressources économiques (comme la fourniture de biens ou de services ou toute autre cession d'avantages économiques), à une date déterminée ou déterminable, lorsque se produira une opération ou un autre événement précis ou encore sur demande;
 - l'opération ou autre événement (ou les opérations ou autres événements) donnant naissance à l'obligation de l'entité sont des faits accomplis.
- 8.20 Une obligation économique est un devoir ou une responsabilité auquel l'entité n'a pas la capacité pratique de se soustraire, et dont le règlement se fera par la renonciation à un avantage économique, ce qui signifie que ce règlement donnera lieu à la transmission ou à l'utilisation de ressources économiques. Un type d'obligation économique est l'obligation de prestation²⁰.
- 8.21 Les obligations économiques ne constituent des passifs que si elles en possèdent les trois caractéristiques. Par exemple, dans les situations suivantes, l'obligation économique ne constitue pas un passif de l'entité :
- le devoir ou la responsabilité de régler l'obligation n'incombe pas à l'entité;
 - l'obligation économique ne nécessite pas la renonciation future à un avantage économique;
 - l'opération ou autre événement (ou les opérations ou autres événements) donnant naissance à l'obligation de l'entité ne sont pas des faits accomplis.
- 8.22 La nécessité de procéder par estimation pour mesurer une obligation économique n'empêche pas celle-ci de constituer un passif.

Revenus et charges

- 8.23 Un **revenu**, y compris un gain, est une augmentation d'actifs ou une diminution de passifs qui se produit au cours de l'exercice et qui fait augmenter l'actif net ou diminuer le passif net.
- 8.24 Un revenu, s'il n'est pas un gain, peut être issu, par exemple :
- de la levée d'impôts;
 - de l'imposition d'amendes;
 - de l'imposition de pénalités;
 - de la vente de biens;
 - de la prestation de services;
 - de placements;

20 Le terme « obligation de prestation » est défini dans le chapitre SP 3400, REVENUS.

- g) de l'utilisation de certaines ressources économiques de l'entité par une autre partie moyennant un loyer, des intérêts, des redevances ou des dividendes;
 - h) d'apports de ressources par subvention, don, etc.
- 8.25 Une **charge**, y compris une perte, est une diminution d'actifs ou une augmentation de passifs qui se produit au cours de l'exercice et qui fait diminuer l'actif net ou augmenter le passif net.
- 8.26 Une charge, si elle n'est pas une perte, peut être issue, par exemple :
- a) de la prestation de services;
 - b) de la production de biens;
 - c) de l'amortissement d'immobilisations corporelles;
 - d) de l'utilisation de certaines ressources économiques d'autres parties moyennant un loyer ou des intérêts ou autres frais financiers;
 - e) de la transmission de ressources par subvention ou autre forme d'apport.
- 8.27 Un gain ou une perte peut être issu, par exemple :
- a) de la disposition d'actifs acquis dans le but d'être utilisés plutôt que revendus;
 - b) du règlement ou du refinancement d'une dette;
 - c) d'une réévaluation.

CHAPITRE 9 : COMPTABILISATION ET MESURE DANS LES ÉTATS FINANCIERS²¹

Table des matières

	Paragraphe
Introduction	9.01-9.02
Comptabilisation.....	9.03-9.26
Critères généraux de comptabilisation	9.05-9.08
Incertitude relative à l'existence.....	9.09
Incertitude relative à la mesure.....	9.10-9.23
Incertitude relative à la réalisation	9.11-9.17
Incertitude relative à l'estimation.....	9.18-9.23
Fourniture d'informations par voie de notes ou tableaux complémentaires	9.24-9.26
Décomptabilisation	9.27-9.28
Mesure	9.29-9.33
Base de mesure	9.34-9.36
Continuité d'activité	9.37-9.40

Introduction

- 9.01 La comptabilisation et la mesure dans les états financiers sont des concepts inextricablement liés. Pour pouvoir être comptabilisé, un élément, une opération ou un autre événement doit être mesurable. Toutefois, il peut y avoir des éléments, des opérations ou d'autres événements qui, bien que mesurables, ne sont pas comptabilisés et font uniquement l'objet d'informations fournies par voie de notes ou tableaux complémentaires, parce qu'ils ne répondent pas aux autres critères de comptabilisation.
- 9.02 Des exigences en matière de comptabilisation, de décomptabilisation et de mesure relatives à des éléments, à des opérations ou à d'autres événements en particulier peuvent être établies dans les normes.

Comptabilisation

- 9.03 La **comptabilisation** s'entend de l'inclusion d'un élément, d'une opération ou d'un autre événement dans un ou plusieurs états financiers. Elle n'englobe pas la fourniture d'informations par voie de notes et tableaux complémentaires. Ces notes et tableaux donnent :
- soit des précisions sur des éléments, des opérations ou d'autres événements comptabilisés dans les états financiers;

21 Ce chapitre prend appui sur le chapitre 8 et tient pour acquis les concepts des chapitres 1 à 8.

- b) soit des informations au sujet d'éléments, d'opérations ou d'autres événements qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation et qui, de ce fait, ne sont pas comptabilisés dans les états financiers.

Les éléments, opérations ou autres événements semblables peuvent être regroupés pour les besoins de leur présentation dans le corps des états financiers.

- 9.04 Les décisions en matière de comptabilisation consistent à déterminer :
- a) si un élément, une opération ou un autre événement est à inclure dans les états financiers;
 - b) quand l'inclure;
 - c) pour quel montant l'inclure (mesure).

Critères généraux de comptabilisation

- 9.05 *On comptabilise un élément, une opération ou un autre événement dans les états financiers lorsque les conditions suivantes sont réunies :*
- a) *l'élément, l'opération ou l'autre événement répond à la définition d'un élément constitutif des états financiers;*
 - b) *la rentrée des avantages économiques futurs associés à l'élément ou la renonciation à ces avantages est attendue;*
 - c) *l'élément, l'opération ou l'autre événement peut être mesuré.*
- 9.06 Même si un élément, une opération ou un autre événement ne fait l'objet d'aucune norme particulière, on le comptabilise dans les états financiers s'il répond aux critères généraux de comptabilisation, sous réserve de l'application des concepts décrits dans le chapitre 7, «Caractéristiques qualitatives des informations présentées dans les états financiers et aspects connexes à considérer».
- 9.07 Les critères généraux de comptabilisation exigent l'appréciation :
- a) de l'incertitude relative à l'existence;
 - b) de l'incertitude relative à la mesure, y compris :
 - i) de l'incertitude relative à la réalisation,
 - ii) de l'incertitude relative à l'estimation²².
- 9.08 Les appréciations de l'incertitude se fondent sur l'ensemble des éléments probants disponibles en date de clôture. Étant donné que les conditions qui donnent naissance à l'incertitude peuvent évoluer, il est important d'apprécier de nouveau l'incertitude à chaque date de clôture.

22 Le concept d'incertitude relative à la mesure n'est pas explicité dans le cadre conceptuel existant. Cependant, les aspects de l'incertitude relative à la mesure qui concernent la réalisation et l'estimation y sont pris en considération dans les critères généraux de comptabilisation. Le chapitre SP 2130, INCERTITUDE RELATIVE À LA MESURE, ne traite en fait que de l'incertitude relative à l'estimation. Par conséquent, le CCSP propose d'apporter au chapitre SP 2130 des modifications corrélatives, qui font l'objet de l'[exposé-sondage Modifications corrélatives au cadre conceptuel proposé](#).

Incertitude relative à l'existence

- 9.09 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. La réponse à cette question ne peut être que oui ou non : soit l'élément, l'opération ou l'autre événement répond à la définition d'un élément constitutif des états financiers, soit il n'y répond pas. Tous les éléments probants pertinents disponibles sont à prendre en considération pour répondre à cette question. Seuls les éléments qui répondent à la définition d'un élément constitutif des états financiers sont comptabilisés. Les éléments constitutifs des états financiers sont définis dans le chapitre 8, «Éléments constitutifs des états financiers».

Incertitude relative à la mesure

- 9.10 Les éléments, les opérations et les autres événements qui répondent à la définition d'un élément constitutif des états financiers sont à apprécier sur les plans de l'incertitude relative à la réalisation²³ et de l'incertitude relative à l'estimation afin que l'on puisse décider si on les comptabilise dans les états financiers et, le cas échéant, à quel montant. L'appréciation de ces types d'incertitude et de leur incidence sur la comptabilisation et la mesure relève du jugement professionnel.

Incertitude relative à la réalisation

- 9.11 L'incertitude relative à la réalisation fait référence au risque que la rentrée des avantages économiques futurs associés à l'élément – ou la renonciation à ces avantages – ne se produise pas.
- 9.12 Il se peut que l'incertitude relative à la réalisation soit plus facile à cerner pour certains éléments que pour d'autres. Par exemple, le degré d'incertitude relative à la réalisation sera faible dans le cas d'une immobilisation corporelle dont l'entité est propriétaire et qui est directement employée dans la prestation de services. En effet, l'entité s'attend à réaliser les avantages associés à l'immobilisation à mesure qu'elle en utilise le potentiel de service au cours de sa durée de vie utile, à moins d'un endommagement de l'immobilisation ou d'un changement dans la demande des services qu'elle contribue à fournir.
- 9.13 Dans d'autres cas, par exemple une poursuite, il se peut que le degré d'incertitude relative à la réalisation soit moins facile à cerner et à quantifier aux fins de mesure. Pour établir le montant à comptabiliser ou à fournir par voie de notes ou tableaux complémentaires quant aux éléments qui comportent une incertitude relative à la réalisation, on considère les aspects suivants :
- a) les dénouements possibles;
 - b) les attentes en ce qui concerne chacun des dénouements possibles selon l'opinion de la direction, en consultation avec ses conseillers juridiques dans les cas appropriés.
- 9.14 Lorsqu'il est déterminé que la rentrée des avantages économiques futurs associés à un élément – ou la renonciation à ceux-ci – est attendue, cet élément est susceptible de comptabilisation. Les décisions en matière de comptabilisation se fondent sur une appréciation globale des circonstances et des dénouements possibles, compte tenu de l'ensemble des éléments probants disponibles concernant l'attente de réalisation.
- 9.15 Que la réalisation soit «attendue» est le seuil à atteindre pour la comptabilisation d'un élément dans les états financiers. On ne comptabilise pas les éléments dont la réalisation n'est pas attendue.

23 L'incertitude relative à la réalisation ne concerne que les éléments, étant donné que l'attente de la rentrée d'avantages économiques futurs – ou la renonciation à ceux-ci – fait partie des définitions d'actif et de passif.

- 9.16 Le mot «attendue» est utilisé dans son sens général usuel : il qualifie ce à quoi il est raisonnable de s'attendre, ou ce qu'il est raisonnable d'envisager ou de croire sur la foi des éléments probants disponibles ou de la logique, mais qui n'est pas certain ni prouvé. Aucune valeur numérique ne permet de quantifier dans tous les cas ce à quoi correspondrait le seuil de la réalisation «attendue». Déterminer si la rentrée des avantages économiques futurs associés à l'élément – ou la renonciation à ceux-ci – est attendue ou non nécessite de prendre en considération les éléments probants tant qualitatifs que quantitatifs. La détermination du point où le seuil de la réalisation «attendue» est atteint relève du jugement professionnel.
- 9.17 L'entité appréciera le degré d'incertitude relative à la réalisation à chaque date de clôture.

Incertitude relative à l'estimation

- 9.18 Le montant qu'implique la mesure d'un élément qui répond à la définition d'un élément constitutif des états financiers et dont la réalisation est attendue peut être connu ou estimatif. Le montant qu'implique la mesure d'une opération ou d'un autre événement qui répond à la définition d'un élément constitutif des états financiers peut aussi être connu ou estimatif.
- 9.19 Dans le cas des montants connus, par exemple un montant inconditionnel découlant d'une opération avec contrepartie conclue entre des parties compétentes agissant en toute liberté dans des conditions de pleine concurrence, l'incertitude relative à l'estimation n'entre pas en ligne de compte. En pareil cas, les éléments, opérations ou autres événements sont initialement comptabilisés au montant connu.
- 9.20 Dans les autres cas, comme il n'existe pas de montant connu, la comptabilisation initiale nécessite une estimation. L'incertitude relative à l'estimation entre alors en considération dans la détermination du montant auquel comptabiliser l'élément, l'opération ou l'autre événement dans les états financiers ainsi que de la nature et de l'étendue des informations à fournir à propos de sa mesure.
- 9.21 La mesure de beaucoup d'éléments, d'opérations ou d'autres événements comptabilisés fait appel aux meilleures estimations de la direction, lesquelles se fondent sur une prise en considération de l'ensemble des éléments probants disponibles, par exemple des hypothèses qui reflètent la conjoncture économique attendue et les lignes de conduite prévues. Si, à l'intérieur d'une fourchette de montants possibles, un certain montant semble constituer une meilleure estimation que les autres, c'est ce montant que l'on utilise.
- 9.22 S'il existe une fourchette de montants raisonnablement possibles pour la mesure d'un élément, d'une opération ou d'un autre événement et que cette incertitude relative à l'estimation a une incidence significative sur les états financiers, il peut être nécessaire de fournir des informations à propos, entre autres, de la fourchette de montants et des hypothèses utilisées pour l'estimation.
- 9.23 L'utilisation d'estimations raisonnables est inhérente à la préparation des états financiers et ne compromet pas leur capacité de donner une image fidèle de la situation financière et de la performance financière. En revanche, lorsqu'il est impossible d'établir une estimation raisonnable, on ne comptabilise pas l'élément, l'opération ou l'autre événement dans les états financiers. Il peut cependant être nécessaire de fournir des informations au sujet de l'élément, de l'opération ou de l'autre événement par voie de notes ou tableaux complémentaires.

Fourniture d'informations par voie de notes ou tableaux complémentaires

- 9.24 La fourniture d'informations par voie de notes ou tableaux complémentaires renseigne sur les éléments, les opérations et les autres événements suivants :
- a) ceux qui répondent en grande partie, mais non en totalité, aux caractéristiques essentielles qui définissent un élément constitutif des états financiers;
 - b) ceux qui répondent à la définition d'un élément constitutif des états financiers, mais pour lesquels la rentrée des avantages économiques futurs ou la renonciation à ceux-ci n'est pas attendue;
 - c) ceux qui répondent à la définition d'un élément constitutif des états financiers et pour lesquels la rentrée des avantages économiques futurs ou la renonciation à ceux-ci est attendue, mais que l'on ne peut pas mesurer.
- 9.25 La fourniture d'informations par voie de notes ou tableaux complémentaires est appropriée lorsque la connaissance de l'élément, de l'opération ou de l'autre événement est considérée comme nécessaire à l'évaluation de la situation financière ou de la performance financière de l'entité dans la perspective de déterminer si l'objectif redditionnel de l'information financière est atteint. De plus amples indications sur la pertinence de fournir une information par voie de notes ou tableaux complémentaires se trouvent dans le chapitre 10, «Concepts de présentation relatifs aux états financiers».
- 9.26 S'il est raisonnablement possible qu'un montant comptabilisé ou fourni par voie de notes ou tableaux complémentaires subisse une variation significative dans un avenir rapproché, il est nécessaire de fournir dans les notes ou tableaux complémentaires des informations sur la nature et l'ampleur de cette incertitude.

Décomptabilisation

- 9.27 La **décomptabilisation** consiste à supprimer des états financiers la totalité ou une partie d'un élément antérieurement comptabilisé. Elle a normalement lieu dans les cas suivants :
- a) lorsque tout ou partie d'un élément ne répond plus à la définition d'un actif ou d'un passif;
 - b) lorsque la rentrée des avantages économiques futurs associés à l'élément – ou la renonciation à ces avantages – n'est plus attendue;
 - c) lorsqu'il n'est plus possible de mesurer l'élément.
- 9.28 La décomptabilisation d'un élément antérieurement comptabilisé découle généralement d'actions menées par l'entité ou d'événements et de circonstances qui influent sur celle-ci; la nécessité d'envisager la décomptabilisation d'un élément peut donc survenir à tout moment. L'entité apprécie au moins à chaque date de clôture l'ensemble des éléments probants disponibles, pour déterminer si, depuis la date de clôture précédente, il s'est produit des actions ou des événements – ou présenté des circonstances – qui justifient qu'elle supprime des états financiers la totalité ou une partie d'un élément antérieurement comptabilisé.

Mesure

- 9.29 La **mesure** (aussi appelée «évaluation») est le processus de détermination du montant auquel chaque élément, opération ou autre événement est à comptabiliser dans les états financiers, ou le résultat de ce processus.
- 9.30 La mesure est nécessaire au moment de la comptabilisation initiale et est à réviser à chaque date de clôture par la suite. Les décisions en matière de mesure se fondent sur une appréciation globale des circonstances et des dénouements possibles, compte tenu de l'ensemble des éléments probants disponibles.
- 9.31 On appelle «caractéristique mesurée» la caractéristique de l'actif ou du passif qui est quantifiée. Cette quantification peut nécessiter le recours à l'estimation.
- 9.32 Plusieurs caractéristiques de la sorte peuvent servir à la mesure initiale ou ultérieure dans les états financiers. La mesure initiale ou ultérieure d'un actif ou d'un passif peut nécessiter que la caractéristique mesurée fasse l'objet d'une estimation²⁴. Voici une liste non exhaustive de possibles caractéristiques mesurées :
- a) Le coût historique, soit l'un ou l'autre des montants suivants :
- i) le montant de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie versés – ou la valeur de toute autre contrepartie donnée – pour l'acquisition, la construction, le développement ou la mise en valeur d'un actif;
 - ii) le montant de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie – ou la valeur de toute autre contrepartie – reçus lors de l'engagement d'un passif;
 - iii) le montant estimatif de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie à verser – ou la valeur estimative de toute autre contrepartie à donner – pour l'un ou l'autre de ce qui suit :
 - a. le règlement d'un passif,
 - b. l'acquisition, la construction, le développement ou la mise en valeur d'un actif.

