



Conseil sur la comptabilité
dans le secteur public

Exposé-sondage

Projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»

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.....	4
Points saillants	4
Raisons sous-tendant le projet de norme sur la présentation des états financiers	4
Principaux éléments de l'exposé-sondage.....	4
État de la situation financière.....	5
État de l'actif financier net ou du passif financier net.....	5
État des résultats	6
État de l'évolution de l'actif net ou du passif net	7
État des flux de trésorerie	7
Nouvelles exigences relatives au budget.....	7
Effets des propositions	8
Effets pour les préparateurs.....	8
Effets pour les utilisateurs des états financiers	8
Effets pour les entités	8
Appel à commentaires	8
Exposé-sondage	10
Base des conclusions	76

INTRODUCTION

Le présent exposé-sondage et celui intitulé Le Cadre conceptuel de l'information financière dans le secteur public sont publiés simultanément étant donné que les concepts du projet de cadre conceptuel et les principes du projet de norme sur la présentation des états financiers sont interreliés¹. Les concepts énoncés dans le projet de cadre conceptuel, particulièrement ceux du chapitre 6, «Objectifs des états financiers», préfigurent le contenu de la norme sur la présentation des états financiers exposée ici, ou en constituent le fondement. Par conséquent, il est souhaitable de lire le projet de cadre conceptuel avant le présent exposé-sondage.

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 l'exposé-sondage, de publier une norme révisée sur la présentation des états financiers en tant que chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS. Le chapitre révisé remplacerait le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

Dans la base des conclusions qui accompagne le présent exposé-sondage, le CCSP explique les raisons sous-tendant les principaux changements qu'il se propose d'apporter à la norme sur la présentation des états financiers.

Dans le présent exposé-sondage, il est indiqué entre crochets au début de chaque paragraphe si ce paragraphe est repris (parfois avec des modifications mineures) du chapitre SP 1201 ou du chapitre SP 1000, ou s'il est nouveau. Ces mentions entre crochets ne figureront pas dans la version définitive de la norme.

RAISONS SOUS-TENDANT LE PROJET DE NORME SUR LA PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

Le CCSP propose une norme révisée sur la présentation des états financiers qui s'appuie sur le chapitre SP 1201 existant. Il estime, après avoir procédé à une étude approfondie des avantages respectifs de plusieurs modèles d'information et des nombreux commentaires des parties prenantes, que le modèle d'information proposé répond aux besoins des utilisateurs et qu'il est à la fois pragmatique et stratégique. Ses conclusions sont les suivantes :

- Le modèle d'information proposé répond au besoin de la population et de ses représentants élus ou nommés d'avoir accès à des états financiers compréhensibles. Le modèle ne comporterait que des éléments des états financiers qui sont familiers aux membres de la population parce qu'ils existent dans leurs finances personnelles : actifs, passifs, revenus et charges.
- Le modèle est ambitieux au sens où, tout en faisant en sorte que les informations communiquées reflètent la substance économique des éléments et des opérations et autres événements de manière à améliorer la reddition de comptes, il permet au CCSP de traiter :
 - les questions actuelles, comme les réévaluations et les obligations de prestation;
 - les questions à venir, comme les ressources patrimoniales, le capital naturel et les dotations.

PRINCIPAUX ÉLÉMENTS DE L'EXPOSÉ-SONDAGE

Les principaux éléments du présent exposé-sondage concernent le jeu d'états financiers, qui comprend :

- l'état de la situation financière;

¹ Ci-après, le cadre conceptuel proposé dans l'exposé-sondage Le Cadre conceptuel de l'information financière dans le secteur public est simplement appelé «projet de cadre conceptuel» ou «cadre conceptuel».

- l'état de l'actif financier net ou du passif financier net;
- l'état des résultats;
- l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net;
- l'état des flux de trésorerie;
- les notes et tableaux complémentaires.

L'exposé-sondage comporte aussi de nouvelles exigences relatives au budget.

État de la situation financière

L'indicateur «dette nette» est déplacé vers un état qui lui est propre, appelé l'«état de l'actif financier net ou du passif financier net», ce qui permet notamment :

- de mettre l'indicateur en évidence dans un état distinct qui reflète son importance, plutôt que de le présenter comme un sous-total de l'état de la situation financière;
- au CCSP d'affiner le calcul de la dette nette pour s'assurer que cet indicateur conserve sa signification d'origine.

Une situation de dette nette est dorénavant présentée sous l'appellation «passif financier net».

Les passifs sont divisés en deux catégories : passifs financiers et passifs non financiers. Cette catégorisation éliminerait certains passifs du calcul de l'indicateur «actif financier net» ou «passif financier net» et redonnerait à cet indicateur sa signification d'origine.

L'état de la situation financière est clarifié en étant restructuré de manière à présenter le total de l'actif suivi du total du passif, ce qui permet de dégager l'actif net ou le passif net comme indicateur de la situation financière.

Les «autres éléments cumulés» sont ajoutés comme troisième composante de l'actif net ou du passif net. (Le modèle d'information figurant dans le chapitre SP 1201 comprend deux composantes de l'actif net ou du passif net, c'est-à-dire les excédents ou déficits cumulés liés aux activités et les gains et pertes de réévaluation cumulés².) Grâce à cette troisième composante, le CCSP pourra répondre aux besoins des utilisateurs à mesure qu'ils se présentent, et il sera possible de représenter avec transparence la substance économique d'opérations et autres événements à caractère unique, ce qui se traduira par une amélioration des informations présentées à des fins redditionnelles dans les états financiers.

État de l'actif financier net ou du passif financier net

L'état de l'actif financier net ou du passif financier net est nouveau. Il met davantage en évidence l'indicateur qu'est l'actif financier net ou le passif financier net.

Le calcul de cet indicateur correspondrait désormais aux actifs financiers, déduction faite des passifs financiers. Ainsi, l'indicateur mesurerait maintenant ce qu'il était censé mesurer.

- On entend par «situation d'actif financier net» que l'entité dispose d'actifs financiers pour assurer la prestation des services dans l'avenir et régler ses passifs financiers futurs.

2 Le modèle d'information établi dans le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, est d'application obligatoire pour les gouvernements qui adoptent les chapitres SP 2601, CONVERSION DES DEVISES, et SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS; ces chapitres s'appliquent pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2022. Les organismes publics qui appliquaient les dispositions du Manuel de CPA Canada – Comptabilité avant d'adopter le Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (le «Manuel de secteur public») ont commencé à appliquer les chapitres SP 2601 et SP 3450 pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2012.

- On entend par «situation de passif financier net» que l'entité a besoin d'actifs financiers futurs pour régler des passifs financiers passés. Ses actifs financiers futurs sont, pour ainsi dire, hypothéqués, ce qui affecte sa capacité de financer ses activités, de fournir des services et de régler ses passifs financiers dans l'avenir.

Une phrase expliquant la signification de l'indicateur «actif financier net» ou «passif financier net» serait à inclure dans l'état pour faciliter sa compréhension.

L'obligation de présenter un état de la variation de la dette nette serait supprimée, étant donné qu'un grand nombre de parties prenantes estiment que cet état est mal compris. Toutefois, le choix est donné à l'entité de présenter les raisons sous-tendant la variation de l'actif financier net ou du passif financier net (ce que l'on appelle actuellement la «dette nette») pour l'exercice si elle conclut que :

- ces informations sont utiles à des fins redditionnelles;
- elles peuvent être rendues compréhensibles pour les utilisateurs.

Le fait de présenter toutes les informations sur l'indicateur dans le même état, c'est-à-dire l'état de l'actif financier net ou du passif financier net, pourrait favoriser sa compréhension et permettre de le décrire de façon plus complète.

L'un des principaux éléments de rapprochement dans l'état de la variation de la dette nette était la comparaison des dépenses en immobilisations réelles de l'exercice avec celles prévues au budget. Le CCSP se propose de conserver cette exigence, car de nombreuses entités du secteur public détiennent d'importantes immobilisations corporelles. Si l'entité choisit de présenter la variation de son actif financier net ou passif financier net, la comparaison des dépenses en immobilisations réelles avec celles prévues au budget est présentée comme un élément explicatif de cette variation dans l'état de l'actif financier net ou du passif financier net. Dans le cas contraire, cette information serait fournie dans les notes complémentaires.

État des résultats

L'état des résultats est essentiellement inchangé. La présentation des revenus par grands types est conservée, car elle permet de communiquer des informations utiles, à des fins redditionnelles, pour comprendre et apprécier :

- l'incidence des prélèvements de revenus sur l'économie³;
- la contribution relative de chaque source de revenus;
- la capacité des placements de produire des revenus.

La présentation des charges par fonctions (c'est-à-dire par grands programmes) est conservée, car elle permet de communiquer des informations utiles, à des fins redditionnelles, sur le coût des ressources économiques que l'entité consomme en vue de l'atteinte de ses objectifs (c'est-à-dire la mise en œuvre de ses grands programmes).

Des éclaircissements sont donnés sur la présentation des revenus et des charges. Les exigences existantes selon lesquelles les états financiers doivent indiquer les montants bruts des revenus et des charges ont entraîné une certaine confusion. Les éclaircissements du CCSP consistent à préciser que l'entité doit indiquer les montants bruts des revenus et des charges dans le corps des états financiers, sauf disposition contraire d'une autre norme⁴.

3 En toute probabilité, ne s'appliquera qu'aux gouvernements.

4 Cette exigence est cohérente avec le paragraphe A35 du chapitre SP 3400, REVENUS, qui énonce que si l'entité «agit pour son propre compte, elle constate les revenus pour leur montant brut».

La présentation de la comparaison entre la performance réelle et celle prévue au budget est conservée, car il s'agit d'un élément fondamental du cycle de reddition de comptes.

État de l'évolution de l'actif net ou du passif net

L'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net est nouveau. Il fait le rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture de chaque composante de l'actif net ou du passif net. L'objectif de cet état est de montrer clairement quels sont les revenus et les charges comptabilisés dans l'excédent ou le déficit et quels sont ceux comptabilisés directement dans une composante de l'actif net ou du passif net (c'est-à-dire les gains et pertes de réévaluation cumulés et les autres éléments cumulés).

La présentation d'un état de l'évolution de l'actif net ou du passif net n'empêche pas l'entité de présenter aussi un état ou un tableau détaillé pour étayer les informations sommaires concernant l'une ou l'autre des composantes si le détail des variations de cette composante pour la période est trop complexe pour figurer dans le nouvel état. Par exemple, l'entité peut souhaiter, à des fins redditionnelles, présenter un état des gains et pertes de réévaluation (ou un tableau comportant le même niveau de détail) et n'inclure que des informations sommaires sur cette composante dans l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net.

En ce qui concerne les précisions données dans le chapitre SP 1201 sur la présentation des gains et pertes de réévaluation liés aux instruments financiers et à la conversion des devises, il est proposé de les déplacer vers les normes pertinentes plutôt que vers le nouveau chapitre SP 1202.

État des flux de trésorerie

Il est proposé que dans l'état des flux de trésorerie, les activités de financement soient présentées de façon distincte. Ce mode de présentation permettrait de déterminer si l'ensemble des autres activités de l'entité ont donné lieu à une insuffisance de trésorerie devant être comblée par les activités de financement. Il s'agit d'un aspect de la durabilité de l'entité, et la communication d'informations sur la durabilité constitue une dimension importante de la reddition de comptes.

Nouvelles exigences relatives au budget

Pour que la comparaison entre les montants réels et budgétés soit compréhensible, les montants budgétés doivent être présentés dans les états financiers selon la même méthode de comptabilité, les mêmes principes comptables, le même périmètre d'activités et les mêmes classements que les montants réels.

Si aucun budget n'est préparé ou approuvé, ce fait doit être mentionné. Le budget est un élément primordial du cycle de reddition de comptes. Il importe donc d'indiquer les situations dans lesquelles aucun budget n'est préparé ou approuvé.

Il existe deux situations dans lesquelles l'entité peut présenter un budget modifié approuvé, qui se produisent lorsque les utilisateurs principaux sont à l'origine d'un changement dans la gouvernance. Puisque l'objectif des états financiers est la reddition de comptes aux utilisateurs principaux, lorsque ceux-ci décident de changer leurs représentants et le mandat qui leur est confié, le recours à un budget modifié approuvé peut être approprié.

EFFETS DES PROPOSITIONS

Dans un exposé-sondage distinct intitulé Modifications corrélatives au projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers», le CCSP propose :

- de mettre à jour les renvois à la norme sur la présentation des états financiers dans les différentes normes du Manuel du secteur public;
- d'apporter les autres modifications nécessaires aux normes en conséquence du projet de norme sur la présentation des états financiers.

Effets pour les préparateurs

Les propositions changeraient la présentation des états financiers de sorte que les préparateurs seraient tenus d'actualiser leurs systèmes et processus financiers pour refléter la présentation révisée. Elles s'appuient sur le modèle d'information existant, qui fait l'objet du chapitre SP 1201, publié en 2011. Cependant, les gouvernements n'ont pas encore adopté ce modèle puisqu'il devait s'appliquer en même temps que la série de normes sur les instruments financiers.

Effets pour les utilisateurs des états financiers

Les propositions visent à rendre les états financiers plus compréhensibles et à améliorer les informations communiquées aux utilisateurs à des fins redditionnelles. En particulier, elles visent à améliorer la façon dont les informations sont présentées dans les états financiers et donc la qualité de l'information financière en favorisant :

- la communication d'informations compréhensibles sur la situation financière et l'indicateur «actif financier net» ou «passif financier net»;
- la transparence quant aux revenus et aux charges comptabilisés dans l'excédent ou le déficit de l'exercice et à ceux comptabilisés ailleurs.

Effets pour les entités

Le chapitre SP 1202 s'appliquerait à toutes les entités qui préparent des états financiers conformément au Manuel du secteur public, à l'exception de celles qui appliquent les chapitres de la série SP 4200 et le modèle d'information qu'ils contiennent.

APPEL À COMMENTAIRES

Le CCSP invite les personnes, les gouvernements et les organismes à formuler des commentaires et à répondre aux questions suivantes :

1. **Appuyez-vous le projet de nouvelle norme sur la présentation des états financiers?**
2. **Êtes-vous d'accord pour que la date d'application de la norme sur la présentation des états financiers, c'est-à-dire le chapitre SP 1202, soit le 1^{er} avril 2024?**

Veuillez 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.

Même si certaines entités du secteur public appliquent les chapitres de la série SP 4200 et la norme de présentation des états financiers qui y est établie, elles sont aussi invitées – tout comme leurs parties prenantes – à soumettre leurs commentaires au CCSP, car ils lui serviront dans l'avancement de son projet sur les organismes sans but lucratif du secteur public.

EXPOSÉ-SONDAGE

Table des matières

	Paragraphe
OBJET ET CHAMP D'APPLICATION	.001-.004
DÉFINITIONS.....	.005
JEU COMPLET D'ÉTATS FINANCIERS.....	.006-.007
PRINCIPES GÉNÉRAUX DE PRÉSENTATION	.008-.038
Intitulé des états financiers	.010-.015
Image fidèle	.016-.025
Continuité d'activité	.026-.030
Caractère significatif	.031
Regroupement	.032
Informations financières comparatives	.033-.036
Postes et sous-totaux	.037-.038
ATTEINTE DES OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS.....	.039-.206
Présentation de la situation financière.....	.041-.104
État de la situation financière.....	.044-.099
Actifs	.045-.072
Actifs financiers	.045-.058
Actifs non financiers	.059-.072
Passifs	.073-.091
Passifs financiers.....	.073-.083
Passifs non financiers.....	.084-.091
Actif net ou passif net	.092-.099
État de l'actif financier net ou du passif financier net.....	.100-.104
Présentation de l'évolution de la situation financière	.105-.185
Revenus et charges	.110-.112
État des résultats	.113-.126
Pertes découlant de la dépréciation d'actifs et variations des provisions pour moins-values	.124-.126
État de l'évolution de l'actif net ou du passif net	.127-.151

Comptabilisation de revenus et de charges hors de l'excédent ou du déficit.....	132-137
Excédents ou déficits cumulés	138-139
Gains et pertes de réévaluation cumulés	140-142
Autres éléments cumulés	143-145
Capital-actions	146-150
Application rétroactive des modifications comptables.....	151
Option de présenter les raisons sous-tendant la variation de l'actif financier net ou du passif financier net	152-153
État des flux de trésorerie	154-185
Comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget.....	186-201
Situations dans lesquelles aucun budget n'est préparé ou approuvé.....	196-197
Utilisation d'un budget modifié	198-201
Communication des cas de non-conformité aux autorisations financières	202-204
Communication des risques et incertitudes.....	205-206
IMPORTANCE DES NOTES ET TABLEAUX COMPLÉMENTAIRES	207-212
INFORMATIONS SUR LES FONDS ET RÉSERVES.....	213
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES	214
ANNEXES : EXEMPLES D'ÉTATS FINANCIERS	

OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

- .001 [Nouveau : remplace le paragraphe SP 1201.001] Le présent chapitre établit des dispositions générales et particulières sur la présentation des informations dans les états financiers à usage général (les «états financiers»). Les principes de présentation des états financiers sont fondés sur les concepts énoncés dans le Cadre conceptuel et répondent en particulier aux objectifs établis dans le chapitre 6, «Objectifs des états financiers».
- .002 [Nouveau] D'autres normes énoncent les dispositions applicables en matière de comptabilisation, de mesure et de présentation d'éléments et d'opérations ou autres événements en particulier.
- .003 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.002] Les états financiers présentent des informations financières synthétiques et ils constituent, pour une entité, un moyen de rendre compte des ressources, des obligations et des affaires financières dont elle est responsable.
- .004 [Nouveau] Le rôle et les limites des états financiers sont décrits dans le chapitre 4 du Cadre conceptuel, «Rôle des états financiers».

DÉFINITIONS

- .005 [Nouveau] Dans le présent chapitre, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :
 - a) [Reprise partielle du paragraphe SP 1000.39] **Actif financier** : actif qui peut servir au règlement de passifs financiers existants ou être consacré à des activités futures et qui n'est pas destiné à la consommation dans le cours normal des activités.
 - b) [Nouveau] **Actif non financier** : actif qui ne répond pas à la définition d'un actif financier.
 - c) [Nouveau] **Passif financier** : passif dont le règlement est prévu de se faire au moyen d'actifs financiers. Peut prendre la forme d'une obligation de prestation financière.
 - d) [Nouveau] **Passif non financier** : passif qui ne peut être réglé au moyen d'actifs financiers, mais seulement au moyen d'actifs non financiers ou de ressources économiques exclues de la comptabilisation selon le paragraphe SP 1202.071. Il ne s'agit pas d'un besoin futur de ressources financières. Peut prendre la forme d'une obligation de prestation non financière.
 - e) [SP 3400.05] **Obligation de prestation** : promesse exécutoire de fournir des biens ou services précis à un payeur en particulier⁵.
 - f) [Nouveau] **Obligation de prestation financière** : passif financier⁶ consistant en une obligation de prestation dont le règlement est prévu de se faire au moyen d'actifs financiers.
 - g) [Nouveau] **Obligation de prestation non financière** : passif non financier⁷ consistant en une obligation de prestation qui ne peut être réglée au moyen d'actifs financiers, mais seulement au moyen d'actifs non financiers ou de ressources économiques exclues de la comptabilisation selon le paragraphe SP 1202.071.

JEU COMPLET D'ÉTATS FINANCIERS

- .006 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.031] *Un jeu complet d'états financiers doit comprendre :*
 - a) *un état de la situation financière;*
 - b) *un état de l'actif financier net ou du passif financier net;*
 - c) *un état des résultats;*

5 Des exemples de biens et services pouvant servir à acquitter une obligation de prestation se trouvent au paragraphe A6 du chapitre SP 3400, REVENUS.

6 Selon le paragraphe .27 du chapitre SP 3400, REVENUS : «Une obligation de prestation non remplie d'une entité du secteur public comporte les trois caractéristiques essentielles d'un passif.»

7 Selon le paragraphe .27 du chapitre SP 3400, REVENUS : «Une obligation de prestation non remplie d'une entité du secteur public comporte les trois caractéristiques essentielles d'un passif.»

- d) *un état de l'évolution de l'actif net ou du passif net;*
- e) *un état des flux de trésorerie;*
- f) *les notes et tableaux complémentaires.*

.007 [Reprise partielle du paragraphe SP 1000.06] En règle générale, les normes ne prescrivent pas les titres, le mode de présentation ou l'agencement des états financiers ou de leurs éléments constitutifs, ni la terminologie qui s'y rattache, à moins que ce ne soit nécessaire pour satisfaire aux exigences des normes en matière de mesure et de présentation. Cependant, les normes précisent la ou les mesures qui doivent être présentées dans un état financier, et il se peut que le calcul permettant de déterminer ces mesures nécessite un certain agencement des éléments présentés. À tous les autres égards, la conception d'états financiers adaptés aux besoins des utilisateurs fait appel au jugement professionnel.

PRINCIPES GÉNÉRAUX DE PRÉSENTATION

- .008 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.004] Les états financiers ont pour fonction de communiquer aux utilisateurs, de façon structurée, des informations qui répondent aux caractéristiques qualitatives des informations financières énoncées dans le chapitre 7 du Cadre conceptuel, «Caractéristiques qualitatives des informations présentées dans les états financiers et aspects connexes à considérer». Les principes généraux de présentation ci-après indiquent comment présenter les informations dans les états financiers pour que ceux-ci remplissent leur fonction.
- .009 [Nouveau] Le chapitre 10 du Cadre conceptuel, «Concepts de présentation relatifs aux états financiers», énonce les concepts généraux en matière de présentation. Ceux-ci constituent des paramètres sur lesquels se fonder pour prendre des décisions en matière de présentation.

Intitulé des états financiers

- .010 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.005] *Les états financiers de l'entité doivent être clairement intitulés.*
- .011 [Nouveau : remplace le paragraphe SP 1201.009] Les normes du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (Manuel du secteur public) s'appliquent uniquement aux états financiers; elles ne s'appliquent pas nécessairement aux autres informations présentées dans les rapports publics. Il est donc important que les utilisateurs des états financiers soient en mesure de distinguer les informations établies à l'aide de ces normes des autres informations qui peuvent leur être utiles, mais qui ne sont pas soumises aux mêmes exigences.
- .012 [Nouveau] *Les états financiers doivent comprendre les informations suivantes :*
- a) *le nom de l'entité comptable;*
 - b) *la date de fin de l'exercice ou la période sur laquelle ils portent;*
 - c) *le niveau d'arrondi retenu pour la présentation des montants.*
- .013 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.005] *Une attestation du fait que la direction est responsable de la préparation des états financiers de l'entité doit figurer dans ceux-ci ou y être jointe.*
- .014 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.006] Cette attestation, qui permet aux utilisateurs de savoir qui est responsable de la préparation des états financiers, peut prendre la forme d'une déclaration signée par l'autorité compétente.
- .015 [Paragraphe SP 1201.024] *Lorsque les états financiers font l'objet d'un audit indépendant, le rapport de l'auditeur doit y être annexé. Les états financiers non audités doivent être clairement désignés comme tels.*

Image fidèle

- .016 [Nouveau : remplace le paragraphe SP 1201.012] *Les états financiers doivent comporter toutes les informations nécessaires pour donner une image fidèle de la situation financière, de l'actif financier net ou du passif financier net, des résultats des activités, de l'évolution de l'actif net ou du passif net et des flux de trésorerie de l'entité.*
- .017 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.014] Les concepts et principes permettant de déterminer les informations à présenter dans les états financiers pour donner une image fidèle sont établis dans le Manuel du secteur public. La détermination des informations à présenter dans une situation donnée est affaire de jugement professionnel. Il est impossible d'énoncer des règles si générales qu'elles puissent convenir à tous les cas. Le chapitre SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, donne une description de ce qui constitue les PCGR et leurs sources et indique les sources à consulter lorsqu'une question n'est pas expressément traitée dans le Manuel du secteur public.
- .018 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.013] Le principe de l'image fidèle s'applique aux notes complémentaires autant qu'aux états financiers en général, étant donné que la comptabilisation dans les états financiers, qui forme la base d'une communication d'informations donnant une image fidèle de la réalité, est enrichie et étayée par les notes complémentaires. Lorsqu'il existe des éléments ou des opérations ou autres événements d'une ampleur, d'une nature ou d'une incidence telle que leur communication est nécessaire pour permettre de comprendre la situation financière et la performance financière de l'entité, celle-ci fournit suffisamment d'informations sur l'étendue et la nature de ces éléments ou de ces opérations ou autres événements pour que leur incidence sur les états financiers soit transparente et compréhensible. L'entité indique notamment la nature et les modalités et conditions importantes de ces éléments ou de ces opérations ou autres événements, ainsi que leurs conséquences financières.
- .019 [Nouveau] Lorsque le simple respect des dispositions particulières des normes ne permet pas aux utilisateurs des états financiers de comprendre l'incidence d'éléments ou d'opérations ou autres événements sur sa situation financière et sa performance financière, l'entité envisage de fournir des informations supplémentaires.
- .020 [Nouveau] Il peut arriver que la législation 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.
- .021 [Paragraphe SP 1201.016] *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.*
- .022 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.017] 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.
- .023 [Paragraphe SP 1201.026] *Les états financiers doivent présenter la substance des éléments et des opérations et autres événements.*
- .024 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.027] Les informations présentées dans les états financiers donnent une image fidèle lorsqu'elles rendent compte en toute fidélité de la substance des éléments et des opérations et autres événements conformément à leur réalité économique.
- .025 [Paragraphe SP 1201.028] Les entités s'efforcent de rendre compte de la substance des éléments et des opérations et autres événements. Cependant, la législation impose parfois que des éléments ou des opérations ou autres événements soient comptabilisés ou présentés d'une façon qui ne reflète pas leur substance. C'est par l'établissement d'états financiers ou de rapports à usage particulier que l'on peut se conformer à ces obligations d'information législatives.

Continuité d'activité

- .026 [Nouveau] *Lors de la préparation des états financiers, on présume que l'entité aura la capacité de poursuivre son activité. Donc, sauf si l'entité a l'intention de cesser son activité ou qu'aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle, les états financiers doivent être préparés sur la base de la continuité d'activité. Lorsque les responsables de la préparation des états financiers prennent conscience de changements de circonstances d'une importance telle qu'il pourrait y avoir lieu de remettre en question la capacité de l'entité à poursuivre son activité, les incertitudes significatives à cet égard doivent être communiquées. Dans les rares situations où les états financiers ne sont pas préparés sur la base de la continuité d'activité, l'entité doit indiquer ce fait ainsi que la base sur laquelle ils sont préparés et la raison pour laquelle l'entité n'est plus considérée comme étant en situation de continuité d'activité.*
- .027 [Nouveau] Pour déterminer s'il convient de retenir l'hypothèse de la continuité d'activité, on prend en considération le type d'entité du secteur public et le type de décision ou d'autre événement qui pourrait mener l'entité à cesser son activité.
- .028 [Nouveau] 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. C'est pourquoi la continuité d'activité des gouvernements est présumée. Cette présomption ne peut être écartée que par une preuve convaincante du contraire. Les considérations liées à la continuité d'activité qui concernent les gouvernements comprennent la préservation de leur capacité à emprunter et à prélever des ressources, par exemple en percevant des impôts, des droits et des redevances. La capacité d'avoir accès aux marchés financiers afin de financer leurs activités pour une durée prolongée tout en étant en situation de passif net est aussi un facteur important pour les gouvernements. Ces considérations sont importantes pour les gouvernements souverains en raison de leur capacité très grande à prélever des ressources et à avoir accès aux marchés financiers. D'autres considérations relatives à la continuité d'activité concernent les gouvernements territoriaux, locaux et autochtones :
- a) Les gouvernements territoriaux sont créés par le gouvernement fédéral. Il se peut donc que les autres considérations relatives à la continuité d'activité qui concernent les gouvernements territoriaux soient étroitement liées à des décisions du gouvernement fédéral.
 - b) Les gouvernements locaux sont créés par les gouvernements provinciaux ou territoriaux. Il se peut donc que les autres considérations relatives à la continuité d'activité qui concernent les gouvernements locaux soient étroitement liées à des décisions du gouvernement qui les a créés⁸.
 - c) L'autorité des gouvernements autochtones du Canada peut être confirmée ou reconnue par le gouvernement fédéral et, le cas échéant, par les gouvernements provinciaux et territoriaux dans des traités, des ententes sur l'autonomie gouvernementale, des lois ou des politiques. Il se peut donc que, pour certains gouvernements autochtones, les autres considérations relatives à la continuité d'activité soient liées à des accords, financiers ou autres, conclus avec d'autres ordres de gouvernement.
- .029 [Nouveau] Les considérations relatives à la continuité d'activité qui concernent les organismes publics sont étroitement liées au gouvernement exerçant le contrôle et comprennent notamment :
- a) les restructurations annoncées, dont les réorganisations ou les dissolutions qui découlent de décisions de principe du gouvernement exerçant le contrôle⁹;

8 Par exemple, des gouvernements locaux peuvent être fusionnés à la suite de décisions de principe du gouvernement provincial ou territorial dont ils relèvent. Le traitement comptable des restructurations, y compris des fusions, doit être conforme au chapitre SP 3430, OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION.

9 Des indications sur la présentation de ces opérations se trouvent dans le chapitre SP 3430.

- b) la probabilité que soient prises d'autres décisions de principe qui auraient une incidence sur l'existence de l'organisme public;
 - c) la probabilité que le gouvernement exerçant le contrôle maintienne son soutien financier.
- .030 [Nouveau] Parmi les autres considérations relatives à la continuité d'activité qui concernent les organismes publics, on peut notamment trouver :
- a) leur performance financière actuelle et prévue;
 - b) la stabilité de leurs sources de financement actuelles et potentielles autres que celles relevant du gouvernement exerçant le contrôle.

Caractère significatif

- .031 [Nouveau : remplace le paragraphe SP 1201.015] L'entité n'est pas tenue de présenter une information particulière imposée par une norme ou une note d'orientation si cette information est non significative. Cela s'applique même si la norme ou note d'orientation dresse une liste d'exigences précises ou indique un minimum à respecter.

Regroupement

- .032 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.017] *Les éléments non significatifs qui présentent des caractéristiques semblables doivent être regroupés dans un même poste et décrits d'une façon qui donne une image fidèle de leurs caractéristiques. Si le regroupement est impossible, ou si les éléments non significatifs qui sont regroupés ne présentent pas des caractéristiques semblables, l'entité doit fournir des informations dans les notes complémentaires sur la composition du poste, par exemple en mentionnant qu'il est constitué de plusieurs éléments non significatifs et en indiquant la nature et le montant des plus substantiels d'entre eux.*

Informations financières comparatives

- .033 [Paragraphe SP 1201.018] *Les états financiers doivent présenter une comparaison des chiffres de l'exercice avec ceux de l'exercice précédent.*
- .034 [Nouveau : remplace le paragraphe SP 1201.019] La comparaison des chiffres de l'exercice avec ceux de l'exercice précédent permet aux utilisateurs des états financiers de déceler ou de quantifier les tendances dans la situation financière de l'entité et l'évolution de celle-ci, et de faire des comparaisons d'un exercice à l'autre. Pour qu'il soit plus facile d'établir des comparaisons qui ont du sens, il y a lieu de présenter les informations de l'exercice précédent selon les mêmes méthodes comptables, les mêmes classements et le même périmètre d'activités que les informations de l'exercice considéré.
- .035 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.020] *Les méthodes comptables doivent être appliquées uniformément d'un exercice à l'autre.*
- .036 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.021] Aucun changement de méthode comptable n'est apporté à moins qu'il n'aboutisse à une meilleure présentation des informations. Des exigences en matière de présentation des modifications de méthodes comptables se trouvent dans le chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES, et des obligations d'information relatives aux méthodes comptables se trouvent dans le chapitre SP 2100, INFORMATIONS À FOURNIR SUR LES MÉTHODES COMPTABLES.