On se sert du coût historique comme base de mesure initiale. Si, au moment de la mesure initiale, le coût historique d'un actif ou d'un passif n'est pas déterminable d'après l'opération ou autre événement qui en est à l'origine (autrement dit, ce n'est pas un montant connu), on peut devoir recourir à un coût historique estimatif. On peut notamment employer à cette fin la juste valeur attribuée à l'actif ou au passif au moment de la mesure initiale.

Ultérieurement à la mesure initiale :

- i) le coût historique d'un actif peut être ajusté (par exemple, pour tenir compte de l'amortissement ou de la dépréciation);
 - ii) le coût historique d'un passif peut être ajusté (par exemple, pour tenir compte des intérêts courus, de l'augmentation due à la désactualisation ou de l'amortissement de la prime);
 - iii) le coût historique estimatif, le cas échéant, peut être ajusté en raison d'une modification d'estimation.
- b) Le coût de remplacement, soit la somme nécessaire à l'acquisition d'un potentiel de service équivalent à celui qui est inhérent à un actif. C'est une caractéristique qui peut servir de base de mesure, notamment, pour les stocks devant figurer dans les états financiers au plus faible du coût historique ou du coût de remplacement.

24 Ne pas confondre la réestimation pour les besoins de la mesure ultérieure et la décomptabilisation partielle d'un élément antérieurement comptabilisé.

Le coût de remplacement est une caractéristique mesurée surtout pour les actifs. Dans le cas des passifs, la caractéristique équivalente serait la somme que l'on recevrait si l'on contractait le passif actuellement.

- c) La valeur de réalisation, soit le prix qui pourrait être tiré de la vente d'un actif (c'est-à-dire la somme qu'il est prévu d'obtenir par la conversion de l'actif en trésorerie ou en équivalents de trésorerie dans le cours normal des activités). Cette caractéristique peut servir de base de mesure pour, par exemple, les impôts à recevoir. Lorsqu'il existe un marché pour l'actif considéré, on peut en estimer la valeur de réalisation en utilisant la juste valeur. Dans le cas des passifs, une caractéristique équivalente serait la somme qu'un créancier accepterait en règlement du passif, ou qu'un tiers demanderait pour le prendre en charge.
- d) La juste valeur, soit le montant de la contrepartie dont conviendraient des parties compétentes agissant en toute liberté dans des conditions de pleine concurrence. Cette caractéristique peut servir de base de mesure pour, par exemple, les dérivés et les placements de portefeuille constitués d'instruments de capitaux propres cotés sur un marché actif, ou les immobilisations reçues en don²⁵. La définition de la juste valeur repose sur l'hypothèse que l'entité poursuivra son activité sans aucune intention ou nécessité de procéder à une liquidation ou de s'engager dans une transaction à des conditions défavorables. La juste valeur n'est donc pas le montant que l'entité recevrait ou paierait dans le cadre d'une transaction forcée, d'une liquidation involontaire ou d'une vente en catastrophe.

9.33 L'estimation d'une caractéristique mesurée peut se faire à l'aide de diverses méthodes, qui ne sont pas en elles-mêmes des caractéristiques mesurées ni des bases de mesure. En sont des exemples la valeur actualisée, la modélisation statistique et les modèles d'évaluation d'options :

- a) La valeur actualisée est la valeur établie par actualisation des flux de trésorerie futurs dont on s'attend qu'ils soient tirés d'un actif ou requis pour le règlement d'un passif. On peut l'utiliser, par exemple, pour estimer le coût des avantages de retraite, calculer le montant des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations ou déterminer l'élément subvention des prêts ou des placements de portefeuille assortis de conditions avantageuses.
- b) La modélisation statistique peut être une bonne méthode d'évaluation à employer lorsque l'estimation d'une valeur nécessite l'utilisation de données d'entrée de provenances diverses, y compris des données sur l'économie, et le recours à des hypothèses. On pourrait s'en servir pour estimer, par exemple, les impôts à recevoir.
- c) Les modèles d'évaluation d'options sont l'un des moyens possibles de mesurer les instruments financiers comptabilisés à la juste valeur pour lesquels il n'existe pas de marché actif.

Base de mesure

9.34 Dans la préparation des états financiers, c'est surtout du coût historique dont on se sert pour représenter les actifs, les passifs et les opérations ou autres événements, sauf si le CCSP détermine qu'une autre base de mesure répond mieux à l'objectif redditionnel. Si le CCSP prenait la décision d'exiger l'utilisation d'une autre base de mesure que le coût historique, il expliquerait et consignerait sa décision dans la base des conclusions de la norme pertinente.

9.35 Le coût historique répond aux besoins redditionnels des utilisateurs quant aux décisions, aux opérations et aux autres événements passés et, plus généralement, quant à la performance passée de l'entité. Son utilisation cadre généralement avec la nature des objets de reddition de

25 La juste valeur n'est pas une mesure propre à l'entité. C'est une valeur fondée sur le marché, dont elle reflète la conjoncture actuelle (qui est le reflet des attentes des acteurs du marché – et non de l'entité – quant à sa conjoncture future).

comptes pour lesquels les utilisateurs veulent établir des comparaisons entre la performance réelle et celle prévue au budget. Comme le coût historique représente la valeur d'origine des actifs, des passifs et des opérations ou autres événements, son emploi permet aux états financiers d'expliquer comment la direction de l'entité s'est acquittée de ses responsabilités. En outre, les informations présentées au coût historique peuvent avoir une valeur prédictive, car le passé peut être garant de l'avenir.

- 9.36 Il peut cependant y avoir des circonstances où l'emploi d'une autre caractéristique comme base de mesure pour un actif ou un passif donné répond mieux à l'objectif redditionnel et reflète mieux les caractéristiques qualitatives que doivent avoir les informations présentées dans les états financiers. Dans de telles circonstances, le CCSP peut exiger l'utilisation d'une autre base de mesure que le coût historique.

Continuité d'activité

- 9.37 *Les états financiers reposent sur l'hypothèse de la continuité d'activité de l'entité. C'est-à-dire que l'on pose l'hypothèse que, dans un avenir prévisible, elle poursuivra ses activités et sera en mesure de réaliser ses actifs, de s'acquitter de ses dettes et de faire face à ses obligations légales et autres dans le cours normal de ses activités.*
- 9.38 Les gouvernements sont des institutions qui ont une vocation à long terme. En temps normal, on s'attend à ce que les gouvernements et les composantes qui sont au cœur de leurs activités soient perpétuels. Cette attente est fondée sur les caractéristiques des gouvernements, en particulier sur leurs pouvoirs, leurs droits et leurs capacités (notamment d'emprunt et de prélèvement de ressources). C'est en raison de leur pérennité que leur continuité d'activité est présumée. Cette présomption ne peut être écartée que par une preuve convaincante du contraire.
- 9.39 La présomption de continuité d'activité s'applique aux organismes publics de la même façon qu'elle s'applique au gouvernement qui les contrôle. Cependant, les organismes publics pouvant être dissous ou vendus si le gouvernement décide de fournir les services autrement, leurs activités ne sont pas forcément pérennes.
- 9.40 Si l'hypothèse de la continuité d'activité devient inappropriée, il peut en résulter un changement dans les attentes concernant la réalisation d'un actif ou le règlement d'un passif. Par conséquent, la base de mesure d'un tel actif ou d'un tel passif peut être à revoir.

CHAPITRE 10 : CONCEPTS DE PRÉSENTATION RELATIFS AUX ÉTATS FINANCIERS²⁶

Table des matières

	Paragraphe
Introduction.....	10.01
Définition et objectif de la présentation	10.02-10.09
Définition de la présentation	10.02-10.06
Objectif de la présentation	10.07-10.09
Concepts de présentation	10.10-10.40
Égalité des différents états financiers et des notes dans le jeu d'états financiers	10.11-10.14
Fourniture d'informations par voie de notes ou tableaux complémentaires	10.15-10.25
Communication d'informations d'un niveau de détail approprié	10.17
Visibilité accrue donnée aux faits importants.....	10.18-10.19
Informations propres à l'entité.....	10.20
Compromis.....	10.26
Choix en matière de présentation.....	10.27-10.36
Regroupement des informations financières	10.28-10.29
Éléments et opérations ou autres événements complexes.....	10.30-10.31
Indication du lien qui unit les différentes informations	10.32
Nature, portée, organisation et valeur des informations fournies dans les notes et tableaux complémentaires.....	10.33-10.36
Aspects techniques de la présentation.....	10.37-10.40

Introduction

10.01 Le présent chapitre énonce les concepts généraux de présentation. Il ne contient cependant pas d'exigences détaillées concernant la présentation des états financiers, comme sur les états requis ou les indicateurs à fournir au sujet de la situation financière et de la performance financière de l'exercice. Les exigences détaillées en matière de présentation se trouvent plutôt dans les normes. Ces exigences déterminent la latitude dont dispose l'entité quant à la sélection, à l'emplacement et à l'organisation des informations qu'elle présente dans ses états financiers. Que ce soit pour l'application des exigences ou dans les situations où les modalités de présentation ne sont pas prescrites par les normes, les décisions concernant la présentation nécessitent l'exercice du jugement professionnel. Les concepts énoncés dans le présent chapitre constituent des paramètres sur lesquels se fonder pour prendre ces décisions.

26 Ce chapitre prend appui sur le chapitre 9 et tient pour acquis les concepts des chapitres 1 à 9.

Définition et objectif de la présentation

Définition de la présentation

- 10.02 *La **présentation** est la manière dont l'entité communique les informations dans ses états financiers afin d'atteindre l'objectif de l'information financière et les objectifs propres à chacun de ces états. Elle porte sur la sélection, l'emplacement et l'organisation des informations à présenter, et englobe ce qui suit :*
- a) *la comptabilisation et la communication, de manière distincte ou regroupée en totaux, des éléments et des opérations et autres événements dans le corps même des états financiers;*
 - b) *la fourniture d'informations dans les notes et tableaux complémentaires.*
- 10.03 Le Cadre conceptuel, qui contient les caractéristiques qualitatives des informations et les aspects connexes à considérer, les définitions des éléments constitutifs des états financiers et les critères de comptabilisation, constitue une assise donnant des indications sur les informations à présenter dans les états financiers.
- 10.04 L'entité, guidée par le Cadre conceptuel, réunit les informations à présenter dans ses états financiers en appliquant les dispositions du Manuel du secteur public comme suit :
- a) elle applique les PCGR à tous les éléments et les opérations ou autres événements, y compris les dispositions qui précisent quels états financiers préparer et quels indicateurs communiquer au sujet de la situation financière et de la performance financière de l'exercice;
 - b) elle applique aussi aux éléments et aux opérations ou autres événements qui font l'objet d'une norme les caractéristiques qualitatives et aspects connexes à considérer;
 - c) elle prend en considération, pour tout élément ou opération ou autre événement qui ne fait l'objet d'aucune norme, les normes d'application générale des chapitres SP 3200, PASSIFS, et SP 3210, ACTIFS, et la hiérarchie des PCGR du chapitre SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, qui renvoie au Cadre conceptuel.
- 10.05 Après avoir rassemblé toutes les informations à présenter dans les états financiers, l'entité décide de leur emplacement et de leur organisation, en prenant en considération les éléments suivants du présent chapitre :
- a) la définition de la présentation;
 - b) l'objectif de la présentation;
 - c) les concepts de présentation.
- 10.06 L'ajout d'informations situationnelles et explicatives peut s'avérer nécessaire à la compréhension des états financiers ou à l'atteinte de l'objectif redditionnel.

Objectif de la présentation

- 10.07 *La manière dont les informations sont présentées dans les états financiers doit optimiser la valeur redditionnelle de ceux-ci pour les utilisateurs. La présentation de ces informations doit aussi donner une image financière cohérente des activités économiques de l'entité. Sont à prendre en compte dans cette présentation :*
- a) *l'objectif de l'information financière²⁷;*

27 Comme il est précisé dans le chapitre 3, l'objectif de l'information financière est la reddition de comptes.

- b) *les objectifs propres aux états financiers*²⁸;
 - c) *les caractéristiques qualitatives des informations présentées dans les états financiers et les aspects connexes à considérer*²⁹;
 - d) *la fidélité de l'image donnée.*
- 10.08 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.
- 10.09 Les informations nécessaires pour donner une image fidèle dans les états financiers sont spécifiées dans les Normes comptables pour le secteur public.

Concepts de présentation

- 10.10 La présentation des informations financières se fait soit dans le corps des états financiers (postes ou sous-totaux et totaux), soit dans les notes et tableaux complémentaires. La différence entre les informations que l'on présente dans le corps des états financiers et celles que l'on fournit dans les notes ou tableaux complémentaires repose sur :
- a) les définitions des actifs, passifs, revenus et charges que donne le chapitre 8;
 - b) les concepts de comptabilisation et de mesure exposés dans le chapitre 9;
 - c) les objectifs des états financiers énoncés dans le chapitre 6.

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

- 10.11 *Concept de présentation n° 1 : Dans un jeu d'états financiers, aucun de ces états n'est plus important qu'un autre. Chacun remplit une fonction distincte. Les 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.*
- 10.12 Les états financiers font voir différents aspects des mêmes opérations ou autres événements qui touchent l'entité. Chaque état présente des informations différentes, sans pour autant être strictement limité à servir un objectif unique, ni nécessairement donner à lui seul toutes les informations financières utiles à un type d'appréciation ou de décision particulier.
- 10.13 La comptabilisation et la présentation, de manière distincte ou regroupée en totaux, des éléments et des opérations et autres événements dans le corps même des états financiers ne permettent pas nécessairement de satisfaire à toutes les exigences redditionnelles. Les notes et tableaux complémentaires font partie intégrante des états financiers. Ils précisent et expliquent les éléments et les opérations ou autres événements comptabilisés et présentés dans le corps de ces états. Les informations fournies dans les notes et tableaux complémentaires contribuent à donner une image plus fidèle de la situation financière de l'entité et de sa performance financière de l'exercice.

28 Les objectifs des états financiers, qui sont précisés dans le chapitre 6, ont trait à ce qui suit : a) la détermination du périmètre des états financiers; b) la présentation de la situation financière; c) la présentation de l'évolution de la situation financière; d) la comparaison de la performance réelle avec celle prévue au budget; e) la communication des cas de non-conformité aux autorisations financières; f) la communication des risques et incertitudes.

29 Selon le chapitre 7, les caractéristiques qualitatives sont : a) la pertinence; b) la fidélité; c) la vérifiabilité; d) la comparabilité; e) la compréhensibilité; f) la rapidité. Les aspects connexes à considérer sont : a) l'équilibre avantages-coûts; b) le caractère significatif; c) la prudence.

- 10.14 Pour juger de la cohérence avec laquelle l'entité présente sa situation financière et sa performance financière de l'exercice et voir si les caractéristiques qualitatives des informations financières sont respectées, il faut considérer dans leur ensemble les états financiers ainsi que les notes et tableaux complémentaires. La manière de présenter les éléments et les opérations ou autres événements dans les états financiers a un rôle à jouer pour faciliter l'appréciation de la situation financière de l'entité et de sa performance financière de l'exercice par les utilisateurs. Il est en effet plus facile de porter cette appréciation lorsque les liens entre les états et entre les éléments et les opérations ou autres événements qui y sont présentés ressortent clairement. La fourniture d'informations à leur sujet dans les notes et tableaux complémentaires est essentielle pour donner de la situation financière de l'entité et de sa performance financière de l'exercice une image cohérente, qui respecte les caractéristiques qualitatives requises et tient compte des aspects connexes à considérer.

Fourniture d'informations par voie de notes ou tableaux complémentaires

- 10.15 La fourniture d'informations par voie de notes ou tableaux complémentaires peut servir à renseigner sur les éléments qui possèdent un bon nombre des caractéristiques essentielles d'un élément constitutif des états financiers, mais pas toutes. Elle peut aussi servir lorsque la définition d'un élément constitutif des états financiers est respectée, mais qu'il est impossible d'établir une estimation raisonnable du montant. De façon générale, il convient de fournir des informations sur un élément ou une opération ou un autre événement quand sa connaissance est jugée nécessaire pour porter une appréciation, à des fins redditionnelles, sur la situation financière de l'entité ou sa performance financière de l'exercice; ces informations contribuent alors à l'atteinte de l'objectif des états financiers.
- 10.16 *Concept de présentation n° 2 : Les informations présentées dans les états financiers atteignent l'objectif de la présentation lorsque :*
- a) *leur niveau de détail est approprié aux états financiers;*
 - b) *elles donnent une visibilité accrue aux faits importants qui se sont produits au cours de l'exercice;*
 - c) *elles sont propres à l'entité et à l'exercice.*

Communication d'informations d'un niveau de détail approprié

- 10.17 Le niveau de détail donné dans les états financiers relève du jugement professionnel. La prise de décisions à cet égard vise l'équilibre entre la nécessité d'atteindre les objectifs des états financiers et celle de présenter des états financiers compréhensibles par les utilisateurs. Le niveau de détail devrait en outre être compatible avec la nature très synthétique des états financiers. Lorsqu'elle détermine ce niveau de détail pour l'ensemble des informations et pour chaque élément, opération et autre événement, l'entité prend en considération l'utilité des informations à des fins redditionnelles.