Postes et sous-totaux

- .037 [Nouveau] *Le présent chapitre établit des exigences minimales relatives aux postes et aux sous-totaux à présenter dans le corps des états financiers. L'entité doit présenter des postes, des rubriques et des sous-totaux supplémentaires lorsqu'ils sont utiles à la compréhension de sa situation financière et de l'évolution de celle-ci¹⁰.*
- .038 [Nouveau] *Lorsque l'entité présente des sous-totaux supplémentaires selon le paragraphe SP 1202.037, ces sous-totaux doivent répondre aux exigences suivantes :*
- a) *englober des postes constitués de montants comptabilisés et mesurés conformément aux normes du Manuel du secteur public;*
 - b) *être présentés et intitulés de manière à donner une image fidèle des postes dont ils sont constitués, et ainsi être clairs et compréhensibles;*
 - c) *rester uniformes d'un exercice à l'autre;*
 - d) *ne pas être mis davantage en évidence que les totaux et sous-totaux dont la présentation est exigée par les normes du Manuel du secteur public.*

ATTEINTE DES OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS

- .039 [Nouveau] *Le jeu complet d'états financiers est préparé afin de répondre aux objectifs énoncés dans le chapitre 6 du Cadre conceptuel, «Objectifs des états financiers» :*
- a) *objectif n° 1 – détermination du périmètre des états financiers;*
 - b) *objectif n° 2 – présentation de la situation financière;*
 - c) *objectif n° 3 – présentation de l'évolution de la situation financière;*
 - d) *objectif n° 4 – comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget;*
 - e) *objectif n° 5 – communication des cas de non-conformité aux autorisations financières;*
 - f) *objectif n° 6 – communication des risques et incertitudes.*
- .040 [Nouveau] *Le présent chapitre donne des indications relatives aux objectifs n° 2 à 6. Le chapitre 5 du Cadre conceptuel, «Fondements des états financiers», et le chapitre 6, «Objectifs des états financiers», ainsi que le chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT, donnent des indications concernant la détermination du périmètre des états financiers exigée par l'objectif n° 1.*

Présentation de la situation financière

- .041 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.032] *L'état de la situation financière fait ressortir trois aspects clés de la situation financière de l'entité à la date de clôture :*
- a) *ses actifs et passifs à la fin de l'exercice, les actifs et passifs financiers et non financiers étant présentés séparément (comme l'indiquent les paragraphes 6.15 à 6.18 du Cadre conceptuel);*
 - b) *sa situation financière nette, c'est-à-dire l'indicateur «actif net» ou «passif net» (comme l'indique le paragraphe 6.19 du Cadre conceptuel);*
 - c) *les composantes de la situation financière nette (comme l'indique le paragraphe 6.20 du Cadre conceptuel).*

10 Le paragraphe 10.24 du chapitre 10 du Cadre conceptuel, «Concepts de présentation relatifs aux états financiers», énonce des critères à considérer pour déterminer si des informations complémentaires à celles exigées par le Manuel du secteur public doivent être incluses dans les états financiers de l'entité. Les mêmes critères sont aussi à considérer lorsque l'entité envisage d'inclure des postes, des rubriques ou des sous-totaux supplémentaires dans ses états financiers.

.042 [Nouveau] L'état de l'actif financier net ou du passif financier net met en évidence l'indicateur qu'est l'actif financier net ou le passif financier net, un aspect de la situation financière lié à l'abordabilité des services (comme l'indique le paragraphe 6.21 du Cadre conceptuel). On entend par «situation d'actif financier net» que l'entité dispose d'actifs financiers pour assurer la prestation des services dans l'avenir et régler ses passifs financiers futurs. On entend par «situation de passif financier net» que l'entité a besoin d'actifs financiers futurs pour régler des passifs financiers passés. Ses actifs financiers futurs sont, pour ainsi dire, hypothéqués, ce qui affecte sa capacité de financer ses activités, de fournir des services et de régler ses passifs financiers dans l'avenir.

.043 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.043] Les états financiers présentent aussi des informations sur les éléments suivants de l'entité :

- a) ses droits contractuels, conformément au chapitre SP 3380, DROITS CONTRACTUELS;
- b) ses obligations contractuelles, conformément au chapitre SP 3390, OBLIGATIONS CONTRACTUELLES;
- c) ses actifs et passifs possibles, qui sont représentés par :
 - i) ses actifs éventuels, conformément au chapitre SP 3320, ACTIFS ÉVENTUELS,
 - ii) ses passifs éventuels, conformément au chapitre SP 3300, PASSIFS ÉVENTUELS.

Ces informations sont aussi importantes pour que les utilisateurs puissent comprendre la situation financière de l'entité. Elles sont utiles pour l'évaluation des ressources financières qui pourraient être nécessaires dans l'avenir.

État de la situation financière

.044 [Nouveau] *L'état de la situation financière doit présenter les actifs financiers, les actifs non financiers, les passifs financiers et les passifs non financiers. Il doit rendre compte de l'actif net ou du passif net comme indicateur de la situation financière nette. De plus, il doit présenter les composantes de l'actif net ou du passif net.*

Actifs

Actifs financiers

.045 [Reprise partielle du paragraphe SP 1000.39] Un **actif financier** est un actif qui peut servir au règlement de passifs financiers existants ou être consacré à des activités futures et qui n'est pas destiné à la consommation dans le cours normal des activités¹¹.

.046 [Reprise partielle du paragraphe SP 1000.40] Parmi les actifs répondant à la définition d'un actif financier, on trouve notamment :

- a) la trésorerie;
- b) les éléments d'actif réalisables qui sont convertibles en trésorerie;
- c) les droits contractuels de recevoir de la trésorerie ou un autre actif financier d'une autre partie;
- d) les droits contractuels d'échanger des instruments financiers avec une autre partie dans des conditions potentiellement favorables pour l'entité comptable;
- e) les instruments de capitaux propres d'une autre entité;
- f) les participations dans des entreprises publiques ou des partenariats commerciaux;
- g) les créances sur des particuliers ou des organisations externes;
- h) les stocks ou les biens destinés à la vente qui répondent aux critères définis au paragraphe SP 1202.055.

11 La «consommation» s'entend de l'utilisation d'une ressource, par exemple de l'usage qui est fait d'une immobilisation corporelle, de frais payés d'avance ou d'un stock de fournitures.

- .047 [Paragraphe SP 1201.050] *L'état de la situation financière doit présenter les actifs financiers classés par grandes catégories telles que :*
- a) *la trésorerie et les équivalents de trésorerie;*
 - b) *les débiteurs;*
 - c) *les stocks destinés à la revente et les autres biens destinés à la vente répondant aux exigences du paragraphe SP 1202.055;*
 - d) *les prêts consentis à d'autres entités du secteur public;*
 - e) *les autres prêts;*
 - f) *les placements de portefeuille;*
 - g) *les participations dans des entreprises publiques;*
 - h) *les participations dans des partenariats commerciaux.*
- .048 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.049] Les informations sur la nature des actifs financiers de l'entité, les modalités dont ils sont assortis et la méthode d'évaluation sont nécessaires à la compréhension et à l'appréciation des actifs financiers disponibles pour régler les passifs financiers existants ou financer les activités futures.
- .049 [Paragraphe SP 1201.051] *Les états financiers doivent fournir, dans les notes complémentaires, des informations adéquates sur la nature des actifs financiers de l'entité, les modalités dont ils sont assortis et, le cas échéant, les provisions pour moins-values dont ils font l'objet.*
- .050 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.052] La trésorerie et les équivalents de trésorerie sont définis aux paragraphes SP 1202.154 à .157.
- .051 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.052] Les instruments financiers peuvent être présentés à titre d'actifs financiers ou d'actifs non financiers selon qu'ils sont grevés ou non d'une affectation d'origine externe qui limite leur utilisation de façon perpétuelle. Par exemple, les dotations grevées d'une affectation perpétuelle peuvent prendre la forme d'instruments financiers. Néanmoins, qu'ils soient présentés à titre d'actifs financiers ou d'actifs non financiers dans l'état de la situation financière, les instruments financiers, y compris les dérivés, sont visés par les dispositions en matière de comptabilisation, d'évaluation et de présentation du chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS.
- .052 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.052] Les dispositions applicables en matière de comptabilisation, d'évaluation et de présentation sont énoncées :
- a) en ce qui concerne les prêts de l'entité, dans le chapitre SP 3050, PRÊTS;
 - b) en ce qui concerne ses placements, dans les chapitres SP 2601, CONVERSION DES DEISES, SP 3041, PLACEMENTS DE PORTEFEUILLE, SP 3070, PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES PUBLIQUES, et SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS;
 - c) en ce qui concerne ses participations dans des partenariats commerciaux, dans le chapitre SP 3060, PARTICIPATIONS DANS DES PARTENARIATS.
- .053 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.052] Les informations à fournir sur la nature des placements de l'entité et sur les modalités dont ils sont assortis comprennent la valeur comptable des placements et la méthode d'évaluation appliquée.
- .054 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.052] Les stocks destinés à la revente et les autres biens destinés à la vente sont des actifs financiers; on s'attend à ce qu'ils procurent des ressources financières pouvant servir à régler les passifs financiers existants ou à financer les activités futures.
- .055 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.055] *Un bien destiné à la vente doit être comptabilisé à titre d'actif financier lorsque tous les critères suivants sont remplis :*

- a) *avant la date de clôture, celui qui en a le pouvoir prend, pour l'entité, l'engagement de vendre le bien;*
 - b) *le bien est en état d'être vendu;*
 - c) *le fait que le bien est destiné à la vente est public;*
 - d) *il existe un marché actif pour le bien;*
 - e) *un plan est en place pour la vente du bien;*
 - f) *il est raisonnable de prévoir que la vente à un acheteur extérieur à l'entité comptable sera consommée dans l'année suivant la date de clôture.*
- .056 [Paragraphe SP 1201.56] Il faut que le plan mis en place pour la vente du bien précise l'ensemble des mesures importantes à prendre pour réaliser l'opération. La succession de mesures prévues dans le plan commence dès que possible après la prise de l'engagement de vendre.
- .057 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.053] *Les actifs financiers doivent être ramenés à leur valeur de réalisation nette ou à une autre valeur appropriée au moyen de provisions pour moins-values.*
- .058 [Paragraphe SP 1201.054] Les provisions pour moins-values relatives aux actifs financiers comprennent notamment les provisions pour les revenus à recevoir dont le recouvrement est douteux, les provisions pour prêts et intérêts irrécouvrables, les provisions à l'égard des sommes qui ne pourront être recouvrées que moyennant l'octroi de crédits ultérieurs et les provisions pour moins-values de placements.

Actifs non financiers

- .059 [Nouveau] Un **actif non financier** est un actif qui ne répond pas à la définition d'un actif financier.
- .060 [Reprise partielle du paragraphe SP 1000.41] Les actifs non financiers peuvent comprendre :
- a) les immobilisations corporelles;
 - b) les stocks destinés à l'utilisation;
 - c) les charges payées d'avance;
 - d) les actifs incorporels achetés;
 - e) les actifs qui ne pourraient pas servir au règlement d'un passif financier ou être consacrés à des activités futures parce qu'ils sont grevés d'une affectation;
 - f) tout autre actif qui n'est pas disponible à la vente.
- .061 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.057] *L'état de la situation financière doit présenter les actifs non financiers, classés par grandes catégories telles que celles mentionnées au paragraphe SP 1202.060.*
- .062 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.058] Dans les états financiers des entités du secteur public, la comptabilisation et l'évaluation de beaucoup d'actifs non financiers sont fondées dans une large mesure sur leur potentiel de service (sauf en ce qui concerne les instruments financiers qui ne pourraient pas servir au règlement d'un passif financier ou être consacrés à des activités futures). Les utilisateurs des états financiers ont besoin d'informations suffisantes pour apprécier la nature des actifs non financiers des entités du secteur public, qui se distinguent des actifs similaires détenus par les entreprises.
- .063 [Paragraphe SP 1201.060] Les entités font l'acquisition d'immobilisations corporelles dont la durée de vie économique s'étend au-delà de l'exercice. Ces immobilisations sont disponibles pour utilisation, entraînent des frais de fonctionnement et d'entretien et peuvent devoir être remplacées à une date future. Elles comprennent :
- a) les biens en main que l'entité peut utiliser à court terme (par exemple, le matériel);

- b) les immobilisations destinées à une utilisation sur une durée plus longue (par exemple, les bâtiments et les terrains).

Certaines entités se dotent également d'immobilisations corporelles qui constituent des réseaux complexes qu'elles rendent accessibles au public (par exemple, les voies routières, les ponts, les voies navigables et les autres réseaux de transport).

- .064 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.061] L'entité est tenue de présenter comme actif non financier toute immobilisation corporelle, qu'elle contribue ou non à ses rentrées de trésorerie nettes, sauf si elle satisfait aux critères de présentation dans les actifs financiers, énoncés au paragraphe SP 1202.055. Cette obligation cadre avec l'objectif selon lequel il importe de faire ressortir clairement dans les états financiers que, de par leur nature, les actifs non financiers de l'entité servent en premier lieu à la prestation des services.
- .065 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.061] En général, les actifs non financiers qui sont développés pour être vendus ne sont plus employés pour la prestation des services. Toutefois, ces actifs non financiers sont en cours de développement et ne sont pas encore en état d'être vendus; par conséquent, ils ne peuvent pas être présentés à titre d'actifs financiers conformément au paragraphe SP 1202.055.
- .066 [Paragraphe SP 1201.065] La comptabilisation, la mesure et la présentation des immobilisations corporelles font l'objet de dispositions énoncées dans le chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES.
- .067 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.066] Les stocks destinés à l'utilisation sont des actifs corporels non financiers qui seront utilisés par l'entité dans le cadre de ses activités. L'avantage économique futur que représentent pour l'entité les stocks destinés à l'utilisation est leur capacité de rendre des services qui contribueront à la réalisation de ses objectifs. Les «matières premières» réservées au développement ou à la production de stocks ou d'autres biens destinés à la vente sont également comptabilisées à titre d'actifs non financiers. Ces matières sont incluses dans les biens destinés à la vente uniquement lorsqu'elles sont transformées en actifs ou intégrées à des actifs qui sont en état d'être vendus d'après les exigences du paragraphe SP 1202.055.
- .068 [Paragraphe SP 1201.067] Les charges payées d'avance sont des décaissements ou autres transferts de ressources économiques, à l'exception des débours pour l'achat de stocks et des dépenses en immobilisations, qui sont effectués avant que les critères de comptabilisation des charges aient été remplis, et dont on prévoit qu'ils généreront des avantages économiques au cours d'un ou plusieurs exercices futurs. Les charges payées d'avance sont comptabilisées à titre d'actifs au moment où elles sont engagées, et amorties sur les exercices au cours desquels il est prévu qu'elles généreront des avantages. Elles expirent généralement avec l'écoulement du temps, notamment dans le cas des primes d'assurance ou des loyers payés d'avance, ou en raison de l'utilisation des avantages correspondants.
- .069 [Nouveau] Comme l'indique le paragraphe SP 1202.051, les instruments financiers peuvent être présentés à titre d'actifs financiers ou d'actifs non financiers selon qu'ils sont grevés ou non d'une affectation d'origine externe qui limite leur utilisation de façon perpétuelle. Les actifs qui sont des instruments financiers et qui ne peuvent pas servir au règlement de passifs financiers ou être consacrés à des activités futures parce qu'ils sont grevés d'une affectation ne répondent pas à la définition d'un actif financier. Ils sont plutôt classés en tant qu'actifs non financiers; les dispositions en matière de comptabilisation, d'évaluation et de présentation du chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, s'y appliquent néanmoins.
- .070 [Nouveau] Les ressources naturelles, les éléments incorporels¹² et les terres du domaine public achetés sont comptabilisés dans les états financiers s'ils répondent à la définition d'un actif (voir le chapitre 8 du Cadre conceptuel, «Éléments constitutifs des états financiers») et aux critères généraux de comptabilisation (voir le chapitre 9 du Cadre conceptuel, «Comptabilisation et mesure dans les états financiers»).

12 La comptabilisation des éléments incorporels achetés fait l'objet de la NOSP-8, «Éléments incorporels achetés».

- .071 [Nouveau] Au contraire, les éléments suivants ne sont pas comptabilisés à titre d'actifs dans les états financiers :
- a) les ressources naturelles et les terres du domaine public dont l'entité est titulaire du fait qu'elles sont dévolues à l'État et non achetées (par exemple l'eau, les forêts et les ressources minérales);
 - b) les éléments incorporels créés et les éléments incorporels dont l'entité est titulaire du fait qu'ils sont dévolus à l'État (comme les droits sur le spectre sans fil, les droits sur l'espace aérien et les eaux territoriales, et les droits forestiers);
 - c) le «capital humain», constitué du talent ou du capital intellectuel des salariés de l'entité;
 - d) [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.069] toutes les œuvres d'art et tous les trésors historiques.
- .072 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.068] *Les états financiers doivent mentionner que les œuvres d'art et les trésors historiques, les éléments incorporels créés ou dévolus à l'État, ainsi que les autres éléments dont l'entité est titulaire du fait qu'ils sont dévolus à l'État, comme les terres du domaine public et les ressources naturelles, ne sont pas comptabilisés dans les états financiers de l'entité du secteur public.*

Passifs

Passifs financiers

- .073 [Nouveau] Un **passif financier** est un passif dont le règlement est prévu de se faire au moyen d'actifs financiers. Il peut prendre la forme d'une obligation de prestation financière.
- .074 [Nouveau] La plupart des passifs des entités du secteur public sont des passifs financiers. Parmi les passifs répondant à la définition d'un passif financier, on trouve notamment :
- a) les créiteurs et charges à payer;
 - b) les passifs au titre des avantages sociaux futurs;
 - c) les passifs au titre des sites contaminés;
 - d) les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations;
 - e) les emprunts;
 - f) les emprunts à d'autres entités du secteur public;
 - g) les instruments financiers dérivés;
 - h) les obligations au titre de contrats de location-acquisition;
 - i) les obligations au titre de partenariats public-privé de type «modèle du passif financier»;
 - j) les passifs relatifs à certaines ressources financières reçues dans une opération sans contrepartie¹³;

13 En voici des exemples :

- a) les obligations découlant des «transferts en capital visant l'acquisition, ou le développement ou la mise en valeur d'une immobilisation corporelle» mentionnés à l'alinéa .23 b) du chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT;
- b) les obligations découlant des «transferts en capital visant l'acquisition, ou le développement ou la mise en valeur d'une immobilisation corporelle devant servir à la prestation de services pendant un nombre d'années déterminé» mentionnés à l'alinéa SP 3410.23 c). Lorsque l'entité reçoit un tel transfert, le passif initial constitue un passif financier. Ce passif financier sera reclassé en tant que passif non financier lors de la construction ou de l'achat de l'immobilisation corporelle étant donné qu'il sera ultimement réglé par l'utilisation de cette immobilisation. À NOTER : Le CCSP se propose d'apporter au chapitre SP 3410 les modifications présentées dans l'exposé-sondage Modifications corrélatives au projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers»;
- c) les passifs découlant des transferts de fonctionnement.

- k) les passifs relatifs à certaines ressources financières reçues avant leur comptabilisation à titre de revenus¹⁴.
- .075 [Nouveau] Les passifs financiers obligent généralement l'entité à rembourser des emprunts ou à payer des biens ou services acquis ou reçus avant la date de clôture. D'autres passifs financiers impliquent pour l'entité de s'acquitter d'obligations de prestation financière, ou de respecter certaines affectations ou stipulations. Les dérivés qui seront réglés au moyen d'actifs financiers représentent quant à eux des obligations contractuelles de livrer un actif financier à une autre entité ou d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement désavantageuses pour l'entité comptable.
- .076 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.045] *L'état de la situation financière doit présenter les passifs financiers, classés par grandes catégories telles que celles mentionnées au paragraphe SP 1202.074.*
- .077 [Paragraphe SP 1201.046] *Les états financiers doivent fournir des informations adéquates sur la nature des passifs financiers de l'entité et sur les modalités dont ils sont assortis.*
- .078 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.044] La présentation des passifs financiers de l'entité à la date de clôture est nécessaire pour pouvoir comprendre et évaluer ses besoins en ressources financières. Disposer d'informations sur la nature des passifs financiers de l'entité et sur les modalités dont ils sont assortis permet, avec l'utilisation d'autres données financières accessibles, de porter une appréciation sur diverses questions telles que la gestion des dettes et l'exposition au risque de change.
- .079 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.047] Les dispositions applicables à l'entité en matière de comptabilisation, de mesure et de présentation des passifs sont énoncées :
- a) en ce qui concerne les avantages sociaux futurs, dans les chapitres SP 3250, AVANTAGES DE RETRAITE, et SP 3255, AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI, CONGÉS RÉMUNÉRÉS ET PRESTATIONS DE CESSATION D'EMPLOI;
 - b) en ce qui concerne les sites contaminés, dans le chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS;
 - c) en ce qui concerne les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, dans le chapitre SP 3280, OBLIGATIONS LIÉES À LA MISE HORS SERVICE D'IMMOBILISATIONS;
 - d) en ce qui concerne la dette à long terme, dans le chapitre SP 3230, DETTE À LONG TERME;
 - e) en ce qui concerne les instruments financiers, dans le chapitre SP 3450;
 - f) en ce qui concerne les obligations au titre de contrats de location-acquisition, dans la NOTE D'ORIENTATION DU SECTEUR PUBLIC NOSP-2, «Immobilisations corporelles louées»;
 - g) en ce qui concerne les obligations au titre de partenariats public-privé de type «modèle du passif financier», dans le chapitre SP 3160, PARTENARIATS PUBLIC-PRIVÉ¹⁵;

14 En voici des exemples :

- a) les obligations de prestation financières;
- b) les rentrées d'actifs financiers qui, parce qu'ils sont grevés d'une affectation d'origine externe, doivent être utilisés à des fins déterminées (ces rentrées sont décrites dans le chapitre SP 3100, ACTIFS ET REVENUS AFFECTÉS).

15 Le chapitre SP 3160 devrait être publié dans le Manuel du secteur public au cours du premier semestre de 2021.

- h) en ce qui concerne les paiements de transfert, dans le chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT¹⁶;
 - i) en ce qui concerne les obligations de prestation, dans le chapitre SP 3400;
 - j) en ce qui concerne les rentrées d'actifs financiers qui, parce qu'ils sont grevés d'une affectation d'origine externe, doivent être utilisés à des fins déterminées, dans le chapitre SP 3100^{17,18}.
- .080 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.048] Les informations minimales à fournir sur la nature des emprunts de l'entité à d'autres entités du secteur public et sur les modalités dont ils sont assortis comprennent :
- a) les montants dus;
 - b) les taux d'intérêt;
 - c) les montants payables à vue ou exigibles à moins d'un an;
 - d) une description appropriée des montants exigibles à plus d'un an;
 - e) l'existence de dispositions en matière de fonds d'amortissement ou de remboursement.
- .081 [Nouveau] Les actifs financiers que l'entité reçoit d'un payeur en contrepartie de biens ou services qu'elle lui fournira plus tard sont habituellement des passifs financiers au titre d'obligations de prestation financières. Ces obligations de prestation financières seront acquittées au moyen d'actifs financiers, par exemple par la prestation de services ou la fourniture de biens achetés ou produits en vue de la revente. Conformément au chapitre SP 3400, la comptabilisation des revenus se fait à mesure que l'entité remplit son obligation de prestation financière en fournissant les biens ou services promis au payeur.
- .082 [Nouveau] Les revenus non acquis impliquent généralement la réception par l'entité d'un paiement anticipé pour des biens ou services qu'elle fournira plus tard au payeur. La plupart des revenus non acquis sont liés à des obligations de prestation financières qui sont acquittées (parallèlement à l'acquisition des revenus correspondants) à mesure que l'entité exécute l'engagement ou le contrat ou autre type d'accord qui a donné lieu à l'entrée des actifs financiers.
- .083 [Nouveau] Les obligations de prestation ne sont pas toutes acquittées au moyen d'actifs financiers. Certaines d'entre elles peuvent être réglées au moyen d'immobilisations incorporelles ou corporelles ou par le recours de l'entité à son pouvoir d'octroyer des droits ou des accès relativement à des biens ou services. Les obligations de prestation ainsi acquittées sont classées en tant que passifs non financiers (exemple : licence de spectre pour communications sans fil; voir le paragraphe SP 1202.086).

16 La Préface des Normes comptables pour le secteur public précise que les concepts et les normes visent toutes les entités du secteur public, pas seulement les gouvernements, à moins que l'application d'autres concepts ou normes soit obligatoire ou permise. En raison de la modification de la Préface, certaines modifications de forme doivent être apportées à différents chapitres du Manuel du secteur public, mais elles ne l'ont pas encore été. Par exemple, il faudrait mettre à jour le chapitre SP 3410 pour préciser qu'il s'applique aux paiements de transfert versés ou reçus par un gouvernement ou toute autre entité du secteur public.

17 Certains appellent ces passifs des «revenus non acquis».

18 Le chapitre SP 3100 s'applique à tous les actifs et revenus affectés reçus d'entités qui ne sont pas du secteur public, à l'exception des biens détenus en fiducie et des paiements de transfert. Sauf ces exceptions, le champ d'application du chapitre SP 3100 englobe toutes les rentrées de ressources financières reçues d'entités qui ne sont pas du secteur public et qui sont grevées d'une affectation d'origine externe faisant en sorte qu'elles doivent être utilisées à une ou plusieurs fins déterminées. Par exemple, pour les entités qui ne peuvent pas appliquer les chapitres de la série SP 4200 ou qui choisissent de ne pas les appliquer, un don grevé d'une affectation d'origine externe reçu d'une entité qui n'est pas du secteur public aux fins de la construction ou de l'achat d'une immobilisation corporelle se comptabilise conformément au chapitre SP 3100. Ce chapitre ne permet pas la comptabilisation des revenus sur la durée de vie utile de l'actif correspondant, qui est seulement permise, dans le cas d'un transfert en capital, en vertu du chapitre SP 3410. Voir la note 23 plus loin.

Passifs non financiers

- .084 [Nouveau] Un **passif non financier** est un passif qui ne peut être réglé au moyen d'actifs financiers, mais seulement au moyen d'actifs non financiers ou de ressources économiques exclues de la comptabilisation selon le paragraphe SP 1202.071. Il ne s'agit pas d'un besoin futur de ressources financières. Un passif non financier peut prendre la forme d'une obligation de prestation non financière.
- .085 [Nouveau] Les passifs classés en tant que passifs non financiers sont pour la plupart de l'un des trois types suivants :
- a) les passifs réglés par l'utilisation d'une immobilisation corporelle acquise au moyen d'un transfert¹⁹;
 - b) les passifs correspondant à une obligation de prestation non financière au titre d'un partenariat public-privé de type «modèle de l'utilisateur-payeur»;
 - c) les passifs correspondant à une obligation de prestation non financière qui seront réglés par l'octroi (simple, exclusif, illimité, limité ou partagé), à une personne physique ou à une entité, de certains droits ou d'un certain accès à des ressources pour la durée de l'accord en cause²⁰.
- .086 [Nouveau] Un passif non financier ne sera pas réglé au moyen d'actifs financiers, que ce soit directement ou indirectement. Ainsi, non seulement ce passif ne peut être réglé par la transmission directe des actifs financiers à l'autre partie, mais il ne peut pas non plus être considéré comme réglé indirectement dans le cours normal des activités de l'entité²¹, comme par le versement de salaires et d'avantages sociaux au personnel ou par d'autres paiements requis dans le cours normal des activités. Par exemple, le passif non financier peut prendre la forme d'une obligation de prestation qui est acquittée par l'octroi de certains droits à une autre entité pour la durée de l'accord en cause (voir l'«Exemple 3 : Licence de spectre pour communications sans fil» à l'Annexe C du chapitre SP 3400). Dans cet exemple, même si l'acquittement de l'obligation de prestation implique l'utilisation indirecte d'actifs financiers par le versement de salaires au personnel qui assure la jouissance des droits, ceci n'a pas d'incidence sur le classement de cette obligation en tant que passif non financier. En effet, les coûts engagés pour assurer la jouissance des droits sont accessoires par rapport à l'obligation de prestation dans son ensemble.

19 En voici des exemples :

- a) les obligations qui peuvent résulter des transferts mentionnés à l'alinéa SP 3410.23 c) : «les transferts en capital visant l'acquisition, ou le développement ou la mise en valeur d'une immobilisation corporelle devant servir à la prestation de services pendant un nombre d'années déterminé». Lorsque l'entité reçoit le transfert, le passif initial est un passif financier. Ce passif financier sera reclassé en tant que passif non financier lors de la construction ou de l'achat de l'immobilisation corporelle étant donné qu'il sera ultimement réglé par l'utilisation de cette immobilisation;
- b) les obligations qui peuvent résulter des transferts mentionnés à l'alinéa SP 3410.23 d) : «les transferts d'immobilisations corporelles devant servir à la prestation de services pendant un nombre d'années déterminé».

20 Il se peut qu'il y ait un chevauchement entre une obligation de prestation au sens du chapitre SP 3400, REVENUS, et le type d'obligation imposée au bénéficiaire d'un transfert dans les stipulations de celui-ci, comme il est décrit dans le chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT. Le chapitre SP 3410 a été publié avant que le chapitre SP 3400 introduise le concept d'obligation de prestation dans le Manuel du secteur public. C'est pourquoi le chapitre SP 3410 ne mentionne pas les obligations de prestation.

21 Cette disposition est conforme à la théorie sous-tendant les obligations de prestation, qui est énoncée au paragraphe SP 3400.39 : «Établir clairement qui est le payeur et en quoi la contrepartie promise contribuera au règlement de l'obligation de prestation aidera l'entité du secteur public à faire la distinction entre les obligations de prestation qu'elle a à l'égard du payeur et les responsabilités qu'elle assume en vue d'accomplir son mandat général. Par exemple, une entité du secteur public peut avoir, dans le cadre de son mandat de veiller à ce que les personnes et les marchandises puissent circuler de manière sûre, la responsabilité générale de la sécurité routière. Cette responsabilité profite à toute la collectivité et non seulement au payeur en particulier qui aurait pris les dispositions pour obtenir un permis de conduire.»

- .087 [Nouveau] Le chapitre SP 3400 exige que l'entité du secteur public recense tous les biens ou services distincts promis au payeur lors de la conclusion de l'opération. Chaque bien ou service distinct s'accompagne d'une obligation de prestation à traiter séparément²².
- a) Une obligation de prestation distincte qui sera acquittée principalement au moyen d'actifs financiers est à classer en tant que passif financier.
 - b) Une obligation de prestation distincte qui sera acquittée principalement au moyen d'actifs non financiers ou par l'octroi d'un droit ou d'un accès à une ressource exclue de la comptabilisation est à classer en tant que passif non financier.
 - c) Une obligation de prestation distincte recensée conformément au chapitre SP 3400 n'a pas à être subdivisée aux fins de classement.
- .088 [Nouveau] Si les modalités de l'obligation sous-tendant un passif non financier sont modifiées de sorte qu'il est désormais possible de l'acquitter au moyen d'actifs financiers, cela constitue un nouvel événement à comptabiliser et peut nécessiter le reclassement du passif en tant que passif financier.
- .089 [Nouveau] *L'état de la situation financière doit présenter les passifs non financiers, classés par grandes catégories telles que celles mentionnées au paragraphe SP 1202.085.*
- .090 [Nouveau] *Les états financiers doivent fournir des informations adéquates sur la nature des passifs non financiers de l'entité et sur les modalités dont ils sont assortis.*
- .091 [Nouveau] Les dispositions en matière de comptabilisation, de mesure et de présentation sont énoncées :
- a) en ce qui concerne les passifs réglés par l'utilisation d'une immobilisation corporelle, dans le chapitre SP 3410²³;
 - b) en ce qui concerne les obligations au titre de partenariats public-privé de type «modèle de l'utilisateur-payeur», dans le chapitre SP 3160, PARTENARIATS PUBLIC-PRIVÉ²⁴;
 - c) en ce qui concerne les passifs au titre d'obligations de prestation, dans le chapitre SP 3400.

Actif net ou passif net

- .092 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.039] L'indicateur «actif net» ou «passif net» est la mesure de la situation financière nette de l'entité. Il s'agit d'un montant résiduel qui correspond à la différence entre les actifs et les passifs.
- .093 [Nouveau] Cet indicateur est ventilé en ses composantes, qui renseignent sur la nature de la situation financière nette de l'entité.
- .094 [Nouveau] Les composantes de l'actif net ou du passif net de l'entité sont indiquées dans l'état de la situation financière. Les seules composantes de l'actif net ou du passif net qui sont à présenter

22 Le paragraphe SP 3400.31 indique ce qui suit : «Si le bien ou service promis est étroitement lié à un autre bien ou service, il n'est peut-être pas distinct. En pareil cas, l'entité du secteur public combinerait ce bien ou service avec d'autres biens ou services qu'elle a promis, jusqu'à ce qu'elle obtienne un groupe distinct de biens ou services qu'elle traiterait comme une seule et même obligation de prestation.»

23 Le cas, pour les entités qui ne peuvent pas appliquer les chapitres de la série SP 4200 ou qui choisissent de ne pas les appliquer, d'un don reçu d'une entité qui n'est pas du secteur public et assorti de stipulations exigeant l'achat ou la construction d'une immobilisation corporelle et son utilisation pour la prestation de services pour toute sa durée de vie utile ne fait l'objet que d'un traitement partiel dans le chapitre SP 3100 (voir la note 18 ci-dessus), tandis que le chapitre SP 3410 n'en traite pas du tout. Seuls les chapitres de la série SP 4200 traitent de cette situation. On pourrait cependant, en ce qui concerne l'application de la définition d'un passif non financier, invoquer la hiérarchie des PCGR du chapitre SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, pour raisonner par analogie avec le chapitre SP 3410. Dans ce cas, au moment où l'entité recevrait le don, le passif initial serait un passif financier selon le chapitre SP 3100. Ce passif financier pourrait être reclassé dans les passifs non financiers, comme les paiements de transfert, lors de la construction ou de l'achat de l'immobilisation, pourvu que l'obligation d'utiliser celle-ci pour toute sa durée de vie utile réponde à la définition d'un passif.

24 Le chapitre SP 3160 devrait être publié dans le Manuel du secteur public au cours du premier semestre de 2021, ce qui coïncidera en partie avec la période de commentaires du présent exposé-sondage.

dans l'état de la situation financière sont celles que le CCSP a définies. La désignation de ces composantes et la présentation du solde de chacune d'entre elles établissent un lien entre l'indicateur de la situation financière nette et l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net.

- .095 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.041] *En ce qui concerne l'évolution de la situation financière, certains revenus ou charges doivent initialement être comptabilisés directement dans une composante de l'actif net ou du passif net plutôt que dans l'excédent ou le déficit de l'exercice où ils se produisent. Si cette exigence s'applique à l'entité, celle-ci doit présenter la composition de son actif net ou passif net à la date de clôture, à savoir les grandes catégories suivantes :*
- a) *les excédents ou déficits cumulés;*
 - b) *les gains et pertes de réévaluation cumulés;*
 - c) *s'il y a lieu, les autres éléments cumulés.*
- .096 [Nouveau] Des précisions sur ces composantes se trouvent dans la section «État de l'évolution de l'actif net ou du passif net», à partir du paragraphe SP 1202.127.
- .097 [Nouveau] Seuls les éléments prescrits dans les normes peuvent être comptabilisés directement dans les gains et pertes de réévaluation cumulés ou, s'il y a lieu, dans les autres éléments cumulés.
- .098 [Nouveau] Il est permis de fournir, dans les notes complémentaires, une ventilation de l'actif net ou du passif net d'un niveau de détail plus poussé que celui des composantes prescrites par le CCSP si cette ventilation est compréhensible et utile à des fins redditionnelles.
- .099 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.036] L'actif net ou le passif net de l'entité, ainsi que son actif financier net ou son passif financier net, sont des indicateurs qui, ensemble, permettent de déterminer si la situation financière de l'entité s'est améliorée ou détériorée.

État de l'actif financier net ou du passif financier net

- .100 [Nouveau] *L'état de l'actif financier net ou du passif financier net doit présenter l'indicateur de la situation financière qu'est l'actif financier net ou le passif financier net.*
- .101 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.037] L'actif financier net ou le passif financier net correspond à la différence entre les actifs financiers et les passifs financiers. Si les actifs financiers de l'entité excèdent ses passifs financiers, l'indicateur de la situation financière s'appelle «actif financier net». Dans le cas contraire, il s'appelle «passif financier net».
- .102 [Nouveau] *La signification de l'indicateur «actif financier net» ou «passif financier net» doit être expliquée dans l'état de l'actif financier net ou du passif financier net.*
- .103 [Nouveau] L'explication de la signification de l'indicateur en facilite la compréhension. Cette explication pourrait par exemple être rédigée ainsi :
- a) Une situation d'actif financier net signifie que l'entité dispose d'actifs financiers pour assurer la prestation des services dans l'avenir et régler ses passifs financiers futurs.
 - b) Une situation de passif financier net signifie que l'entité aura besoin de plus d'actifs financiers pour régler les passifs financiers qu'elle a déjà contractés. Ses actifs financiers futurs sont, pour ainsi dire, hypothéqués, ce qui affecte sa capacité de financer ses activités, de fournir des services et de régler ses passifs financiers dans l'avenir.
- .104 [Nouveau] L'entité peut aussi choisir de communiquer des informations sur la variation de l'actif financier net ou du passif financier net au cours de l'exercice et sur les raisons de cette variation. Les exigences minimales en matière de présentation de ces informations, si l'entité choisit de les communiquer, sont énoncées aux paragraphes SP 1202.152, .153 et .188.

Présentation de l'évolution de la situation financière

- .105 [Nouveau] Les utilisateurs ont besoin d'informations pour comprendre en quoi les activités de l'entité au cours de l'exercice ont fait varier la situation financière. Le total de cette variation constitue la performance financière de l'entité pour l'exercice telle qu'elle est mesurée dans ses états financiers. À des fins redditionnelles et explicatives, cette performance financière s'y trouve ventilée, présentée et expliquée sous divers angles :
- a) les variations des composantes désignées de la situation financière nette de l'entité :
 - i) les excédents ou déficits cumulés,
 - ii) les gains et pertes de réévaluation cumulés,
 - iii) toute autre composante de la situation financière nette que le CCSP désigne comme importante à des fins redditionnelles;
 - b) les variations des ressources en trésorerie et en équivalents de trésorerie au cours de l'exercice.
- .106 [Nouveau et reprise partielle du paragraphe SP 1201.033] L'état des résultats présente tous les revenus et charges qui sont pris en compte dans l'excédent ou le déficit de l'exercice. Cet excédent ou déficit explique l'évolution que les excédents ou déficits cumulés ont connue au cours de l'exercice. L'excédent ou le déficit de l'exercice est un aspect crucial de la performance financière qui peut être présenté dans les états financiers. Donc, à moins d'indication contraire du présent chapitre ou d'une autre norme, les variations de la situation financière nette de l'entité pour l'exercice entrent pour la plupart dans le calcul de son excédent ou de son déficit de l'exercice. Par conséquent, l'état des résultats donne beaucoup de précisions sur les raisons pour lesquelles l'entité a ou non maintenu son actif net ou passif net au cours de l'exercice.
- .107 [Nouveau et reprise partielle du paragraphe SP 1201.033] L'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net présente tous les revenus et charges de l'exercice, y compris ceux comptabilisés hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice. Cet état présente les variations des différentes composantes de l'actif net ou du passif net qui ont été causées par les activités de l'entité au cours de l'exercice. Le total de ces variations des composantes indique la mesure dans laquelle l'entité a maintenu sa situation d'actif net ou de passif net au cours de l'exercice.
- .108 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.035] L'état des flux de trésorerie présente les sources et utilisations de la trésorerie par catégories d'activités. Il montre comment l'entité a financé ses activités de l'exercice et fait face à ses besoins de trésorerie.
- .109 [Nouveau] Pour donner davantage d'informations sur l'indicateur qu'est l'actif financier net ou le passif financier net, l'entité peut choisir d'indiquer les principales causes de la variation de cet indicateur dans l'état de l'actif financier net ou du passif financier net.

Revenus et charges

- .110 [Reprise partielle des paragraphes SP 1201.083 et SP 1201.085] *Sauf disposition contraire d'une autre norme, les états financiers doivent indiquer les montants bruts des revenus et des charges*²⁵.
- .111 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.084] L'entité présente ses revenus bruts pour que ses états financiers fassent voir toute l'ampleur des revenus qu'elle prélève. Cette information est nécessaire pour faciliter la compréhension et l'évaluation de l'incidence financière de la capacité de l'entité de prélever des revenus.

25 Les chapitres SP 3400, REVENUS, et SP 3510, RECETTES FISCALES, sont des exemples de normes qui établissent des cas où les revenus ne doivent pas être présentés à leur montant brut.

a) Selon le paragraphe SP 3400.A40 : «L'entité du secteur public mandataire constate comme revenu uniquement les honoraires ou la commission gagnés et non le montant total de la contrepartie de l'opération.»

b) Selon le paragraphe SP 3510.44 : «Les dégrèvements étant une renonciation à des recettes, ils ne créent pas d'actifs ni de charges pour le gouvernement taxateur. C'est pourquoi ils ne sont pas portés en majoration des recettes fiscales. Ils sont plutôt déduits du type de recettes fiscales à l'égard desquelles ils procurent un allègement.»

- .112 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.087] L'entité présente ses charges brutes pour que ses états financiers fassent voir toute l'ampleur de la consommation ou de la diminution de ses ressources économiques au cours de l'exercice. Cette information est utile pour faciliter la compréhension et l'évaluation du coût des programmes et des services.

État des résultats

- .113 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.076] L'état des résultats fournit des informations importantes par lesquelles l'entité rend compte de ses activités et de la mesure dans laquelle celles-ci lui ont permis d'atteindre ses objectifs. Cependant, ni l'état des résultats à lui seul ni le jeu complet d'états financiers ne visent à fournir l'ensemble des informations nécessaires à l'appréciation de l'efficacité et de l'efficacité des activités de l'entité. Cette appréciation exige d'autres informations sur la performance en plus de celles que fournissent les états financiers. L'état des résultats permet néanmoins de synthétiser l'information sur le coût des services d'une manière fonctionnelle. De plus, la présentation dans l'état des résultats de la comparaison des résultats réels avec ceux prévus au budget exigée par le paragraphe SP 1202.192 donne des informations importantes au sujet de l'accomplissement du plan financier de l'entité.
- .114 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.077] L'état des résultats présente l'excédent ou le déficit lié aux activités de l'entité pour l'exercice. Il indique la variation des excédents ou déficits cumulés de l'entité pour l'exercice, en présentant le coût des services (ou des programmes) fournis et les revenus comptabilisés au cours de l'exercice, ainsi que la différence entre ces deux éléments.
- .115 [Nouveau] *Sauf disposition contraire d'une norme, l'entité doit comptabiliser dans l'état de l'excédent ou du déficit tous les revenus et charges qui se produisent au cours de l'exercice.*
- .116 [Nouveau] Certaines normes précisent des circonstances dans lesquelles l'entité doit comptabiliser certains revenus et charges hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice.
- .117 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.078] *Doivent être présentés dans l'état des résultats :*
- a) *les revenus qui y sont comptabilisés, par types importants;*
 - b) *les charges qui y sont comptabilisées, par fonctions ou par grands programmes;*
 - c) *l'excédent ou le déficit de l'exercice, c'est-à-dire la différence entre les revenus et les charges comptabilisés dans cet état.*
- .118 [Paragraphe SP 1201.079] Les informations indiquant les types de revenus sont utiles à la compréhension et à l'évaluation :
- a) de l'incidence des prélèvements de revenus sur l'économie, le cas échéant²⁶;
 - b) de la contribution relative de chaque source de revenus;
 - c) de la capacité des placements de produire des revenus.
- Les types importants de revenus varient, mais peuvent notamment comprendre les suivants : impôts des sociétés, impôts des particuliers, impôts fonciers, autres recettes fiscales, redevances, dons, revenus de placements, revenus tirés des ressources naturelles et paiements de transfert.
- .119 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.080] La présentation par fonctions ou par grands programmes permet de fournir des informations sur l'objet des charges et est utile à la compréhension du coût des actifs consommés par l'entité dans la mise en œuvre de ses programmes et services au cours de l'exercice. Les principales fonctions et grands programmes varient selon le type d'entité et peuvent notamment avoir trait à la santé, à l'éducation, aux services sociaux, aux transports, à la mise en valeur des ressources naturelles, à la sécurité

26 Certaines entités du secteur public, comme les gouvernements, ont par exemple la capacité de lever des impôts, d'imposer des sanctions et des amendes ou de prélever des redevances ou d'autres droits, ce qui influe sur l'économie.

publique, à la recherche, à l'enseignement, aux soins de courte durée, à la santé mentale, au logement et au développement économique.

- .120 [Nouveau] La catégorisation des charges par fonctions ou par grands programmes relève du jugement professionnel et reflète les activités de l'entité.
- .121 [Paragraphe SP 1201.086] *Les états financiers doivent fournir, dans les notes ou tableaux complémentaires, les charges comptabilisées dans l'état des résultats pour l'exercice selon leur objet.*
- .122 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.088] La fourniture des charges selon leur objet est utile à l'appréciation des principales catégories de charges engagées par l'entité au cours de l'exercice. Cette fourniture vient appuyer la présentation des charges par fonctions dans l'état des résultats en montrant les charges de l'exercice sous un angle différent. La présentation par objets permet de montrer les principales catégories de charges engagées, par exemple les salaires et avantages sociaux, le service de la dette, le coût des paiements de transfert à d'autres entités du secteur public et à la population, et l'amortissement du coût des immobilisations corporelles.
- .123 [Nouveau] Lorsqu'il n'est pas praticable de répartir les charges d'intérêts entre les principales fonctions ou grands programmes, on peut les présenter dans un poste distinct.

Pertes découlant de la dépréciation d'actifs et variations des provisions pour moins-values

- .124 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.090] *Les pertes découlant de la dépréciation d'actifs et les variations des provisions pour moins-values doivent être comptabilisées dans les charges de l'état des résultats de l'exercice au cours duquel elles se produisent. Cependant, sous réserve des dispositions des autres normes, toute variation de la valeur d'un actif ou passif qui est un gain ou une perte de réévaluation doit être comptabilisée dans les gains et pertes de réévaluation cumulés et être présentée dans l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net, conformément au paragraphe SP 1202.140.*
- .125 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.089] Sauf si elles sont liées aux réévaluations, les pertes découlant de la dépréciation d'actifs et les variations des provisions pour moins-values sont comptabilisées dans l'état des résultats, de manière que ces variations de la valeur comptable des actifs soient prises en compte dans l'excédent ou le déficit de l'exercice.
- .126 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.091] Dans la mesure du praticable, les variations des provisions pour moins-values sont ventilées par fonctions dans l'état des résultats parce que les informations sur l'objet des charges sont utiles à la compréhension du coût des actifs consommés pour la mise en œuvre des programmes et des services au cours de l'exercice. Cependant, lorsque leur ventilation par fonctions n'est pas praticable, les variations des provisions pour moins-values font l'objet d'un poste distinct dans l'état des résultats. L'entité fournit alors des informations sur les principaux types de provisions, en lien avec les grandes catégories d'actifs financiers.

État de l'évolution de l'actif net ou du passif net

- .127 [Nouveau] *L'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net doit présenter un rapprochement entre le solde accumulé au début et à la fin de l'exercice de chaque composante de l'actif net ou du passif net.*
- .128 [Nouveau] L'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net présente les variations de l'exercice pour chaque composante de l'actif net ou du passif net.
- .129 [Nouveau] Tous les revenus et charges de l'exercice sont pris en compte dans l'une ou l'autre des composantes de l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net.
- .130 [Nouveau] L'entité peut inclure dans ses états financiers des états ou tableaux supplémentaires qui donnent des précisions sur les variations d'une composante en particulier de l'actif net

ou du passif net. Dans ce cas, l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net présente un rapprochement sous forme sommaire pour chaque composante de l'actif net ou du passif net et comporte des liens avec les états ou tableaux détaillés distincts.

- .131 [Nouveau] Si l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net s'avère trop condensé ou trop complexe, il est nécessaire de présenter, dans des états ou tableaux distincts, des précisions sur les variations des différentes composantes de l'actif net ou du passif net. La compréhensibilité des informations présentées à des fins redditionnelles sera le principal facteur déterminant pour la question de savoir s'il faut fournir davantage de précisions au sujet des variations d'une composante de l'actif net ou du passif net pour l'exercice.

Comptabilisation de revenus et de charges hors de l'excédent ou du déficit

- .132 [Nouveau] Les décisions relatives à la comptabilisation de revenus ou de charges hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice où ils se produisent sont prises uniquement par le CCSP et ce, dans des circonstances exceptionnelles, et elles sont du niveau des normes. Leur extrapolation à d'autres opérations ou autres événements n'est pas permise.
- .133 [Nouveau] Si le CCSP en vient à décider que la comptabilisation initiale de certains revenus ou de certaines charges doit se faire hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice, il établira :
- a) la composante de l'actif net ou du passif net dans laquelle les revenus ou les charges seront initialement comptabilisés (c'est-à-dire les gains et pertes de réévaluation cumulés ou, s'il y a lieu, les autres éléments cumulés);
 - b) s'il faut les reclasser ultérieurement dans l'excédent ou le déficit d'un exercice futur et, le cas échéant, le moment où il faut le faire.

Le CCSP prendrait une telle décision dans l'optique d'une amélioration de la reddition de comptes aux utilisateurs et il justifierait sa décision dans la base des conclusions de la norme pertinente.

- .134 [Nouveau] La comptabilisation initiale temporaire de revenus ou de charges hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice et leur reclassement ultérieur dans l'excédent ou le déficit d'un exercice futur ne constituent pas une double comptabilisation de ces revenus ou charges. Les revenus ou charges sont simplement déplacés d'une composante de l'actif net ou du passif net à une autre. Ce déplacement n'a aucun effet net sur l'actif net ou le passif net.
- .135 [Nouveau] *Après la comptabilisation initiale de revenus ou de charges dans les gains et pertes de réévaluation cumulés ou dans les autres éléments cumulés, leur reclassement dans l'excédent ou le déficit d'un exercice est permis uniquement s'il est possible de déterminer clairement et objectivement :*
- a) *l'exercice dans lequel ils doivent être reclassés;*
 - b) *le montant devant être reclassé.*
- .136 [Nouveau] *Lorsque des revenus ou des charges sont comptabilisés de manière permanente hors de l'excédent ou du déficit, ce fait doit être indiqué soit dans l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net, soit dans les notes complémentaires.*
- .137 [Nouveau] Les normes précisent si – et à quel moment – les montants antérieurement comptabilisés dans les gains et pertes de réévaluation cumulés ou, s'il y a lieu, dans les autres éléments cumulés doivent être reclassés dans l'état des résultats d'un ou de plusieurs exercices futurs.

Excédents ou déficits cumulés

- .138 [Nouveau] Toutes les entités ont des excédents ou déficits cumulés comme composante de l'actif net ou du passif net. Cette composante correspond au cumul des excédents et des déficits passés.

- .139 [Nouveau] Si l'entité n'a, selon les normes, aucune opération ni aucun autre événement à comptabiliser directement dans les gains et pertes de réévaluation cumulés ou dans les autres éléments cumulés, elle peut présenter le rapprochement entre les soldes d'ouverture et de fermeture des excédents ou déficits cumulés soit dans l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net, soit dans l'état des résultats. Lorsque l'entité choisit de présenter ce rapprochement dans l'état des résultats, elle n'a pas l'obligation d'inclure un état de l'évolution de l'actif net ou du passif net.

Gains et pertes de réévaluation cumulés

- .140 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.092] *Le rapprochement portant sur la composante gains et pertes de réévaluation cumulés doit indiquer :*
- a) *le solde de la composante gains et pertes de réévaluation cumulés au début de l'exercice;*
 - b) *les gains et pertes de réévaluation de l'exercice, en faisant la distinction entre :*
 - i) *d'une part, ceux qui se sont produits au cours de l'exercice,*
 - ii) *d'autre part, ceux qui ont été reclassés dans l'état des résultats au cours de l'exercice;*
 - c) *les autres éléments du résultat étendu, le cas échéant, lorsque l'entité inclut les résultats d'entreprises publiques et de partenariats commerciaux dans ses états financiers consolidés;*
 - d) *le solde de la composante gains et pertes de réévaluation cumulés à la fin de l'exercice*²⁷.
- .141 [Reprise partielle des paragraphes SP 1201.095 et .096] Il se peut que les états financiers des entreprises publiques et des partenariats commerciaux contiennent une rubrique «Autres éléments du résultat étendu»²⁸. Pour comptabiliser les entreprises publiques et partenariats commerciaux qu'elle contrôle, l'entité comptable applique la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation (c'est-à-dire que les principes comptables de l'entreprise publique ou du partenariat commercial ne sont pas harmonisés avec ceux de l'entité comptable). L'entité comptable inclut sa quote-part des autres éléments du résultat étendu dans la composante gains et pertes de réévaluation cumulés et la présente dans l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net.
- .142 [Nouveau] *Seuls les opérations et autres événements désignés par le CCSP dans une norme particulière doivent être comptabilisés directement dans les gains et pertes de réévaluation cumulés.*

Autres éléments cumulés

- .143 [Nouveau] *Le rapprochement portant sur la composante autres éléments cumulés doit indiquer :*
- a) *le solde de la composante autres éléments cumulés au début de l'exercice;*
 - b) *les opérations et autres événements qui ont entraîné des variations du solde de la composante autres éléments cumulés au cours de l'exercice, en faisant la distinction entre :*
 - i) *d'une part, ceux qui se sont produits au cours de l'exercice,*
 - ii) *d'autre part, ceux qui ont été reclassés dans l'état des résultats au cours de l'exercice;*

27 Si le CCSP approuve l'ajout, dans le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, du paragraphe .094A proposé dans l'exposé-sondage Instruments financiers : Modifications de portée limitée visant les gains et les pertes de change, un paragraphe similaire sera inclus dans le chapitre proposé SP 1202.

28 Puisqu'une entreprise publique ou un partenariat commercial exerce des activités commerciales, ses états financiers doivent être conformes aux normes applicables aux entreprises ayant une obligation d'information du public énoncées dans le Manuel de CPA Canada – Comptabilité. Par conséquent, il se peut que les entreprises publiques et partenariats commerciaux présentent d'autres éléments du résultat étendu dans leurs états financiers.

c) le solde de la composante autres éléments cumulés à la fin de l'exercice.

.144 [Nouveau] *Seuls les opérations et autres événements désignés par le CCSP dans une norme particulière doivent être comptabilisés directement dans les autres éléments cumulés.*

.145 [Nouveau] Le présent chapitre sera mis à jour en fonction des opérations et autres événements que le CCSP décide de faire comptabiliser dans cette composante de l'actif net ou du passif net.

Capital-actions

.146 [Nouveau] Bien qu'il s'agisse d'une situation rare, certaines entités du secteur public ont un capital-actions émis. Il est important de faire la distinction entre le capital-actions et les autres obligations économiques (par exemple les paiements de transfert ou les emprunts).

.147 [Nouveau] *Si l'entité a un capital-actions émis, elle doit le présenter comme une composante distincte dans l'actif net ou le passif net dans l'état de la situation financière et dans l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net.*

.148 [Nouveau] *L'entité doit comptabiliser à même la composante capital-actions émis toute variation de celle-ci se produisant au cours de l'exercice. Le détail des variations de la composante capital-actions émis pour l'exercice doit :*

- a) être présenté dans l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net;
- b) expliquer la différence entre les soldes d'ouverture et de fermeture de cette composante.

.149 [Nouveau] *Le rapprochement présenté pour la composante capital-actions émis doit inclure :*

- a) le solde de la composante capital-actions émis au début de l'exercice;
- b) les opérations et autres événements qui ont entraîné des variations du solde de la composante capital-actions émis au cours de l'exercice;
- c) le solde de la composante capital-actions émis à la fin de l'exercice.

.150 [Nouveau] *L'entité qui a un capital-actions émis doit fournir les informations suivantes dans les notes complémentaires :*

- a) le nombre d'actions autorisées et émises;
- b) la valeur nominale des actions;
- c) une description de la nature de chaque catégorie d'actions émises.

Application rétroactive des modifications comptables

.151 [Nouveau] *L'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net doit inclure les effets de l'application rétroactive (conformément au chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES) pour chaque composante de l'actif net ou du passif net.*

Option de présenter les raisons sous-tendant la variation de l'actif financier net ou du passif financier net

.152 [Nouveau] L'entité peut choisir de présenter la variation de l'actif financier net ou du passif financier net ainsi que les raisons de cette variation. Elle le fera alors dans l'état de l'actif financier net ou du passif financier net, pourvu que ces informations soient compréhensibles et utiles à des fins redditionnelles. Ce mode de présentation permet de rassembler toutes les informations relatives à l'indicateur qu'est l'actif financier net ou le passif financier net dans le même état.

.153 [Reprise partielle des paragraphes SP 1201.099 et .100] *L'entité qui choisit de présenter la variation de l'actif financier net ou du passif financier net doit indiquer ce qui suit dans son état de l'actif financier net ou du passif financier net :*

- a) *l'actif financier net ou le passif financier net au début et à la fin de l'exercice considéré et de l'exercice précédent;*
- b) *l'incidence des gains et pertes de réévaluation nets sur la variation de l'actif financier net ou du passif financier net pour l'exercice²⁹;*
- c) *les acquisitions d'immobilisations corporelles de l'exercice;*
- d) *les autres éléments importants, comme les dépenses importantes, qui expliquent la variation de l'actif financier net ou du passif financier net au cours de l'exercice.*

État des flux de trésorerie

- .154 [Paragraphe SP 1201.104] La trésorerie comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.
- .155 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.105] Les équivalents de trésorerie sont des placements à court terme, très liquides et facilement convertibles en un montant connu de trésorerie, qui ne sont pas soumis à un risque de variation de valeur important.
- .156 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.105] Les équivalents de trésorerie sont détenus pour faire face aux engagements de trésorerie à court terme, et non à des fins de placement ou autres. Un placement ne sera en général assimilé à des équivalents de trésorerie que s'il a une échéance proche, par exemple si elle est inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition. Les placements en titres de capitaux propres sont exclus des équivalents de trésorerie sauf s'ils sont, en substance, des équivalents de trésorerie.
- .157 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.105] Lorsque les découverts bancaires, remboursables à vue, font partie intégrante de la gestion de la trésorerie de l'entité de telle sorte que son solde bancaire fluctue souvent entre le disponible et le découvert, les découverts bancaires font partie de la trésorerie et des équivalents de trésorerie.
- .158 [Paragraphe SP 1201.107] *L'état des flux de trésorerie doit montrer comment l'entité a généré et utilisé la trésorerie et les équivalents de trésorerie au cours de l'exercice, ainsi que leur variation pour l'exercice en question. Cet état doit également présenter la trésorerie et les équivalents de trésorerie au début et à la fin de l'exercice.*
- .159 [Paragraphe SP 1201.108] *L'état des flux de trésorerie doit présenter les flux de trésorerie de l'exercice et leur répartition entre les activités de fonctionnement, d'investissement en immobilisations, de placement et de financement.*
- .160 [Paragraphe SP 1201.109] Les informations présentées dans l'état des flux de trésorerie mettent l'accent sur les effets des activités de l'entité sur ses liquidités. La trésorerie et les équivalents de trésorerie représentent, pour l'entité, une réserve de numéraire ou d'éléments facilement transformables en numéraire.
- .161 [Paragraphe SP 1201.110] L'évolution de la trésorerie de l'entité est analysée en fonction de quatre grands types d'activités : les activités de fonctionnement, d'investissement en immobilisations, de placement et de financement.
- .162 [Nouveau] Le classement par activités fournit des informations qui permettent aux utilisateurs d'évaluer l'effet de ces activités sur la situation financière de l'entité et le montant de sa trésorerie et de ses équivalents de trésorerie. Ces informations peuvent également être utilisées pour apprécier les relations entre ces activités.
- .163 [Nouveau] Une seule opération peut inclure plusieurs flux de trésorerie, classés différemment. Par exemple, lorsque le remboursement en trésorerie d'un emprunt porte à la fois sur les intérêts et le capital, la partie correspondant aux intérêts peut être classée dans les activités de fonctionnement tandis que la partie correspondant au capital est classée dans les activités de financement.

29 Si l'entité le souhaite, elle peut présenter l'effet de la réévaluation des dérivés séparément.

- .164 [Nouveau] Le montant des flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement est un indicateur clé de la mesure dans laquelle l'entité :
- a) finance ses activités;
 - b) génère des flux de trésorerie suffisants pour maintenir sa capacité de fonctionnement, rembourser ses emprunts et faire de nouveaux investissements sans recourir à des sources de financement externes.
- .165 [Nouveau] Les informations sur la composition des flux de trésorerie passés liés aux activités de fonctionnement, lorsque utilisées avec d'autres informations, sont utiles à la prévision des flux de trésorerie futurs liés à ces activités de fonctionnement.
- .166 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.111] L'entité peut présenter les flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement selon la méthode directe ou la méthode indirecte.
- .167 [Paragraphe SP 1201.112] Dans la méthode directe, on présente, par grandes catégories, les montants bruts d'encaissements et de décaissements liés aux activités de fonctionnement. Ces catégories sont, par exemple :
- a) les encaissements de recettes fiscales;
 - b) les encaissements de dons;
 - c) les rentrées de trésorerie provenant des redevances, des licences, des permis, des amendes, des pénalités et des autres droits perçus;
 - d) les rentrées de trésorerie découlant de la vente de biens et de la prestation de services;
 - e) les rentrées de trésorerie provenant des entreprises;
 - f) les encaissements de dividendes;
 - g) les paiements de transfert versés à (ou reçus) d'autres entités du secteur public;
 - h) les paiements de transfert à des particuliers;
 - i) les paiements aux fournisseurs;
 - j) les sorties de trésorerie destinées aux membres du personnel ou faites pour leur compte;
 - k) les encaissements et paiements d'intérêts pris en compte dans la détermination des résultats de l'exercice³⁰.
- .168 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.113] Dans la méthode indirecte, on calcule les flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement en ajustant l'excédent ou le déficit de l'exercice pour éliminer les éléments sans effet sur la trésorerie inclus dans cet excédent ou ce déficit et l'incidence des rentrées ou sorties de fonds passées ou futures comptabilisées par régularisation. Voici des exemples d'éléments sans effet sur la trésorerie :
- a) l'amortissement d'immobilisations corporelles;
 - b) les réductions de charges payées d'avance;
 - c) les charges de retraite non capitalisées au cours de l'exercice;
 - d) les gains et pertes sur la disposition d'immobilisations corporelles.
- .169 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.114] Les flux de trésorerie se rapportant aux intérêts et dividendes reçus et intérêts versés qui sont pris en compte dans la détermination de l'excédent ou du déficit de l'exercice se classent dans les flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement.