Visibilité accrue donnée aux faits importants

- 10.18 Les décisions en matière de présentation doivent mettre en évidence les faits importants de l'exercice de manière :
- a) à donner des informations utiles à des fins redditionnelles;
 - b) à amener les utilisateurs à se concentrer sur ces faits plutôt que sur d'autres, moins importants.

Ce concept de présentation conforte la prise en compte du caractère significatif dans la préparation des états financiers.

- 10.19 Le mode et l'ordre de présentation des informations dans les notes et tableaux complémentaires aux états financiers sont généralement préétablis par l'entité. Cet ordre reflète souvent celui du corps des états financiers, pour que les utilisateurs puissent se retrouver plus facilement. Il est néanmoins crucial que les pratiques établies de l'entité en matière de fourniture d'informations ne l'amènent pas à minimiser ou obscurcir involontairement les faits importants de l'exercice. La détermination de ces faits relève du jugement professionnel. Leur nature et leur ampleur peuvent orienter les décisions à prendre en ce qui concerne la présentation pour mieux les mettre en évidence. En ce qui concerne les méthodes comptables, on indiquera seulement celles dont la connaissance est importante pour la compréhension des états financiers.

Informations propres à l'entité

- 10.20 En communiquant des informations qui lui sont propres, l'entité présente un portrait financier qui est vraiment le sien. Les préparateurs doivent éviter les généralités et les phrases toutes faites qui ne fournissent pas d'informations propres à l'entité.

Non-équivalence de la fourniture d'informations par voie de notes et de la comptabilisation

- 10.21 *Concept de présentation n° 3 : La fourniture d'informations dans les notes et tableaux complémentaires ne saurait se substituer à la comptabilisation et à la mesure appropriées d'un élément, d'une opération ou d'un autre événement.*
- 10.22 Les informations fournies par la voie des notes annexées aux états financiers pour en compléter, en préciser ou en expliquer le contenu sont essentielles au respect de l'objectif redditionnel et à la présentation d'un portrait financier cohérent des activités économiques de l'entité. Les notes et tableaux complémentaires ont notamment pour objectif fondamental de contribuer à l'exhaustivité et la fidélité des éléments et des opérations et autres événements comptabilisés et présentés, de manière distincte ou regroupée en totaux, dans le corps des états financiers. Ils ne peuvent toutefois pas se substituer à la comptabilisation et à la mesure adéquates des éléments et des opérations ou autres événements. De même, on ne saurait rectifier la non-comptabilisation de ceux-ci, pas plus que leur comptabilisation ou leur mesure inadéquates, par la communication des méthodes comptables appliquées ou par la fourniture d'informations par voie de notes ou de tableaux complémentaires.
- 10.23 L'objectif des notes et tableaux complémentaires est de décrire :
- a) les éléments et les opérations et autres événements comptabilisés et présentés dans les postes ou les totaux dans le corps des états financiers;
 - b) les éléments non comptabilisés – engagements de l'entité, réclamations la visant et droits qu'elle détient;
 - c) les méthodes, hypothèses et jugements utilisés pour la comptabilisation et la mesure des éléments et des opérations ou autres événements;
 - d) les risques et incertitudes susceptibles d'influer sur la situation financière de l'entité ou sur sa performance financière de l'exercice selon les différentes normes du Manuel du secteur public;
 - e) toute chose qui concerne l'entité et qu'il est essentiel au point de vue redditionnel que les utilisateurs connaissent pour pouvoir apprécier la situation financière et la performance financière de l'entité pour l'exercice.

Exigences fondamentales et informations supplémentaires

- 10.24 Les PCGR énoncés dans les différentes normes et indications du Manuel du secteur public constituent les exigences fondamentales à respecter pour les entités du secteur public qui préparent leurs états financiers conformément à ce manuel. En plus de se conformer aux exigences fondamentales concernant les états financiers, l'entité peut présenter des informations supplémentaires dans les notes et tableaux complémentaires, pourvu que :
- ces informations n'entrent pas en conflit avec les exigences fondamentales en question;
 - elles n'obscurcissent ni ne dissimulent la signification des informations que l'entité présente dans les états financiers pour se conformer aux exigences fondamentales;
 - elles soient conformes au Cadre conceptuel;
 - elles ne réduisent pas la valeur redditionnelle des états financiers.
- 10.25 Il peut arriver que la loi oblige certaines entités à présenter dans leurs états financiers des informations qui ne respectent pas les normes et/ou le Cadre conceptuel. Dans ces rares circonstances, l'entité doit indiquer clairement que les informations en question ne sont pas conformes aux normes et/ou au Cadre conceptuel.

Compromis

- 10.26 Il se pourrait que l'entité doive, dans la préparation de ses états financiers, chercher un compromis entre les différents concepts de présentation. Par exemple, adapter la communication d'informations aux circonstances propres à l'entité peut contribuer à la pertinence et à la compréhensibilité, mais nuire à la comparabilité et à l'uniformité avec les autres entités ou exercices. C'est pourquoi il importe d'exercer son jugement professionnel au moment d'appliquer les concepts de présentation, afin de maximiser l'utilité des informations pour les utilisateurs des états financiers.

Choix en matière de présentation

- 10.27 *Concept de présentation n° 4 : Les choix en matière de présentation se font dans l'optique de rehausser ou de servir la valeur redditionnelle du jeu d'états financiers, en considération des facteurs suivants :*
- la pertinence de regrouper les éléments ou les opérations ou autres événements qui sont semblables, afin d'en favoriser la compréhensibilité;*
 - la complexité, l'incertitude et le risque liés aux éléments et aux opérations ou autres événements, ainsi que la recherche de la manière appropriée de les présenter, dans un souci de compréhensibilité;*
 - la clarté et la démontrabilité de la relation des informations avec celles énumérées ci-après, et la manière de présenter ces relations :*
 - les informations comptabilisées et présentées, de manière distincte ou regroupée en totaux, dans le corps des états financiers,*
 - les informations fournies dans les notes et tableaux complémentaires;*
 - la nature, la portée, l'organisation et la valeur de toutes les informations fournies dans les notes et tableaux complémentaires à chaque date de clôture, et leur incidence continue sur la compréhensibilité de la situation financière de l'entité et de sa performance financière de l'exercice.*

Regroupement des informations financières

- 10.28 Sauf pour les entités les plus petites et les moins complexes, la préparation des états financiers nécessite de simplifier et de condenser l'information en regroupant les données à l'intérieur de postes, de sous-totaux et de totaux significatifs. Presque toutes les entités comptables estimeraient en effet excessif, ardu et coûteux de présenter leurs activités de l'exercice dans les moindres détails.
- 10.29 À l'inverse, un niveau de regroupement trop élevé des données entraînerait la perte d'informations utiles. Par exemple, la présentation des actifs en un seul poste intitulé «total de l'actif» n'aiderait pas l'utilisateur à distinguer les caractéristiques des différents actifs. Par conséquent, la notion de regroupement fait aussi entrer en considération la pertinence de décomposer l'information jusqu'au degré de détail qui semble nécessaire à la compréhension de la situation financière de l'entité et de sa performance financière de l'exercice.

Éléments et opérations ou autres événements complexes

- 10.30 L'atteinte de l'objectif redditionnel nécessite que les états financiers soient le plus compréhensibles possible. Présenter les informations de façon compréhensible consiste notamment à les formuler de la manière la plus simple possible pour l'utilisateur tout en s'assurant qu'elles respectent les caractéristiques qualitatives et les aspects connexes à considérer ainsi que l'objectif redditionnel. Cet impératif de compréhensibilité ne doit toutefois pas être interprété comme une raison de ne pas fournir des informations pertinentes uniquement parce qu'elles sont complexes. Certaines informations ne peuvent être simplifiées. Le cas échéant, il se pourrait que les utilisateurs doivent faire appel à un expert en finance pour les interpréter.
- 10.31 L'aspect le plus difficile de la présentation est de communiquer efficacement les éléments et les opérations ou autres événements complexes, notamment en ce qui concerne :
- la communication des jugements portés et des estimations établies pour la préparation des états financiers;
 - la présentation d'une image claire et exhaustive des ressources et obligations économiques qui ne sont pas comptabilisées dans les états financiers;
 - la communication des risques et incertitudes associés à l'entité.

Indication du lien qui unit les différentes informations

- 10.32 Faire voir les liens qui unissent les différentes informations rend les états financiers plus compréhensibles. Par exemple, l'ajout de renvois aux notes qui portent sur les biens affectés en garantie permet au lecteur de se faire une image plus complète d'un certain aspect des finances de l'entité.

Nature, portée, organisation et valeur des informations fournies dans les notes et tableaux complémentaires

- 10.33 L'entité ne doit pas se contenter de reproduire les informations fournies dans les états financiers de l'exercice précédent sans chercher à voir si ces informations sont toujours pertinentes à des fins redditionnelles. En effet, les situations évoluent, et ce qui était pertinent ne l'est peut-être plus. La nature, la portée, l'organisation et la valeur de toutes les informations fournies dans les notes et tableaux complémentaires sont à reconsidérer à chaque date de clôture. Il s'agit notamment d'éviter :
- les répétitions inutiles;
 - les changements apportés à la présentation d'un exercice à l'autre sans tenir compte du fait que ces changements peuvent compliquer, pour les utilisateurs, la comparaison des informations avec celles des autres entités ou des autres exercices.

- 10.34 Les choix en matière de présentation s'apprécient dans l'optique de rehausser ou de servir la valeur redditionnelle du jeu d'états financiers, dans la mesure permise par la norme sur la présentation des états financiers³⁰. L'un des aspects à examiner à cet égard est la compréhensibilité respective des différentes présentations possibles. Les risques d'omissions et leurs effets sur la reddition de comptes entrent également en considération.
- 10.35 L'atteinte de l'objectif redditionnel des états financiers suppose que l'entité présente des informations d'une étendue et d'une profondeur suffisantes pour que l'utilisateur ait une compréhension exhaustive et impartiale de la situation financière de l'entité et de sa performance financière pour l'exercice. Par exemple, habituellement, plus l'incertitude liée à un montant présenté dans le corps des états financiers est élevée, plus il faut fournir d'informations sur ce montant dans les notes et tableaux complémentaires.
- 10.36 La surabondance de détails, les descriptions vagues ou excessivement techniques et les modes de présentation complexes sont à éviter, car ils peuvent être source de confusion et donner lieu à des interprétations erronées.

Aspects techniques de la présentation

- 10.37 L'emploi d'un mode de présentation, d'une terminologie et d'un classement appropriés dans les états financiers assure la clarté et la compréhensibilité des informations.
- 10.38 L'efficacité de diverses structures de présentation possibles, comme les tableaux, listes, graphiques, en-têtes et numérotations, est à prendre en considération, de même que la forme et le contenu des descriptions et des explications.
- 10.39 On pensera à utiliser un langage clair, c'est-à-dire à formuler le texte de manière à en faciliter le plus possible la lecture et la pleine compréhension. Les documents rédigés en langage clair sont faciles à lire et à comprendre, parce que le texte est concis, clair, direct et adapté aux circonstances. Le jargon et les termes excessivement techniques sont à éviter autant que possible.
- 10.40 On pensera également :
- a) à faire ressortir les liens qui unissent les informations, par l'utilisation de titres et d'un ordre de présentation cohérents ou de toute autre méthode appropriée à la relation ou au type d'informations;
 - b) à faire référence aux informations connexes qui sont présentées dans les autres parties des rapports financiers de l'entité;
 - c) à inclure des renvois et à faire ressortir les liens qui unissent les éléments et les opérations ou autres événements comptabilisés dans les états financiers ou faisant l'objet d'informations fournies par voie de notes ou de tableaux complémentaires, ces renvois devant répondre aux conditions suivantes :
 - i) rehausser la valeur redditionnelle des états financiers,
 - ii) favoriser la compréhensibilité de la situation financière de l'entité et de sa performance financière de l'exercice,
 - iii) respecter les caractéristiques qualitatives des informations à présenter dans les états financiers;
 - d) à se servir des technologies nouvelles pour améliorer la présentation et l'accessibilité des états financiers.

30 La norme de présentation des états financiers est en cours d'examen. Les propositions les plus récentes à ce sujet se trouvent dans l'exposé-sondage *Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*.

GLOSSAIRE

TERME	DÉFINITION
ACTIF	Ressource économique actuelle contrôlée par une entité du fait d'événements passés ³¹ et de laquelle des avantages économiques futurs sont attendus.
CAPACITÉ DE SERVICE	Capacité à servir la population. Les seuls aspects de la capacité de service que l'on peut communiquer dans les états financiers sont ceux qui découlent d'opérations ou autres événements passés qui engendrent ou font varier des ressources ou obligations économiques mesurables.
CHARGE (y compris une perte)	Diminution d'actifs ou augmentation de passifs qui se produit au cours de l'exercice et qui fait diminuer l'actif net ou augmenter le passif net.
COMPTABILISATION	Inclusion d'un élément ou d'une opération ou d'un autre événement dans un ou plusieurs états financiers. N'englobe pas la fourniture d'informations par voie de notes et tableaux complémentaires.
DÉCOMPTABILISATION	Opération qui consiste à supprimer des états financiers la totalité ou une partie d'un élément antérieurement comptabilisé. Elle a normalement lieu dans les cas suivants : a) lorsque tout ou partie d'un élément ne répond plus à la définition d'un actif ou d'un passif; b) lorsque la rentrée des avantages économiques futurs associés à l'élément – ou la renonciation à ces avantages – n'est plus attendue; c) lorsqu'il n'est plus possible de mesurer l'élément.
ÉTAT DES FINANCES	Concept large et complexe, qui a des implications à court terme et à long terme et qui constitue une description de la santé financière d'une entité, compte tenu de l'environnement économique et financier global. L'état des finances d'une entité s'entend de sa santé financière évaluée en fonction de sa capacité de s'acquitter de ses obligations financières actuelles, au regard tant de ses engagements de service envers la population que de ses engagements financiers envers ses créanciers, ses salariés et d'autres parties. La situation financière n'est que l'un des facteurs déterminants de l'état des finances d'une entité.
JUGEMENT PROFESSIONNEL	Jugement exercé avec diligence, objectivité et intégrité par une personne avertie, encadrée par des normes professionnelles.
MESURE	Processus de détermination du montant auquel chaque élément, opération ou autre événement est à comptabiliser dans les états financiers, ou résultat de ce processus.
OBLIGATION ÉCONOMIQUE	Devoir ou responsabilité auquel une entité n'a pas la capacité pratique de se soustraire, et dont le règlement se fera par la renonciation à un avantage économique, ce qui signifie que ce règlement donnera lieu à la transmission ou à l'utilisation de ressources économiques. Un type d'obligation économique est l'obligation de prestation ³² .
OBLIGATIONS FINANCIÈRES	Catégorie d'obligations économiques regroupant celles dont le règlement se fait au moyen de ressources financières.