30 Selon le chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, le coût des immobilisations corporelles dont l'acquisition, la construction, le développement ou la mise en valeur sont échelonnés dans le temps comprend les frais financiers directement rattachés à l'acquisition, à la construction, au développement ou à la mise en valeur, par exemple les intérêts débiteurs lorsque l'entité a pour politique de capitaliser ces intérêts. Si l'entité a pour politique d'inscrire les intérêts débiteurs à l'actif, elle les inclut dans les activités d'investissement en immobilisations et non dans les activités de fonctionnement.

- .170 [Paragraphe SP 1201.115] *Lorsque l'entité applique la méthode indirecte et qu'il y a un écart important entre les intérêts créditeurs ou débiteurs comptabilisés dans l'état des résultats et les encaissements ou paiements d'intérêts présentés dans l'état des flux de trésorerie, les états financiers doivent indiquer le montant de l'écart et les raisons de celui-ci.*
- .171 [Paragraphe SP 1201.116] Les rentrées et sorties de trésorerie liées aux immobilisations corporelles d'une entité du secteur public sont présentées dans les flux de trésorerie liés aux activités d'investissement en immobilisations, alors que dans le cas d'une entreprise, elles sont présentées comme des flux de trésorerie liés aux activités d'investissement. L'introduction d'une catégorie supplémentaire pour les entités du secteur public tient au fait que les flux de trésorerie liés aux activités d'investissement sont censés représenter des dépenses engagées pour acquérir des actifs qui généreront à l'avenir des revenus et des rentrées de trésorerie. Or, la plupart des immobilisations corporelles sont associées à un potentiel de service futur, plutôt qu'à un potentiel de rentrées de trésorerie. On peut citer comme exemples :
- a) les décaissements pour l'acquisition d'immobilisations corporelles;
 - b) les encaissements découlant de la disposition d'immobilisations corporelles.
- Dans la méthode indirecte, les ajustements pour gains ou pertes découlant de la vente d'immobilisations corporelles sont pris en compte dans le calcul des flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement.
- .172 [Nouveau] Il est important de présenter séparément les flux de trésorerie affectés aux activités de placement, car cette information donne la mesure des dépenses que l'entité a réalisées pour se procurer des ressources destinées à générer des revenus et flux de trésorerie futurs.
- .173 [Paragraphe SP 1201.117] Les flux de trésorerie liés aux activités de placement comprennent notamment les acquisitions et ventes de placements de l'exercice.
- .174 [Nouveau] Il est important de présenter séparément les flux de trésorerie provenant des activités de financement, car cette information est utile à la prévision des créances des prêteurs sur les flux de trésorerie futurs.
- .175 [Paragraphe SP 1201.118] Les flux de trésorerie liés aux activités de financement comprennent les emprunts contractés ou remboursés au cours de l'exercice, tant au pays qu'à l'étranger.
- .176 [Nouveau] *Si l'entité mène des activités de financement, elle doit présenter dans l'état des flux de trésorerie le montant net de trésorerie pouvant être affecté aux activités de financement ou le montant net de l'insuffisance de trésorerie devant être comblée par les activités de financement. Ce montant est établi par l'addition, au solde d'ouverture de la trésorerie, des flux de trésorerie nets tirés de toutes les activités de fonctionnement, d'investissement en immobilisations et de placement de l'entité, ou requis par ces activités.*
- .177 [Nouveau] Le fait de mettre en évidence le montant net de trésorerie avant les activités de financement et après avoir totalisé et présenté toutes les autres catégories d'entrées et de sorties de trésorerie de l'exercice permet de montrer si l'ensemble des autres activités de l'entité ont donné lieu à une insuffisance de trésorerie devant être comblée par les activités de financement. Ce mode de présentation fait ressortir un aspect de la durabilité financière de l'entité.
- .178 [Paragraphe SP 1201.119] *L'état des flux de trésorerie doit présenter séparément les montants bruts des principales catégories de rentrées et de sorties de trésorerie liées aux activités d'investissement en immobilisations, de placement et de financement, sauf lorsque les flux de trésorerie décrits aux paragraphes SP 1202.179 et .180 sont présentés pour leur montant net.*
- .179 [Paragraphe SP 1201.120] *Les flux de trésorerie liés aux activités suivantes de fonctionnement, d'investissement en immobilisations, de placement et de financement peuvent être présentés pour leur montant net :*

- a) *les encaissements et les décaissements effectués pour le compte d'entités non comprises dans l'entité comptable, y compris les contribuables et les bénéficiaires, lorsque les flux de trésorerie reflètent les activités du tiers et non celles de l'entité comptable;*
 - b) *les encaissements et les décaissements concernant des éléments dont la rotation est rapide, dont les montants sont importants et dont les échéances sont rapprochées.*
- .180 [Paragraphe SP 1201.121] *Les flux de trésorerie liés aux intérêts versés sur les emprunts contractés pour le compte des entreprises publiques et aux intérêts reçus de ces entreprises publiques doivent être présentés pour leur montant net lorsque les emprunts satisfont aux critères énoncés au paragraphe .12 du chapitre SP 3230, DETTE À LONG TERME.*
- .181 [Paragraphe SP 1201.122] Sont des exemples d'éléments visés par l'exception énoncée à l'alinéa SP 1202.179 a) :
- a) *les impôts perçus par un gouvernement pour le compte d'un autre ordre de gouvernement (voir le chapitre SP 3510, RECETTES FISCALES), à l'exception des impôts perçus par un gouvernement pour son propre usage dans le cadre d'une entente de partage des impôts;*
 - b) *les fonds détenus pour le compte de tiers non compris dans l'entité comptable par un organisme public qui est une société d'investissement ou de fiducie;*
 - c) *les loyers qui sont encaissés par un organisme public pour le compte de propriétaires non compris dans l'entité comptable, puis remis à ceux-ci.*
- .182 [Paragraphe SP 1201.123] Sont des exemples d'éléments visés par l'exception énoncée à l'alinéa SP 1202.179 b) les avances et remboursements liés aux activités suivantes :
- a) *l'achat et la vente de placements;*
 - b) *les autres emprunts à court terme, par exemple les emprunts à trois mois ou moins.*
- .183 [Paragraphe SP 1201.124] *Les opérations d'investissement en immobilisations, de placement et de financement qui n'entraînent pas de mouvements de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie doivent être exclues de l'état des flux de trésorerie. Ces opérations doivent être mentionnées ailleurs dans les états financiers, d'une manière qui permet de fournir toutes les informations pertinentes sur les activités d'investissement en immobilisations, de placement et de financement en cause.*
- .184 [Paragraphe SP 1201.125] De nombreuses activités d'investissement en immobilisations, de placement et de financement n'ont pas d'incidence directe sur les flux de trésorerie de l'exercice, mais influent sur l'actif et le passif de l'entité. Par exemple, l'acquisition d'actifs par la prise en charge de passifs directement liés a une incidence sur l'actif et le passif de l'entité, mais peut n'avoir aucun effet sur les flux de trésorerie de l'exercice. L'exclusion des opérations sans effet sur la trésorerie de l'état des flux de trésorerie cadre avec l'objectif de cet état, parce que ces éléments n'entraînent pas de rentrées ou de sorties de trésorerie au cours de l'exercice.
- .185 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.126] *Les états financiers doivent présenter :*
- a) *les composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie;*
 - b) *un rapprochement de la trésorerie et des équivalents de trésorerie présentés dans l'état des flux de trésorerie avec les éléments équivalents présentés dans l'état de la situation financière.*
- Ces informations peuvent être présentées dans l'état des flux de trésorerie ou dans les notes complémentaires. L'entité doit indiquer la convention adoptée pour déterminer la composition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie.*

Comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget

- .186 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.130] *L'état des résultats doit présenter une comparaison de la performance financière réelle de l'exercice avec celle prévue au budget.*
- .187 [Nouveau et reprise partielle des paragraphes SP 1201.127 et .129] La comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget est un élément fondamental de la reddition de comptes financière, car elle clôt le cycle de reddition de comptes. Cette comparaison donne des informations clés à des fins redditionnelles sur la performance de l'entité par rapport à l'atteinte de ses objectifs. Elle sert aussi de point de départ pour apprécier les tendances qui se dégagent des activités, ainsi que pour relever les écarts qui nécessitent des explications.
- .188 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.131] *Si l'entité présente la variation de l'actif financier net ou du passif financier net dans l'état de l'actif financier net ou du passif financier net, cet état doit comporter une comparaison de cette variation et des éléments qui la composent avec les montants initialement budgétés. La comparaison avec les montants budgétés n'est pas exigée pour les réévaluations.*
- .189 [Nouveau] *Si l'entité choisit de ne pas présenter la variation de l'actif financier net ou du passif financier net, elle doit fournir dans les notes complémentaires une comparaison du total des dépenses en immobilisations réelles de l'exercice avec celles initialement prévues au budget. Les dépenses en immobilisations prévues au budget doivent être établies selon les mêmes principes comptables, le même périmètre d'activités et les mêmes classements que pour les dépenses en immobilisations réelles.*
- .190 [Nouveau] Le budget initial est celui que l'autorité compétente a approuvé, habituellement au début ou vers le début de l'exercice. C'est par rapport à ce budget que l'entité est tenue de rendre des comptes.
- .191 [Nouveau] L'autorité compétente peut être le conseil, l'entité exerçant le contrôle (par exemple, le gouvernement) ou le corps législatif. L'approbation du budget de certaines entités peut relever de multiples autorités. Par exemple, le budget de certains organismes publics est approuvé par leur conseil d'administration et par un ministère. Dans ces cas, si une seule des autorités approuve le budget (par exemple, le conseil d'administration), celui-ci sera accompagné, dans les états financiers, d'une note expliquant qu'il n'a pas été approuvé par l'autre autorité (par exemple, le ministère). Si toutes les autorités compétentes approuvent le budget, ce dernier sera présenté dans les états financiers sans note.
- .192 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.130] *Les montants budgétés doivent être présentés dans les états financiers selon la même méthode de comptabilité, les mêmes principes comptables, le même périmètre d'activités et les mêmes classements que les montants réels.*
- .193 [Nouveau] La comparaison entre les montants réels et budgétés est indicative lorsque le budget et les états financiers sont établis selon :
- a) la même méthode de comptabilité (par exemple, la comptabilité d'exercice);
 - b) les mêmes principes comptables (par exemple, les normes du Manuel du secteur public);
 - c) le même périmètre d'activités (c'est-à-dire que toutes les composantes, s'il y a lieu, et toutes les entités contrôlées sont prises en compte);
 - d) les mêmes classements (par exemple, les revenus par types et les dépenses par fonctions ou par grands programmes).

Pour qu'une reddition de comptes soit optimale, ceux à qui l'entité rend des comptes doivent comprendre les informations financières qui leur sont présentées. Si les montants réels et

budgetés sont établis de la même manière, il est plus facile d'établir entre la performance financière réelle et celle prévue au budget une comparaison compréhensible.

- .194 [Nouveau] Si la méthode de comptabilité, les principes comptables, le périmètre d'activités³¹ ou les classements utilisés pour l'établissement du budget diffèrent de ceux utilisés pour la préparation des états financiers, les montants budgétés seront retraités, et les montants retraités seront désignés et présentés comme tels dans le corps même de l'état des résultats. Le rapprochement entre les montants budgétés retraités et les montants budgétés approuvés dans le budget initial sera fourni dans une note ou un tableau complémentaire.
- .195 [Nouveau] Si le périmètre de l'entité comptable change pendant l'exercice, c'est le budget initial approuvé qui sera présenté dans l'état des résultats.

Situations dans lesquelles aucun budget n'est préparé ou approuvé

- .196 [Nouveau] *Si aucun budget n'est préparé ou approuvé, ce fait doit être mentionné :*
- a) *dans l'état des résultats, relativement à l'excédent ou au déficit;*
 - b) *dans l'état de l'actif financier net ou du passif financier net, relativement à la variation de l'actif financier net ou du passif financier net, si cette variation est présentée;*
 - c) *dans les notes complémentaires, relativement aux dépenses en immobilisations, si la variation de l'actif financier net ou du passif financier net n'est pas présentée.*
- Cette mention doit aussi expliquer pourquoi la comparaison entre les montants réels et budgétés n'a pas pu être effectuée. Le budget est un élément fondamental du cycle de reddition de comptes. Il importe donc d'indiquer les situations dans lesquelles aucun budget n'est préparé ou approuvé.*
- .197 [Nouveau] Si l'entité comptable n'a pas de budget approuvé relativement à une entité qu'elle contrôle et qui est significative par rapport à elle, on considère, pour les besoins de la préparation des états financiers consolidés, que l'entité comptable n'a pas de budget approuvé. Dans ces cas, il est impossible de présenter une comparaison complète entre les montants réels et budgétés. Il faut alors inclure dans l'état des résultats – et dans l'état de l'actif financier net ou du passif financier net si la variation de cet indicateur est présentée – une note expliquant pourquoi la comparaison entre les montants réels et budgétés ne peut pas être effectuée pour l'entité comptable dans son ensemble.

Utilisation d'un budget modifié

- .198 [Nouveau] Un budget modifié ne sera présenté aux fins de comparaison avec les montants réels que dans la situation où il y a eu un changement de gouvernance décidé par la population et où le nouvel organe de direction a approuvé ce budget modifié.
- a) [Nouveau] Un gouvernement ne peut présenter un budget modifié approuvé aux fins de comparaison avec les montants réels que lorsqu'il est nouvellement élu³² et qu'il élabore un nouveau budget approuvé par le corps législatif, le conseil ou une autre autorité compétente équivalente. Le nouveau gouvernement détermine si l'objectif redditionnel sera mieux servi par la présentation, aux fins de comparaison dans les états financiers, du budget modifié approuvé ou du budget initial approuvé. Il est à noter que le budget modifié approuvé d'un nouveau gouvernement peut avoir une incidence sur les budgets des entités qu'il contrôle.
 - b) [Nouveau] Un organisme public ne peut présenter un budget modifié approuvé aux fins de comparaison avec les montants réels que lorsque la majorité des membres de son

31 Le périmètre d'activités visé par le budget sera considéré comme différent de celui des états financiers si une entité ou un programme significatif n'est pas inclus dans le budget approuvé de l'entité comptable.

32 Un gouvernement nouvellement élu est un gouvernement formé à la suite d'une élection. Il peut être issu du même parti que celui qui était au pouvoir avant l'élection.

organe de direction sont nouvellement élus ou nommés et que cet organe approuve un nouveau budget³³. L'organe de direction détermine si l'objectif redditionnel sera mieux servi par la présentation, aux fins de comparaison dans les états financiers, du budget modifié approuvé ou du budget initial approuvé. Toutefois, si le gouvernement exerçant le contrôle sur l'organisme n'est pas nouvellement élu et n'a donc pas de nouveau budget consolidé approuvé, l'approbation du budget modifié de l'entité contrôlée est considérée comme une simple modification de plan financier. Ce budget modifié n'aura donc aucune incidence sur le budget consolidé utilisé aux fins de comparaison dans les états financiers consolidés du gouvernement.

- .199 [Nouveau] Un budget modifié se distingue des prévisions mises à jour au cours de l'exercice, et doit être approuvé par l'autorité ou les autorités compétentes. Il s'agit là de la différence fondamentale entre un budget (initial ou modifié) et une prévision mise à jour au cours de l'exercice.
- .200 [Nouveau] *L'utilisation d'un budget modifié plutôt que du budget initial doit être mentionnée, de même que les raisons qui justifient ce choix.*
- .201 [Nouveau] Les budgets de dépenses en immobilisations peuvent comporter des projets s'étalant sur plusieurs exercices. Dans ces situations, le budget initial approuvé, préparé plusieurs années auparavant, n'est pas nécessairement le plus approprié aux fins de comparaison avec les dépenses en immobilisations réelles de l'exercice considéré. Si les dépenses en immobilisations estimatives de l'exercice sont approuvées, l'utilisation de ce budget pourrait mieux répondre à l'objectif redditionnel pour l'exercice en ce qui concerne les acquisitions et la compréhensibilité de la comparaison entre les montants réels et budgétés.

Communication des cas de non-conformité aux autorisations financières

- .202 [Paragraphe SP 1201.134] Les utilisateurs se fient aux états financiers pour déterminer si les ressources économiques confiées à l'entité du secteur public ont été gérées conformément aux autorisations financières.
- .203 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.135] *Les états financiers doivent fournir des informations mettant en évidence les cas où l'entité a engagé des charges, dépensé, prélevé des revenus ou encore emprunté ou placé des sommes en dépassant les limites de ses autorisations financières.*
- .204 [Paragraphe SP 1201.137] Ces informations sont fournies dans des notes ou tableaux complémentaires.

Communication des risques et incertitudes

- .205 [Nouveau] *Les états financiers doivent fournir des informations sur les risques et incertitudes qui pourraient avoir une incidence sur la situation financière ou sur l'évolution de la situation financière de l'entité.*
- .206 [Nouveau] La communication des risques et incertitudes qui pourraient avoir une incidence sur la situation financière ou sur l'évolution de la situation financière de l'entité est nécessaire pour que les états financiers soient complets et répondent à l'objectif redditionnel. Les obligations d'information relatives à divers risques et incertitudes sont énoncées dans les différentes normes.

33 Il faut se reporter au paragraphe SP 1202.191 pour déterminer si un budget modifié est approuvé par les autorités compétentes et peut donc être présenté comme un budget modifié approuvé aux fins de comparaison avec les montants réels dans les états financiers.

IMPORTANCE DES NOTES ET TABLEAUX COMPLÉMENTAIRES

- .207 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.008] 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 postes particuliers auxquels ils se rapportent dans le corps des états financiers comportent un renvoi à ces notes et tableaux. Les concepts fondamentaux utiles pour sélectionner, disposer et organiser les informations dans les notes et tableaux complémentaires de façon à ce qu'elles soient pertinentes et compréhensibles sont énoncés dans le chapitre 10 du Cadre conceptuel, «Concepts de présentation relatifs aux états financiers».
- .208 [Reprise partielle du paragraphe SP 1201.007] *Les notes et tableaux complémentaires doivent être clairement désignés.*
- .209 [Nouveau] *Dans la mesure du praticable, l'entité doit présenter les notes complémentaires de manière organisée. Lorsqu'elle décide de l'organisation des notes, l'entité doit considérer la compréhensibilité des états financiers.*
- .210 [Nouveau] Les exigences relatives aux informations à fournir dans les notes complémentaires au sujet des méthodes comptables sont énoncées dans le chapitre SP 2100, INFORMATIONS À FOURNIR SUR LES MÉTHODES COMPTABLES.
- .211 [Paragraphe SP 1201.009] Pour faciliter aux utilisateurs la recherche de renseignements supplémentaires sur des éléments particuliers, certaines entités incluent dans leurs états financiers des renvois à d'autres rapports, qui ne font pas partie des états financiers. Ces renvois doivent être clairement distingués des renvois aux notes et tableaux qui font partie intégrante des états financiers.
- .212 [Paragraphe SP 1201.010] *Les notes et tableaux complémentaires ne doivent pas se substituer à la comptabilisation et à la mesure adéquates des éléments et des opérations ou autres événements.*

INFORMATIONS SUR LES FONDS ET RÉSERVES

- .213 [Paragraphe SP 1201.138] La communication d'informations sur les fonds et réserves se fait selon la NOSP-4, «Fonds et réserves».

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

- .214 [Nouveau] Le présent chapitre s'applique pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2024. Son adoption anticipée est permise. Il doit faire l'objet d'une application rétroactive avec retraitement des chiffres des exercices antérieurs.

ANNEXES : EXEMPLES D'ÉTATS FINANCIERS

TABLE DES MATIÈRES

Page

Annexe A : Exemples d'états financiers – Gouvernement supérieur	43
Annexe B : Exemples d'états financiers – Gouvernement local.....	49
Annexe C : Exemples d'états financiers – Gouvernement autochtone	55
Annexe D : Exemples d'états financiers – Entité de soins de santé du secteur public	61
Annexe E : Exemples d'états financiers – Collège ou université du secteur public	67
Annexe F : Exemple d'état du passif financier net (ou de l'actif financier net), y compris la présentation facultative de la variation du passif financier net (ou de l'actif financier net).....	74

Les exemples fournis dans les annexes mentionnées ci-dessus ont été conçus uniquement à titre d'illustration et toute question de principe ayant trait à une situation particulière devrait être réglée à la lumière du chapitre lui-même.

Ces exemples ne visent pas à indiquer des préférences de présentation ou de terminologie, du fait que des variantes de présentation et de libellé sont nécessaires pour répondre aux exigences relatives à diverses situations.

Pour faciliter la présentation, des choix ont été faits parmi les différents traitements comptables que permet le Manuel du secteur public.

Les exemples tiennent compte des normes publiées (y compris celles non encore entrées en vigueur) dans le Manuel du secteur public en septembre 2020.

Bien que le CCSP n'ait pas désigné d'opérations ou d'autres événements pour comptabilisation dans la composante «autres éléments cumulés» de l'actif net ou du passif net, celle-ci est ajoutée dans les exemples pour marquer le souci du CCSP de tenir compte des commentaires reçus et des besoins des utilisateurs.

On trouve aussi dans les exemples une option possible pour la présentation des dotations. Cette option est représentée uniquement à titre indicatif, pour montrer aux parties prenantes que le modèle proposé donnerait au CCSP une nouvelle possibilité à envisager pour la présentation de la substance des dotations. On ne saurait s'appuyer sur cette représentation ni sur toute décision du CCSP d'exiger la comptabilisation d'un revenu ou d'une charge directement dans une composante de l'actif net ou du passif net pour justifier l'application du mode de présentation illustré à des éléments dont le CCSP ne prévoit pas déjà la comptabilisation directe dans l'actif net ou dans le passif net.

Les exemples qui concernent les organismes sans but lucratif du secteur public (OSBLSP), comme ceux des annexes D et E, n'empêchent pas ces organismes de continuer d'appliquer les chapitres de la série SP 4200 du Manuel du secteur public. Toutefois, dans le cadre de son projet sur sa stratégie relative aux OSBLSP, le CCSP pourrait ultérieurement décider d'éliminer ou de modifier en totalité ou en partie cette série de chapitres.

ANNEXE A

EXEMPLES D'ÉTATS FINANCIERS – GOUVERNEMENT SUPÉRIEUR

Gouvernement supérieur

État de la situation financière

Au 31 mars (en millions de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
ACTIF		
Actifs financiers		
Trésorerie et équivalents de trésorerie	1 087	2 876
Créances et intérêts courus	1 864	1 708
Placements de portefeuille	2 244	1 331
Dérivés	35	-
Participations dans des entreprises publiques	336	207
Prêts	4 909	5 659
Stocks destinés à la revente	109	135
	<u>10 584</u>	<u>11 916</u>
Actifs non financiers		
Immobilisations corporelles	8 218	215
Stocks de fournitures et charges payées d'avance	142	242
Placements ne pouvant pas servir au règlement de passifs financiers ou être consacrés à des activités futures	10 ¹	-
	<u>8 370</u>	<u>8 457</u>
TOTAL DE L'ACTIF	<u>18 954</u>	<u>20 373</u>
PASSIF		
Passifs financiers		
Fournisseurs et charges à payer	2 383	2 644
Dérivés	10	105
Dettes	10 398	9 796
Passifs au titre des pensions de retraite	4 813	4 890
Autres charges à payer	1 395	1 510
Revenus non acquis	308	331
Transferts reçus pour l'acquisition d'immobilisations corporelles	1 500 ²	1 510
	<u>20 807</u>	<u>20 786</u>
Passifs non financiers		
Transferts reçus pour l'utilisation d'immobilisations corporelles à des fins de prestation de services	1 000 ²	1 000
Obligation relative à un partenariat public-privé (modèle de l'utilisateur-payeur) ³	-	-
TOTAL DU PASSIF	<u>21 807</u>	<u>21 786</u>

Actif net (passif net)	<u>(2 853)</u>	<u>(1 413)</u>
-------------------------------	----------------	----------------

Composantes de l'actif net (du passif net) :

Déficits cumulés	(2 990)	(1 366)
Gains et pertes de réévaluation cumulés	127	(47)
Autres éléments cumulés	<u>10⁴</u>	<u>-</u>
	<u>(2 853)</u>	<u>(1 413)</u>

1 Ce montant représente un encaissement qui est assimilable à une dotation en ce que la somme reçue est affectée à perpétuité. Puisque cette somme est affectée à perpétuité, elle ne peut pas servir au règlement de passifs financiers ni être consacrée à des activités futures. Elle ne répond donc pas à la définition d'un actif financier.

2 Selon le chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT, les transferts en capital reçus peuvent être comptabilisés à titre de passifs jusqu'à ce que les actifs correspondants soient achetés ou construits, ou jusqu'à ce que les actifs correspondants soient utilisés.

Si l'entité détermine que le transfert en capital reçu constitue un passif uniquement jusqu'à la construction ou à l'achat de l'actif correspondant, elle comptabilise ce passif à titre de passif financier. La comptabilisation des revenus se fait lorsque l'actif correspondant est acheté ou construit.

Si l'entité détermine que le transfert en capital reçu constitue un passif jusqu'à ce que l'actif correspondant soit utilisé pour la prestation de services, elle comptabilise initialement ce passif à titre de passif financier. Ce passif financier devient un passif non financier lors de la construction ou de l'achat de l'actif. La comptabilisation des revenus se fait lorsque l'actif correspondant est utilisé pour la prestation de services.

3 Cette catégorie (le modèle de l'utilisateur-payeur) correspond à un type de partenariat public-privé dans lequel le partenaire du secteur privé conçoit, construit, finance, exploite et/ou entretient un élément d'infrastructure pour le compte de l'entité du secteur public en contrepartie du droit d'imposer un péage aux utilisateurs. L'entité du secteur public rémunère le partenaire du secteur privé en lui accordant le droit de faire payer les utilisateurs tiers ou l'accès à un autre actif générateur de revenus. Ce type de passif, un concept proposé dans l'[exposé-sondage Partenariats public-privé](#), est présenté ici pour attirer l'attention sur cette nouveauté qui pourrait être introduite si le CCSP approuve la norme sur les partenariats public-privé.

Est aussi proposée dans l'exposé-sondage *Partenariats public-privé* l'introduction du concept d'obligation relative à un partenariat public-privé de type «modèle du passif financier». Selon ce modèle, l'entité a une obligation de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier. Ce passif serait considéré comme un passif financier et comptabilisé comme tel dans l'état de la situation financière.

4 Ce montant représente l'inscription au crédit d'un encaissement qui est assimilable à une dotation en ce que la somme reçue est affectée à perpétuité. L'une des options que le CCSP pourrait envisager de permettre selon le nouveau modèle, d'après son analyse de l'opération, serait la comptabilisation du montant directement dans une composante de l'actif net ou du passif net, option qui n'est pas prévue dans le modèle actuel. Le CCSP la retiendra s'il conclut que cette présentation permet de mieux répondre à l'objectif redditionnel de l'information financière.

À NOTER : Que ce traitement soit illustré à titre d'exemple ne signifie pas que le CCSP élaborera ultérieurement une norme autorisant la comptabilisation des dotations directement dans l'actif net ou le passif net. C'est une décision qu'il ne pourra prendre qu'à l'issue de sa procédure officielle, après avoir effectué les recherches appropriées. Le but de l'illustration est de montrer que le modèle proposé offrirait au CCSP une nouvelle option à envisager afin d'apporter par l'intermédiaire des normes une solution qui permettrait de présenter la substance de l'opération

tout en améliorant les informations communiquées à des fins redditionnelles. Dans le chapitre SP 4210, APPORTS — COMPTABILISATION DES PRODUITS, il est énoncé au paragraphe .29 que, selon la méthode du report, les dotations doivent être comptabilisées à titre d'augmentations directes de l'actif net. Ce chapitre de l'actuel Manuel du secteur public ne s'applique pas aux gouvernements, mais le CCSP pourrait néanmoins s'en inspirer dans l'élaboration d'une norme sur les dotations qui s'appliquerait à toutes les entités du secteur public.

Gouvernement supérieur

État du passif financier net¹

Au 31 mars (en millions de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Actifs financiers	10 584	11 916
Moins : Passifs financiers	20 807	20 786
Passif financier net	(10 223)	(8 870)

Une situation de passif financier net signifie que le gouvernement aura besoin de plus d'actifs financiers pour régler les passifs financiers qu'il a déjà contractés. Ses actifs financiers futurs sont, pour ainsi dire, hypothéqués, ce qui affecte sa capacité de financer ses activités, de fournir des services et de régler ses passifs financiers dans l'avenir. À l'inverse, une situation d'actif financier net signifie que le gouvernement dispose d'actifs financiers pour assurer la prestation des services dans l'avenir et régler ses passifs financiers futurs.

- 1 Lorsque l'indicateur est positif, l'état se nomme «état de l'actif financier net».

OPTION : L'entité peut choisir d'expliquer la variation de l'indicateur «actif financier net» ou «passif financier net». Le cas échéant, elle le ferait dans cet état, qu'elle pourrait alors appeler «état du passif financier net (ou de l'actif financier net) et de la variation du passif financier net (ou de l'actif financier net)». Pour voir l'une des façons possibles d'expliquer la variation de l'indicateur, se reporter à l'Annexe F.

Gouvernement supérieur**État des résultats**

Exercice clos le 31 mars (en millions de dollars)

	Budget 20X3	Réel 20X3	Réel 20X2
Revenus			
Impôts sur le revenu	8 034	8 628	9 503
Autres impôts et taxes	2 721	2 976	3 083
Revenus provenant des ressources non renouvelables	660	770	705
Paievements de transfert	1 295	1 335	1 183
Revenus d'opérations avec contrepartie	427	485	465
Résultat net provenant d'entreprises publiques	50	525	97
Produits financiers nets	409	610	747
Primes, permis, redevances, amendes et licences	581	651	669
Revenus divers	100	342	402
	<u>14 277</u>	<u>16 322</u>	<u>16 854</u>
Charges (par fonctions)			
Santé	4 541	6 626	4 457
Éducation	4 221	4 287	4 168
Services sociaux	1 654	2 701	1 709
Transports et services publics	626	823	807
Agriculture, environnement, développement et mise en valeur	1 706	1 856	1 740
Justice	468	487	462
Loisirs et culture	281	272	217
Administration générale	551	627	560
Intérêts	201	267	183
	<u>14 249</u>	<u>17 946</u>	<u>14 303</u>
Excédent (déficit)	<u>28</u>	<u>(1 624)</u>	<u>2 551</u>

À NOTER : Lorsqu'il n'est pas praticable de répartir les charges d'intérêts entre les programmes ou fonctions, l'entité du secteur public peut plutôt présenter ces charges dans un poste distinct. Elle peut faire de même quant aux provisions pour moins-values.