31 Ce qui comprend les «opérations», qui constituent un sous-ensemble des événements.

32 Le terme «obligation de prestation» est défini dans le chapitre SP 3400, REVENUS.

TERME	DÉFINITION
OBLIGATIONS NON FINANCIÈRES	Catégorie d'obligations économiques regroupant celles dont le règlement se fait au moyen de ressources non financières ou par l'octroi de droits d'accès à des ressources non financières.
PASSIF	Obligation économique actuelle d'une entité envers d'autres parties, qui résulte d'événements passés ³³ et dont il est attendu que le règlement nécessitera la renonciation future à des avantages économiques.
PERFORMANCE FINANCIÈRE	Mesure quantitative par laquelle une entité rend compte, sur le plan financier, des résultats de ses politiques, son fonctionnement et ses activités pour un exercice donné. Sa nature est fonction des réalisations dont l'entité doit rendre compte sur le plan financier pour l'exercice considéré. Lorsque considérée à plusieurs points de vue à la fois, la performance financière constitue une image exhaustive de la réalisation par l'entité des diverses attentes à son égard. Sont des mesures de la performance financière l'excédent ou le déficit et les flux de trésorerie présentés dans les états financiers.
PHÉNOMÈNES ÉCONOMIQUES	Du point de vue des états financiers, les ressources économiques et obligations économiques d'une entité et les effets des opérations et autres événements qui entraînent une variation de ces ressources et de ces obligations.
PRÉSENTATION	Manière dont l'entité communique les informations dans ses états financiers afin d'atteindre l'objectif de l'information financière et les objectifs propres à chacun de ces états. La présentation porte sur la sélection, l'emplacement et l'organisation des informations à présenter, et englobe ce qui suit : <ul style="list-style-type: none"> • la comptabilisation et la communication, de manière distincte ou regroupée en totaux, des éléments et des opérations et autres événements dans le corps même des états financiers; • la fourniture d'informations dans les notes et tableaux complémentaires.
RESSOURCE ÉCONOMIQUE	Chose qui représente une valeur pour une entité parce qu'elle lui permet d'atteindre ses objectifs. Sans ressource économique, l'entité ne peut recevoir aucun avantage économique futur.
RESSOURCES FINANCIÈRES	Catégorie de ressources économiques regroupant celles qui peuvent servir au règlement d'obligations financières existantes ou être affectées directement aux dépenses et qui ne sont pas destinées à être consommées dans le cours normal des activités.
RESSOURCES NON FINANCIÈRES	Catégorie de ressources économiques regroupant celles qui ne sont pas des ressources financières.
REVENU (y compris un gain)	Augmentation d'actifs ou diminution de passifs qui se produit au cours de l'exercice et qui fait augmenter l'actif net ou diminuer le passif net.
SITUATION FINANCIÈRE	Mesure de l'état des finances de l'entité à une date précise, en fonction des ressources et obligations économiques dont l'entité doit rendre compte de la gestion dans une perspective d'atteinte de ses objectifs d'intérêt public. Elle est communiquée dans les états financiers (voir le chapitre 6) et calculée selon le modèle d'information présenté dans l' <i>exposé-sondage Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»</i> .

33 Ce qui comprend les «opérations», qui constituent un sous-ensemble des événements.

BASE DES CONCLUSIONS

Table des matières

	Page
INTRODUCTION.....	70
CHAPITRE 1 : PRÉFACE DU CADRE CONCEPTUEL.....	73
CHAPITRE 2 : CARACTÉRISTIQUES DES ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC	76
CHAPITRE 3 : OBJECTIF DE L'INFORMATION FINANCIÈRE	79
CHAPITRE 4 : RÔLE DES ÉTATS FINANCIERS.....	82
CHAPITRE 5 : FONDEMENTS DES ÉTATS FINANCIERS	84
CHAPITRE 6 : OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS.....	87
CHAPITRE 7 : CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DES INFORMATIONS PRÉSENTÉES DANS LES ÉTATS FINANCIERS ET ASPECTS CONNEXES À CONSIDÉRER	95
CHAPITRE 8 : ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DES ÉTATS FINANCIERS	102
CHAPITRE 9 : COMPTABILISATION ET MESURE DANS LES ÉTATS FINANCIERS	117
CHAPITRE 10 : CONCEPTS DE PRÉSENTATION RELATIFS AUX ÉTATS FINANCIERS	124
GLOSSAIRE.....	128

INTRODUCTION

Table des matières

	Paragraphe
Contexte	BC.01-BC.13
Pourquoi réviser le cadre conceptuel et la norme sur la présentation des états financiers	BC.04-BC.07
Documents de consultation publiés	BC.08-BC.13
Champ d'application	BC.14-BC.16

Contexte

- BC.01 La présente base des conclusions vise à étayer l'exposé-sondage du Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) intitulé *Le Cadre conceptuel de l'information financière dans le secteur public*. Elle résume les principaux éléments que le CCSP a examinés pour tirer ses conclusions.
- BC.02 Le CCSP donne dans la présente base des conclusions des indications ne faisant pas autorité.
- BC.03 Avant d'approuver le cadre conceptuel définitif, le CCSP délibérera sur les commentaires suscités par l'exposé-sondage.

Pourquoi réviser le cadre conceptuel et la norme sur la présentation des états financiers

- BC.04 Le CCSP se propose d'apporter des modifications à son cadre conceptuel et à la norme sur la présentation des états financiers pour les raisons suivantes :
- 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, comme le Groupe de travail mixte 2007-2009, 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 L'objectif du projet sur les fondements conceptuels de la performance financière consiste à revoir et à modifier, s'il y a lieu :
- a) les fondements conceptuels de la performance financière figurant dans le cadre conceptuel du secteur public que constituent le chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et le chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS (voir le diagramme à la page i);
 - b) le modèle d'information présenté dans le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

¹ Le Groupe de travail mixte, qui a été en activité de 2007 à 2009 et était composé de certains membres du CCSP et de sous-ministres des Finances, s'est dit d'avis qu'il fallait revoir le cadre conceptuel du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public, en mettant l'accent sur la présentation de la performance financière des entités du secteur public.

- BC.06 Les propositions relatives au modèle d'information sont contenues dans l'exposé-sondage *Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*.
- BC.07 Les deux exposés-sondages sont publiés au même moment étant donné que les principes et les concepts dont il y est question sont interreliés. Les principes proposés dans l'exposé-sondage sur le projet de norme sur la présentation des états financiers concrétisent les concepts énoncés dans l'exposé-sondage sur le cadre conceptuel.

Documents de consultation publiés

- BC.08 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 deux.
- BC.09 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, et concevoir le chapitre 2 du cadre conceptuel proposé. Ces caractéristiques visent à ce que l'élaboration des concepts et des principes soit bien arrimée aux réalités du secteur public.
- BC.10 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 lui ont permis d'élaborer le Document de consultation 3 et le chapitre 3 du cadre conceptuel proposé, ainsi que des opinions sur l'approche à privilégier pour le modèle d'information.
- BC.11 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.12 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*.
- Le CCSP a reçu de nombreux commentaires sur ces documents.
- BC.13 Pour élaborer ses propositions actuelles, le CCSP a tenu compte non seulement de l'ensemble des réponses aux documents de consultation, mais aussi de l'évolution des cadres conceptuels des secteurs public et privé sur la scène internationale, de ses propositions relatives à d'autres projets inscrits à son programme de travail, de ses objectifs stratégiques et des recommandations du Groupe de travail mixte.

Champ d'application

- BC.14 Le cadre conceptuel proposé est destiné à remplacer les aspects conceptuels des chapitres SP 1000 et SP 1100. D'autres aspects de ces chapitres sont abordés dans l'[exposé-sondage](#) [Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»](#).
- BC.15 Le chapitre SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, et le chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT, font partie des principes comptables généralement reconnus (PCGR) et ne sont pas visés par le projet de révision du cadre conceptuel. Le chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT, et le chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, dépassent également la portée de ce projet. Le CCSP a un projet distinct à son programme de travail visant l'apport de modifications de portée limitée au chapitre SP 3450.
- BC.16 Le cadre conceptuel proposé concernerait toutes les entités du secteur public, mais celles qui appliquent les chapitres de la série SP 4200 du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (le «Manuel du secteur public») continueraient de le faire. Les éventuelles modifications des chapitres de la série SP 4200 seraient apportées dans le cadre du [projet du CCSP sur la stratégie relative aux organismes sans but lucratif du secteur public](#).

CHAPITRE 1 : PRÉFACE DU CADRE CONCEPTUEL

Table des matières

	Paragraphe
Contexte	BC1.01-BC1.02
Manque de cohérence entre les normes existantes et le cadre conceptuel proposé	BC1.03-BC1.04
Autorité du cadre conceptuel proposé	BC1.05-BC1.07
Incohérences éventuelles entre les nouvelles normes et le cadre conceptuel proposé	BC1.08-BC1.09
Emplacement des justifications des incohérences éventuelles entre les nouvelles normes et le cadre conceptuel proposé	BC1.10-BC1.11
Place du cadre conceptuel proposé dans la hiérarchie des PCGR	BC1.12-BC1.14

Contexte

- BC1.01 Le chapitre 1 du cadre conceptuel proposé définit la notion de cadre conceptuel et décrit la nécessité et les objectifs du cadre.
- BC1.02 Dans leurs commentaires sur l'énoncé de concepts *Cadre conceptuel révisé pour le secteur public canadien*, les répondants ont exprimé des préoccupations au sujet :
- du manque de cohérence entre les normes existantes et le cadre conceptuel proposé;
 - de l'autorité (ou de l'absence d'autorité) du cadre conceptuel;
 - des incohérences qu'il pourrait y avoir entre de nouvelles normes et le cadre conceptuel proposé;
 - de l'emplacement des justifications des incohérences éventuelles entre de nouvelles normes et le cadre conceptuel proposé;
 - de la place du cadre conceptuel proposé dans la hiérarchie des PCGR.

Manque de cohérence entre les normes existantes et le cadre conceptuel proposé

- BC1.03 Certains répondants ont souligné un manque de cohérence entre des normes du Manuel du secteur public et le cadre conceptuel proposé. Le CCSP est au fait des incohérences, qui ne sont toutefois pas nombreuses.
- BC1.04 Le CCSP entend traiter certaines de ces incohérences :
- soit dans le cadre des projets déjà inscrits à son programme de travail;
 - soit en déterminant s'il convient de les inclure dans son prochain sondage sur l'ordre de priorité des projets qui viendra orienter son programme de travail futur.

Autorité du cadre conceptuel proposé

- BC1.05 Quelques répondants se sont dits préoccupés par le fait que le cadre conceptuel proposé n'aurait pas préséance sur les normes existantes. Pourtant, le cadre conceptuel existant et bien d'autres cadres conceptuels, y compris ceux des normalisateurs internationaux, n'ont pas préséance sur les normes existantes.
- BC1.06 Un cadre conceptuel ne fait pas partie des PCGR, même s'il joue un rôle déterminant dans leur élaboration.
- BC1.07 Même si le cadre conceptuel proposé n'a préséance sur aucune des normes, il demeure important et pertinent puisqu'il aidera :
- le CCSP à élaborer des normes qui reposent sur des concepts cohérents;
 - les préparateurs à élaborer des méthodes comptables cohérentes lorsqu'aucune norme ne s'applique à un élément ou à une opération ou autre événement en particulier;
 - toutes les parties à comprendre et à interpréter les normes.

Incohérences éventuelles entre les nouvelles normes et le cadre conceptuel proposé

- BC1.08 Il se pourrait que le CCSP doive, dans certaines circonstances, déroger à certains aspects du cadre conceptuel proposé, un fait dont celui-ci tient compte. Il est également précisé dans le cadre conceptuel proposé 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. Par exemple, les principes conceptuels ou l'environnement économique pourraient avoir changé, ce qui rendrait nécessaire l'élaboration de nouvelles normes ou la révision de normes existantes.
- BC1.09 Le CCSP juge que les incohérences entre les nouvelles normes et le cadre conceptuel proposé seraient rares.

Emplacement des justifications des incohérences éventuelles entre les nouvelles normes et le cadre conceptuel proposé

- BC1.10 Plusieurs répondants ont relevé le passage de l'énoncé de concepts selon lequel les éventuelles incohérences entre le cadre conceptuel et une nouvelle norme seront justifiées et expliquées dans le document «Base des conclusions» pertinent. Ils ont suggéré, par souci de transparence, que les incohérences soient expliquées clairement dans le texte de la norme.
- BC1.11 Le CCSP a pris en considération cette suggestion. Il a conclu que la justification d'une incohérence entre une norme et le cadre conceptuel proposé doit figurer dans la base des conclusions accompagnant la norme. En soi, la norme sert à exposer le traitement comptable applicable à une opération en particulier. Le Conseil estime donc que la justification de ses décisions dans la base des conclusions d'une norme est transparente et conforme à sa procédure officielle.

Place du cadre conceptuel proposé dans la hiérarchie des PCGR

BC1.12 Les répondants ont demandé des précisions sur la hiérarchie des sources à consulter quand les Normes comptables pour le secteur public ne traitent pas d'un sujet donné.

BC1.13 Le paragraphe .05 du chapitre SP 1150 énonce ce qui suit :

«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, FONDLEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS»².

BC1.14 Le cadre conceptuel proposé de 10 chapitres remplacerait la référence au chapitre SP 1000. Par conséquent, une modification corrélative serait apportée à l'alinéa .05 b) du chapitre SP 1150 pour ajouter une référence au cadre conceptuel proposé.

2 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 aux sous-alinéas i) et ii).

CHAPITRE 2 : CARACTÉRISTIQUES DES ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC

Table des matières

	Paragraphe
Contexte	BC2.01-BC2.03
Caractéristiques des entités du secteur public	BC2.04-BC2.17
Applicabilité aux composantes d'un gouvernement et aux organismes publics.....	BC2.07-BC2.09
Objet des actifs non financiers	BC2.10
Pérennité du secteur public	BC2.11-BC2.12
Position de la caractéristique «obligation inhérente de reddition de comptes à la population»	BC2.13-BC2.14
Détermination et description des incidences de chacune des caractéristiques sur l'information financière.....	BC2.15-BC2.17

Contexte

- BC2.01 Le chapitre 2 du cadre conceptuel proposé présente les caractéristiques essentielles des entités du secteur public.
- BC2.02 Le chapitre 2 est fondé sur l'Annexe A, «Caractéristiques propres aux gouvernements», du chapitre SP 1100 et remplacerait celle-ci. Cette annexe indique les caractéristiques et leurs incidences sur la communication d'informations dans les états financiers, mais elle décrit insuffisamment l'environnement particulier que constitue le secteur public. 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 et les organismes publics, permettra l'établissement de concepts et de normes adaptés au secteur public.
- BC2.03 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

- BC2.04 De façon générale, les répondants se sont montrés en faveur de la description des caractéristiques des entités du secteur public présentées dans l'énoncé de concepts.
- BC2.05 Quelques répondants ont mentionné que ce ne sont pas toutes les caractéristiques qui s'appliquent à l'ensemble des entités du secteur public, plus précisément aux composantes d'un gouvernement et aux organismes publics.
- BC2.06 Des répondants ont suggéré les modifications suivantes :
- indiquer l'objet des ressources non financières dans la description de ces ressources;
 - ajouter la pérennité des gouvernements à leurs caractéristiques;

- c) placer en tête de liste la caractéristique primordiale qu'est l'«obligation inhérente de reddition de comptes à la population»;
- d) aborder les incidences de chacune des caractéristiques sur l'information financière.

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 Conseil 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).
- BC2.09 Le CCSP reconnaît que la caractéristique d'«obligation inhérente de reddition de comptes à la population», selon la formulation dans l'énoncé de concepts, était trop étroitement liée au pouvoir de lever des impôts. Bon nombre d'organismes publics, notamment les organismes sans but lucratif du secteur public, n'ont pas un tel pouvoir. Le Conseil a donc décidé d'apporter des modifications à la section intitulée «Pouvoir d'imposition». Il a jugé que l'expression «faculté d'acquérir et d'utiliser des ressources publiques» est plus fidèle au raisonnement qui sous-tend l'«obligation inhérente de reddition de comptes à la population» et que la levée d'impôts n'est que l'une des façons d'acquérir des ressources publiques.

Objet des actifs non financiers

- BC2.10 Quelques répondants ont suggéré au CCSP de fournir des explications sur l'objet des actifs non financiers. Le Conseil a retenu cette suggestion. Il a donc modifié la section intitulée «Nature et utilisation des ressources publiques» pour préciser que bon nombre des ressources non financières sont détenues dans l'objectif premier de fournir des biens et des services.

Pérennité du secteur public

- BC2.11 Certains répondants ont suggéré que le CCSP ajoute la pérennité comme caractéristique des gouvernements, puisque bon nombre de gouvernements et d'organismes publics ont une vocation à long terme.
- BC2.12 Le CCSP a étudié cette suggestion et l'a retenue. Le chapitre a donc été modifié pour y inclure cette nouvelle caractéristique.

Position de la caractéristique «obligation inhérente de reddition de comptes à la population»

- BC2.13 Quelques répondants ont indiqué que l'«obligation inhérente de reddition de comptes à la population» devrait figurer en tête de liste, car il s'agit de la caractéristique primordiale des entités du secteur public. Le CCSP abonde dans leur sens.
- BC2.14 Le CCSP, suivant les commentaires des répondants, explique également les raisons sous-tendant la primauté de l'«obligation inhérente de reddition de comptes à la population» par rapport aux autres caractéristiques.

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

- BC2.15 Certains répondants ont invité le CCSP à déterminer et à décrire les incidences de chacune des caractéristiques sur l'information financière. Le Conseil a examiné cette suggestion et juge qu'étant donné que le chapitre 2 énonce les caractéristiques essentielles des entités du secteur public pour brosser un tableau de cet environnement, il serait prématuré d'y présenter les incidences des caractéristiques sur l'information financière.
- BC2.16 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 proposé 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.
- BC2.17 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, au volume et 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 au pouvoir d'imposer des sanctions et des amendes ainsi que d'accorder des permis et des licences.

CHAPITRE 3 : OBJECTIF DE L'INFORMATION FINANCIÈRE

Table des matières

	Paragraphe
Contexte	BC3.01-BC3.04
Concept de capacité de service	BC3.05-BC3.11
Objectif de l'information financière	BC3.12

Contexte

- BC3.01 Le contenu du chapitre 3 repose en grande partie sur des propositions présentées dans le Document de consultation 2 du Groupe de travail, *La mesure de la performance financière dans les états financiers du secteur public*. De façon générale, les répondants avaient appuyé les propositions concernant les utilisateurs principaux et l'objectif de l'information financière. Le principal changement par rapport au Document de consultation 2 concerne 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 À la lumière des commentaires sur l'énoncé de concepts, le CCSP a 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.

Concept de capacité de service

- BC3.05 Dans le chapitre 5 de l'énoncé de concepts, «Fondements des états financiers», le CCSP décrivait le concept de capacité de service.
- BC3.06 Comme l'indique le chapitre 2, «Caractéristiques des entités du secteur public», les entités du secteur public existent pour servir la population. Il importe donc, à des fins redditionnelles, d'évaluer leur capacité à servir la population. Ce concept de capacité de service s'apparente à celui de maintien du capital pour les états financiers des entités du secteur privé³. L'introduction de ce concept a pour but de montrer comment l'un des principes fondamentaux de la théorie comptable, qui est associé à la mesure de la performance financière, s'applique dans le secteur public.

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

- BC3.07 Il ne s'agit pas d'un nouveau concept, mais son explicitation dans le cadre conceptuel proposé est nouvelle, ainsi que sa désignation. Le CCSP a examiné de nombreuses désignations, comme «capacité programmatique» et «capacité d'utilisation future», mais estime que le terme «capacité de service» est celui qui reflète le mieux ce concept du point de vue des entités du secteur public.
- BC3.08 Certains répondants ont mentionné que la description du terme «capacité de service» dans l'énoncé de concepts était meilleure que celle dans le Document de consultation 3. Toutefois, le concept continue de soulever des préoccupations. On craint notamment :
- qu'il crée de la confusion chez les utilisateurs;
 - qu'on le confonde avec le potentiel de service;
 - que son caractère vaste rende impossible l'évaluation de tous ses aspects dans les états financiers.
- BC3.09 Lorsqu'il a élaboré la description de la capacité de service, le CCSP a souligné ce qui suit :
- l'expression «capacité de service» ne remplacerait aucun autre terme actuellement employé dans les états financiers et ne servirait qu'à désigner un concept sous-jacent, ce qui devrait atténuer le risque de confusion chez les utilisateurs des états financiers;
 - dans le Manuel du secteur public, le terme «capacité de service» est actuellement employé dans le sens restreint du potentiel de service des immobilisations corporelles. Il est donc proposé d'apporter des modifications corrélatives explicatives pour le remplacer par le terme «potentiel de service» dans les paragraphes où celui-ci est utilisé en lien avec les immobilisations plutôt que dans un contexte plus large⁴;
 - il est impossible de faire la démonstration du vaste concept qu'est la capacité de service dans les états financiers, ni de présenter une mesure de cette capacité de service, et de ses variations, 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.
- BC3.10 L'explicitation du concept de capacité de service dans l'énoncé de concepts visait à mieux faire comprendre ce qui sous-tend l'évaluation de la situation financière et de la performance financière dans les états financiers du secteur public. Cela reste l'intention du CCSP. Toutefois, puisqu'il est seulement possible de mesurer et de présenter une partie de la capacité de service de l'entité dans les états financiers, le Conseil reconnaît que le concept pourrait ne pas constituer un fondement des états financiers. Par conséquent, le Conseil ne le considère plus comme tel (le concept ne figure plus au chapitre 5). Ce concept est maintenant abordé :
- au chapitre 3, dans lequel on mentionne qu'il s'agit d'une notion qui sous-tend les objets généraux de reddition de comptes de l'information financière dans le secteur public que sont l'état des finances et la performance financière;
 - au chapitre 4, où est expliquée la mesure dans laquelle la capacité de service peut être présentée dans les états financiers.
- BC3.11 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 :
- l'information relative à l'état des finances renseigne sur la capacité de service de l'entité;
 - l'information relative à la performance financière renseigne sur l'incidence des décisions de l'entité, des opérations et des autres événements de l'exercice sur la capacité de service.

4 Pour en savoir plus, consulter l'[exposé-sondage Modifications corrélatives au cadre conceptuel proposé](#).

Objectif de l'information financière

BC3.12 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. Le CCSP a pris connaissance des commentaires qui lançaient un appel à un objectif double, c'est-à-dire communiquer des informations à des fins de reddition de comptes et de prise de décisions, mais il a jugé que l'objectif était approprié dans sa forme actuelle.

CHAPITRE 4 : RÔLE DES ÉTATS FINANCIERS

Table des matières

	Paragraphe
Contexte	BC4.01-BC4.02
Capacité de service	BC4.03-BC4.07
Incidence du concept de capacité de service sur les décisions en matière de mesure	BC4.06-BC4.07

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 proposé, 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 présente le vaste concept 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 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. La présentation de ces aspects de la capacité de service et de leur variation 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 ont mis en évidence un désir d'en savoir plus sur l'incidence qu'aurait le concept sur les décisions en matière de mesure.

BC4.07 Dans la littérature comptable⁵, 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, valeur nette de réalisation, 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.

5 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-BC5.09
Capacité de service	BC5.10-BC5.14
Références aux ressources économiques et aux obligations économiques	BC5.15-BC5.16

Contexte

BC5.01 Le chapitre 5 du cadre conceptuel proposé 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 Bien que le cadre conceptuel existant traite de ces fondements, il importe selon le CCSP de les énoncer clairement et de les expliquer plus en détail. En particulier, le Conseil estime qu'il convient de donner des informations supplémentaires sur le 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. Par conséquent, le CCSP estime que la notion générale de contrôle et le rôle qu'il joue dans la détermination des ressources économiques et des entités à inclure dans les états financiers de l'entité comptable devraient être explicités dans le cadre conceptuel proposé. 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 proposé est nouvelle.

BC5.05 Le contrôle est désigné comme l'un des fondements des états financiers dans le cadre conceptuel proposé pour les raisons suivantes :

- a) le concept de contrôle aide à établir quelles ressources économiques doivent être associées à l'entité, ce qui contribue à la détermination de sa situation financière et de sa 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 proposé 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 estime que le concept de contrôle devrait correspondre au sens commun du terme, soit la capacité actuelle pour l'entité comptable de décider de l'utilisation de quelque chose d'une manière qui lui procure les avantages attendus et/ou l'expose aux risques de perte qui s'y rattachent. Le Conseil juge que la définition du contrôle proposée dans le cadre conceptuel intègre celle du contrôle énoncée dans le chapitre SP 1300 et celle du contrôle partagé formulée dans 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 a suscité de nombreux commentaires de la part des parties prenantes. La majorité des répondants se sont montrés favorables à l'inclusion et à la description du concept de contrôle dans le cadre conceptuel proposé, mais plusieurs d'entre eux se sont dits préoccupés par la description suggérée. Ils estimaient que des éléments de celle-ci contredisaient le texte du chapitre SP 1300. Le Conseil a donc modifié la description du contrôle dans le cadre conceptuel proposé de façon à ce qu'elle s'appuie sur les normes du Manuel du secteur public, les complète et n'entre pas en contradiction avec elles. L'intention n'a jamais été de changer la définition du contrôle dans les normes existantes, mais plutôt d'expliquer le rôle du contrôle dans l'association des ressources économiques et des autres entités avec l'entité comptable. La description du contrôle dans le cadre conceptuel proposé ne devrait entraîner aucune modification corrélative des normes. La révision du chapitre SP 1300 dépasse la portée du présent 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 :
- soit entre l'entité comptable et une autre entité;
 - soit entre l'entité comptable et une ressource économique.
- BC5.09 En résumé, l'exposé-sondage :
- donne une définition du concept de contrôle;
 - explique le contrôle eu égard à une ressource économique et à une entité;
 - décrit ce que n'est pas le contrôle;
 - explique le lien entre le concept de contrôle et les droits, pouvoirs et capacités de certaines entités du secteur public.

Capacité de service

- BC5.10 Dans le chapitre 5 de l'énoncé de concepts, le CCSP a introduit le concept de capacité de service.
- BC5.11 Comme l'indique le chapitre 2 du cadre conceptuel proposé, les entités du secteur public existent pour servir la population. Il importe donc, à des fins redditionnelles, d'évaluer leur capacité à servir la population. C'est ce que l'on appelle la capacité de service, un concept fondamental.
- BC5.12 Le CCSP reconnaît qu'il n'est peut-être pas approprié de considérer la capacité de service comme un fondement des états financiers, puisque seuls certains de ses aspects peuvent être présentés dans les états financiers. Le Conseil a donc retiré le concept de capacité de service des fondements des états financiers.

- BC5.13 Puisque la notion plus vaste de capacité de service est un concept fondamental dans le secteur public, le CCSP a pris la décision de la décrire au chapitre 3 du cadre conceptuel proposé, dans la section sur les objets généraux de reddition de comptes. Il a fait ce choix parce que l'information sur l'état des finances et la performance financière renseigne sur la capacité de service d'une entité et ses variations.
- BC5.14 Le CCSP a également déterminé que la notion plus restreinte de la capacité de service qui peut être mesurée et présentée dans les états financiers devrait être expliquée au chapitre 4 du cadre conceptuel proposé, lequel énonce maintenant :
- a) qu'il est impossible de mesurer et de présenter tous les aspects de la capacité de service de l'entité dans ses états financiers;
 - b) quels sont les aspects de la capacité de service de l'entité pouvant être mesurés et présentés dans ses états financiers.

Références aux ressources économiques et aux obligations économiques

- BC5.15 L'analyse des commentaires sur l'énoncé de concepts a mis en lumière des préoccupations relativement aux multiples références aux «ressources économiques» et aux «obligations économiques» dans le cadre conceptuel proposé, particulièrement au chapitre 5, sans qu'il y ait dans celui-ci une définition claire de ces termes. Le CCSP a pris la décision d'ajouter les définitions correspondantes au chapitre 8, «Éléments constitutifs des états financiers», puisqu'elles sont étroitement liées à celles d'«actif» et de «passif».
- BC5.16 Les définitions proposées pour les termes «ressource économique» et «obligation économique» figurent aussi dans le glossaire de l'exposé-sondage. Il est prévu d'intégrer ce glossaire au Manuel du secteur public en tant que nouveau glossaire général, après la publication du cadre conceptuel et du modèle d'information révisés.

CHAPITRE 6 : OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS

Table des matières

	Paragraphe
Contexte	BC6.01-BC6.02
Objectif n° 1 : Détermination du périmètre des états financiers	BC6.03-BC6.04
Objectif n° 2 : Présentation de la situation financière.....	BC6.05-BC6.11
Présentation de la dette nette ou de l'actif financier net	BC6.06-BC6.07
Présentation des différentes sources (ou composantes) de l'actif net ou du passif net.....	BC6.08-BC6.11
Objectif n° 3 : Présentation de l'évolution de la situation financière	BC6.12-BC6.16
Présentation des raisons de la variation du passif financier net (actuellement appelé «dette nette») ou de l'actif financier net	BC6.14
Présentation de certaines variations de la situation financière nette hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice.....	BC6.15-BC6.16
Actuel objectif n° 4 : Contrôle législatif et obligation de reddition de comptes	BC6.17-BC6.18
Nouvel objectif n° 4 : Comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget	BC6.19-BC6.21
Applicabilité de l'objectif concernant la comparaison avec le budget à toutes les entités du secteur public	BC6.20
Utilisation d'un budget modifié	BC6.21
Nouvel objectif n° 5 : Communication des cas de non-conformité aux autorisations financières	BC6.22-BC6.27
Indications supplémentaires concernant l'objectif	BC6.25
Notion de caractère significatif.....	BC6.26
Considérations relatives aux gouvernements autochtones	BC6.27
Nouvel objectif n° 6 : Communication des risques et incertitudes	BC6.28-BC6.36
Indications concernant l'objectif.....	BC6.33
Élaboration d'obligations d'information sur les risques liés aux actifs naturels et au «déficit d'infrastructures»	BC6.34-BC6.36

Contexte

BC6.01 Le chapitre 6 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 l'[exposé-sondage *Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*](#). Le chapitre 6 doit être lu en tenant compte de cet exposé-sondage.

- BC6.02 En ce qui concerne les objectifs des états financiers actuellement énoncés au chapitre SP 1100, le CCSP se propose principalement :
- a) de modifier 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 intégrés à la nouvelle norme sur la présentation des états financiers (qui fait l'objet de l'exposé-sondage *Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*);
 - b) de modifier 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) de modifier 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) de scinder 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 (nouvel objectif n° 4),
 - ii) communication des cas de non-conformité aux autorisations financières (nouvel objectif n° 5);
 - e) d'ajouter 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 : Détermination du périmètre des états financiers

- BC6.03 L'objectif proposé est quasi identique à l'objectif n° 1 du cadre conceptuel existant. 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 que l'entité doit régler.
- 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 :
- a) les questions soulevées par les parties prenantes et qui sous-tendent la révision du cadre conceptuel ne portaient pas sur le périmètre comptable;
 - b) 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 existant, l'objectif proposé est de nature plus générale étant donné que la présentation de la situation financière porte sur plusieurs éléments, dont :

- a) les actifs financiers et non financiers de l'entité⁶;
- b) les passifs financiers et non financiers de l'entité⁷;
- c) l'indicateur que constitue l'actif financier net ou le passif financier net de l'entité^{8,9};
- d) l'actif net ou le passif net de l'entité¹⁰;
- e) les différentes sources (ou composantes) de l'actif net ou du passif net.

Présentation de la dette nette ou de l'actif financier net¹¹

BC6.06 Certains répondants à l'énoncé de concepts ont exprimé leurs réserves quant au fait que l'exigence de présentation du passif financier net (actuellement appelé «dette nette») ou de l'actif financier net ait été éliminée de l'objectif. La présentation d'informations qui permettent de déterminer le passif financier net ou l'actif financier net figure toujours dans la description de l'objectif (paragraphe 6.21). L'exigence de présentation du passif financier net ou de l'actif financier net n'a donc pas été éliminée.

BC6.07 Des répondants ont soulevé d'autres questions concernant le passif financier net (actuellement appelé «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 l'exposé-sondage *Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*, du fait qu'elles se rapportent davantage à la présentation qu'aux aspects conceptuels.

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

BC6.08 Au chapitre 6, le CCSP 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 de présentation existant qui comprend deux sources (ou composantes) de l'actif net ou du passif net :

- a) le cumul des excédents et déficits passés;
- b) le cumul des gains et pertes de réévaluation non réalisés.

6 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.

7 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.

8 Dans l'exposé-sondage *Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*, le CCSP se propose de remplacer le terme «dette nette» par «passif financier net».

9 L'indicateur «actif financier net» ou «passif financier net» 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.

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.

11 Dans le reste de la présente base des conclusions, s'il y a lieu, la dette nette sera appelée «passif financier net», terme proposé dans l'exposé-sondage *Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*.

- BC6.09 Les considérations théoriques qui sous-tendent un modèle axé sur la sauvegarde 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 théoriques vont dans le sens de l'approche adoptée pour le modèle d'information existant, approche qui est énoncée dans les normes, mais qui n'est pas reflétée dans le cadre conceptuel existant.
- BC6.10 Le CCSP peut indiquer 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.
- BC6.11 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 sauvegarde 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

- BC6.12 L'objectif existant cible trois types d'évolution de la situation financière :
- la variation de l'actif net ou du passif net;
 - la variation de l'actif financier net ou du passif financier net (actuellement appelé «dette nette»);
 - la variation de la trésorerie.
- BC6.13 Le nouvel objectif 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 du passif financier net 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 du passif financier net (actuellement appelé «dette nette») ou de l'actif financier net

- BC6.14 Des commentaires reçus par le passé sur l'état de l'évolution de la dette nette ou de l'actif financier net indiquent que nombreux sont ceux qui reprochent 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 a cherché à modifier l'état 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 du passif financier net est maintenant absent 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 sont pris en compte eu égard au modèle d'information dans [l'exposé-sondage *Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*](#).

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

- BC6.15 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 comptabilisation aurait lieu s'il est établi qu'elle favorise l'atteinte de l'objectif redditionnel. Il n'est pas proposé qu'elle soit courante. La majorité des ressources obtenues et consommées par l'entité au cours de l'exercice seraient comptabilisées dans l'excédent ou le déficit de cet exercice.
- BC6.16 Seuls les éléments qui sont approuvés par le CCSP peuvent être comptabilisés hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice. Par exemple, le modèle d'information existant exige 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.

Actuel objectif n° 4 : Contrôle législatif et obligation de reddition de comptes

- BC6.17 Dans l'énoncé de concepts, il était proposé de scinder l'objectif n° 4 énoncé dans le chapitre SP 1100 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.
- BC6.18 Les répondants à l'énoncé de concepts se sont montrés favorables à la proposition.

Nouvel objectif n° 4 : Comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget

- BC6.19 Des répondants à l'énoncé de concepts ont exprimé deux réserves, à savoir :
- 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.

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

- BC6.20 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.

Utilisation d'un budget modifié

BC6.21 L'exposé-sondage souligne qu'il importe de comparer la performance financière réelle avec le budget initialement approuvé. Cette manière de procéder est conforme au cadre conceptuel existant. Cependant, le CCSP reconnaît que, dans des circonstances rares, l'utilisation d'un budget modifié et approuvé se révèle plus utile à des fins de reddition de comptes que celle du budget initial. Dans les normes (c'est-à-dire dans l'exposé-sondage *Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*), le CCSP prévoit uniquement deux situations dans lesquelles un budget modifié et approuvé peut être utilisé.