Gouvernement supérieur**État de l'évolution de l'actif net (du passif net)**

Exercice clos le 31 mars (en millions de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Déficits cumulés		
(Déficit) excédent de l'exercice	(1 624)	2 551
Solde d'ouverture	(1 366)	(3 917)
Solde de clôture	(2 990)	(1 366)
Gains et pertes de réévaluation cumulés¹		
Gains (pertes) non réalisés attribuables aux éléments suivants :		
Devises	(35)	-
Dérivés	130	(105)
Placements de portefeuille	54	108
Instruments financiers désignés pour classement dans la catégorie «Juste valeur»	-	-
Moins : Montants reclassés dans l'excédent ou le déficit de l'exercice		
Pertes (gains) nets réalisés sur les placements de portefeuille	20	(50)
Autres éléments du résultat étendu :		
des entreprises publiques / partenariats	5	-
Variation nette des gains et pertes de réévaluation cumulés	174	(47)
Solde d'ouverture	(47)	-
Solde de clôture	127	(47)
Autres éléments cumulés		
Autres revenus et charges comptabilisés directement dans l'actif net (le passif net)	10 ²	-
Moins : Autres revenus et charges reclassés dans l'excédent ou le déficit	-	-
Variation nette des autres éléments cumulés	10	-
Solde d'ouverture	-	-
Solde de clôture	10	-
Total de l'actif net (du passif net)	(2 853)	(1 413)

- 1 Cette section repose sur les exigences des chapitres SP 2601, CONVERSION DES DEVISES, et SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, auxquels le CCSP envisage d'apporter des modifications de portée limitée. Le présent exemple ne permet pas de présumer des conclusions que pourrait tirer le CCSP à leur sujet. Il sera mis à jour au fil de l'évolution des exigences.

- 2 Consulter la note 4 de l'état de la situation financière.

À NOTER : Si cet état devient complexe, l'entité peut indiquer certaines informations dans des états ou tableaux complémentaires, par exemple un état des gains et pertes de réévaluation. Les états ou tableaux complémentaires ont pour but de détailler les variations d'une composante de l'actif net ou du passif net. L'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net devient alors un état condensé.

Gouvernement supérieur**État des flux de trésorerie**

Exercice clos le 31 mars (en millions de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Trésorerie et équivalents de trésorerie au début de l'exercice	2 876	2 647
Activités de fonctionnement		
(Déficit) excédent	(1 624)	2 551
Éléments de revenus et de charges sans effet sur la trésorerie compris dans l'excédent (note X)	499	522
Éléments liés aux activités d'investissement en immobilisations, de placement ou de financement compris dans l'excédent (note Y)	(1 652)	(327)
Flux de trésorerie (affectés aux) provenant des activités de fonctionnement	<u>(2 777)</u>	<u>2 746</u>
Activités d'investissement en immobilisations		
Transferts en capital reçus	495	400
Produit de la vente d'immobilisations corporelles	46	72
Sorties de fonds relatives à l'acquisition d'immobilisations corporelles	(294)	(250)
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement en immobilisations	<u>247</u>	<u>222</u>
Activités de placement		
Produits de cession et de rachat de placements de portefeuille	262	2 997
Remboursements de prêts	768	1 129
Acquisitions de placements de portefeuille	(594)	(4 089)
Octrois de prêts	(290)	(280)
Autres	(17)	(15)
Flux de trésorerie (affectés aux) provenant des activités de placement	<u>129</u>	<u>(258)</u>
Trésorerie nette (affectée aux) provenant des activités de fonctionnement, d'investissement en immobilisations et de placement	<u>(2 401)</u>	<u>2 710</u>
Trésorerie nette avant les activités de financement	<u>475</u>	<u>5 357</u>
Activités de financement	-	-
Émissions de dette publique	15 361	3 694
Remboursements de dette publique	(14 759)	(6 175)
Apports de tiers	10	-
Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités de financement	<u>612</u>	<u>(2 481)</u>
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la fin de l'exercice	<u><u>1 087</u></u>	<u><u>2 876</u></u>

À NOTER : La méthode indirecte est utilisée à titre d'exemple seulement. Tant la méthode indirecte que la méthode directe peuvent être utilisées pour présenter les flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement.

ANNEXE B

EXEMPLES D'ÉTATS FINANCIERS – GOUVERNEMENT LOCAL

Gouvernement local

État de la situation financière nette

Au 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
ACTIF		
Actifs financiers		
Trésorerie et équivalents de trésorerie	1 587	1 366
Créances et intérêts courus	1 864	1 708
Placements de portefeuille	7 153	6 990
Participations dans des entreprises publiques	336	207
Stocks destinés à la revente	109	135
	<u>11 049</u>	<u>10 406</u>
Actifs non financiers		
Immobilisations corporelles	87 218	97 215
Stocks de fournitures et charges payées d'avance	142	242
Placements ne pouvant pas servir au règlement de passifs financiers ou être consacrés à des activités futures	10 ¹	-
	<u>87 370</u>	<u>97 457</u>
TOTAL DE L'ACTIF	<u>98 419</u>	<u>107 863</u>
PASSIF		
Passifs financiers		
Fournisseurs et charges à payer	2 383	2 644
Dettes	9 363	9 796
Avantages sociaux	4 813	4 890
Autres charges à payer	1 203	1 291
Revenus non acquis (apports affectés)	500	550
	<u>18 262</u>	<u>19 171</u>
Passifs non financiers		
Obligation relative à un partenariat public-privé (modèle de l'utilisateur-payeur) ²	-	-
	<u>18 262</u>	<u>19 171</u>
TOTAL DU PASSIF	<u>18 262</u>	<u>19 171</u>
Actif net (passif net)	<u>80 157</u>	<u>88 692</u>
Composantes de l'actif net (du passif net) :		
Excédents cumulés	80 010	88 634
Gains et pertes de réévaluation cumulés	137	58
Autres éléments cumulés	10 ³	-
	<u>80 157</u>	<u>88 692</u>

- 1 Ce montant représente un encaissement qui est assimilable à une dotation en ce que la somme reçue est affectée à perpétuité. Puisque cette somme est affectée à perpétuité, elle ne peut pas servir au règlement de passifs financiers ni être consacrée à des activités futures. Elle ne répond donc pas à la définition d'un actif financier.
- 2 Cette catégorie (le modèle de l'utilisateur-payeur) correspond à un type de partenariat public-privé dans lequel le partenaire du secteur privé conçoit, construit, finance, exploite et/ou entretient un élément d'infrastructure pour le compte d'une entité du secteur public en contrepartie du droit d'imposer un péage aux utilisateurs. L'entité du secteur public rémunère le partenaire du secteur privé en lui accordant le droit d'obtenir des revenus auprès d'utilisateurs tiers ou l'accès à un autre actif générateur de revenus. Ce type de passif, qui est proposé dans l'exposé-sondage *Partenariats public-privé*, est présenté dans cet état pour attirer l'attention sur cette nouveauté qui pourrait être introduite si le CCSP approuve la norme sur les partenariats public-privé.

Est aussi proposée dans l'exposé-sondage *Partenariats public-privé* l'introduction du concept d'obligation au titre d'un partenariat public-privé de type «modèle du passif financier». Selon ce modèle, l'entité a une obligation de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier. Ce passif serait considéré comme un passif financier et comptabilisé comme tel dans l'état de la situation financière.
- 3 Ce montant représente l'inscription au crédit d'un encaissement qui est assimilable à une dotation en ce que la somme reçue est affectée à perpétuité. L'une des options que le CCSP pourrait envisager de permettre selon le nouveau modèle, d'après son analyse de l'opération, serait la comptabilisation du montant directement dans une composante de l'actif net ou du passif net, option qui n'est pas prévue dans le modèle actuel. Le CCSP la retiendra s'il conclut que cette présentation permet de mieux répondre à l'objectif redditionnel de l'information financière.

À NOTER : Que ce traitement soit illustré à titre d'exemple ne signifie pas que le CCSP élaborera ultérieurement une norme autorisant la comptabilisation des dotations directement dans l'actif net ou le passif net. C'est une décision qu'il ne pourra prendre qu'à l'issue de sa procédure officielle, après avoir effectué les recherches appropriées. Le but de l'illustration est de montrer que le modèle proposé offrirait au CCSP une nouvelle option à envisager afin d'apporter par l'intermédiaire des normes une solution qui permettrait de présenter la substance de l'opération tout en améliorant les informations communiquées à des fins redditionnelles. Dans le chapitre SP 4210, APPORTS — COMPTABILISATION DES PRODUITS, il est énoncé au paragraphe .29 que, selon la méthode du report, les dotations doivent être comptabilisées à titre d'augmentations directes de l'actif net. Ce chapitre de l'actuel Manuel du secteur public ne s'applique pas aux gouvernements, mais le CCSP pourrait néanmoins s'en inspirer dans l'élaboration d'une norme sur les dotations qui s'appliquerait à toutes les entités du secteur public.

Gouvernement local**État du passif financier net¹**

Au 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Actifs financiers	11 049	10 406
Moins : Passifs financiers	18 262	19 171
Passif financier net	(7 213)	(8 765)

Une situation de passif financier net signifie que le gouvernement aura besoin de plus d'actifs financiers pour régler les passifs financiers qu'il a déjà contractés. Ses actifs financiers futurs sont, pour ainsi dire, hypothéqués, ce qui affecte sa capacité de financer ses activités, de fournir des services et de régler ses passifs financiers dans l'avenir. À l'inverse, une situation d'actif financier net signifie que le gouvernement dispose d'actifs financiers pour assurer la prestation des services dans l'avenir et régler ses passifs financiers futurs.

- 1 Lorsque l'indicateur est positif, l'état se nomme «état de l'actif financier net».

OPTION : L'entité peut choisir d'expliquer la variation de l'indicateur «actif financier net» ou «passif financier net». Le cas échéant, elle présente les explications dans cet état, qu'elle peut alors appeler «état du passif financier net (ou de l'actif financier net) et de la variation du passif financier net (ou de l'actif financier net)». Pour voir l'une des façons possibles d'expliquer la variation de l'indicateur, se reporter à l'Annexe F.

Gouvernement local**État des résultats**

Exercice clos le 31 mars (en milliers de dollars)

	Budget 20X3	Réel 20X3	Réel 20X2
Revenus			
Impôts fonciers	8 034	8 628	9 503
Redevances	3 381	3 746	3 788
Paiements de transfert	1 722	1 820	1 648
Résultat net tiré d'entreprises publiques	50	525	97
Produits financiers nets	409	610	747
Primes, permis, droits divers, amendes et licences	581	651	669
Divers	100	342	402
	<u>14 277</u>	<u>16 322</u>	<u>16 854</u>
Charges (par fonctions)			
Sécurité publique	4 329	4 061	3 938
Eau et égouts	8 541	8 626	8 457
Voirie et transports	7 360	7 557	7 449
Loisirs et culture	3 094	3 310	3 269
Administration générale	832	899	777
Divers	93	493	413
	<u>24 249</u>	<u>24 946</u>	<u>24 303</u>
Déficit	<u>(9 972)</u>	<u>(8 624)</u>	<u>(7 449)</u>

À NOTER : Les charges d'intérêts et les provisions pour moins-values sont réparties entre les fonctions. Cependant, lorsqu'il n'est pas praticable de le faire, ces éléments peuvent être plutôt présentés dans des postes distincts.

Gouvernement local**État de l'évolution de l'actif net (du passif net)**

Exercice clos le 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Excédents cumulés		
Déficit de l'exercice	(8 624)	(7 449)
Solde d'ouverture	88 634	96 083
Solde de clôture	80 010	88 634
Gains et pertes de réévaluation cumulés¹		
Gains (pertes) non réalisés attribuables aux éléments suivants :		
Placements de portefeuille	54	108
Instruments financiers désignés pour classement dans la catégorie «Juste valeur»	-	-
Moins : Montants reclassés dans le déficit		
(Gains) pertes nets réalisés sur les placements de portefeuille	20	(50)
Autres éléments du résultat étendu :		
des entreprises publiques / partenariats	5	-
Variation nette des gains et pertes de réévaluation cumulés	79	58
Solde d'ouverture	58	-
Solde de clôture	137	58
Autres éléments cumulés		
Autres revenus et charges comptabilisés directement dans l'actif net	10 ²	-
Moins : Autres revenus et charges reclassés dans le déficit	-	-
Variation nette des autres éléments cumulés	10	-
Solde d'ouverture	-	-
Solde de clôture	10	-
Total de l'actif net (du passif net)	80 157	88 692

1 Cette section repose sur les exigences des chapitres SP 2601, CONVERSION DES DEVICES, et SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, auxquels le CCSP envisage d'apporter des modifications de portée limitée. Le présent exemple ne permet pas de présumer des conclusions que pourrait tirer le CCSP à leur sujet. Il sera mis à jour au fil de l'évolution des exigences.

2 Consulter la note 3 de l'état de la situation financière.

À NOTER : Si cet état devient complexe, l'entité peut indiquer certaines informations dans des états ou tableaux complémentaires, par exemple un état des gains et pertes de réévaluation. Les états ou tableaux complémentaires ont pour but de détailler les variations d'une composante de l'actif net ou du passif net. L'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net devient alors un état condensé.

Gouvernement local**État des flux de trésorerie**

Exercice clos le 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Trésorerie et équivalents de trésorerie au début de l'exercice	1 366	1 137
Activités de fonctionnement		
Déficit	(8 624)	(7 449)
Éléments de revenus et de charges sans effet sur la trésorerie compris dans le déficit (note X)	10 583	10 580
Éléments liés aux activités d'investissement en immobilisations, de placement ou de financement compris dans le déficit (note Y)	(1 141)	(135)
Flux de trésorerie provenant des activités de fonctionnement	<u>818</u>	<u>2 996</u>
Activités d'investissement en immobilisations		
Transferts en capital reçus	190	150
Produit de la vente d'immobilisations corporelles	46	72
Sorties de fonds relatives à l'acquisition d'immobilisations corporelles	(294)	(250)
Flux de trésorerie affectés aux activités d'investissement en immobilisations	<u>(58)</u>	<u>(28)</u>
Activités de placement		
Produits de cession et de rachat de placements de portefeuille	1 030	4 126
Acquisitions de placements de portefeuille	(1 129)	(4 369)
Autres	(17)	(15)
Flux de trésorerie affectés aux activités de placement	<u>(116)</u>	<u>(258)</u>
Trésorerie nette provenant des activités de fonctionnement, d'investissement en immobilisations et de placement	<u>644</u>	<u>2 710</u>
Trésorerie nette avant les activités de financement	<u>2 010</u>	<u>3 847</u>
Activités de financement		
Émissions de dette publique	13 970	3 694
Remboursement de la dette	(14 403)	(6 175)
Apports de tiers	10	-
Flux de trésorerie affectés aux activités de financement	<u>(423)</u>	<u>(2 481)</u>
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la fin de l'exercice	<u><u>1 587</u></u>	<u><u>1 366</u></u>

À NOTER : La méthode indirecte est utilisée à titre d'exemple seulement. Tant la méthode indirecte que la méthode directe peuvent être utilisées pour présenter les flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement.

ANNEXE C

EXEMPLES D'ÉTATS FINANCIERS – GOUVERNEMENT AUTOCHTONE

Gouvernement autochtone

État de la situation financière

Au 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
ACTIF		
Actifs financiers		
Trésorerie	1 669	3 842
Placements	3 161	2 875
Créances	410	336
Participations dans des entreprises publiques	2 506	2 413
	<u>7 746</u>	<u>9 466</u>
Actifs non financiers		
Immobilisations corporelles	10 963	9 193
Charges payées d'avance	31	68
	<u>10 994</u>	<u>9 261</u>
TOTAL DE L'ACTIF	<u>18 740</u>	<u>18 727</u>
PASSIF		
Passifs financiers		
Fournisseurs et charges à payer	346	776
Dettes	4 636	4 367
Revenus non acquis	1 000	1 051
	<u>5 982</u>	<u>6 194</u>
Passifs non financiers		
Obligation relative à un partenariat public-privé (modèle de l'utilisateur-payeur) ¹	-	-
TOTAL DU PASSIF	<u>5 982</u>	<u>6 194</u>
Actif net (passif net)	<u>12 758</u>	<u>12 533</u>
Composantes de l'actif net (du passif net) :		
Excédents cumulés	12 747	12 528
Gains et pertes de réévaluation cumulés	11	5
Autres éléments cumulés	- ²	-
	<u>12 758</u>	<u>12 533</u>

- 1 Cette catégorie (le modèle de l'utilisateur-payeur) correspond à un type de partenariat public-privé dans lequel le partenaire du secteur privé conçoit, construit, finance, exploite et/ou entretient un élément d'infrastructure pour le compte d'une entité du secteur public en contrepartie du droit d'imposer un péage aux utilisateurs. L'entité du secteur public rémunère le partenaire du secteur privé en lui accordant le droit d'obtenir des revenus auprès d'utilisateurs tiers ou l'accès à un autre actif générateur de revenus. Ce type de passif, qui est proposé dans l'exposé-sondage *Partenariats public-privé*, est présenté dans cet état pour attirer l'attention sur cette nouveauté qui pourrait être introduite si le CCSP approuve la norme sur les partenariats public-privé.

Est aussi proposée dans l'exposé-sondage *Partenariats public-privé* l'introduction du concept d'obligation relative à un partenariat public-privé de type «modèle du passif financier». Selon ce modèle, l'entité a une obligation de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier. Ce passif serait considéré comme un passif financier et comptabilisé comme tel dans l'état de la situation financière.
- 2 Cette composante serait utilisée pour certaines opérations que le CCSP aurait désignées dans les normes. Contrairement aux autres exemples d'états financiers du présent exposé-sondage, cet exemple ne comporte pas de dotations, le CCSP étant conscient du fait qu'il est rare que les gouvernements autochtones en reçoivent. Le CCSP a décidé de conserver ce poste dans l'exemple pour montrer que les gouvernements autochtones pourraient, comme toute autre entité du secteur public, utiliser cette composante pour la présentation des opérations pour lesquelles il aurait indiqué ce traitement.

Gouvernement autochtone**État de l'actif financier net¹**

Au 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Actifs financiers	7 746	9 466
Moins : Passifs financiers	5 982	6 194
Actif financier net	1 764	3 272

Une situation d'actif financier net signifie que l'entité dispose d'actifs financiers pour assurer la prestation des services dans l'avenir et régler ses passifs financiers futurs. À l'inverse, une situation de passif financier net signifie que l'entité aura besoin de plus d'actifs financiers pour régler les passifs financiers qu'elle a déjà contractés. Ses actifs financiers futurs sont, pour ainsi dire, hypothéqués, ce qui affecte sa capacité de financer ses activités, de fournir des services et de régler ses passifs financiers dans l'avenir.

- 1 Lorsque l'indicateur (le solde) est négatif, l'état se nomme «état du passif financier net».

OPTION : L'entité peut choisir d'expliquer la variation de l'indicateur «actif financier net» ou «passif financier net». Le cas échéant, elle présente les explications dans cet état, qu'elle peut alors appeler «état du passif financier net (ou de l'actif financier net) et de la variation du passif financier net (ou de l'actif financier net)». Pour voir l'une des façons possibles d'expliquer la variation de l'indicateur, se reporter à l'Annexe F.

Gouvernement autochtone**État des résultats**

Exercice clos le 31 mars (en milliers de dollars)

	Budget 20X3	Réel 20X3	Réel 20X2
Revenus			
Apports gouvernementaux destinés au fonctionnement	2 972	4 236	3 989
Résultat net tiré d'entreprises publiques	-	(127)	(230)
Revenus locatifs	202	239	215
Gains (pertes) de change	-	(118)	119
Revenus de placement	12	17	45
	<u>3 186</u>	<u>4 247</u>	<u>4 138</u>
Charges (par fonctions)			
Administration	520	306	559
Développement économique et emploi	284	584	471
Éducation	363	764	565
Santé et programmes sociaux	1 233	1 292	1 209
Logement	329	167	248
Droits et titres autochtones (négociation de traités)	200	409	284
Entretien	249	217	262
Administration générale	200	289	362
	<u>3 378</u>	<u>4 028</u>	<u>3 960</u>
Excédent (déficit)	<u>(192)</u>	<u>219</u>	<u>178</u>

À NOTER : Les charges d'intérêts et les provisions pour moins-values sont réparties entre les fonctions. Cependant, lorsqu'il n'est pas praticable de le faire, ces éléments peuvent être plutôt présentés dans des postes distincts.

Gouvernement autochtone**État de l'évolution de l'actif net (du passif net)**

Exercice clos le 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Excédents cumulés		
Excédent de l'exercice	219	178
Solde d'ouverture	12 528	12 350
Solde de clôture	12 747	12 528
Gains et pertes de réévaluation cumulés¹		
Gains (pertes) non réalisés attribuables aux éléments suivants :		
Placements de portefeuille	5	3
Instruments financiers désignés pour classement dans la catégorie «Juste valeur»	-	-
Moins : Montants reclassés dans l'excédent		
Pertes nettes réalisées sur les placements de portefeuille	1	2
Autres éléments du résultat étendu :		
des entreprises publiques / partenariats	-	-
Variation nette des gains et pertes de réévaluation cumulés	6	5
Solde d'ouverture	5	-
Solde de clôture	11	5
Autres éléments cumulés		
Autres revenus et charges comptabilisés directement dans l'actif net	- ²	-
Moins : Autres revenus et charges reclassés dans l'excédent	-	-
Variation nette des autres éléments cumulés	-	-
Solde d'ouverture	-	-
Solde de clôture	-	-
Total de l'actif net (du passif net)	12 758	12 533

1 Cette section repose sur les exigences des chapitres SP 2601, CONVERSION DES DEISES, et SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, auxquels le CCSP envisage d'apporter des modifications de portée limitée. Le présent exemple ne permet pas de présumer des conclusions que pourrait tirer le CCSP à leur sujet. Il sera mis à jour au fil de l'évolution des exigences.

2 Consulter la note 2 de l'état de la situation financière.

À NOTER : Si cet état devient complexe, l'entité peut indiquer certaines informations dans des états ou tableaux complémentaires, par exemple un état des gains et pertes de réévaluation. Les états ou tableaux complémentaires ont pour but de détailler les variations d'une composante de l'actif net ou du passif net. L'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net devient alors un état condensé.

Gouvernement autochtone**État des flux de trésorerie**

Exercice clos le 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Trésorerie au début de l'exercice	3 842	3 771
Activités de fonctionnement		
Excédent	219	178
Éléments de revenus et de charges sans effet sur la trésorerie compris dans l'excédent (note X)	220	419
Variations des éléments du fonds de roulement	(517)	437
Flux de trésorerie (affectés aux) provenant des activités de fonctionnement	(78)	1 034
Activités d'investissement en immobilisations		
Sorties de fonds relatives à l'acquisition d'immobilisations corporelles	(2 136)	(1 105)
Flux de trésorerie affectés aux activités d'investissement en immobilisations	(2 136)	(1 105)
Activités de placement		
Acquisitions de placements de portefeuille	(379)	(590)
Autres	0	(4)
Flux de trésorerie affectés aux activités de placement	(379)	(594)
Trésorerie nette affectée aux activités de fonctionnement, d'investissement en immobilisations et de placement	(2 593)	(665)
Trésorerie nette avant les activités de financement	1 249	3 106
Activités de financement		
Nouveaux emprunts	532	736
Remboursement de la dette	(112)	(110)
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	420	736
Trésorerie à la fin de l'exercice	1 669	3 842

À NOTER : La méthode indirecte est utilisée à titre d'exemple seulement. Tant la méthode indirecte que la méthode directe peuvent être utilisées pour présenter les flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement.

ANNEXE D

EXEMPLES D'ÉTATS FINANCIERS – ENTITÉ DE SOINS DE SANTÉ DU SECTEUR PUBLIC

Entité de soins de santé du secteur public

État de la situation financière

Au 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
ACTIF		
Actifs financiers		
Trésorerie et équivalents de trésorerie	136 693	163 286
Créances	235 689	205 349
Placements de portefeuille	35 557	56 518
Stocks destinés à la vente	15 540	15 449
	<u>423 479</u>	<u>440 602</u>
Actifs non financiers		
Immobilisations corporelles	1 205 786	1 076 113
Stocks destinés à l'utilisation	45 842	51 017
Charges payées d'avance	14 594	14 331
Placements ne pouvant pas servir au règlement de passifs financiers ou être consacrés à des activités futures	10 ¹	-
	<u>1 266 232</u>	<u>1 141 461</u>
TOTAL DE L'ACTIF	<u>1 689 711</u>	<u>1 582 063</u>
PASSIF		
Passifs financiers		
Fournisseurs et charges à payer	401 692	377 361
Avantages sociaux	86 328	71 343
Dettes	201 436	124 201
Revenus non acquis	68 991	81 511
Transferts reçus pour l'acquisition d'immobilisations corporelles	20 787 ²	16 544
	<u>779 234</u>	<u>670 960</u>
Passifs non financiers		
Transferts reçus pour l'utilisation d'immobilisations corporelles à des fins de prestation de services	20 000 ²	20 000
Obligation relative à un partenariat public-privé (modèle de l'utilisateur-payeur) ³	-	-
	<u>799 234</u>	<u>690 960</u>
TOTAL DU PASSIF	<u>799 234</u>	<u>690 960</u>
Actif net (passif net)	<u>890 477</u>	<u>891 103</u>

Composantes de l'actif net (du passif net) :

Excédents (déficits) cumulés	889 372	889 013
Gains et pertes de réévaluation cumulés	1 095	2 090
Autres éléments cumulés	10 ⁴	-
	<u>890 477</u>	<u>891 103</u>

- 1 Ce montant représente un encaissement qui est assimilable à une dotation en ce que la somme reçue est affectée à perpétuité. Puisque cette somme est affectée à perpétuité, elle ne peut pas servir au règlement de passifs financiers ni être consacrée à des activités futures. Elle ne répond donc pas à la définition d'un actif financier.
- 2 Selon le chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT, les transferts en capital reçus peuvent être comptabilisés à titre de passifs jusqu'à ce que les actifs correspondants soient achetés ou construits, ou jusqu'à ce que les actifs correspondants soient utilisés.

Si l'entité détermine que le transfert en capital reçu constitue un passif uniquement jusqu'à la construction ou à l'achat de l'actif correspondant, elle comptabilise ce passif à titre de passif financier. La comptabilisation des revenus se fait lorsque l'actif correspondant est acheté ou construit.

Si l'entité détermine que le transfert en capital reçu constitue un passif jusqu'à ce que l'actif correspondant soit utilisé pour la prestation de services, elle comptabilise initialement ce passif à titre de passif financier. Ce passif financier devient un passif non financier lors de la construction ou de l'achat de l'actif. La comptabilisation des revenus se fait lorsque l'actif correspondant est utilisé pour la prestation de services.
- 3 Cette catégorie (le modèle de l'utilisateur-payeur) correspond à un type de partenariat public-privé dans lequel le partenaire du secteur privé conçoit, construit, finance, exploite et/ou entretient un élément d'infrastructure pour le compte de l'entité du secteur public en contrepartie du droit d'imposer un péage aux utilisateurs. L'entité du secteur public rémunère le partenaire du secteur privé en lui accordant le droit de faire payer les utilisateurs tiers ou l'accès à un autre actif générateur de revenus. Ce type de passif, un concept proposé dans l'exposé-sondage *Partenariats public-privé*, est présenté ici pour attirer l'attention sur cette nouveauté qui pourrait être introduite si le CCSP approuve la norme sur les partenariats public-privé.

Est aussi proposée dans l'exposé-sondage *Partenariats public-privé* l'introduction du concept d'obligation relative à un partenariat public-privé de type «modèle du passif financier». Selon ce modèle, l'entité a une obligation de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier. Ce passif serait considéré comme un passif financier et comptabilisé comme tel dans l'état de la situation financière.
- 4 Ce montant représente l'inscription au crédit d'un encaissement qui est assimilable à une dotation en ce que la somme reçue est affectée à perpétuité. L'une des options que le CCSP pourrait envisager de permettre selon le nouveau modèle, d'après son analyse de l'opération, serait la comptabilisation du montant directement dans une composante de l'actif net ou du passif net, option qui n'est pas prévue dans le modèle actuel. Le CCSP la retiendra s'il conclut que cette présentation permet de mieux répondre à l'objectif redditionnel de l'information financière.

À NOTER : Que ce traitement soit illustré à titre d'exemple ne signifie pas que le CCSP élaborera ultérieurement une norme autorisant la comptabilisation des dotations directement dans l'actif net ou le passif net. C'est une décision qu'il ne pourra prendre qu'à l'issue de sa procédure officielle, après avoir effectué les recherches appropriées. Le but de l'illustration est de montrer que le modèle proposé offrirait au CCSP une nouvelle option à envisager afin d'apporter par l'intermédiaire des normes une solution qui permettrait de présenter la substance de l'opération tout en améliorant les informations communiquées à des fins redditionnelles. Dans le chapitre

SP 4210, APPORTS — COMPTABILISATION DES PRODUITS, il est énoncé au paragraphe .29 que, selon la méthode du report, les dotations doivent être comptabilisées à titre d'augmentations directes de l'actif net. Ce chapitre de l'actuel Manuel du secteur public ne s'applique pas à toutes les entités du secteur public, mais le CCSP pourrait néanmoins s'en inspirer dans l'élaboration d'une norme sur les dotations qui s'appliquerait à toutes ces entités.

Entité de soins de santé du secteur public

État du passif financier net¹

Au 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Actifs financiers	423 479	440 602
Moins : Passifs financiers	779 234	670 960
Passif financier net	<u>(355 755)</u>	<u>(230 358)</u>

Une situation de passif financier net signifie que l'entité aura besoin de plus d'actifs financiers pour régler les passifs financiers qu'elle a déjà contractés. Ses actifs financiers futurs sont, pour ainsi dire, hypothéqués, ce qui affecte sa capacité de financer ses activités, de fournir des services et de régler ses passifs financiers dans l'avenir. À l'inverse, une situation d'actif financier net signifie que l'entité dispose d'actifs financiers pour assurer la prestation des services dans l'avenir et régler ses passifs financiers futurs.

- 1 Lorsque l'indicateur est positif, l'état se nomme «état de l'actif financier net».

À NOTER : Le CCSP pourrait déterminer que, pour certaines entités, la dette nette ne constitue pas un indicateur approprié et, par conséquent, que ces entités n'ont pas à préparer cet état.

OPTION : L'entité peut choisir d'expliquer la variation de l'indicateur «actif financier net» ou «passif financier net». Le cas échéant, elle présente les explications dans cet état, qu'elle peut alors appeler «état du passif financier net (ou de l'actif financier net) et de la variation du passif financier net (ou de l'actif financier net)». Pour voir l'une des façons possibles d'expliquer la variation de l'indicateur, se reporter à l'Annexe F.

Entité de soins de santé du secteur public**État des résultats**

Exercice clos le 31 mars (en milliers de dollars)

	Budget 20X3	Réel 20X3	Réel 20X2
Revenus			
Subventions publiques	2 070 492	2 179 184	2 070 342
Recouvrements	457 712	507 512	483 277
Autres apports	270 419	265 250	265 709
Frais facturés aux patients et aux clients	12 443	20 245	17 524
Divers	36 595	45 031	42 185
Revenus de placement nets	2 233	2 442	1 658
	<u>2 849 894</u>	<u>3 019 664</u>	<u>2 880 695</u>
Charges (par fonctions)			
Soins de courte durée	1 881 442	1 978 034	1 865 837
Frais généraux	492 312	568 084	554 030
Santé et bien-être de la population	197 251	189 808	184 763
Soins de proximité	149 415	141 197	107 907
Santé mentale et toxicomanie	127 719	140 428	130 148
Soins prolongés	1 755	1 754	1 755
	<u>2 849 894</u>	<u>3 019 305</u>	<u>2 844 440</u>
Excédent	<u>-</u>	<u>359</u>	<u>36 255</u>

À NOTER : Les charges d'intérêts et les provisions pour moins-values sont réparties entre les fonctions. Cependant, lorsqu'il n'est pas praticable de le faire, ces éléments peuvent être plutôt présentés dans des postes distincts.

Entité de soins de santé du secteur public**État de l'évolution de l'actif net (du passif net)**

Exercice clos le 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Excédents (déficits) cumulés		
Excédent de l'exercice	359	36 255
Solde d'ouverture	889 013	852 758
Solde de clôture	889 372	889 013
Gains et pertes de réévaluation cumulés¹		
Gains (pertes) non réalisés attribuables aux éléments suivants :		
Devises	-	-
Placements de portefeuille	(737)	2 090
Instruments financiers désignés pour classement dans la catégorie «Juste valeur»	-	-
Montants reclassés dans l'excédent		
(Gains) pertes nets réalisés sur les placements de portefeuille	(258)	-
Variation nette des gains et pertes de réévaluation cumulés	(995)	2 090
Solde d'ouverture	2 090	-
Solde de clôture	1 095	2 090
Autres éléments cumulés		
Autres revenus et charges comptabilisés directement dans l'actif net	10 ²	-
Autres revenus et charges reclassés dans l'excédent	-	-
Variation nette des autres éléments cumulés	10	-
Solde d'ouverture	-	-
Solde de clôture	10	-
Total de l'actif net (du passif net)	890 477	891 103

1 Cette section repose sur les exigences des chapitres SP 2601, CONVERSION DES DEISES, et SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, auxquels le CCSP envisage d'apporter des modifications de portée limitée. Le présent exemple ne permet pas de présumer des conclusions que pourrait tirer le CCSP à leur sujet. Il sera mis à jour au fil de l'évolution des exigences.

2 Consulter la note 4 de l'état de la situation financière.

À NOTER : Si cet état devient complexe, l'entité peut indiquer certaines informations dans des états ou tableaux complémentaires, par exemple un état des gains et pertes de réévaluation. Les états ou tableaux complémentaires ont pour but de détailler les variations d'une composante de l'actif net ou du passif net. L'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net devient alors un état condensé.

Entité de soins de santé du secteur public**État des flux de trésorerie**

Exercice clos le 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Trésorerie et équivalents de trésorerie au début de l'exercice	163 286	103 168
Activités de fonctionnement		
Excédent	359	36 255
Éléments de revenus et de charges sans effet sur la trésorerie compris dans l'excédent (note X)	75 173	27 655
Éléments liés aux activités d'investissement en immobilisations, de placement ou de financement compris dans l'excédent (note Y)	(70 008)	2 293
Flux de trésorerie provenant des activités de fonctionnement	<u>5 524</u>	<u>66 203</u>
Activités d'investissement en immobilisations		
Transferts en capital reçus	80	86
Sorties de fonds relatives à l'acquisition d'immobilisations corporelles	(128 722)	(129 223)
Flux de trésorerie affectés aux activités d'investissement en immobilisations	<u>(128 642)</u>	<u>(129 137)</u>
Activités de placement		
Produits de cession et de rachat de placements de portefeuille	19 280	10 930
Acquisitions de placements de portefeuille	-	(1 463)
Flux de trésorerie provenant des activités de placement	<u>19 280</u>	<u>9 467</u>
Trésorerie nette affectée aux activités de fonctionnement, d'investissement en immobilisations et de placement	<u>(103 838)</u>	<u>(53 467)</u>
Trésorerie nette avant les activités de financement	<u>59 448</u>	<u>49 701</u>
Activités de financement		
Remboursement de la dette	(46 975)	(7 371)
Nouveaux emprunts	124 210	120 956
Apports de tiers	10	-
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	<u>77 245</u>	<u>113 585</u>
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la fin de l'exercice	<u>136 693</u>	<u>163 286</u>

À NOTER : La méthode indirecte est utilisée à titre d'exemple seulement. Tant la méthode indirecte que la méthode directe peuvent être utilisées pour présenter les flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement.

ANNEXE E

EXEMPLES D'ÉTATS FINANCIERS – COLLÈGE OU UNIVERSITÉ DU SECTEUR PUBLIC

Collège ou université du secteur public

État de la situation financière

Au 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
ACTIF		
Actifs financiers		
Trésorerie et équivalents de trésorerie	18 768	13 091
Créances	143 216	131 563
Placements de portefeuille	878 064	808 612
Stocks destinés à la revente	2 642	3 325
	<u>1 042 690</u>	<u>956 591</u>
Actifs non financiers		
Immobilisations corporelles	2 710 920	2 745 552
Placements ne pouvant pas servir au règlement de passifs financiers ou être consacrés à des activités futures	1 275 305 ¹	1 149 716
Stocks de fournitures et charges payées d'avance	7 199	8 517
	<u>3 993 424</u>	<u>3 903 785</u>
TOTAL DE L'ACTIF	<u>5 036 114</u>	<u>4 860 376</u>
PASSIF		
Passifs financiers		
Fournisseurs et charges à payer	179 148	174 971
Passifs au titre des avantages sociaux futurs	251 060	259 100
Dettes	250 562	246 812
Revenus non acquis	560 420	509 728
Transferts reçus pour l'acquisition d'immobilisations corporelles	921 756 ²	992 440
	<u>2 162 946</u>	<u>2 183 051</u>
Passifs non financiers		
Transferts reçus pour l'utilisation d'immobilisations corporelles à des fins de prestation de services	1 000 000 ²	1 000 000
Obligation relative à un partenariat public-privé (modèle de l'utilisateur-payeur) ³	-	-
	<u>3 162 946</u>	<u>3 183 051</u>
TOTAL DU PASSIF	<u>3 162 946</u>	<u>3 183 051</u>
Actif net (passif net)	<u>1 873 168</u>	<u>1 677 325</u>

Composantes de l'actif net (du passif net) :

Excédents cumulés	442 157	390 803
Gains et pertes de réévaluation cumulés	155 706	136 806
Autres éléments cumulés	<u>1 275 305</u> ⁴	<u>1 149 716</u>
	<u>1 873 168</u>	<u>1 677 325</u>

1 Ce montant représente un encaissement qui est assimilable à une dotation en ce que la somme reçue est affectée à perpétuité. Puisque cette somme est affectée à perpétuité, elle ne peut pas servir au règlement de passifs financiers ni être consacrée à des activités futures. Elle ne répond donc pas à la définition d'un actif financier.

2 Selon le chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT, les transferts en capital reçus peuvent être comptabilisés à titre de passifs jusqu'à ce que les actifs correspondants soient achetés ou construits, ou jusqu'à ce que les actifs correspondants soient utilisés.

Si l'entité détermine que le transfert en capital reçu constitue un passif uniquement jusqu'à la construction ou à l'achat de l'actif correspondant, elle comptabilise ce passif à titre de passif financier. La comptabilisation des revenus se fait lorsque l'actif correspondant est acheté ou construit.

Si l'entité détermine que le transfert en capital reçu constitue un passif jusqu'à ce que l'actif correspondant soit utilisé pour la prestation de services, elle comptabilise initialement ce passif à titre de passif financier. Ce passif financier devient un passif non financier lors de la construction ou de l'achat de l'actif. La comptabilisation des revenus se fait lorsque l'actif correspondant est utilisé pour la prestation de services.

3 Cette catégorie (le modèle de l'utilisateur-payeur) correspond à un type de partenariat public-privé dans lequel le partenaire du secteur privé conçoit, construit, finance, exploite et/ou entretient un élément d'infrastructure pour le compte d'une entité du secteur public en contrepartie du droit d'imposer un péage aux utilisateurs. L'entité du secteur public rémunère le partenaire du secteur privé en lui accordant le droit d'obtenir des revenus auprès d'utilisateurs tiers ou l'accès à un autre actif générateur de revenus. Ce type de passif, qui est proposé dans l'exposé-sondage *Partenariats public-privé*, est présenté dans cet état pour attirer l'attention sur cette nouveauté qui pourrait être introduite si le CCSP approuve la norme sur les partenariats public-privé.

Est aussi proposée dans l'exposé-sondage *Partenariats public-privé* l'introduction du concept d'obligation relative à un partenariat public-privé de type «modèle du passif financier». Selon ce modèle, l'entité a une obligation de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier. Ce passif serait considéré comme un passif financier et comptabilisé comme tel dans l'état de la situation financière.

4 Ce montant représente l'inscription au crédit d'un encaissement qui est assimilable à une dotation en ce que la somme reçue est affectée à perpétuité. L'une des options que le CCSP pourrait envisager de permettre selon le nouveau modèle, d'après son analyse de l'opération, serait la comptabilisation du montant directement dans une composante de l'actif net ou du passif net, option qui n'est pas prévue dans le modèle actuel. Le CCSP la retiendra s'il conclut que cette présentation permet de mieux répondre à l'objectif redditionnel de l'information financière.

À NOTER : Que ce traitement soit illustré à titre d'exemple ne signifie pas que le CCSP élaborera ultérieurement une norme autorisant la comptabilisation des dotations directement dans l'actif net ou le passif net. C'est une décision qu'il ne pourra prendre qu'à l'issue de sa procédure officielle, après avoir effectué les recherches appropriées. Le but de l'illustration est de montrer que le modèle proposé offrirait au CCSP une nouvelle option à envisager afin d'apporter par l'intermédiaire des normes une solution qui permettrait de présenter la substance de l'opération

tout en améliorant les informations communiquées à des fins redditionnelles. Dans le chapitre SP 4210, APPORTS — COMPTABILISATION DES PRODUITS, il est énoncé au paragraphe .29 que, selon la méthode du report, les dotations doivent être comptabilisées à titre d'augmentations directes de l'actif net. Ce chapitre de l'actuel Manuel du secteur public ne s'applique pas à toutes les entités du secteur public, mais le CCSP pourrait néanmoins s'en inspirer dans l'élaboration d'une norme sur les dotations qui s'appliquerait à toutes ces entités.

Collège ou université du secteur public

État du passif financier net¹

Au 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Actifs financiers	1 042 690	956 591
Moins : Passifs financiers	2 162 946	2 183 051
Passif financier net	(1 120 256)	(1 226 460)

Une situation de passif financier net signifie que l'entité aura besoin de plus d'actifs financiers pour régler les passifs financiers qu'elle a déjà contractés. Ses actifs financiers futurs sont, pour ainsi dire, hypothéqués, ce qui affecte sa capacité de financer ses activités, de fournir des services et de régler ses passifs financiers dans l'avenir. À l'inverse, une situation d'actif financier net signifie que l'entité dispose d'actifs financiers pour assurer la prestation des services dans l'avenir et régler ses passifs financiers futurs.

- 1 Lorsque l'indicateur est positif, l'état se nomme «état de l'actif financier net».

À NOTER : Le CCSP pourrait déterminer que, pour certaines entités, la dette nette ne constitue pas un indicateur approprié et, par conséquent, que ces entités n'ont pas à préparer cet état.

OPTION : L'entité peut choisir d'expliquer la variation de l'indicateur «actif financier net» ou «passif financier net». Le cas échéant, elle présente les explications dans cet état, qu'elle peut alors appeler «état du passif financier net (ou de l'actif financier net) et de la variation du passif financier net (ou de l'actif financier net)». Pour voir l'une des façons possibles d'expliquer la variation de l'indicateur, se reporter à l'Annexe F.

Collège ou université du secteur public**État des résultats**

Exercice clos le 31 mars (en milliers de dollars)

	Budget 20X3	Réel 20X3	Réel 20X2
Revenus			
Subventions publiques	1 153 233	1 154 906	1 131 640
Droits de scolarité	334 378	319 181	316 795
Vente de biens et de services	192 433	205 509	196 649
Dons et subventions privées	133 816	119 451	132 209
Produits financiers nets	62 743	95 201	71 092
	<u>1 876 603</u>	<u>1 894 248</u>	<u>1 848 385</u>
Charges (par fonctions)			
Enseignement	1 131 998	1 145 558	1 124 541
Recherche	476 452	469 436	438 550
Gestion des immeubles	134 716	140 411	147 282
Services auxiliaires	95 816	87 489	96 536
	<u>1 838 982</u>	<u>1 842 894</u>	<u>1 806 909</u>
Excédent	<u>37 621</u>	<u>51 354</u>	<u>41 476</u>

À NOTER : Les charges d'intérêts et les provisions pour moins-values sont réparties entre les fonctions. Cependant, lorsqu'il n'est pas praticable de le faire, ces éléments peuvent être plutôt présentés dans des postes distincts.

Collège ou université du secteur public**État de l'évolution de l'actif net (du passif net)**

Exercice clos le 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Excédents cumulés		
Excédent de l'exercice	51 354	41 476
Solde d'ouverture	390 803	349 327
Solde de clôture	442 157	390 803
Gains et pertes de réévaluation cumulés¹		
Gains (pertes) non réalisés attribuables aux éléments suivants :		
Devises	-	-
Placements de portefeuille	161 743	(38 597)
Instruments financiers désignés pour classement dans la catégorie «Juste valeur»	-	-
Moins : Montants reclassés dans l'excédent		
(Gains) pertes nets réalisés sur les placements de portefeuille	(49 250)	(35 176)
Moins : Montants reclassés dans les autres éléments cumulés	(93 593) ²	61 917
Variation nette des gains et pertes de réévaluation cumulés	18 900	(11 856)
Solde d'ouverture	136 806	148 662
Solde de clôture	155 706	136 806
Autres éléments cumulés		
Autres revenus et charges comptabilisés directement dans l'actif net	31 996 ³	30 140
Plus : Montants provenant des gains et pertes de réévaluation cumulés	93 593 ²	(61 917)
Moins : Autres revenus et charges reclassés dans l'excédent	-	-
Variation nette des autres éléments cumulés	125 589	(31 777)
Solde d'ouverture	1 149 716	1 181 493
Solde de clôture	1 275 305 ⁴	1 149 716
Total de l'actif net (du passif net)	1 873 168	1 677 325

- 1 Cette section repose sur les exigences des chapitres SP 2601, CONVERSION DES DEVICES, et SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, auxquels le CCSP envisage d'apporter des modifications de portée limitée. Le présent exemple ne permet pas de présumer des conclusions que pourrait tirer le CCSP à leur sujet. Il sera mis à jour au fil de l'évolution des exigences.

- 2 Ces montants sont reclassés dans les autres éléments cumulés car ils se rattachent aux dotations.

À NOTER : Que ce traitement soit illustré à titre d'exemple ne signifie pas que le CCSP élaborera ultérieurement une norme autorisant la comptabilisation des dotations directement dans l'actif net ou le passif net. C'est une décision qu'il ne pourra prendre qu'à l'issue de sa procédure officielle, après avoir effectué les recherches appropriées.
- 3 Ce montant se rapporte à un encaissement qui est assimilable à une dotation en ce que la somme reçue est affectée à perpétuité. L'une des options que le CCSP pourrait envisager de permettre selon le nouveau modèle, d'après son analyse de l'opération, serait la comptabilisation du montant directement dans une composante de l'actif net ou du passif net, option qui n'est pas prévue dans le modèle actuel. Le CCSP la retiendra s'il conclut que cette présentation permet de mieux répondre à l'objectif redditionnel de l'information financière.

À NOTER : Que ce traitement soit illustré à titre d'exemple ne signifie pas que le CCSP élaborera ultérieurement une norme autorisant la comptabilisation des dotations directement dans l'actif net ou le passif net. C'est une décision qu'il ne pourra prendre qu'à l'issue de sa procédure officielle, après avoir effectué les recherches appropriées. Le but de l'illustration est de montrer que le modèle proposé offrirait au CCSP une nouvelle option à envisager afin d'apporter par l'intermédiaire des normes une solution qui permettrait de présenter la substance de l'opération tout en améliorant les informations communiquées à des fins redditionnelles.
- 4 Consulter la note 4 de l'état de la situation financière.

À NOTER : Si cet état devient complexe, l'entité peut indiquer certaines informations dans des états ou tableaux complémentaires, par exemple un état des gains et pertes de réévaluation. Les états ou tableaux complémentaires ont pour but de détailler les variations d'une composante de l'actif net ou du passif net. L'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net devient alors un état condensé.

Collège ou université du secteur public**État des flux de trésorerie**

Exercice clos le 31 mars (en milliers de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Trésorerie et équivalents de trésorerie au début de l'exercice	13 091	57 963
Activités de fonctionnement		
Excédent	51 354	41 476
Éléments de revenus et de charges sans effet sur la trésorerie compris dans l'excédent (note X)	127 661	139 256
Éléments liés aux activités d'investissement en immobilisations, de placement ou de financement compris dans l'excédent (note Y)	(150 744)	(239 519)
Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités de fonctionnement	<u>28 271</u>	<u>(58 787)</u>
Activités d'investissement en immobilisations		
Transferts en capital reçus	114 315	117 027
Produit de la vente d'immobilisations corporelles	2 500	559
Sorties de fonds relatives à l'acquisition d'immobilisations corporelles	(141 858)	(132 355)
Flux de trésorerie affectés aux activités d'investissement en immobilisations	<u>(25 043)</u>	<u>(14 769)</u>
Activités de placement		
Produits de cession et de rachat de placements de portefeuille	352 683	363 742
Acquisitions de placements de portefeuille	(385 980)	(378 371)
Flux de trésorerie affectés aux activités de placement	<u>(33 297)</u>	<u>(14 629)</u>
Trésorerie nette affectée aux activités de fonctionnement, d'investissement en immobilisations et de placement	<u>(30 069)</u>	<u>(88 185)</u>
Trésorerie nette avant les activités de financement	<u>(16 978)</u>	<u>(30 222)</u>
Activités de financement		
Remboursement de la dette	(13 750)	(13 072)
Nouveaux emprunts	17 500	35 500
Dotations	31 996	20 885
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	<u>35 746</u>	<u>43 313</u>
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la fin de l'exercice	<u><u>18 768</u></u>	<u><u>13 091</u></u>

À NOTER : La méthode indirecte est utilisée à titre d'exemple seulement. Tant la méthode indirecte que la méthode directe peuvent être utilisées pour présenter les flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement.

ANNEXE F

EXEMPLE D'ÉTAT DU PASSIF FINANCIER NET (OU DE L'ACTIF FINANCIER NET), Y COMPRIS LA PRÉSENTATION FACULTATIVE DE LA VARIATION DU PASSIF FINANCIER NET (OU DE L'ACTIF FINANCIER NET)

État du passif financier net et de la variation du passif financier net¹

Au 31 mars (en millions de dollars)

	Réel 20X3	Réel 20X2
Actifs financiers	xxx	xxx
Moins : Passifs financiers	xxx	xxx
Passif financier net	xxx	xxx

Une situation de passif financier net signifie que l'entité aura besoin de plus d'actifs financiers pour régler les passifs financiers qu'elle a déjà contractés. Ses actifs financiers futurs sont, pour ainsi dire, hypothéqués, ce qui affecte sa capacité de financer ses activités, de fournir des services et de régler ses passifs financiers dans l'avenir. À l'inverse, une situation d'actif financier net signifie que l'entité dispose d'actifs financiers pour assurer la prestation des services dans l'avenir et régler ses passifs financiers futurs.

Variation du passif financier net

Exercice clos le 31 mars (en millions de dollars)

	Budget 20X3	Réel 20X3	Réel 20X2
Passif financier net au début de l'exercice	xxx	xxx	xxx
Variation attribuable à l'excédent (au déficit) lié aux activités	xxx	xxx	xxx
Acquisition d'immobilisations corporelles	xxx	xxx	xxx
Amortissement des immobilisations corporelles	xxx	xxx	xxx
Autres	-	xxx	xxx
Variation attribuable aux immobilisations corporelles	xxx	xxx	xxx
Acquisition de stocks de fournitures et charges payées d'avance	-	xxx	xxx
Consommation des stocks de fournitures et des charges payées d'avance	-	xxx	xxx
Variation attribuable aux autres actifs non financiers	-	xxx	xxx
Variation attribuable aux gains et pertes de réévaluation nets	-	xxx	xxx

(Augmentation) Diminution du passif financier net	-	xxx	xxx
Passif financier net à la fin de l'exercice			
	xxx	xxx	xxx

- 1 Lorsque l'indicateur est positif, l'état se nomme «état de l'actif financier net et de la variation de l'actif financier net».

À NOTER : Si le CCSP approuve l'apport de modifications à l'«état consolidé de la variation de la dette nette» figurant à l'Annexe A du chapitre SP 1201, comme il le propose dans l'exposé-sondage Instruments financiers : Modifications de portée limitée visant la présentation, pour exiger la présentation du détail de la variation des gains et pertes de réévaluation nets, des modifications similaires seront apportées à la présente annexe.

BASE DES CONCLUSIONS

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
INTRODUCTION.....	BC.001-BC.003
RÉSULTAT VISÉ ET EFFETS PRÉVUS.....	BC.004-BC.007
DÉMARCHE SUIVIE PAR LE CCSP POUR FORMULER LES PRINCIPES DU MODÈLE D'INFORMATION PROPOSÉ DANS L'EXPOSÉ-SONDAGE	BC.008-BC.019
Document de consultation 1	BC.010
Document de consultation 2	BC.011-BC.013
Document de consultation 3	BC.014-BC.017
Énoncé de concepts et énoncé de principes	BC.018-BC.019
EXPOSÉ-SONDAGE	BC.020-BC.161
État de la situation financière.....	BC.023-BC.083
Déplacement de l'indicateur qu'est le passif financier net (actuellement appelé «dette nette») ou l'actif financier net vers un état qui lui est propre.....	BC.024-BC.037
Contexte.....	BC.024-BC.025
Commentaires reçus sur l'énoncé de principes.....	BC.026-BC.037
Maintien de l'importance du passif financier net en tant qu'indicateur	BC.028-BC.031
Transparence des informations fournies sur les actifs non financiers.....	BC.032
Autres modes de présentation.....	BC.033-BC.037
Introduction des passifs financiers et passifs non financiers.....	BC.038-BC.039
Ajout d'une nouvelle composante de l'actif net ou du passif net	BC.040-BC.083
Démarche suivie pour établir la nouvelle composante «autres éléments cumulés»	BC.040-BC.049
Commentaires reçus sur l'énoncé de principes.....	BC.050-BC.083
Réduction du risque que la composante «autres éléments cumulés» soit utilisée de façon inappropriée.....	BC.052-BC.053
La composante concorde avec le projet de cadre conceptuel	BC.054-BC.055
Reclassement dans l'excédent ou le déficit des éléments comptabilisés antérieurement dans les gains et pertes de réévaluation cumulés ou dans les autres éléments cumulés	BC.056-BC.059
Nécessité de comptabiliser certains revenus et certaines charges de l'exercice hors de l'excédent ou du déficit de cet exercice	BC.060-BC.067

La composante «autres éléments cumulés» proposée a pour objet d'aider le CCSP à s'assurer que la substance économique des éléments, opérations et autres événements est compréhensible et que des informations redditionnelles sont fournies à ce sujet.....	BC.068-BC.069
Transparence des informations fournies	BC.070-BC.074
Composantes supplémentaires de l'actif net ou du passif net	BC.075-BC.078
«Autres ressources» et «autres obligations»	BC.079-BC.083
État de l'actif financier net ou du passif financier net.....	BC.084-BC.115
Révision du calcul de l'actif financier net ou du passif financier net (actuellement appelé «dette nette»).....	BC.085-BC.110
Volet «actifs financiers» du calcul.....	BC.089-BC.096
Fonds reçus qui sont grevés d'une affectation d'origine externe devant être utilisés à des fins déterminées	BC.090-BC.091
Sommes reçues au titre de la dotation	BC.092-BC.096
Volet «passifs» du calcul	BC.097-BC.103
Passifs liés aux transferts en capital reçus qui seront réglés à mesure que les actifs correspondants seront utilisés pour fournir des services.....	BC.098-BC.100
Obligations de prestation qui ne seront pas acquittées au moyen d'actifs financiers	BC.101-BC.103
Prochaines étapes	BC.104-BC.109
Avantages du calcul de l'actif financier net ou du passif financier net (actuellement appelé «dette nette») proposé.....	BC.110
Changement du nom de l'indicateur «dette nette»	BC.111-BC.114
Applicabilité de l'indicateur qu'est l'actif financier net ou le passif financier net	BC.115
État de la variation de la dette nette ou de l'actif financier net.....	BC.116-BC.127
Présentation de la comparaison entre les dépenses en immobilisations réelles et celles prévues au budget dans les notes complémentaires.....	BC.121-BC.127
Obligations d'information des entités qui n'ont pas de budget de dépenses en immobilisations.....	BC.125
Que doit comprendre le budget?	BC.126
Est-il possible d'utiliser un budget de dépenses en immobilisations modifié?	BC.127
État de l'évolution de l'actif net ou du passif net	BC.128-BC.145
Gains et pertes de réévaluation cumulés	BC.134-BC.136
Autres éléments cumulés.....	BC.137-BC.140
Indications sur la composante «autres éléments cumulés»	BC.139-BC.140
Capital-actions	BC.141-BC.145

État des flux de trésorerie	BC.146-BC.147
Comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget.....	BC.148-BC.161
Situations dans lesquelles le périmètre d'activités visé par le budget diffère de celui qui est visé par les états financiers	BC.151-BC.155
Qu'arrive-t-il lorsque le périmètre de l'entité comptable a changé pendant l'exercice?	BC.156-BC.157
Utilisation d'un budget modifié	BC.158-BC.161
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES	BC.162

INTRODUCTION

BC.001 La présente base des conclusions résume les éléments que le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) a pris en considération pour tirer les conclusions nécessaires à la révision du chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, et à son remplacement par le chapitre SP 1202, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

BC.002 Avant d'approuver la norme définitive, le CCSP délibérera sur les commentaires suscités par l'exposé-sondage.

BC.003 Le chapitre SP 1202 s'appliquera à toutes les entités du secteur public qui préparent leurs états financiers conformément au Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (le «Manuel du secteur public»), à l'exception de celles qui appliquent les chapitres de la série SP 4200 du Manuel du secteur public, qui continueront de le faire. Les modifications éventuelles à apporter aux chapitres de la série SP 4200 ou à leur application le seraient dans le cadre du projet du CCSP sur la stratégie relative aux OSBL du secteur public.

RÉSULTAT VISÉ ET EFFETS PRÉVUS

BC.004 Le résultat visé par le projet de norme sur la présentation des états financiers consiste à proposer un modèle d'information tenant compte :

- a) des caractéristiques essentielles de l'ensemble des entités du secteur public;
- b) des besoins des principaux utilisateurs¹;
- c) des besoins de toutes les entités du secteur public;
- d) des questions techniques du moment;
- e) des nouvelles questions qui pourraient être soulevées dans l'avenir.

BC.005 Les effets prévus d'un modèle d'information révisé sont :

- a) une compréhension accrue par les utilisateurs des états financiers et des indicateurs qu'ils contiennent;
- b) une amélioration des informations redditionnelles destinées aux utilisateurs.

BC.006 Les entités devront ajuster la présentation de leurs états financiers pour se conformer aux dispositions révisées.

BC.007 L'objectif d'une norme sur la présentation des états financiers est de prescrire la base de présentation des informations financières dans les états financiers, afin qu'ils soient comparables tant aux états financiers de l'entité pour les périodes antérieures et à son budget approuvé qu'aux états financiers d'autres entités semblables. Le projet de norme sur la présentation des états financiers énonce les dispositions générales sur la présentation des états financiers, les indications concernant leur structure et les exigences minimales concernant leur contenu. L'entité qui souhaiterait présenter des informations supplémentaires, comme des informations sur les risques et incertitudes qu'elle n'est actuellement pas tenue de fournir selon le Manuel du secteur public, pourrait cependant le faire².

1 Le cadre conceptuel proposé identifie comme principaux utilisateurs la population et ses représentants élus ou nommés.

2 Le paragraphe 10.24 du chapitre 10 du projet de cadre conceptuel, «Concepts de présentation relatifs aux états financiers», énonce des critères à considérer pour déterminer si des informations complémentaires à celles exigées par le Manuel du secteur public devraient être incluses dans les états financiers de l'entité.

DÉMARCHE SUIVIE PAR LE CCSP POUR FORMULER LES PRINCIPES DU MODÈLE D'INFORMATION PROPOSÉ DANS L'EXPOSÉ-SONDAGE

BC.008 Les propositions élaborées à ce jour tiennent compte des nombreux commentaires reçus :

- a) en réponse aux trois documents de consultation;
- b) au sujet de l'énoncé de concepts et de l'énoncé de principes;
- c) à l'occasion de vastes activités de communication menées auprès des parties prenantes (webinaires, tables rondes, présentations).

BC.009 Les propositions élaborées tiennent également compte :

- a) des faits nouveaux sur la scène internationale;
- b) des propositions formulées par le CCSP dans le cadre d'autres projets inscrits à son programme de travail;
- c) des objectifs stratégiques du CCSP énoncés dans son plan stratégique 2017-2022;
- d) des recommandations du Groupe de travail mixte³.

Document de consultation 1

BC.010 En août 2011, le Groupe de travail sur les fondements conceptuels de la performance financière (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, 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 projet de cadre conceptuel, «Caractéristiques des entités du secteur public». Ces caractéristiques permettent d'arrimer l'élaboration des concepts et des principes aux réalités du secteur public.

Document de consultation 2

BC.011 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 principaux utilisateurs des rapports issus de cette information, les objets généraux 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. Les commentaires reçus ont été utiles pour l'élaboration du chapitre 3 du projet de cadre conceptuel, «Objectif de l'information financière».

BC.012 Le Document de consultation 2 sollicitait aussi l'avis des parties prenantes à propos de trois modèles d'information :

- a) Un modèle fondé sur l'approche bilancielle : Dans ce modèle, les éléments répondant aux définitions d'actif et de passif serviraient à déterminer l'excédent ou le déficit, et toutes les variations de l'actif et du passif de la période seraient incluses dans l'excédent ou le déficit de cette période.
- b) Un modèle fondé sur l'approche résultat : Dans ce modèle, les éléments répondant aux définitions de revenu et de charge serviraient à déterminer l'excédent ou le déficit, et les éléments ne répondant pas à ces définitions seraient inclus dans l'état de la situation financière.

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

- c) Un modèle hybride : Dans ce modèle, la détermination de l'excédent ou du déficit serait indépendante de la situation financière. Cette approche donne lieu à une articulation moins complète entre les états financiers (c'est-à-dire que les interrelations entre les informations présentées dans les états financiers ne ressortent pas aussi clairement que si l'entité avait appliqué l'un des autres modèles).