Nouvel objectif n° 5 : Communication des cas de non-conformité aux autorisations financières

BC6.22 Le CCSP reconnaît :

- a) qu'il existe de nombreuses autorisations;
- b) qu'il n'est pas possible de présenter dans les états financiers la conformité à toutes ces autorisations.

BC6.23 Le nouvel 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 cadre conceptuel existant. Il n'est pas question d'élargir la portée de l'objectif n° 5 ou d'exiger la fourniture d'informations autres que celles prévues selon le modèle d'information existant.

BC6.24 Dans leurs commentaires sur l'énoncé de concepts, les répondants ont :

- a) réclamé plus de renseignements ou d'indications concernant l'objectif;
- b) soulevé des interrogations sur l'application de la notion de caractère significatif en lien avec l'objectif;
- c) demandé des précisions sur la mise en œuvre de l'objectif par les gouvernements autochtones.

Indications supplémentaires concernant l'objectif

BC6.25 L'objectif donne un aperçu des informations qui seraient présentées dans les états financiers. Les exigences actuelles se rapportant à l'objectif sont énoncées dans le chapitre SP 1201. Des exigences semblables sont proposées dans l'exposé-sondage *Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*.

Notion de caractère significatif

BC6.26 L'objectif concerne les cas de non-conformité significative aux autorisations financières. Comme des indications générales sur le caractère significatif se trouvent dans le cadre conceptuel proposé (chapitre 7) et dans la Préface des Normes comptables pour le secteur public¹², la notion de caractère significatif n'est pas abordée dans le texte explicatif concernant l'objectif.

12 Dans son exposé-sondage *Modifications corrélatives au cadre conceptuel proposé*, le CCSP se propose de changer le titre «Préface des Normes comptables pour le secteur public» pour «Préface du Manuel du secteur public» étant donné que celle-ci s'applique autant au cadre conceptuel proposé qu'aux normes.

Considérations relatives aux gouvernements autochtones

BC6.27 Bon nombre de gouvernements autochtones ont adopté leurs propres textes législatifs sur la gestion financière, notamment en vertu de la *Loi sur la gestion financière des premières nations* (LGFPN) ou de leur propre cadre législatif. Les textes législatifs sur la gestion financière pris en vertu de la LGFPN peuvent comporter des dispositions sur les placements, les emprunts, les dépenses, la collecte de ressources et d'autres décisions financières. Ils prévoient, entre autres, que le corps dirigeant du groupe autochtone doit se doter d'une stratégie de gestion des placements et d'une politique d'emprunt, et que les opérations de placement et d'emprunt doivent respecter celles-ci. Lorsqu'il communique les cas de non-conformité, le gouvernement autochtone présente les cas de non-respect des obligations énoncées dans tout texte législatif applicable qui concerne la gestion financière, y compris les obligations se rattachant aux placements, aux emprunts, à la collecte de ressources et aux autres décisions financières.

Nouvel objectif n° 6 : Communication des risques et incertitudes

- BC6.28 Le nouvel 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 doivent présenter des informations sur les risques et les incertitudes auxquels l'entité est exposée.
- BC6.29 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 proposé, 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 actuels des états financiers ne couvrent pas cet aspect de la reddition de comptes. En outre, le cadre conceptuel proposé doit avoir la capacité d'évoluer en plus d'envisager les risques et incertitudes futurs dont les normes ne traitent pas déjà.
- BC6.30 Différentes normes dans le Manuel du secteur public (par exemple, le chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, et le chapitre SP 3300, PASSIFS ÉVENTUELS) exigent la communication des risques et incertitudes. L'objectif des états financiers qui est proposé 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, par exemple dans l'analyse des états financiers¹³.
- BC6.31 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.

13 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 également 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 PR-1, *Analyse des états financiers*. Les énoncés de pratiques recommandées sont des prises de position ne faisant pas autorité.

BC6.32 Certains des répondants à l'énoncé de concepts 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 additionnelle supplémentaire du point de vue des utilisateurs. Les modes de présentation décrits au chapitre 10 pourraient favoriser l'organisation des informations de manière à ce qu'elles soient compréhensibles et appropriées à des fins additionnelles.

Indications concernant l'objectif

BC6.33 Des répondants à l'énoncé de concepts se sont dits préoccupés par l'absence d'indications concernant l'objectif. Ce dernier, 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 proposé, 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.

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

- BC6.34 Bon nombre de répondants à l'énoncé de concepts ont demandé au CCSP d'élaborer des obligations d'information sur les risques liés aux actifs naturels. D'autres répondants ont invité le Conseil à élaborer des obligations d'information sur les risques liés au «déficit d'infrastructures».
- BC6.35 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, le CCSP intégrera les suggestions à son prochain sondage sur l'ordre de priorité des projets.
- BC6.36 L'Énoncé de pratiques recommandées 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 dans le but de communiquer des informations hors des états financiers qui permettent de jeter un éclairage sur les risques liés à un «déficit d'infrastructures».

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.

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 des propositions avec le cadre conceptuel existant	BC7.04-BC7.25
Pourquoi remplacer la «fiabilité» par la «fidélité»	BC7.05-BC7.09
Pourquoi supprimer la «prudence comptable traditionnelle» comme aspect d'une caractéristique qualitative	BC7.10-BC7.15
Pourquoi faire de la «vérifiabilité» et de la «rapidité» des caractéristiques qualitatives distinctes	BC7.16-BC7.19
Vérifiabilité	BC7.16-BC7.17
Rapidité	BC7.18-BC7.19
Pourquoi faire état d'un aspect supplémentaire de la comparabilité, propre au secteur public	BC7.20
Pourquoi insister davantage sur la «compréhensibilité»	BC7.21
Pourquoi faire du «caractère significatif» et de la «prudence» des aspects connexes à considérer	BC7.22-BC7.24
Caractère significatif	BC7.22
Prudence	BC7.23-BC7.24
Pourquoi supprimer la «valeur redditionnelle» comme aspect de la pertinence	BC7.25
Aucun ordre explicite d'application des caractéristiques qualitatives	BC7.26-BC7.27
Concept de prudence	BC7.28-BC7.32

Contexte

- BC7.01 Le chapitre 7 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 Les caractéristiques qualitatives des informations financières et les aspects connexes à considérer étaient proposés dans l'énoncé de concepts. Avec ces propositions, 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 visaient 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 Les propositions faites dans l'énoncé de concepts ont 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 existant. Par conséquent, peu de changements ont été apportés par rapport à l'énoncé de concepts.

Comparaison des propositions avec le cadre conceptuel existant

BC7.04 Voici les principales modifications qu'il est proposé d'apporter aux caractéristiques qualitatives et aux aspects connexes à considérer par rapport à ce qui figure dans le cadre conceptuel existant :

- a) remplacement de la «fiabilité» par la «fidélité»;
- b) suppression de la «prudence» au sens comptable traditionnel comme aspect d'une caractéristique qualitative et ajout de ce concept comme aspect connexe à considérer;
- c) établissement de la «vérifiabilité» et de la «rapidité» en tant que caractéristiques qualitatives distinctes;
- d) 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;
- e) mise en évidence de la «compréhensibilité»;
- f) ajout du «caractère significatif» et de la «prudence» comme autres aspects à considérer lors de l'application des caractéristiques qualitatives;
- g) suppression de la «valeur redditionnelle» comme aspect de la pertinence.

Pourquoi remplacer la «fiabilité» par la «fidélité»

BC7.05 L'une des caractéristiques qualitatives énumérées dans le cadre conceptuel existant est la fiabilité. Elle présente 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.

BC7.06 Le CCSP a envisagé deux possibilités quant à la «fiabilité» :

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

Les travaux récemment menés par d'autres normalisateurs ont contribué à la décision de proposer le remplacement de la «fiabilité» par la «fidélité».

- BC7.07 Les recherches réalisées par d'autres normalisateurs, comme l'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Public Sector Accounting Standards Board (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 la proposition 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.
- BC7.08 Le CCSP propose le remplacement de la «fiabilité» par la «fidélité» parce qu'il a conclu que cette dernière notion répondrait mieux à l'intention derrière la caractéristique.
- BC7.09 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 proposé, 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 valeur de marché, de la juste valeur, etc.

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

- BC7.10 Dans le cadre conceptuel existant, la prudence comptable traditionnelle constitue un aspect de la «fiabilité», qui est l'une des caractéristiques qualitatives. Les indications connexes énoncent 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.
- BC7.11 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.
- BC7.12 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.
- BC7.13 Pour résoudre le conflit entre la neutralité et la prudence, le CCSP se propose de :
- a) supprimer la prudence au sens comptable traditionnel comme aspect explicite d'une caractéristique qualitative;
 - b) mettre en évidence la neutralité comme aspect de la fidélité.

- BC7.14 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».
- BC7.15 Quelques répondants à l'énoncé de concepts 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 (chapitre SP 3300 et chapitre 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

- BC7.16 Le cadre conceptuel existant fait 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.
- BC7.17 Le CCSP se propose de remplacer la fiabilité par la fidélité dans le cadre conceptuel proposé. 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 :
- 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;
 - 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 révisé.

Rapidité

- BC7.18 Le cadre conceptuel existant fait état de la rapidité comme aspect de la pertinence. Le CCSP se propose de l'élever au rang de caractéristique qualitative distincte :
- 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.
 - 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.
- BC7.19 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

BC7.20 Les répondants aux trois 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 se propose d'en faire 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 proposé.

Pourquoi insister davantage sur la «compréhensibilité»

BC7.21 Le cadre conceptuel existant fait 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 accorde 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 proposé qu'elle ne l'était dans le cadre conceptuel existant.

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

Caractère significatif

BC7.22 Le CCSP a conclu que le caractère significatif (appelé l'«importance relative» dans le cadre conceptuel existant) 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 ou l'inexactitude d'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

BC7.23 La décision concernant la prudence est en partie inspirée de travaux récemment menés par d'autres normalisateurs. Ils 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.

BC7.24 À la suite d'un examen attentif, le CCSP est d'avis que le concept de prudence est plus large que le fait de veiller à ce que les estimations soient exemptes de parti pris. Il a conclu que la prudence n'était pas une simple qualité des informations financières, et qu'elle appartenait 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

BC7.25 La reddition de comptes est le thème sous-jacent du cadre conceptuel proposé 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.

Aucun ordre explicite d'application des caractéristiques qualitatives

BC7.26 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.

BC7.27 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 de considérer certaines caractéristiques qualitatives comme toujours essentielles et les autres comme uniquement auxiliaires ni d'établir un ordre d'application.

Concept de prudence

BC7.28 Quelques répondants à l'énoncé de concepts ont demandé au CCSP de mieux faire la distinction entre la notion de prudence comptable traditionnelle en tant que caractéristique qualitative et le concept de prudence en tant qu'aspect connexe à considérer.

BC7.29 Selon l'alinéa .29 d) du chapitre SP 1000 :

«[...] on procède à des estimations prudentes en vue d'éviter toute surévaluation des actifs, des revenus et des gains, ou, inversement, toute sous-évaluation des passifs, des charges et des pertes. Toutefois, le principe de prudence ne justifie pas que l'on sous-évalue à dessein les actifs et les revenus, ni que l'on surévalue à dessein les passifs et les charges».

BC7.30 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 (comptabilité prudente).

BC7.31 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, fût-il favorable ou défavorable.

BC7.32 Par ailleurs, comme il est mentionné au paragraphe BC7.24, 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
Commentaires des répondants	BC8.05-BC8.06
Pourquoi les montants reportés ne sont pas des éléments constitutifs des états financiers	BC8.07-BC8.17
Pourquoi l'actif net ou le passif net est un montant résiduel plutôt qu'un élément constitutif des états financiers.....	BC8.18-BC8.23
Inclusion des catégories «autres ressources» et «autres obligations» dans le cadre conceptuel proposé.....	BC8.24-BC8.26
Précisions sur la comptabilisation des apports afférents aux immobilisations	BC8.27-BC8.33
Révision du chapitre SP 3410.....	BC8.29-BC8.31
Chapitres de la série SP 4200 du Manuel du secteur public.....	BC8.32-BC8.33
Incohérences entre le cadre conceptuel et les normes	BC8.34-BC8.35
Définitions de «ressources économiques» et d'«obligations économiques»	BC8.36
Ajout des capitaux propres aux éléments constitutifs des états financiers.....	BC8.37-BC8.41
Actifs et passifs découlant d'activités à tarifs réglementés	BC8.42-BC8.43
Définitions d'«actif» et de «passif»	BC8.44-BC8.60
Pourquoi maintenir la notion d'«attente» dans les définitions d'«actif» et de «passif».....	BC8.44-BC8.49
Incidence sur la stratégie internationale du CCSP	BC8.47-BC8.49
Amélioration des définitions d'«actif» et de «passif»	BC8.50-BC8.60
Indications relatives aux définitions d'«actif» et de «passif»	BC8.61
Définitions de «revenu» et de «charge».....	BC8.62-BC8.77
Gains et pertes.....	BC8.67-BC8.70
Autres améliorations de nature générale.....	BC8.71-BC8.77
Importance de chacun des états qui forment le jeu d'états financiers	BC8.78-BC8.80

Contexte

- BC8.01 Le chapitre 8 nomme et décrit les différents éléments constitutifs des états financiers :
- actifs;
 - passifs;
 - revenus;
 - charges.
- BC8.02 Dans l'énoncé de concepts, le CCSP se proposait d'apporter des améliorations aux définitions d'«actif», de «passif», de «revenu» et de «charge», notamment en utilisant ces termes au singulier et en adoptant une structure parallèle. Les répondants à l'énoncé de concepts ont manifesté un appui marqué aux définitions proposées.
- BC8.03 Le CCSP a confirmé ce qui suit dans l'énoncé de concepts :
- les états financiers d'une entité doivent se limiter à représenter des phénomènes économiques. Les phénomènes économiques prennent la forme de ressources et d'obligations économiques et de leurs variations. Les éléments constitutifs des états financiers sont donc définis en termes de phénomènes économiques;
 - l'actif net ou le passif net est considéré comme un montant résiduel, et non comme un élément constitutif des états financiers;
 - les entrées et sorties de trésorerie reportées qui ne répondent pas à la définition d'un actif ou d'un passif ne doivent pas être comptabilisées dans les états financiers;
 - le cadre conceptuel proposé ne devrait pas inclure 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 qu'il propose dans [l'exposé-sondage Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»](#), car il s'agit de catégories d'actifs et non d'éléments constitutifs des états financiers.

Commentaires des répondants

- BC8.05 Quelques répondants à l'énoncé de concepts ont suggéré au CCSP de reconsidérer son choix de ne pas inclure l'«actif net» et le «passif net» comme des éléments constitutifs des états financiers, et de revenir sur sa décision d'exclure les entrées et sorties de trésorerie reportées, les «autres ressources» et les «autres obligations» du cadre conceptuel proposé.
- BC8.06 Certains répondants à l'énoncé de concepts ont également formulé les recommandations suivantes à l'intention du CCSP :
- clarifier le traitement comptable des apports afférents aux immobilisations;
 - indiquer ce qu'il adviendrait des normes qui comprennent des exigences incompatibles avec les éléments constitutifs des états financiers proposés;
 - définir les termes «ressources économiques» et «obligations économiques»;
 - ajouter les capitaux propres aux éléments constitutifs des états financiers ou évoquer l'existence des capitaux propres dans le cadre conceptuel proposé ou le modèle d'information;
 - apporter des précisions sur l'acceptabilité des actifs et des passifs découlant d'activités à tarifs réglementés.

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

- BC8.07 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 entrées et sorties de trésorerie 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 proposé les entrées et sorties de trésorerie reportées.
- BC8.08 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 d'entrées et de sorties de trésorerie 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.
- BC8.09 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.
- BC8.10 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 d'entrées et de sorties de trésorerie 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.
- BC8.11 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.
- BC8.12 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.

- BC8.13 Selon l'approche bilancielle, les éléments constitutifs des états financiers se limitent aux phénomènes économiques (actifs et passifs) et 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.
- BC8.14 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. La reddition de comptes n'est pas possible si ceux envers qui l'entité a une obligation redditionnelle sont incapables de comprendre les informations présentées dans les états financiers.
- BC8.15 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.
- BC8.16 Le CCSP a conclu que les entrées et sorties de trésorerie reportées qui ne répondent pas à la définition d'un actif ou d'un passif ne doivent pas être comptabilisées dans les états financiers. Cependant, le Conseil reconnaît dans le chapitre 6, «Objectifs des états financiers», la possibilité de comptabiliser certains revenus ou charges qui prennent naissance au cours d'un exercice hors de l'excédent ou du déficit de cet exercice, directement dans les 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 l'[exposé-sondage *Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*](#).
- BC8.17 Dans l'exposé-sondage *Le Cadre conceptuel de l'information financière dans le secteur public*, le CCSP a réitéré sa position sur les entrées et sorties de trésorerie reportées.

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

- BC8.18 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 aurait impliqué 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 de capital et les distributions de capital 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, 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.

BC8.19 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 résiduel;
- b) les titres de participation sont rares, sinon purement symboliques, dans le secteur public (voir le chapitre 2, «Caractéristiques des entités du secteur public»). L'existence exceptionnelle de capitaux propres ne devrait pas avoir une influence déterminante sur l'élaboration des concepts du cadre conceptuel proposé;
- 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 la matière première 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 exception aux normes de référence 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 d'autres informations dans les états financiers ou par voie de notes ou tableaux complémentaires sont énoncés dans le chapitre 10, «Concepts de présentation relatifs aux états financiers». Par exemple, l'entité qui détermine qu'une ventilation supplémentaire de l'actif net ou du passif net (en sus de celle proposée dans le nouveau modèle d'information) 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.

BC8.20 Quelques répondants à l'énoncé de concepts ont demandé au CCSP de reconsidérer sa décision à ce sujet. Le Conseil a procédé à un nouvel examen qui l'a amené à réitérer sa décision de ne pas définir l'actif net ou le passif net comme un élément constitutif des états financiers.

BC8.21 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 de l'entité et de sa capacité à servir la population dans l'avenir.

BC8.22 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.

BC8.23 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 revenus et de 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 proposé 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.

Inclusion des catégories «autres ressources» et «autres obligations» dans le cadre conceptuel proposé

BC8.24 Lorsqu'il a élaboré l'énoncé de concepts, 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. L'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, c'est-à-dire les actifs, les passifs et leurs variations.

BC8.25 Cependant, le CCSP a proposé le concept de comptabilisation directe des revenus ou des charges dans les composantes de l'actif net ou du passif net. Le Conseil 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.

BC8.26 Lors de l'élaboration de l'exposé-sondage, le CCSP a réitéré sa position.

Précisions sur la comptabilisation des apports afférents aux immobilisations

BC8.27 La question de la comptabilisation des apports afférents aux immobilisations est abordée dans :

- a) le chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT;
- b) le chapitre SP 3100, ACTIFS ET REVENUS AFFECTÉS, dans le cas d'apports devant servir à l'acquisition ou à la construction d'une immobilisation corporelle¹⁵ reçus de particuliers ou d'entités autres qu'un gouvernement, une composante d'un gouvernement ou un organisme public;
- 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.

BC8.28 Puisque la comptabilisation des apports afférents aux immobilisations reçus est une question traitée au niveau des normes, elle dépasse la portée du projet de révision du cadre conceptuel et du modèle d'information.

15 Les revenus seraient comptabilisés au moment où les ressources financières reçues sont utilisées aux fins prescrites, c'est-à-dire lors de l'achat ou de la construction de l'immobilisation corporelle. Le chapitre SP 3100 ne permettrait pas la comptabilisation des revenus sur la durée de vie utile de l'actif correspondant ou au cours d'exercices ultérieurs à l'achat ou à la construction de cet actif.

Révision du chapitre SP 3410

- BC8.29 À la lumière des commentaires reçus depuis la publication du chapitre SP 3410, le CCSP reconnaît que s'impose une révision de la norme et de la comptabilisation des transferts en capital. En novembre 2014, le Conseil 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.
- BC8.30 Dans la synthèse des commentaires, on indique que la comptabilisation 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.
- BC8.31 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

- BC8.32 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.
- BC8.33 Les décisions éventuelles relatives à ces chapitres seront prises dans le cadre du [projet du CCSP concernant les organismes sans but lucratif du secteur public](#).

Incohérences entre le cadre conceptuel et les normes

- BC8.34 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. Les dérogations introduites après l'approbation du cadre conceptuel existant ont été débattues et approuvées par le CCSP, mais leur justification n'a pas nécessairement été consignée. Le CCSP est au fait des incohérences et entend examiner certaines d'entre elles :
- soit à l'occasion des projets inscrits à son programme de travail;
 - soit en déterminant s'il convient de les inclure dans son prochain sondage sur l'ordre de priorité des projets qui viendra orienter son programme de travail futur.
- BC8.35 Le CCSP prévoit que, à l'avenir, dans les rares cas où il autorisera et approuvera une dérogation au cadre conceptuel proposé, celle-ci sera adéquatement justifiée. La justification devra se trouver dans une base des conclusions accompagnant la norme. Les dérogations au cadre conceptuel proposé 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»

- BC8.36 En raison des nombreuses occurrences des termes «ressource économique» et «obligation économique» dans le cadre conceptuel proposé, le CCSP a déterminé qu'il serait utile de définir ces expressions dans ce dernier, d'une façon cohérente avec les indications dans le chapitre SP 3200 et le chapitre SP 3210. Ces définitions figurent dans le glossaire de l'exposé-sondage. Après la publication par le Conseil du cadre conceptuel et du modèle d'information révisés, ce glossaire sera éventuellement intégré au Manuel du secteur public en tant que nouveau glossaire.

Ajout des capitaux propres aux éléments constitutifs des états financiers

- BC8.37 Lorsqu'il a élaboré l'énoncé de concepts, le CCSP a envisagé de faire des apports de capital et des distributions de capital des éléments constitutifs des états financiers, comme il en est question au paragraphe BC8.18. Il a décidé d'écarter cette possibilité, car :
- la distinction entre les apports de capital et les paiements de transfert est difficile à faire pour de nombreuses entités du secteur public;

- b) les distributions de capital et les apports de capital sont rares dans le secteur public, sauf en ce qui concerne les entreprises publiques¹⁶, et leur inclusion dans le cadre conceptuel proposé leur aurait conféré une importance injustifiée;
 - c) le fait de définir une composante de l'actif net ou du passif net comme un élément constitutif des états financiers va à l'encontre de l'idée selon laquelle les éléments constitutifs sont la matière première des états financiers. Les éléments constitutifs des états financiers peuvent comporter des sous-catégories, mais ils ne peuvent pas être eux-mêmes des sous-catégories.
- BC8.38 Bon nombre de ces raisons sont similaires et comparables à celles énoncées au paragraphe BC8.19 pour ne pas faire de l'actif net ou du passif net un élément constitutif des états financiers.
- BC8.39 Dans l'exposé-sondage, le CCSP a réitéré son raisonnement initial. Toutefois, il a reconnu 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 importe de représenter ces ressources d'une certaine manière.
- BC8.40 Dans le chapitre 6 du cadre conceptuel proposé, «Objectifs des états financiers», il est mentionné que certains éléments peuvent être comptabilisés directement dans l'une des composantes de l'actif net ou du passif net. Seul le CCSP peut définir ces composantes. Puisque certaines entités du secteur public sont dotées de capitaux propres, notamment d'un capital-actions, le Conseil a décidé de reconnaître l'existence des capitaux propres dans une composante de l'actif net ou du passif net, appelée «capital-actions». Cette composante figure dans le modèle d'information proposé dont traite l'[exposé-sondage Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»](#).
- BC8.41 Pour déterminer si une opération porte sur le «capital-actions» ou sur autre chose, notamment un paiement de transfert ou un prêt, il est essentiel d'en analyser avec soin la substance. Comme on l'indique au chapitre 7 du cadre conceptuel proposé, la «primauté de la substance sur la forme» constitue un des aspects de la caractéristique qualitative de l'information financière qu'est la fidélité.

Actifs et passifs découlant d'activités à tarifs réglementés

- BC8.42 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. Comme il s'y est engagé dans son plan annuel, le CCSP répondra à l'exposé-sondage sur les activités à tarifs réglementés de l'IASB.
- BC8.43 L'acceptabilité des actifs et des passifs découlant d'activités à tarifs réglementés 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 avant qu'une décision puisse être prise pour le secteur public canadien.

16 Comme il est indiqué dans la Préface des Normes comptables pour le secteur public, les entreprises publiques doivent appliquer le cadre conceptuel et les normes de la Partie I du Manuel de CPA Canada – Comptabilité.

Définitions d'«actif» et de «passif»

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

- BC8.44 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 :
- 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;
 - 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;
 - 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.
- BC8.45 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 :
- à éliminer le chevauchement existant entre les définitions des éléments constitutifs des états financiers et les critères généraux de comptabilisation;
 - 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.
- BC8.46 S'appuyant sur les commentaires qu'il a reçus, le CCSP 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 existant 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.

Incidence sur la stratégie internationale du CCSP

- BC8.47 Les définitions d'«actif» et de «passif» proposées par le CCSP diffèrent de celles de l'IPSASB. Contrairement aux définitions établies par l'IPSASB, celles proposées par le CCSP incluent la notion d'attente d'avantages économiques futurs ou d'une renonciation à de tels avantages.
- BC8.48 Une telle différence signifie que l'application des définitions de l'IPSASB pourrait se traduire par une hausse du nombre d'éléments répondant à la définition d'un actif ou d'un passif. Par contre, les critères généraux de comptabilisation énoncés dans le cadre conceptuel de l'IPSASB pourraient contribuer à réduire le nombre d'éléments réellement comptabilisés. Les actifs et les passifs à comptabiliser dans les états financiers en vertu du cadre conceptuel existant de l'IPSASB et du cadre conceptuel proposé du CCSP seront probablement similaires.

BC8.49 Puisque le CCSP a choisi l'option II (adaptation des principes des normes IPSAS lors de l'élaboration de futures normes) à titre de stratégie internationale, son cadre conceptuel proposé continuerait de s'appliquer comme fondement des PCGR du secteur public canadien. Une dérogation aux principes d'une norme IPSAS en particulier serait donc nécessaire si ceux-ci sont en conflit avec le cadre conceptuel proposé du CCSP. Une telle dérogation surviendrait notamment si un élément qu'on comptabilise à titre d'actif selon les normes IPSAS ne répond pas à la définition d'un actif donnée dans le cadre conceptuel proposé du CCSP, car l'attente d'avantages économiques futurs est faible.

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

BC8.50 Dans l'énoncé de concepts, il est proposé d'apporter des modifications aux définitions d'«actif» et de «passif». Les définitions actuelles d'«actif» et de «passif» sont modifiées de manière à être rédigées au singulier et selon des structures parallèles.

BC8.51 La définition d'«actif» est modifiée comme suit :

~~Les~~Un actifs sont les ~~est une~~ ressources économiques sur lesquelles le gouvernement exerce un contrôle par suite d'opérations ou ~~actuelle contrôlée par une entité du fait d'événements passés,~~ et de laquelle dont il est prévu qu'elles lui procureront des avantages économiques futurs ~~sont attendus.~~

BC8.52 La définition de «passif» est modifiée comme suit :

~~Les~~ Un passifs sont des ~~est une~~ obligations économique ~~actuelles d'un gouvernement envers des tiers, qui résultent d'opérations ou d'une entité envers d'autres parties, qui résulte~~ d'événements passés et dont il est attendu que le règlement prévu donnera lieu à une sortie nécessitera la renonciation ~~future de ressources représentatives d'à des avantages économiques.~~

BC8.53 La principale différence entre la définition existante d'«actif» et la définition proposée 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.

BC8.54 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.

BC8.55 La principale différence entre la définition existante de «passif» et la définition proposée 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.

BC8.56 En conséquence de ces 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.

BC8.57 Les définitions ne font plus mention des «opérations» parce qu'il s'agit d'un sous-ensemble des «événements».

- BC8.58 Ces révisions sont proposées afin de faire ressortir les similitudes et les différences entre les définitions et ainsi de faciliter leur application. Le CCSP ne vise aucunement à changer la substance des définitions.
- BC8.59 En conséquence des changements susmentionnés, des propositions sont faites dans l'exposé-sondage Modifications corrélatives au cadre conceptuel proposé pour harmoniser les définitions d'«actif» et de «passif» dans les chapitres SP 3200 et SP 3210 avec celles proposées dans le cadre conceptuel.
- BC8.60 Les répondants à l'énoncé de concepts ont accueilli très favorablement les définitions proposées d'«actif» et de «passif». Un répondant a invité le CCSP à faire preuve d'une plus grande concision dans la formulation de ces définitions (notamment en retirant les passages sur l'attente d'avantages économiques futurs ou d'une renonciation future à ces avantages). Le Conseil souhaite que les définitions d'«actif» et de «passif» forment un tout en elles-mêmes. Il a donc préféré conserver toutes les composantes nécessaires pour atteindre cet objectif, même si un gain de concision aurait autrement été possible.

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

- BC8.61 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 et SP 3210) plutôt que dans le cadre conceptuel proposé. 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 dans le chapitre 9, «Comptabilisation et mesure dans les états financiers», au paragraphe 9.06.

Définitions de «revenu» et de «charge»

- BC8.62 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.
- BC8.63 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 bilanciel. Le CCSP a donc décidé que les revenus et les charges devaient encore être définis en termes de variations d'actifs et de passifs.
- BC8.64 À la suite de son examen des définitions de «revenu» et de «charge», expliqué dans l'énoncé de concepts, le CCSP a proposé que ces définitions 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 définitions actuelles ne font pas référence à la variation de l'actif net ou du passif net. Elles sont suivies d'indications qui précisent 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.

- BC8.65 Le chapitre 6 mentionne le fait que les revenus et les charges qui prennent naissance au cours d'un exercice pourraient ne pas être tous présentés dans l'excédent ou le déficit de cet exercice. Le CCSP peut exiger que certains revenus et certaines charges 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.
- BC8.66 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 existantes 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 :
- a) la question de savoir si les définitions de «revenu» et de «charge» devaient inclure respectivement les gains et les pertes;
 - b) la nécessité d'apporter d'autres améliorations de nature générale.

Gains et pertes

- BC8.67 Les définitions de «revenu» et de «charge» qui se trouvent actuellement dans le Manuel du secteur public énoncent que les gains sont des revenus et que les pertes sont des charges. 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.
- BC8.68 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.
- BC8.69 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.
- BC8.70 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

- BC8.71 Le CCSP a conclu qu'il y avait lieu d'améliorer les définitions de «revenu» et de «charge» :
- en les rédigeant au singulier, comme les définitions d'«actif» et de «passif»;
 - en supprimant des détails inutiles;
 - en les structurant en parallèle dans la mesure où il convient de le faire.
- BC8.72 En ce qui concerne cette conclusion, il convient de souligner les caractéristiques générales suivantes des définitions de «revenu» et de «charge» :
- 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;
 - 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;
 - les définitions mentionnent explicitement les variations de l'actif net ou du passif net.
- BC8.73 La définition de «revenu» est modifiée comme suit :
- Les Un revenu, y compris les un gains, sont les augmentations des ressources économiques, sous forme d'est une augmentations d'actifs ou de une diminutions de passifs, qui découlent des activités et des opérations de l'exercice, ainsi que des événements survenus au cours de celui-ci se produit au cours de l'exercice et qui fait augmenter l'actif net ou diminuer le passif net.
- BC8.74 La définition de «charge» a été modifiée comme suit :
- Les Une charges, y compris les une pertes, sont les diminutions des ressources économiques, sous forme de est une diminutions d'actifs ou de constitutions une augmentation de passifs, qui découlent des activités et des opérations de l'exercice, ainsi que des événements survenus au cours de celui-ci se produit au cours de l'exercice et qui fait diminuer l'actif net ou augmenter le passif net.
- BC8.75 Ces révisions sont proposées afin de faire ressortir les similitudes et les différences entre les définitions et ainsi de faciliter leur application. Le CCSP ne vise aucunement à changer la substance des définitions.
- BC8.76 En conséquence des changements susmentionnés, des propositions sont faites dans l'exposé-sondage Modifications corrélatives au cadre conceptuel proposé pour harmoniser la définition de «revenu» dans le chapitre SP 3400, REVENUS, avec celle proposée dans le cadre conceptuel.
- BC8.77 Les répondants à l'énoncé de concepts étaient, de façon générale, favorables aux définitions proposées de «revenu» et de «charge». Un répondant a invité le CCSP à faire preuve d'une plus grande concision dans la formulation de ces définitions en retirant le passage «qui se produit au cours de l'exercice» de chacune. Lors de l'élaboration de ces définitions, cette expression a été jugée nécessaire, car les revenus et les charges sont des éléments constitutifs des états financiers qui représentent les variations des ressources économiques et des obligations économiques sur une certaine période (c'est-à-dire au cours de l'exercice).

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

- BC8.78 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.
- BC8.79 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 de phénomènes économiques.
- BC8.80 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.