BC.013 Des trois modèles d'information, c'est celui fondé sur une approche bilancielle que la grande majorité des répondants a appuyé, en raison de ce qui suit :

- a) son lien avec des événements économiques réels;
- b) ses caractéristiques communes avec l'information d'entreprise, ce qui améliore sa compréhension par les parties prenantes;
- c) la base solide qu'il offre aux fins de l'élaboration de l'information sur la viabilité à long terme;
- d) le fait qu'aucun argument n'a été fourni à l'appui de la valeur ajoutée du passage à un autre modèle.

Document de consultation 3

BC.014 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 des concepts proposés aux fins d'un cadre conceptuel et d'un modèle d'information révisés. Ce document visait à obtenir une première réaction sur ces concepts et sur le projet de modèle d'information reposant sur ces derniers.

BC.015 Dans le Document de consultation 3, le Groupe de travail a tenu compte des commentaires reçus en réponse aux documents de consultation 1 et 2, et a élaboré un modèle d'information fondé sur une approche bilancielle. Ce modèle prévoyait notamment un état du résultat global dont l'objectif était de présenter le résultat net des services et des programmes et la volatilité pouvant découler de certains types de paiements de transfert, événements imprévus et variations de la juste valeur.

BC.016 Dans leurs commentaires, les répondants ont exprimé des préoccupations à l'égard de ce qui suit :

- a) l'absence d'un indicateur «excédent ou déficit» défini;
- b) la présentation de deux résultats nets sur un seul état;
- c) la présentation des gains et pertes de réévaluation non réalisés avec les résultats des activités;
- d) le fait que la possibilité d'utiliser la comptabilité de couverture ne soit pas offerte;
- e) la possibilité de présenter de deux façons les transferts en capital reçus;
- f) la séparation des éléments inhabituels qui sont difficiles à définir dans le secteur public.

BC.017 Par conséquent, le modèle d'information proposé dans le Document de consultation 3 a été écarté.

Énoncé de concepts et énoncé de principes

BC.018 En mai 2018, le CCSP a publié l'énoncé de concepts *Cadre conceptuel révisé pour le secteur public canadien* et l'énoncé de principes *Modèle d'information révisé pour le secteur public canadien*. L'énoncé de concepts et l'énoncé de principes fournissent des détails sur le cadre conceptuel et le modèle d'information révisés dont l'élaboration se base sur les commentaires reçus en réponse aux trois documents de consultation.

BC.019 Le CCSP a reçu et examiné un nombre considérable de commentaires, auxquels il a répondu. Il s'est appuyé sur ceux-ci pour élaborer l'exposé-sondage sur un projet de cadre conceptuel et l'exposé-sondage sur un projet de norme sur la présentation des états financiers (c'est-à-dire la révision du chapitre SP 1201, qui deviendrait le chapitre SP 1202).

EXPOSÉ-SONDAGE

BC.020 Les principaux changements que le CCSP se propose d'apporter au modèle d'information énoncé dans le chapitre SP 1201 sont les suivants :

- a) le déplacement de l'indicateur qu'est la dette nette ou l'actif financier net dans un état qui lui est propre, à savoir l'état de l'actif financier net ou du passif financier net, ce qui suppose également de renommer «passif financier net» l'indicateur qu'est la dette nette⁴;
- b) l'introduction de deux catégories de passifs : passifs financiers et passifs non financiers;
- c) l'ajout d'une troisième composante de l'actif net ou du passif net, ventilée à la suite de la situation financière nette;
- d) l'ajout d'un nouvel état, soit l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net;
- e) la suppression de l'obligation de présenter l'état de la variation de la dette nette dans le jeu d'états financiers et la possibilité de présenter désormais la variation de l'indicateur dans le nouvel état de l'actif financier net ou du passif financier net;
- f) la possibilité d'utiliser un budget modifié dans certaines situations.

BC.021 Il est également proposé dans l'exposé-sondage :

- a) d'apporter des modifications mineures à la structure de l'état des flux de trésorerie;
- b) de revoir les exigences sur la comparaison de la performance financière réelle et de celle prévue au budget.

BC.022 Se reporter au chapitre 6, «Objectifs des états financiers», de la base des conclusions sur le projet de cadre conceptuel pour en savoir plus sur les décisions prises par le CCSP au sujet des fondements conceptuels des questions liées à la présentation des états financiers.

État de la situation financière

BC.023 Dans l'exposé-sondage, il est proposé d'apporter trois modifications clés à l'état de la situation financière, soit :

- a) le déplacement de l'indicateur qu'est le passif financier net (actuellement appelé «dette nette») ou l'actif financier net vers un état qui lui est propre;
- b) l'introduction de deux catégories de passifs : passifs financiers et passifs non financiers;
- c) l'ajout d'une troisième composante de l'actif net ou du passif net, ventilée à la suite de la situation financière nette.

Déplacement de l'indicateur qu'est le passif financier net (actuellement appelé «dette nette») ou l'actif financier net vers un état qui lui est propre

Contexte

BC.024 Dans l'énoncé de principes, le CCSP a proposé de retirer l'indicateur qu'est la dette nette (que l'on appellerait désormais «passif financier net») ou l'actif financier net de l'état de la situation financière et de le déplacer dans un état qui lui est propre, notamment pour les raisons suivantes :

⁴ L'analyse du changement de nom de l'indicateur «dette nette» figure aux paragraphes BC.111 à BC.114. Dans le reste de cette base des conclusions, la dette nette sera désignée, le cas échéant, par le nom proposé «passif financier net».

- a) mettre l'indicateur en évidence dans un état distinct qui reflète son importance, plutôt que le présenter comme un sous-total de l'état de la situation financière;
- b) permettre au CCSP d'affiner le calcul du passif financier net ou de l'actif financier net pour s'assurer que cet indicateur conserve sa signification d'origine;
- c) regrouper tous les actifs et tous les passifs dans l'état de la situation financière pour le rendre plus clair;
- d) donner au CCSP l'occasion de déterminer si certaines entités du secteur public devraient présenter l'indicateur qu'est le passif financier net ou l'actif financier net dans leurs états financiers.

BC.025 Ce déplacement mis à part, les états financiers du secteur public conservent leurs principales caractéristiques distinctives :

- a) le classement des actifs en tant qu'actifs financiers et actifs non financiers est conservé dans l'état de la situation financière⁵;
- b) l'indicateur qu'est le passif financier net (actuellement appelé «dette nette») ou l'actif financier net est conservé et désormais présenté dans un état qui lui est propre;
- c) l'actif net ou le passif net demeure l'indicateur de la situation financière nette.

Commentaires reçus sur l'énoncé de principes

BC.026 La majorité des répondants s'est dite favorable au déplacement proposé de l'indicateur qu'est le passif financier net ou l'actif financier net dans un état qui lui est propre. Parmi les répondants qui le désapprouvaient, les avis étaient partagés :

- a) Quelques-uns d'entre eux ont souligné l'importance de l'indicateur et fait valoir que sa présentation dans l'état de la situation financière en accroissait la visibilité. En le retirant de l'état de la situation financière, on atténue son importance. La présentation de l'indicateur dans l'état de la situation financière donne également aux utilisateurs la possibilité de le voir en proportion des actifs non financiers, ce qui leur fournit des informations redditionnelles pertinentes.
- b) Quelques répondants ont au contraire fait valoir que l'indicateur pourrait être présenté dans les notes complémentaires plutôt que dans un état distinct.

BC.027 Certains répondants ont invité le CCSP à envisager d'autres modes de présentation pour cet indicateur.

Maintien de l'importance du passif financier net en tant qu'indicateur

BC.028 Le CCSP juge que le passif financier net (actuellement appelé «dette nette») constitue un indicateur important pour les raisons suivantes :

- a) Il fournit des informations sur les ressources futures qui seront nécessaires pour régler les engagements et obligations passés. L'ampleur du passif financier net de l'entité et sa capacité financière d'assurer le service de la dette constituent des critères importants pour évaluer la viabilité budgétaire de l'entité.
- b) Il représente une mesure clé de la capacité financière des entités du secteur public, quelle que soit leur capacité de lever des impôts ou de contracter des dettes. Une situation de passif financier net résulte des activités passées de l'entité, plus particulièrement de ses décisions d'engager des passifs, et non uniquement des emprunts qu'elle contracte. Par exemple, certaines entités ont d'importantes obligations non capitalisées au titre de régimes de retraite ou des contrats de location-acquisition significatifs sur des immobilisations faisant partie intégrante de leurs activités. Les entités, de même que leurs parties prenantes, doivent savoir ce dont elles auront besoin pour régler les engagements et obligations passés.

5 Correspond à «la nature et l'utilisation des ressources publiques», une caractéristique présentée au chapitre 2, «Caractéristiques des entités du secteur public», du cadre conceptuel proposé.

- c) La présentation du passif financier net peut aider l'organisme sans but lucratif du secteur public (OSBLSP) à expliquer aux donateurs que ses besoins de financement dépassent ses ressources financières.

BC.029 Le déplacement du passif financier net ou de l'actif financier net dans un état qui lui est propre vise à mettre cet indicateur plus en évidence que lorsqu'il est présenté en tant que sous-total dans l'état de la situation financière.

BC.030 Le déplacement proposé de l'indicateur dans un état qui lui est propre n'a pas pour but de diminuer l'importance de cet indicateur. De fait, il est énoncé, au chapitre 10, «Concepts de présentation», du projet de cadre conceptuel, que «[d]ans un jeu d'états financiers, aucun de ces états n'est plus important qu'un autre». Autrement dit, chaque état du jeu complet d'états financiers a son importance, et chacun d'eux remplit une fonction distincte. Pour évaluer l'état des finances d'une entité, il faut considérer dans leur ensemble tous ses états financiers. Par conséquent, tous les indicateurs présentés dans les états financiers sont importants et doivent être considérés dans leur ensemble lors de l'évaluation de l'entité.

BC.031 Le déplacement proposé de l'indicateur dans un état qui lui est propre est l'occasion de le rendre plus facile à comprendre et plus instructif pour les utilisateurs. Dans le nouvel état, l'entité a la possibilité de fournir des informations supplémentaires sur les causes de l'augmentation ou de la diminution de l'indicateur au cours de l'exercice. De fait, le nouvel état permet à l'entité de mieux expliquer l'indicateur en le situant dans le contexte de ses propres finances, et, dans le cas d'un gouvernement, dans l'économie de son territoire de compétence.

Transparence des informations fournies sur les actifs non financiers

BC.032 Les répondants ont indiqué que la comparaison du passif financier net (actuellement appelé «dette nette») de l'entité et du solde des immobilisations corporelles figurant dans l'état de la situation financière servait aux utilisateurs à déterminer si des immobilisations corporelles ont été financées au moyen d'emprunts. Cette comparaison fournit aux utilisateurs des informations sur la viabilité de l'entité et ses besoins futurs en ressources. L'indicateur et le solde des immobilisations corporelles nécessaires à cette comparaison sont conservés dans les états financiers. L'état des flux de trésorerie peut également fournir des informations qui sont utiles pour déterminer si des immobilisations corporelles ont été financées au moyen d'emprunts.

Autres modes de présentation

BC.033 La proposition de déplacer l'indicateur qu'est le passif financier net (actuellement appelé «dette nette») ou l'actif financier net a amené le CCSP à proposer une révision de la structure de l'état de la situation financière, laquelle avait été conçue pour simplifier le calcul de l'indicateur présenté dans le corps même de cet état. De façon générale, les répondants à l'énoncé de principes étaient d'accord avec cette proposition.

BC.034 Certains répondants à l'énoncé de principes ont suggéré au CCSP de ne pas modifier, dans le cas des gouvernements supérieurs, la structure actuelle de leur état de la situation financière. Cela signifie indirectement que la façon dont serait présenté l'état de la situation financière des autres entités du secteur public serait différente.

BC.035 Dans le cadre de son projet sur les fondements conceptuels de la performance financière, le CCSP doit établir un modèle d'information qui servira de référence. La présentation d'états financiers adaptée à différents types d'entités du secteur public est une question qui déborde le cadre de ce projet.

BC.036 D'autres répondants à l'énoncé de principes ont suggéré au CCSP de donner aux entités qui souhaitent présenter dans l'état de la situation financière l'indicateur qu'est le passif financier net la possibilité de le faire dans une autre partie de cet état. Certains d'entre eux ont indiqué qu'ils estimaient redondant le nouvel état proposé aux fins de la présentation de l'indicateur.

BC.037 Le CCSP préfère aller de l'avant avec un état du passif financier net ou de l'actif financier net qui serait distinct pour les raisons suivantes :

- a) Un état distinct permet l'ajout d'une ou deux phrases pour expliquer ce que signifie l'indicateur, et ainsi le rendre plus facile à comprendre. Un tel ajout n'est pas possible si l'indicateur est présenté dans l'état de la situation financière.
- b) La présentation de l'indicateur qu'est le passif financier net ou l'actif financier net dans un état qui lui est propre permet de l'isoler et d'en souligner l'importance.
- c) En présentant un état distinct, l'entité doit expliquer l'indicateur qu'est la dette nette et peut, si elle le souhaite, présenter les causes de la variation de cet indicateur au cours de l'exercice, ce qui en augmente la compréhensibilité. Par exemple, certaines parties prenantes ont constaté que des gains et pertes de réévaluation non réalisés entraînent la volatilité de la dette nette. Dans cet état, l'entité peut souligner et expliquer la mesure dans laquelle la volatilité de l'indicateur est attribuable aux gains et pertes de réévaluation non réalisés si elle estime qu'il s'agit d'une information utile et compréhensible pour les utilisateurs⁶.
- d) La présentation du calcul du passif financier net ou de l'actif financier net dans un état qui lui est propre clarifie l'état de la situation financière et permet aux utilisateurs qui consultent également les états financiers d'entités à capital fermé de s'y retrouver. L'état de la situation financière n'est pas compliqué par une structure visant à présenter, entre autres indicateurs, le calcul du passif financier net ou de l'actif financier net.

Introduction des passifs financiers et passifs non financiers

BC.038 La nécessité de s'assurer que l'indicateur qu'est le passif financier net (actuellement appelé «dette nette») ou l'actif financier net conserve sa signification d'origine a amené le CCSP à exiger l'établissement d'une distinction entre les passifs financiers et les passifs non financiers dans l'état de la situation financière.

BC.039 Pour en savoir plus sur cette proposition, se reporter à la section intitulée «État de l'actif financier net ou du passif financier net», qui commence au paragraphe BC.084.

Ajout d'une nouvelle composante de l'actif net ou du passif net

Démarche suivie pour établir la nouvelle composante «autres éléments cumulés»

BC.040 L'un des objectifs du projet sur les fondements conceptuels de la performance financière est d'élaborer un modèle d'information grâce auquel les entités du secteur public canadien seront mieux en mesure de montrer leur transparence et leur respect des obligations redditionnelles, tout en permettant au CCSP de traiter les questions relevant des normes, comme celles liées aux instruments financiers et à toute nouvelle question future. Les commentaires reçus en réponse aux trois documents de consultation ont aussi révélé que le modèle d'information devait être fondé sur une approche bilancielle qui ne se traduit pas par un unique état du résultat global.

BC.041 Un examen des modèles d'information d'autres normalisateurs, dont l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), l'International Accounting Standards Board (IASB) et le Governmental Accounting Standards Board (GASB) des États-Unis, a montré qu'il était nécessaire que le modèle d'information du CCSP prévoie un endroit, dans les états financiers, pour la présentation de certains revenus et de certaines charges de l'exercice hors de l'excédent ou du déficit de cet exercice.

6 La proposition du CCSP de donner aux entités la possibilité de présenter les causes de la variation de l'actif financier net ou du passif financier net si elles le désirent est expliquée à la section intitulée «État de la variation de la dette nette ou de l'actif financier net».

BC.042 Après avoir analysé les différentes options⁷, le CCSP a décidé que les revenus et les charges comptabilisés hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice au cours duquel ils sont générés doivent être présentés directement dans l'actif net ou dans le passif net, et que les détails les concernant doivent être fournis dans un état de l'évolution de l'actif net ou du passif net distinct, pour les raisons suivantes :

- a) ce modèle favorise la compréhensibilité de la situation financière, car il ne comporte que des actifs et des passifs. Il permet de communiquer une information claire sur l'actif net ou le passif net présenté en tant qu'indicateur de la situation financière nette de l'entité;
- b) ce modèle est le plus utile pour les parties prenantes, puisqu'il ne prévoit pas l'inclusion :
 - i) des rentrées et des sorties de fonds reportées en tant qu'élément des états financiers, une possibilité rejetée par les parties prenantes selon leurs commentaires sur le Document de consultation 2,
 - ii) d'une approche fondée sur la présentation de deux résultats ou d'autres éléments du résultat global dans l'état des résultats, une possibilité rejetée par les parties prenantes selon leurs commentaires sur le Document de consultation 3;
- c) ce modèle est le plus pratique, car :
 - i) il s'appuie sur le modèle d'information actuel, selon lequel certains revenus et certaines charges (comme les gains et pertes de réévaluation non réalisés découlant d'instruments financiers comptabilisés à la juste valeur) sont comptabilisés directement dans une composante de l'actif net ou du passif net,
 - ii) il n'entraînerait l'apport d'aucune modification importante au modèle d'information qu'appliquent les organismes publics qui ont adopté les normes sur les instruments financiers et la conversion des devises en 2012,
 - iii) il concorde avec des aspects importants du modèle d'information qu'appliquent actuellement certains OSBLSP (soit ceux qui appliquent les chapitres de la série SP 4200), notamment en ce qui concerne la présentation de multiples composantes de l'actif net. Ainsi, l'application du modèle pourrait constituer, selon la stratégie relative aux OSBLSP que le CCSP aura élaborée, une étape préalable à l'adoption intégrale de l'ensemble du Manuel du secteur public par ce groupe de parties prenantes⁸. Il pourrait aussi favoriser une transition plus compréhensible pour ces organismes et leurs parties prenantes compte tenu de la revue des chapitres de la série SP 4200 entreprise par le CCSP;
- d) ce modèle est celui qui concorde le mieux avec le modèle d'information de l'IPSASB, puisque tous deux entraînent la comptabilisation de certains revenus et de certaines charges directement dans l'actif net ou dans le passif net, et que l'IPSASB n'exige pas encore la comptabilisation de quelque opération que ce soit dans les catégories des autres ressources et des autres obligations de l'état de la situation financière. Ces similitudes sont importantes, car le CCSP a décidé qu'il adapterait les principes des normes IPSAS lors de l'élaboration de ses futures normes.

BC.043 Lorsqu'il a élaboré l'énoncé de principes, le CCSP a aussi conclu que le modèle d'information proposé devrait permettre de comptabiliser hors de l'excédent ou du déficit, au cours de l'exercice où ils se produisent, les gains et pertes de réévaluation non réalisés et les autres revenus et charges qu'il a déterminés. Cette approche est celle qui sert le mieux l'intérêt public, et ce, pour les raisons suivantes :

7 Les options envisagées par le CCSP comprennent la présentation de certains revenus et de certaines charges a) dans un état de l'évolution de l'actif net ou du passif net, b) dans l'état des résultats, sous l'excédent ou le déficit, ou c) dans l'état de la situation financière, hors de l'actif et du passif.

8 Le CCSP a publié, en même temps que cet exposé-sondage, le Document de consultation 2, *Stratégie relative aux organismes sans but lucratif du secteur public*, devant l'aider à élaborer une stratégie relative aux OSBLSP qui serve l'intérêt public.

- a) elle favorise la viabilité du modèle d'information et prépare le terrain en vue de l'élaboration de normes pour les années à venir, puisqu'elle ne concerne pas uniquement la comptabilisation hors de l'excédent ou du déficit, au cours de l'exercice où ils se produisent, des gains et pertes de réévaluation non réalisés. Elle donne ainsi au CCSP les moyens de traiter les problèmes nouveaux;
- b) elle rend le modèle d'information pertinent pour les parties prenantes, car celui-ci :
 - i) indique expressément et met en évidence l'excédent ou le déficit de l'exercice, et exigerait, aux fins de leur calcul, la prise en considération de tous les revenus et de toutes les charges de l'exercice, à moins qu'une autre norme élaborée par le CCSP ne prescrive leur comptabilisation dans les gains et pertes de réévaluation cumulés ou dans les autres éléments cumulés,
 - ii) conserve des indicateurs de la situation financière importants, comme l'actif net ou le passif net et le passif financier net (actuellement appelé «dette nette») ou l'actif financier net, qui fournissent des informations importantes à des fins redditionnelles, auxquelles sont habitués les utilisateurs,
 - iii) répond aux commentaires formulés par les parties prenantes, au début du projet, à propos de questions relevant des normes. Bien que le but du projet ne soit pas de modifier les normes, les propositions permettent au CCSP de traiter les questions qui relèvent de celles-ci,
 - iv) est adapté aux besoins des OSBLSP, puisqu'il donne plus d'options au CCSP pour résoudre les questions de comptabilité liées aux dotations,
 - v) donne au CCSP les moyens de traiter les questions qui pourraient être soulevées dans l'avenir, notamment en ce qui concerne les ressources patrimoniales, les éléments incorporels et le capital naturel.

BC.044 Le modèle d'information proposé permet au CCSP de répondre aux besoins des utilisateurs à mesure qu'ils se présentent et de représenter avec transparence la substance économique d'opérations ou autres événements à caractère unique, ce qui se traduira par une amélioration des informations présentées à des fins redditionnelles dans les états financiers.

BC.045 Le modèle d'information proposé s'appuie sur le modèle d'information existant. Le modèle d'information actuel comprend deux composantes de l'actif net ou du passif net :

- a) les excédents ou déficits cumulés liés aux activités;
- b) les gains et pertes de réévaluation cumulés.

BC.046 Le modèle d'information proposé comporterait une troisième composante appelée «autres éléments cumulés». Cette composante ne serait utilisée qu'en de rares circonstances. Seul le CCSP pourrait désigner les événements⁹ devant y être comptabilisés; il ne serait pas permis d'y inclure d'autres événements que celui-ci n'aurait pas désignés à cette fin.

BC.047 La décision du CCSP d'autoriser une éventuelle comptabilisation hors de l'excédent ou du déficit, lorsqu'ils se produisent, de revenus et de charges autres que les gains et pertes de réévaluation a donné lieu à une discussion sur la mesure dans laquelle les indications concernant ces autres éléments seraient restrictives et prescriptives. Le CCSP a évalué divers critères qu'il serait possible d'appliquer pour assurer l'utilisation uniforme de la composante «autres éléments cumulés», mais ces critères ont été jugés très subjectifs. Au lieu d'établir des critères, le CCSP a conclu qu'il lui faudrait, s'il déterminait qu'un revenu ou une charge doit être comptabilisé hors de l'excédent ou du déficit lorsqu'il se produit, démontrer dans la base des conclusions de la norme en quoi cette décision améliorera les informations communiquées à des fins redditionnelles.

9 Les événements comprennent les opérations.

BC.048 La nouvelle composante est désignée «autres éléments cumulés» parce qu'on ne sait pas encore ce que le CCSP y inclura. Si, au fil de l'élaboration des normes, le CCSP décide que certains éléments devraient être inclus dans cette composante, il sera possible d'en revoir l'appellation. Si le CCSP conclut que des opérations comptabilisées dans cette nouvelle composante possèdent certaines caractéristiques communes, il pourra la subdiviser pour créer une composante supplémentaire visant à fournir aux utilisateurs une meilleure description de cet aspect de la situation financière de l'entité. Par exemple, le CCSP pourrait juger qu'il convient de créer une composante supplémentaire s'il décide plus tard d'exiger la comptabilisation dans les états financiers du capital naturel dévolu à l'État ou des ressources patrimoniales. En ce qui concerne les éléments déjà détenus par l'entité, la comptabilisation, à titre de revenus ou de passifs, du volet crédit de l'opération pourrait ne pas être appropriée; la nouvelle composante permet d'envisager une troisième option. L'ajout de composantes supplémentaires servirait à différencier d'autres éléments possédant des caractéristiques communes et ainsi améliorer la compréhensibilité des états financiers. Le changement du nom de la composante et l'introduction de nouvelles composantes se feraient par voie de modifications corrélatives apportées à la norme sur la présentation des états financiers.

BC.049 En prévision de l'ajout de nouvelles composantes de l'actif net ou du passif net, il subsisterait toujours, dans ce modèle d'information, une composante «autres éléments cumulés» résiduelle. Une telle composante constitue une caractéristique essentielle du modèle devant permettre la présentation éventuelle d'autres aspects de la situation financière nette. Aux yeux du CCSP, il s'agit également d'une caractéristique importante puisqu'elle donne aux futurs conseils les moyens de rehausser la valeur additionnelle des états financiers.

Commentaires reçus sur l'énoncé de principes

BC.050 La majorité des répondants à l'énoncé de principes étaient favorables à la proposition d'ajouter une nouvelle composante de l'actif net ou du passif net. Des répondants ont exprimé certaines préoccupations, notamment :

- a) la composante «autres éléments cumulés» pourrait être utilisée de façon inappropriée;
- b) la composante entre en contradiction avec le cadre conceptuel;
- c) les éléments entrant dans la composante ne seront pas ultérieurement reclassés dans l'excédent ou le déficit;
- d) tous les revenus et toutes les charges devraient être comptabilisés dans l'excédent ou le déficit;
- e) la composante sera une source de confusion;
- f) la proposition nuit à la transparence.

BC.051 Les répondants ont aussi adressé des suggestions au CCSP :

- a) l'ajout de composantes supplémentaires de l'actif net ou du passif net;
- b) l'inclusion des catégories «autres ressources» et «autres obligations».

Réduction du risque que la composante «autres éléments cumulés» soit utilisée de façon inappropriée

BC.052 Des répondants se sont dits préoccupés par la possibilité que la composante «autres éléments cumulés» soit utilisée de façon inappropriée.

BC.053 Le CCSP a tenu compte de ce risque au moment d'élaborer l'énoncé de principes. C'est pourquoi il est indiqué, tant dans l'énoncé de concepts que dans l'énoncé de principes, que seul le CCSP pourrait désigner les événements¹⁰ qui pourront être comptabilisés dans la composante «autres éléments cumulés», ou dans toute autre composante, et qu'il ne serait pas permis d'y inclure d'autres événements que celui-ci n'aurait pas désignés à cette fin. Cette indication est également incluse dans le projet de cadre conceptuel, au paragraphe 6.25, et dans le projet de norme sur la présentation des états financiers, aux paragraphes SP 1202.132, .142 et .144.

¹⁰ Les événements comprennent les opérations.

La composante concorde avec le projet de cadre conceptuel

BC.054 Certains répondants estimaient que la composante «autres éléments cumulés» n'allait pas dans le sens du cadre conceptuel.

BC.055 Le chapitre 6 de l'énoncé de concepts, «Objectifs des états financiers», et le paragraphe 6.25 du projet de cadre conceptuel expliquent les concepts sur lesquels repose l'exclusion de certaines variations de la situation financière de l'entité pour l'exercice de l'excédent ou du déficit de cet exercice. Le CCSP est d'avis que la création de la composante «autres éléments cumulés» est conforme aux concepts exposés dans le projet de cadre conceptuel.

Reclassement dans l'excédent ou le déficit des éléments comptabilisés antérieurement dans les gains et pertes de réévaluation cumulés ou dans les autres éléments cumulés

BC.056 Certains répondants craignaient que les éléments comptabilisés directement dans les autres éléments cumulés ne soient jamais inclus dans l'excédent ou le déficit. Voici ce qu'on peut lire dans l'énoncé de principes :

Si le CCSP décide qu'un revenu ou une charge doit être comptabilisé directement dans l'actif net ou dans le passif net (c'est-à-dire dans les gains et pertes de réévaluation cumulés ou dans les autres éléments cumulés), il devrait déterminer ce qui suit : a) la composante de l'actif net ou du passif net dans laquelle le revenu ou la charge serait comptabilisé; b) si le revenu ou la charge serait viré à l'excédent ou au déficit, et à quel moment.

Il n'y aurait pas de virement [à l'excédent ou au déficit de l'exercice de gains ou pertes de réévaluation cumulés ou d'autres éléments cumulés] en l'absence d'une base claire et objective pour la détermination : a) de l'exercice au cours duquel le virement devrait être effectué; b) du montant qui devrait être viré¹¹.

BC.057 Autrement dit, les éléments qui ont été antérieurement comptabilisés dans les gains et pertes de réévaluation cumulés ou, s'il y a lieu, dans les autres éléments cumulés, seraient, en règle générale, reclassés dans l'excédent ou le déficit d'un ou de plusieurs exercices ultérieurs. Ces éléments ne seraient toutefois pas reclassés ultérieurement dans l'excédent ou le déficit d'un ou de plusieurs exercices s'il n'est pas possible de déterminer clairement et objectivement :

- a) quand reclasser ces éléments dans l'excédent ou le déficit;
- b) le montant de ces éléments.

BC.058 La décision de reclasser dans l'excédent ou le déficit d'un ou de plusieurs exercices ultérieurs un élément qui avait été comptabilisé dans les gains et pertes de réévaluation cumulés ou dans les autres éléments cumulés et la façon d'effectuer ce reclassement ultérieur sont des questions qui relèvent des normes. Cette décision dépend de l'élément considéré et de la méthode de comptabilisation initiale et de reclassement ultérieur qui donne les meilleures informations à des fins redditionnelles.

BC.059 Certains éléments qui ont été initialement comptabilisés directement dans une composante de l'actif net ou du passif net pourraient ne jamais être reclassés ultérieurement dans l'excédent ou le déficit d'un ou de plusieurs exercices. Ces éléments pourraient notamment consister en ce qui suit :

- a) les dotations qui sont des apports affectés à perpétuité, si le CCSP décide, lorsqu'il élaborera une norme sur les dotations, que le crédit correspondant doit être comptabilisé directement dans les autres éléments cumulés;
- b) les actifs actuellement non comptabilisés selon les Normes comptables pour le secteur public (NCSP) qui seraient comptabilisés pour une première fois, si le CCSP devait lever chacune des interdictions visant ces éléments et en exiger la comptabilisation rétroactive;

11 Dans cet exposé-sondage, le CCSP a décidé d'employer le terme «reclassement» au lieu de «virement».

- c) les éléments qui doivent être comptabilisés directement dans l'actif net ou dans le passif net, conformément au chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES.

Nécessité de comptabiliser certains revenus et certaines charges de l'exercice hors de l'excédent ou du déficit de cet exercice

BC.060 Des répondants ont soutenu que tous les revenus et toutes les charges d'un exercice devraient être comptabilisés dans l'excédent ou le déficit de cet exercice. Suivant une approche bilancielle pure, toutes les variations de l'actif net ou du passif net doivent être comptabilisées dans l'excédent ou le déficit.

BC.061 Le modèle d'information proposé en est un fondé sur une approche bilancielle. Il permet cependant la comptabilisation de certains revenus et de certaines charges hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice au cours duquel ils se produisent, selon les exigences du CCSP. Il s'appuie sur le modèle d'information actuel, qui autorise la comptabilisation dans une composante de l'actif net ou du passif net, hors de l'excédent ou du déficit, de certains revenus et de certaines charges liés aux gains et pertes de réévaluation non réalisés.