CHAPITRE 9 : COMPTABILISATION ET MESURE DANS LES ÉTATS FINANCIERS

Table des matières

	Paragraphe
Contexte	BC9.01-BC9.03
Redondance dans les critères généraux de comptabilisation.....	BC9.04-BC9.06
Critères généraux de comptabilisation d'autres normalisateurs	BC9.07-BC9.11
Redondance dans les critères généraux de décomptabilisation.....	BC9.12-BC9.14
Inclusion de la «valeur de remboursement» dans le cadre conceptuel proposé	BC9.15-BC9.18
Amélioration des indications sur la continuité d'activité	BC9.19
Reconsidération de l'imposition d'une base de mesure principale	BC9.20-BC9.24
Exceptions à la comptabilisation.....	BC9.25-BC9.33
Reconsidération de l'emplacement des exceptions à la comptabilisation	BC9.30-BC9.31
Reconsidération de la décision de supprimer les exceptions à la comptabilisation du Manuel du secteur public	BC9.32-BC9.33
Élaboration d'indications sur le traitement comptable des actifs naturels	BC9.34-BC9.35
Définition de la «juste valeur»	BC9.36-BC9.37

Contexte

- BC9.01 Le chapitre 9 porte sur la comptabilisation et la mesure.
- BC9.02 Dans l'énoncé de concepts, le CCSP proposait que les critères généraux de comptabilisation (ou de «constatation») et la base de mesure restent essentiellement les mêmes que dans le cadre conceptuel existant. Le Conseil a également introduit le concept de décomptabilisation : le cadre conceptuel existant 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 et de décomptabilisation proposés dans l'énoncé de concepts. Parmi les améliorations suggérées par les répondants, mentionnons les suivantes :
- éliminer la redondance dans les critères généraux de comptabilisation;
 - prendre en considération les critères généraux de comptabilisation des normalisateurs internationaux;
 - réfuter l'argument selon lequel les critères de comptabilisation mettent l'accent sur l'état de la situation financière;
 - éliminer la redondance dans les critères de décomptabilisation;
 - inclure dans le cadre conceptuel proposé la «valeur de remboursement» comme base de mesure possible pour les passifs;
 - améliorer les indications sur la continuité d'activité;

- g) reconsidérer l'imposition d'une base de mesure principale;
- h) revoir l'emplacement des exceptions à la comptabilisation;
- i) reconsidérer la décision de retirer les exceptions à la comptabilisation du Manuel du secteur public;
- j) prioriser l'ajout d'indications dans le Manuel du secteur public sur le traitement comptable des actifs naturels.

Redondance dans les critères généraux de comptabilisation

- BC9.04 Quelques répondants à l'énoncé de concepts ont relevé une redondance entre l'alinéa a) et l'alinéa b) des critères généraux de comptabilisation. Selon eux, le critère à l'alinéa b), soit, s'il s'agit d'un actif ou d'un passif, que la rentrée d'avantages économiques futurs ou la renonciation à de tels avantages qui est associée à l'élément soit attendue, n'est pas requis puisque le critère à l'alinéa a), c'est-à-dire que l'élément réponde à la définition d'un élément constitutif des états financiers, l'englobe. 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.
- BC9.05 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, le Conseil 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 Conseil 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 elle risquerait d'obliger les parties prenantes à évaluer un plus grand nombre d'actifs et de passifs possibles¹⁷.
- BC9.06 Le CCSP demeure convaincu que le maintien de la redondance ne pose aucun problème.

Critères généraux de comptabilisation d'autres normalisateurs

- BC9.07 Un répondant a suggéré de mieux harmoniser les critères généraux de comptabilisation du CCSP avec ceux d'autres normalisateurs qui mettent davantage l'accent sur les caractéristiques qualitatives que sur le seuil de la réalisation «attendue» pour la comptabilisation.
- BC9.08 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».
- BC9.09 Après mûre réflexion, le CCSP a décidé de conserver les critères généraux de comptabilisation figurant 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.

17 Pour en savoir plus à ce sujet, se reporter aux paragraphes BC8.44 à BC8.46.

BC9.10 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'était pas mentionné explicitement.

BC9.11 Pour prendre des décisions en matière de comptabilisation, les normalisateurs internationaux se fondent sur les caractéristiques qualitatives. Même si le chapitre 9 ne mentionne pas les caractéristiques qualitatives, il est entendu que les informations présentées dans les états financiers sont déterminées sur la base des caractéristiques qualitatives et des aspects connexes à considérer. Le chapitre 9 du cadre conceptuel proposé s'appuie sur les chapitres qui le précèdent (une note de bas de page figure à chaque chapitre pour expliquer cette suite logique et ces interrelations). Par ailleurs, le paragraphe 7.01 du cadre conceptuel proposé se lit ainsi :

«Les informations présentées dans les états financiers sont fondées sur les objectifs des états financiers, énumérés dans le chapitre 6, "Objectifs des états financiers", et présentent certaines caractéristiques qualitatives. Ces objectifs et caractéristiques ont une incidence sur la nature et sur l'étendue de ces informations et influent sur leur emplacement, leur structure et leur organisation.»

Redondance dans les critères généraux de décomptabilisation

BC9.12 Quelques répondants ont souligné une redondance dans les critères généraux de décomptabilisation puisque l'alinéa b), qui indique que la décomptabilisation a lieu «lorsque tout ou partie d'un actif ou d'un passif ne répond plus aux critères de comptabilisation», englobe l'alinéa a), selon lequel la décomptabilisation a lieu «lorsque tout ou partie d'un élément ne répond plus à la définition d'un actif ou d'un passif». Cette redondance est intentionnelle et correspond à celle dans les critères généraux de comptabilisation. Pour l'éliminer, les répondants ont suggéré de retirer l'alinéa a).

BC9.13 Le CCSP s'est penché sur cette suggestion. Cependant, il estime que cette révision des critères généraux de décomptabilisation apporte un raisonnement circulaire et n'aide pas ceux qui appliquent uniquement les critères généraux de décomptabilisation.

BC9.14 Pour que les critères de décomptabilisation soient plus utiles, le CCSP a décidé de les améliorer de façon à en faire l'inverse des critères généraux de comptabilisation. La redondance notée dans les critères généraux de comptabilisation est également reprise. Comme il en est fait mention au paragraphe BC9.05, cette redondance est intentionnelle. Le Conseil estime que les améliorations qu'il se propose d'apporter aux critères de décomptabilisation permettraient qu'ils forment un tout en eux-mêmes qu'on peut comprendre sans avoir à se reporter aux critères généraux de comptabilisation.

Inclusion de la «valeur de remboursement» dans le cadre conceptuel proposé

BC9.15 Les 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.

- BC9.16 Quelques répondants ont suggéré d'inclure dans le cadre conceptuel proposé la «valeur de remboursement» à titre de base de mesure¹⁸, car ils estiment 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).
- BC9.17 Le CCSP reconnaît que les listes des caractéristiques mesurées pouvant servir de bases de mesure et des méthodes de mesure présentées au chapitre 9 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 Conseil peut opter pour une base ou méthode de mesure qui ne figure pas dans les listes. Le CCSP devrait alors expliquer en quoi l'utilisation d'une base de mesure différente contribuerait à améliorer les informations communiquées à des fins redditionnelles.
- BC9.18 La description du coût historique explique, au sous-alinéa 9.32 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, 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.

Amélioration des indications sur la continuité d'activité

- BC9.19 Les répondants étaient d'avis que les indications sur la continuité d'activité dans l'énoncé de concepts représentaient une amélioration par rapport au cadre conceptuel existant, mais certains d'entre eux ont demandé au CCSP de fournir d'autres indications et d'apporter encore des améliorations. Puisque les améliorations suggérées par les répondants quant à la continuité d'activité (indications sur les points pertinents à prendre en considération) semblent concerner davantage l'application que les concepts, le Conseil a décidé d'ajouter les indications pertinentes dans le projet de norme sur la présentation des états financiers (voir l'[exposé-sondage Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»](#)).

Reconsidération de l'imposition d'une base de mesure principale

- BC9.20 Quelques répondants à l'énoncé de concepts ont demandé au CCSP de reconsidérer l'imposition d'une base de mesure principale.
- BC9.21 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 n'est pas parmi les concepts que le CCSP a 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

18 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 des tiers 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.

19 Le paragraphe .60 du chapitre SP 1000 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.

l'élaboration de l'énoncé de concepts, 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.

BC9.22 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 de l'exposé-sondage;
- b) pour certains éléments, tels que les ressources naturelles dévolues à l'État 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 fournis par voie de notes ou tableaux complémentaires à des fins redditionnelles.

BC9.23 L'un des objectifs importants du cadre conceptuel proposé 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 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.

BC9.24 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 proposées aux présentes diffèrent légèrement de celles qui figurent dans le cadre conceptuel existant, mais l'intention est la même. Les indications proposées (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 existant; 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. L'intention est la même que celle véhiculée par les indications dans le cadre conceptuel existant. Par conséquent, le CCSP est d'avis que cette clarification n'entraînerait pas de changement dans la pratique.

Exceptions à la comptabilisation

BC9.25 Les paragraphes sur la comptabilisation qui figurent dans le cadre conceptuel existant (paragraphes .57 et .58 du chapitre SP 1000) excluent certains éléments de la comptabilisation dans les états financiers de l'entité. Il s'agit :

- a) des ressources naturelles (y compris les arbres et les forêts) dévolues à l'État qui n'ont pas été achetées;

- b) des terres du domaine public dévolues à l'État qui n'ont pas été achetées;
 - c) des œuvres d'art et des trésors historiques, achetés ou dévolus à l'État;
 - d) de certains éléments incorporels (ceux qui ont été créés ou dévolus à l'État)²⁰.
- BC9.26 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 proposé.
- BC9.27 Lorsqu'il a élaboré l'énoncé de concepts, le CCSP a envisagé deux possibilités quant à ces exceptions :
- a) ne pas les inclure dans le cadre conceptuel proposé, mais les maintenir dans le chapitre SP 3210;
 - b) les supprimer du Manuel du secteur public.
- BC9.28 La suppression des exceptions à la comptabilisation du Manuel du secteur public aurait des incidences importantes. Le CCSP a conclu qu'avant d'éliminer ces exceptions, il fallait considérer chacun des types de ressources économiques individuellement et fournir des indications appropriées sur leur comptabilisation et leur mesure. 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, mais s'est proposé, dans l'énoncé de concepts, de les retirer du cadre conceptuel pour les intégrer à une norme. 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 Conseil prenne des décisions à leur sujet.
- BC9.29 Une grande majorité des répondants ont appuyé les propositions présentées dans l'énoncé de concepts concernant le retrait des exceptions à la comptabilisation du cadre conceptuel proposé.

Reconsidération de l'emplacement des exceptions à la comptabilisation

- BC9.30 Dans l'énoncé de concepts, le CCSP s'est proposé de retirer les exceptions à la comptabilisation du cadre conceptuel et de les déplacer dans le chapitre SP 3210.
- BC9.31 Quelques répondants ont indiqué que le déplacement des exceptions à la comptabilisation dans le chapitre SP 3210 entrerait en conflit avec l'objectif de la norme en question, car celle-ci ne porte pas sur la comptabilisation. Le CCSP en convient. Par conséquent, il a décidé d'inclure les exceptions dans le projet de norme sur la présentation des états financiers, comme il est expliqué dans l'*exposé-sondage Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*. Au fur et à mesure que seront élaborées les 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.

²⁰ 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.

Reconsidération de la décision de supprimer les exceptions à la comptabilisation du Manuel du secteur public

- BC9.32 Quelques répondants à l'énoncé de concepts ont suggéré au CCSP de retirer complètement les exceptions à la comptabilisation du Manuel du secteur public.
- BC9.33 Le CCSP a conclu que le retrait 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 dévolus à l'État et de certains éléments incorporels, notamment ceux générés en interne. Le Conseil a réitéré sa position initiale, soit qu'avant de retirer ces exclusions, il fallait considérer chacun des types de ressources individuellement et consulter les parties prenantes. Des indications sur la comptabilisation, la mesure et la présentation des différents types de ressources seraient fournies avant le retrait des exclusions à la comptabilisation du Manuel du secteur public.

Élaboration d'indications sur le traitement comptable des actifs naturels

- BC9.34 De nombreux répondants à l'énoncé de concepts ont invité le CCSP à élaborer des indications sur la comptabilisation des actifs naturels dans les états financiers.
- BC9.35 Le CCSP ajoutera ce sujet à son prochain sondage sur l'ordre de priorité des projets.

Définition de la «juste valeur»

- BC9.36 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. Le Conseil a envisagé de modifier sa définition dans le cadre conceptuel proposé. Une telle modification suppose :
- 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;
 - 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 Conseil 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 modèle d'information révisés.
- BC9.37 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 proposé.

21 Dans sa forme actuelle et dans sa version révisée, la définition de la «juste valeur» donnée par le CCSP correspond à l'ancienne définition de la «juste valeur» de l'IASB. La définition de la juste valeur du CCSP est la même que celle de la «valeur de marché» de l'IPSASB.

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 proposé 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 proposé, car il estime que celui-ci apporte des précisions sur la méthode de présentation des informations financières choisies. Les chapitres 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 des informations à présenter.

BC10.02 Le cadre conceptuel qui se trouve actuellement dans le Manuel du secteur public ne contient 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 Conseil dans l'élaboration et l'amélioration des exigences de présentation dans les normes.

BC10.03 Certains des concepts énoncés dans le chapitre 10 se fondent sur des paragraphes qui se trouvent actuellement dans le chapitre SP 1201. Estimant que certains de ces paragraphes étaient plutôt de nature conceptuelle, le CCSP a décidé de les introduire sommairement dans le cadre conceptuel proposé. 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 dans les normes dont il est question dans l'exposé-sondage *Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»*.

BC10.05 Sont également ajoutés de nouveaux 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 proposés dans la préparation de leurs états financiers. D'autres pourraient devoir instituer de nouvelles pratiques 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 s'est proposé de définir 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 proposée pour le 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'acquiescer 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 plusieurs modifications à diverses normes dans le Manuel du secteur public. Ces modifications n'auraient aucune incidence en pratique; il ne s'agirait que de modifications de concordance pour uniformiser la terminologie.

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

BC10.09 La révision du cadre conceptuel découle entre autres de la perception selon laquelle celui-ci mettait l'accent sur l'état de la situation financière. En approuvant le cadre existant, 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 Conseil ne souhaite pas établir une hiérarchie des états financiers dans laquelle un état serait considéré comme ayant une importance supérieure à un autre. Ainsi, le chapitre proposé 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 Dans le chapitre, le paragraphe susmentionné se poursuit ainsi : «Les 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 estime

que la comptabilisation et la présentation des éléments, de manière distincte ou regroupée en totaux, dans le corps 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 redditionnel 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 de la signification du terme «cohérente», dans le contexte des états financiers et de son interprétation attendue pour la présentation des informations dans les états financiers, est 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 les 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 Selon l'extrait qui précède, on encourage la présentation d'une vue d'ensemble de la performance d'une entité et on exige que les liens entre les éléments et les opérations et autres événements présentés dans les états financiers soient apparents pour les lecteurs.

Informations supplémentaires

BC10.14 Le CCSP estime que 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 proposé, des informations essentielles pour rendre des comptes à la population et à ses représentants élus ou nommés. Les informations supplémentaires préparées par l'entité (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 :

- a) répondent à la nécessité de fournir des informations compréhensibles et de rendre des comptes à la population et à ses représentants élus ou nommés;
- b) constituent un fondement solide pour la présentation d'informations supplémentaires, le cas échéant.

Exigences légales

BC10.15 Le CCSP reconnaît qu'il peut arriver, bien que rarement, que certaines entités soient tenues, par la loi, de présenter (c'est-à-dire de comptabiliser, de présenter dans le corps des états financiers ou de fournir par voie de notes ou tableaux complémentaires) dans leurs états financiers des informations qui ne respectent pas les normes ou les principes du cadre conceptuel proposé. Le cas échéant, elles doivent l'indiquer clairement.

Utilisation des technologies nouvelles

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

GLOSSAIRE

Définition de «gouvernement»

- BCG.01 Dans le glossaire accompagnant l'énoncé de concepts, le CCSP proposait une définition du terme «gouvernement».
- BCG.02 De nombreux répondants ont critiqué la définition proposée parce qu'ils craignaient que les exceptions qu'elle admettait (étant donné que dans le chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT, et le chapitre SP 3510, RECETTES FISCALES, le terme «gouvernement» désigne les politiciens et les administrateurs élus ou nommés qui, ensemble, exercent le pouvoir exécutif dans un territoire de compétence) suscitent de la confusion.
- BCG.03 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) on a donné réponse aux facteurs à l'origine de la révision de la définition de «gouvernement» (c'est-à-dire une demande du Groupe de travail mixte qui demandait cette révision parce que la définition reprenait l'expression «politiciens élus ou nommés» du paragraphe SP 1000.02 plutôt que de faire référence à une entité qui continue d'exister malgré les changements de représentants élus) au moyen d'autres modifications apportées au cadre conceptuel proposé et au projet de norme sur la présentation des états financiers, à savoir :
 - i) l'ajout du chapitre 2, «Caractéristiques des entités du secteur public», au cadre conceptuel proposé. Il s'agit d'une amélioration importante qui vise à expliquer l'environnement du secteur public. De plus, le CCSP a inclus dans le chapitre 2 des indications sur la pérennité du secteur public qui font référence à la pérennité des gouvernements,
 - ii) l'abandon, dans le cadre conceptuel proposé, de la définition de «gouvernement» donnée aux paragraphes SP 1000.02 et SP 1100.02, ce qui devrait contribuer à éliminer la confusion qui découle de la définition actuelle du terme «gouvernement»,
 - iii) l'étoffement des indications sur la continuité d'activité données dans le projet de chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, qui font également référence à la pérennité des entités du secteur public;
 - b) les lecteurs du Manuel du secteur public comprennent que le terme «gouvernement» s'entend habituellement de l'ensemble des entités comprises dans le périmètre comptable d'un gouvernement. Par ailleurs, ils savent ce que désigne le terme «gouvernement» dans les dispositions en matière d'autorisation des chapitres SP 3410 et SP 3510.

© 2021 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 toute question relative à cette autorisation, veuillez écrire à info@frascanada.ca.