BC.062 Les modèles d'information des autres normalisateurs permettent eux aussi de ne pas comptabiliser certains revenus et certaines charges dans l'excédent ou le déficit de l'exercice au cours duquel ils se produisent.

BC.063 Un mécanisme de comptabilisation de certains revenus et de certaines charges hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice est requis pour :

- a) offrir une option de traitement au CCSP lorsqu'il élaborera de nouvelles normes;
- b) refléter la substance économique des types d'opérations auxquelles on ne peut pas encore s'attendre ou d'opérations qui existent déjà mais dont le Manuel du secteur public ne traite pas encore.

BC.064 La plupart des variations des actifs et des passifs (qui ont un effet net sur l'actif net ou le passif net) sont comptabilisées dans l'excédent ou le déficit de l'exercice au cours duquel elles se produisent.

BC.065 La théorie comptable dont découle le modèle axé sur la gérance justifie l'établissement d'une distinction entre les gains et pertes de réévaluation non réalisés et la performance financière attribuable aux activités de fonctionnement reproductibles. Cette distinction reflète l'importance accordée à la reddition de comptes sur la performance réalisée et tient compte de l'incertitude accrue associée à la performance non réalisée.

BC.066 Il peut également être approprié, dans un modèle axé sur la gérance, d'exclure de l'excédent ou du déficit la comptabilisation initiale d'éléments détenus uniquement à des fins de gérance, comme les éléments patrimoniaux, le capital naturel et, possiblement, les dotations affectées à perpétuité.

BC.067 Le CCSP pourrait aussi déterminer qu'il est préférable, à des fins redditionnelles, de comptabiliser d'autres événements hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice au cours duquel ils se produisent pour refléter leur substance économique.

La composante «autres éléments cumulés» proposée a pour objet d'aider le CCSP à s'assurer que la substance économique des éléments, opérations et autres événements est compréhensible et que des informations redditionnelles sont fournies à ce sujet

BC.068 Certains répondants ont dit craindre que la composante «autres éléments cumulés» ne porte à confusion étant donné son caractère abstrait et le fait qu'elle n'est pas bien comprise.

BC.069 La compréhensibilité du modèle d'information adopté est un facteur clé à prendre en considération pour déterminer l'endroit le plus approprié pour la comptabilisation des revenus et des charges hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice au cours duquel ils se produisent. Lors de l'élaboration de l'énoncé de principes, le CCSP estimait que le modèle d'information proposé était compréhensible, et ce, pour les raisons suivantes :

- a) la situation financière ne se compose que d'actifs et de passifs, et les utilisateurs comprennent bien les actifs et les passifs;
- b) ce modèle permet de communiquer une information claire sur l'actif net et le passif net, puisque le public est en mesure de comprendre ces indicateurs lorsqu'ils lui sont expliqués du point de vue de ses finances personnelles;
- c) le modèle ne prévoit pas l'inclusion des rentrées et des sorties de fonds reportées en tant qu'éléments des états financiers, une possibilité ayant été rejetée par les parties prenantes parce que ces éléments sont mal compris par les utilisateurs;
- d) il ne prévoit pas non plus l'inclusion d'une approche fondée sur la présentation de deux résultats ou d'autres éléments du résultat global dans l'état des résultats, approche rejetée par les parties prenantes, car elle pourrait faire en sorte que les utilisateurs ne sachent plus quel est le «véritable» excédent ou déficit.

Transparence des informations fournies

BC.070 Des répondants ont indiqué que la composante «autres éléments cumulés» réduirait la transparence.

BC.071 Le CCSP est convaincu que le modèle d'information est transparent. Le nouvel état de l'évolution de l'actif net ou du passif net prend en compte tous les revenus et toutes les charges de l'exercice. L'objet de cet état est de montrer clairement quels sont les revenus et les charges comptabilisés dans l'excédent ou le déficit de l'exercice et quels sont ceux comptabilisés directement dans une autre composante de l'actif net ou du passif net.

BC.072 L'état des résultats fournirait des informations détaillées sur les revenus et les charges comptabilisés dans l'excédent ou le déficit de l'exercice. Un état des gains et pertes de réévaluation supplémentaire pourrait être utilisé pour étoffer l'information fournie sur les gains et pertes de réévaluation non réalisés ayant été comptabilisés dans la composante gains et pertes de réévaluation cumulés de l'actif net ou du passif net.

BC.073 Le CCSP considère également qu'il a fait preuve de transparence en analysant, dans le projet de cadre conceptuel et le projet de norme sur la présentation des états financiers, la possibilité de comptabiliser certains revenus et certaines charges dans une composante «autre» de l'actif net ou du passif net. Quelques parties prenantes étaient d'avis que le CCSP ne devrait pas examiner pareille composante tant qu'elle n'est pas utilisée. Le CCSP a conclu qu'il se devait d'être transparent quant à la possibilité d'utiliser cette composante dans l'avenir; la création de celle-ci répond aux commentaires qu'il a reçus et offre une solution pour répondre aux problèmes nouveaux.

BC.074 Par ailleurs, le projet de norme sur la présentation des états financiers et le projet de cadre conceptuel sont transparents, car les concepts et principes y ont été expliqués le mieux possible et on peut y trouver toutes les indications voulues ou requises.

Composantes supplémentaires de l'actif net ou du passif net

BC.075 Certains répondants ont invité le CCSP à créer d'autres composantes de l'actif net ou du passif net, comme les «éléments cumulés grevés d'affectations d'origine externe» utilisés pour les dotations et des «éléments cumulés investis en immobilisations».

BC.076 Lors de l'élaboration de l'énoncé de principes, le CCSP a cherché à savoir quelles caractéristiques devrait présenter le modèle d'information s'il souhaitait s'assurer qu'une future norme sur les dotations tienne compte de la substance économique des dotations. Le CCSP a déterminé que la composante «autres éléments cumulés» pouvait être une option selon le nouveau modèle qui n'est pas prévue dans le modèle actuel. Le CCSP la retiendra s'il conclut, au moment d'élaborer une norme sur les dotations, que cette présentation permet de mieux répondre à l'objectif redditionnel de l'information financière.

BC.077 Le CCSP a déterminé qu'une ventilation de l'actif net ou du passif net d'un niveau de détail plus poussé pourrait être présentée dans les notes complémentaires. Ainsi, les entités qui souhaitent présenter, par exemple, une ventilation par catégorie des excédents ou déficits cumulés (par exemple, fonds affectés, réserves et fonds investis en immobilisations) afin de montrer un autre aspect de l'entité aux fins de la reddition de comptes peuvent le faire par voie de notes.

BC.078 Les composantes que le CCSP a créées sont celles que requiert le bon fonctionnement du modèle d'information autour duquel s'articulent les différents états.

«Autres ressources» et «autres obligations»

BC.079 Certains répondants ont demandé au CCSP d'envisager l'inclusion des catégories «autres ressources» et «autres obligations» dans le modèle d'information canadien plutôt que la composante «autres éléments cumulés» de l'actif net ou du passif net.

BC.080 Les «autres ressources» et les «autres obligations» sont des catégories de la situation financière introduites par le cadre conceptuel de l'IPSASB qui ne répondent pas à la définition d'un élément.

BC.081 Le CCSP a examiné l'utilisation des «autres ressources» et des «autres obligations» lorsqu'il a élaboré l'énoncé de principes. Il a choisi de ne pas adopter ces catégories, car il estimait que :

- a) les éléments qui ne correspondent pas à ceux établis dans le projet de cadre conceptuel seraient mal compris;
- b) la situation financière doit porter principalement sur les actifs et les passifs et sur la différence entre ces deux éléments.

BC.082 De l'avis du CCSP, les entités devraient, pour une meilleure reddition de comptes, présenter et expliquer leur situation financière et leur performance financière en ayant d'abord recours à des éléments avec lesquels le public est familier, comme les actifs et les passifs ainsi que leurs variations.

BC.083 Cette exigence de compréhensibilité qui découle de l'objectif de reddition de comptes favorise une approche consistant à présenter la performance financière et la situation financière d'une façon que le public comprend déjà. Les objectifs de reddition de comptes ne sont pas atteints si ceux à qui l'entité rend des comptes ne peuvent pas comprendre les informations qui leur sont présentées.

État de l'actif financier net ou du passif financier net

BC.084 L'état de l'actif financier net ou du passif financier net est nouveau. Il sert à présenter le calcul révisé de l'actif financier net ou du passif financier net (actuellement appelé «dette nette»), tel qu'il est proposé.

Révision du calcul de l'actif financier net ou du passif financier net (actuellement appelé «dette nette»)

BC.085 Selon le CCSP, le sens donné actuellement à l'indicateur qu'est l'actif financier net ou le passif financier net (actuellement appelé «dette nette») est approprié. Le CCSP ne propose pas de modifier le sens donné à cet indicateur. Par contre, il a réalisé qu'il devait en revoir le calcul pour s'assurer que ce qui est mesuré correspond bien à ce que l'indicateur est censé mesurer.

- a) Une situation d'actif financier net signifie que l'entité dispose d'actifs financiers pour assurer la prestation des services dans l'avenir et régler ses passifs financiers futurs.
- b) Une situation de passif financier net signifie que l'entité aura besoin de plus d'actifs financiers pour régler les passifs financiers qu'elle a déjà contractés. Ses actifs financiers futurs sont, pour ainsi dire, hypothéqués, ce qui affecte sa capacité de financer ses activités, de fournir des services et de régler ses passifs financiers dans l'avenir.

BC.086 Lorsqu'il a examiné le calcul de l'actif financier net ou du passif financier net lors de l'élaboration de l'énoncé de principes, le CCSP a constaté qu'il lui fallait réviser ce calcul, celui-ci ne mesurant plus ce qu'il avait initialement servi à mesurer. Le CCSP avait d'ailleurs reçu des commentaires selon lesquels certains éléments devraient être exclus du calcul. À l'origine, on l'utilisait lorsque tous les passifs comptabilisés devaient être réglés au moyen d'actifs financiers; il n'existait alors pas de passifs complexes, comme ceux associés de nos jours aux accords de partenariat public-privé, à certains transferts en capital et à certaines obligations de prestation non financières, qui devaient être évalués pour déterminer s'il fallait les inclure dans le calcul ou les exclure.

BC.087 Le CCSP a ainsi proposé, dans l'énoncé de principes, un nouveau calcul pour cet indicateur, qui correspond «à la différence entre les actifs financiers, autres que ceux qui sont grevés d'affectations externes et/ou ne peuvent servir au règlement des passifs, et les passifs de l'entité, autres que ceux qui ne seront pas réglés au moyen des actifs financiers».

BC.088 Certains répondants à l'énoncé de principes ont fait observer ce qui suit :

- a) Si un actif financier ne peut servir au règlement d'un passif, s'agit-il vraiment d'un actif financier?
- b) Les actifs financiers affectés ne devraient pas tous être exclus du calcul, car certains d'entre eux peuvent tout de même servir à régler des passifs connexes. Tel qu'il est proposé, le calcul pourrait donner le même résultat pour deux entités, l'une ayant de nombreux actifs affectés et l'autre n'en ayant aucun. Les entités dont un plus grand nombre d'actifs financiers est grevé d'affectations pourraient avoir moins de latitude, mais ne pas avoir forcément de plus grands besoins futurs en ressources.
- c) Les exceptions au calcul indiquées portent à confusion et pourraient susciter des débats entre les préparateurs et les auditeurs.

Volet «actifs financiers» du calcul

BC.089 Lorsqu'il a élaboré l'énoncé de principes et le calcul proposé, le CCSP avait en tête deux types d'actifs grevés d'affectations d'origine externe :

- a) les fonds reçus qui sont grevés d'une affectation prescrite par un tiers et ne peuvent être utilisés à d'autres fins que celles déterminées (c'est-à-dire que les montants reçus doivent être utilisés d'une manière déterminée);
- b) les sommes reçues au titre de la dotation, dont le capital est affecté.

Fonds reçus qui sont grevés d'une affectation d'origine externe devant être utilisés à des fins déterminées

BC.090 Si un actif financier affecté est toujours exclu du calcul, l'entité paraîtra en pire situation qu'elle ne l'est réellement. Dans certains cas, l'entité détient l'actif financier nécessaire pour régler le passif connexe. En pareil cas, l'actif financier affecté et le passif connexe devraient être tous deux inclus dans le calcul. Seuls devraient être exclus de ce calcul les actifs financiers grevés d'affectations d'origine externe qui ne peuvent servir à régler des passifs. Par exemple, un actif financier et un passif connexe seraient comptabilisés et pris en compte dans le calcul de l'actif financier net ou du passif financier net lorsque l'entité reçoit :

- a) des fonds grevés d'une affectation d'origine externe devant être utilisés à des fins déterminées, alors que l'affectation n'est pas respectée conformément au chapitre 3100, ACTIFS ET REVENUS AFFECTÉS;
- b) un transfert de fonctionnement, tant que le transfert n'a pas été utilisé dans les activités de fonctionnement conformément au chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT;
- c) un transfert en capital ou un don visant l'acquisition, le développement ou la mise en valeur d'une immobilisation corporelle, alors que la stipulation n'est pas respectée;

- d) un transfert en capital visant l'acquisition, le développement ou la mise en valeur d'une immobilisation corporelle devant servir à la prestation de services, alors que la stipulation initiale relative à l'acquisition, au développement ou à la mise en valeur de l'immobilisation corporelle n'est pas respectée.

BC.091 Au paragraphe .39 du chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, les actifs financiers sont définis comme des actifs «constitués des éléments d'actif qui pourraient être consacrés à rembourser les dettes existantes ou à financer des activités futures et qui ne sont pas destinés à la consommation dans le cours normal des activités». Cette définition est conservée dans le modèle d'information proposé. Si des actifs financiers grevés d'affectations d'origine externe ne peuvent servir au règlement des passifs, ils ne répondent pas à la définition d'un actif financier. Les sommes reçues au titre de la dotation, dont le capital est affecté à perpétuité, sont un exemple d'actifs grevés d'une affectation qui ne peuvent servir à régler les passifs¹².

Sommes reçues au titre de la dotation

BC.092 En 2016, le Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public du CCSP s'est penché sur la question de savoir si les sommes reçues au titre de la dotation sont des actifs financiers ou des actifs non financiers. Aucun consensus n'a été dégagé à cet égard. Pour certains membres du Groupe, c'est surtout la nature des sommes reçues au titre de la dotation, qui sont généralement constituées d'actifs financiers et prennent souvent la forme de placements, qu'il fallait considérer. D'autres membres du Groupe se sont dits préoccupés par la comptabilisation comme des actifs financiers des sommes reçues au titre de la dotation, car elles seraient alors considérées comme réduisant le passif financier net (actuellement appelé «dette nette») même si le capital ne peut servir à rembourser des dettes ou à financer des activités futures. Ces membres jugeaient que, pour exclure l'effet des actifs affectés à perpétuité du calcul de l'indicateur, les sommes reçues au titre de la dotation devaient être présentées comme des actifs non financiers en dépit du fait qu'elles ne répondent pas exactement à la définition actuelle d'un actif non financier.

BC.093 Pour déterminer comment donner suite à cette question, le CCSP a pensé à deux grandes options :

- a) Option 1 : Aller de l'avant avec la proposition faite dans l'énoncé de principes, en lui apportant une modification mineure (c'est-à-dire que le calcul correspondrait à la différence entre les actifs financiers, autres que ceux grevés d'une affectation d'origine externe ou qui ne peuvent pas servir à régler des passifs, et le volet «passifs» du calcul, qui est décrit ci-après à la section «Volet "passifs" du calcul»).
- i) Les répondants à l'énoncé de principes ont signalé que les exclusions du calcul portaient à confusion.
 - ii) Des indications supplémentaires au sujet des exclusions sont requises. En ce qui concerne plus particulièrement les dotations, étant donné leur complexité, il pourrait être difficile de fournir des indications utiles dans une norme générale sur la présentation des états financiers.
- b) Option 2 : Supprimer la définition actuelle d'actifs non financiers et utiliser la définition actuelle d'actifs financiers pour déterminer si un actif est un actif financier ou un actif non financier. L'actif qui ne répondrait pas à la définition d'actifs financiers serait systématiquement classé comme un actif non financier. La première partie du calcul correspondrait aux «actifs financiers». Cette option permettrait de :

12 Le sous-alinéa 4210.02 b)ii) du chapitre SP 4210, APPORTS — COMPTABILISATION DES PRODUITS, définit la dotation comme un «type d'apport grevé d'une affectation externe en vertu de laquelle l'organisme est tenu de maintenir en permanence les ressources attribuées, bien que les actifs qui constituent l'apport puissent changer de temps à autre».

- i) régler de façon indirecte la question des dotations (c'est-à-dire que les dotations seraient classées comme des actifs non financiers), tout en faisant en sorte que des éléments puissent être exclus des actifs financiers dans l'avenir;
- ii) diminuer la complexité de la première partie du calcul;
- iii) clarifier le fait que les actifs tombent dans l'une ou l'autre de deux catégories : les actifs financiers ou les actifs non financiers;
- iv) faire en sorte que la définition d'actifs non financiers soit suffisamment générale pour pouvoir englober les ressources économiques dont les normes ne traitent pas encore;
- v) faire en sorte que l'indicateur donne un chiffre approprié, peu importe la façon dont on comptabilise le crédit associé aux sommes reçues au titre de la dotation¹³. Cela suppose que des modifications seront apportées au volet «passifs» du calcul. Elles sont abordées dans la section qui suit.

BC.094 Le CCSP a choisi la deuxième option (supprimer la définition actuelle d'actifs non financiers, utiliser la définition actuelle d'actifs financiers pour déterminer si un actif est un actif financier ou un actif non financier, et faire correspondre la première partie du calcul aux «actifs financiers»). Cette option produit un indicateur dont le nombre revêt du sens et atténue en partie la complexité qui était associée au calcul proposé dans l'énoncé de principes. C'est essentiel, car la révision du calcul visait à redonner à l'indicateur sa signification d'origine et à rendre les états financiers plus compréhensibles.

BC.095 Cette décision a notamment une incidence sur les placements afférents aux dotations. Les dotations étant généralement investies, de quelle façon le chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, s'applique-t-il si les placements afférents aux dotations sont classés comme des actifs non financiers? Dans l'exposé-sondage Modifications corrélatives au projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers», le CCSP propose d'apporter au chapitre SP 3450 des modifications corrélatives qui feraient en sorte que les actifs et passifs qui sont des instruments financiers seraient désignés comme des actifs d'instruments financiers et des passifs d'instruments financiers. Un actif d'instrument financier pourrait alors être présenté comme un actif financier ou un actif non financier selon l'utilisation qui peut en être faite (c'est-à-dire selon qu'il répond ou non à la définition d'un actif financier). Le CCSP propose, dans l'exposé-sondage, d'ajouter au chapitre SP 3450 une annexe comportant un arbre de décision pour illustrer comment présenter les actifs.

BC.096 Les produits tirés des dotations, s'ils sont capitalisés (c'est-à-dire réinvestis), peu importe qu'ils soient grevés ou non d'une affectation, ne seraient pas exclus du calcul dès lors qu'ils pourraient servir au règlement de passifs ou au financement d'activités futures.

Volet «passifs» du calcul

BC.097 Lors de l'élaboration de l'énoncé de principes, le CCSP a constaté que ne seraient pas réglés au moyen d'actifs financiers les passifs suivants :

- a) le passif lié à un transfert en capital reçu qui sera réglé à mesure que les actifs achetés ou construits au moyen de ce transfert (stipulation initiale) seront utilisés pour fournir des services (stipulations supplémentaires dont découlent les obligations énoncées au paragraphe SP 3410.23 c));
- b) les obligations de prestation qui ne seront pas acquittées au moyen d'actifs financiers.

13 Un examen de la comptabilisation des dotations par un groupe d'entités du secteur public sélectionnées de façon aléatoire a révélé une grande diversité de pratiques. En effet, ces entités comptabilisent les sommes reçues au titre de la dotation soit comme des actifs financiers, soit comme des actifs non financiers. Elles inscrivent le crédit soit au passif, soit aux revenus, ou encore le comptabilisent directement dans l'actif net ou le passif net.

Passifs liés aux transferts en capital reçus qui seront réglés à mesure que les actifs correspondants seront utilisés pour fournir des services

BC.098 Selon le chapitre SP 3410, les transferts en capital reçus peuvent être comptabilisés à titre de passifs jusqu'à ce que les actifs correspondants soient achetés ou construits, ou jusqu'à ce que les actifs correspondants soient utilisés.

BC.099 Si les stipulations imposent uniquement au bénéficiaire du transfert en capital l'achat ou la construction d'une immobilisation corporelle, le passif correspondant sera réglé au moyen d'actifs financiers (c'est-à-dire le paiement de transfert reçu). Par conséquent, ce passif constituerait un passif financier qui ne serait pas exclu du calcul, et l'actif financier correspondant n'en serait pas exclu non plus.

BC.100 Dans certains cas, cependant, les stipulations du transfert en capital, en tant que telles ou les stipulations du transfert ainsi que les actions et les communications du bénéficiaire, exigent que le bénéficiaire du transfert achète ou construise une immobilisation corporelle (stipulation initiale), puis l'utilise ensuite pour fournir des services (stipulations supplémentaires). Les actifs financiers reçus dans le cadre du transfert sont utilisés pour acheter ou construire l'immobilisation corporelle, ce qui satisfait à l'obligation initiale. Cependant, il pourrait à ce moment-là y avoir une autre obligation si les stipulations supplémentaires en tant que telles, ou les stipulations supplémentaires ainsi que les actions et les communications du bénéficiaire, exigent que le bénéficiaire du transfert utilise l'immobilisation corporelle pour fournir des services. Cette obligation répond à la définition d'un passif. Ce passif ne serait pas réglé au moyen d'actifs financiers; il le serait plutôt à mesure que l'immobilisation est utilisée pour fournir les services. Le passif devrait être exclu du calcul de l'actif financier net ou du passif financier net puisqu'il a déjà été financé et qu'aucune ressource ne sera donc nécessaire à son financement dans l'avenir. Certaines entités appellent ce type de passifs «apports reportés affectés aux immobilisations».

Obligations de prestation qui ne seront pas acquittées au moyen d'actifs financiers

BC.101 Certaines obligations de prestation qui ne seront pas acquittées au moyen d'actifs financiers découleront de la norme sur les partenariats public-privé élaborée par le CCSP. Au paragraphe .60 de l'exposé-sondage relatif à cette norme, on peut lire ce qui suit :

Il peut arriver que l'entité du secteur public n'ait pas d'obligation contractuelle de verser une somme en trésorerie ou de transférer un autre actif financier au partenaire du secteur privé en contrepartie de la conception, de la construction, de l'acquisition ou de l'amélioration de l'élément d'infrastructure. Elle peut plutôt octroyer au partenaire du secteur privé, à titre de contrepartie, le droit de faire payer les tierces parties utilisatrices de l'élément d'infrastructure ou de se servir d'un autre bien générateur de produits.

BC.102 Le passif (obligation de prestation) sera réglé à mesure que le partenaire du secteur privé utilise le droit qui lui est octroyé pendant la durée de l'accord (c'est-à-dire au fil de la prestation prévue par l'accord). Un tel passif (obligation de prestation) ne devrait pas être inclus dans le calcul, car il n'est pas réglé au moyen d'actifs financiers.

BC.103 Certains types de revenus non acquis constituent également des obligations de prestation qui ne seront pas acquittées au moyen d'actifs financiers. Ces types de revenus non acquis sont, en règle générale, réglés progressivement par l'entité qui octroie au payeur, contre paiement, un certain accès (simple, exclusif, illimité, limité, etc.), comme l'accès à une partie du spectre pour communications sans fil.

Prochaines étapes

BC.104 Pour déterminer la voie à suivre, le CCSP a envisagé deux options :

- a) Option 1 : Conserver les exclusions de passifs du calcul de l'indicateur (telles qu'elles étaient proposées dans l'énoncé de principes).

- b) Option 2 : Créer deux catégories de passifs : les passifs financiers et les passifs non financiers. Les passifs financiers seraient définis en fonction de leur règlement au moyen d'actifs financiers, et cette définition déterminerait s'il s'agit d'un passif financier ou d'un passif non financier. L'indicateur qu'est l'actif financier net ou le passif financier net (actuellement appelé «dette nette») correspondrait alors à la différence entre les actifs financiers et les passifs financiers.

BC.105 Le CCSP a décidé d'aller de l'avant avec la deuxième option, pour les raisons suivantes :

- a) Elle concorderait avec celle retenue pour déterminer les actifs inclus dans le calcul.
- b) Elle simplifie le calcul proposé dans l'énoncé de principes.
- c) Les passifs liés à un transfert en capital reçu qui seront, au bout du compte, réglés à mesure que les actifs achetés ou construits grâce au transfert seront utilisés pour fournir des services tomberont dans la catégorie des passifs non financiers. Ces passifs ne seront pas réglés au moyen d'actifs financiers, puisque l'apport correspondant aura déjà été dépensé aux fins de l'achat ou de la construction de l'immobilisation visée. Cette option se traduira par un indicateur approprié, puisque ces passifs en seront exclus pour les raisons exposées à la section «Passifs liés aux transferts en capital reçus qui seront réglés à mesure que les actifs correspondants seront utilisés pour fournir des services», qui commence au paragraphe BC.098.
- d) Les obligations de prestation qui ne seront pas acquittées au moyen d'actifs financiers tomberont dans la catégorie des passifs non financiers. Cette option se traduira par un indicateur approprié, puisque ces obligations de prestation en seront exclues pour les raisons exposées à la section «Obligations de prestation qui ne seront pas acquittées au moyen d'actifs financiers», qui commence au paragraphe BC.101.

BC.106 Cette décision a un certain nombre de répercussions :

- a) La définition de passifs financiers énoncée dans le chapitre SP 3450 devra être supprimée, car elle ne se rapporte qu'aux instruments financiers et est donc trop restreinte. Une définition plus générale des passifs financiers sera incluse dans le nouveau chapitre SP 1202. Une définition des passifs d'instruments financiers sera ajoutée au chapitre SP 3450.
- b) Une modification corrélative sera apportée à la norme sur les paiements de transfert en vue de fournir des indications sur la présentation des transferts en capital reçus à titre de passifs financiers ou de passifs non financiers. Ces indications aideront les préparateurs à déterminer si, et à quel moment, il faut inclure les transferts en capital reçus dans le calcul de l'indicateur «actif financier net» ou «passif financier net», ou les exclure de ce calcul.
- c) Une modification corrélative sera apportée à la norme sur les partenariats public-privé en cours d'élaboration en vue de fournir des indications sur la présentation des passifs à titre de passifs financiers ou de passifs non financiers. Ces indications aideront les préparateurs à déterminer si les obligations relatives aux partenariats public-privé doivent être incluses dans le calcul de l'indicateur «actif financier net» ou «passif financier net», ou si elles doivent être exclues de ce calcul.

BC.107 Les modifications corrélatives mentionnées aux paragraphes BC.106 a) et b) sont proposées dans l'exposé-sondage Modifications corrélatives au projet de chapitre SP 1202, «Présentation des états financiers».

BC.108 En révisant les exclusions du calcul proposées et en établissant plutôt une distinction claire entre les actifs financiers et non financiers et les passifs financiers et non financiers, le CCSP espère atténuer le risque de malentendus ou apaiser les débats que pourraient avoir causés les exclusions proposées dans l'énoncé de principes, et éviter toute incohérence dans leur application.

BC.109 Les dotations et certaines obligations découlant des partenariats public-privé ont été mentionnées à titre d'exemples d'éléments qui seraient exclus du calcul de l'actif financier net ou du passif financier net, et ce, bien que les normes dont relèvent ces éléments n'aient pas encore été élaborées ou finalisées. Les propositions visent à illustrer l'application possible des définitions proposées aux questions inscrites au programme de travail actuel et futur du CCSP. Elles donnent au CCSP les moyens de résoudre des problèmes qui se poseront dans l'avenir et de concevoir de ce fait un modèle d'information ambitieux.

Avantages du calcul de l'actif financier net ou du passif financier net (actuellement appelé «dette nette») proposé

BC.110 Le calcul proposé présente les avantages suivants :

- a) Le calcul sera plus clair; les éléments qui doivent être inclus dans ce calcul ou en être exclus ne seront pas sujets à discussion. Les définitions d'actifs financiers et d'actifs non financiers ainsi que de passifs financiers et de passifs non financiers sont faciles à appliquer, et des indications sur la distinction entre les deux catégories d'actifs et de passifs sont fournies.
- b) Grâce aux modifications apportées aux définitions, les éléments que le CCSP pourrait plus tard examiner, comme les dotations et les actifs incorporels, pourront facilement être classés dans l'une des deux catégories d'actifs. Ces éléments pourraient ne pas cadrer tout à fait avec les catégories d'actifs telles qu'elles sont définies dans le cadre conceptuel actuel.
- c) Grâce aux modifications qu'il est proposé d'apporter aux définitions, il sera clair que les éléments actuellement appelés «apports reportés affectés aux immobilisations» par certaines entités seront des passifs non financiers exclus du calcul.
- d) Il s'agit d'une occasion de renommer l'indicateur.

Changement du nom de l'indicateur «dette nette»

BC.111 Certains répondants à l'énoncé de principes ont encouragé le CCSP à renommer l'indicateur qu'est la dette nette. Selon ces répondants, l'appellation «dette nette» :

- a) pourrait être confondue avec «total de la dette», «dette à long terme», «dette contractée déduction faite du fonds d'amortissement» ou «passif net»;
- b) rend mal son sens (soit celui de «ressources futures nécessaires pour couvrir les dépenses passées»).

BC.112 Ces répondants ont également signalé que le calcul de l'indicateur repose sur des passifs englobant la dette et d'autres passifs et qu'il devrait donc faire référence aux passifs, et non uniquement à la dette.

BC.113 L'introduction de la catégorie passifs financiers a donné au CCSP l'occasion d'examiner s'il y avait lieu de renommer la dette nette «passif financier net». Cette expression avait été suggérée par diverses parties prenantes lors de discussions antérieures. Or, à l'époque, elle n'était pas appropriée, car la catégorie «passif financier» n'existait pas. La catégorie «passif financier» étant maintenant proposée, le CCSP se propose également de remplacer le terme «dette nette» par celui de «passif financier net». Le CCSP a examiné d'autres appellations possibles, comme «dépenses passées non financées» ou «fardeau lié aux dépenses futures», mais estime que «passif financier net» est la plus appropriée.

BC.114 Remplacer le terme «dette nette» par celui de «passif financier net» pourrait aider les utilisateurs à faire la distinction entre l'indicateur et les termes «dette», «dette brute» et «dette totale». Toutefois, étant donné que le terme «dette nette» est utilisé par comparaison avec celui de «produit intérieur brut», et que ce ratio est couramment utilisé pour évaluer les finances des gouvernements supérieurs, le CCSP admet que le changement de nom pourrait initialement engendrer de la confusion.

Applicabilité de l'indicateur qu'est l'actif financier net ou le passif financier net

BC.115 Après avoir examiné les commentaires de certains répondants et passé en revue l'information financière de divers types d'entités du secteur public, le CCSP a reconnu qu'il était possible que l'indicateur «actif financier net» ou «passif financier net» ne fournisse pas aux utilisateurs d'états financiers de tous les types d'entités du secteur public des informations utiles à des fins redditionnelles. L'applicabilité de l'indicateur relèverait donc d'une décision prise par le CCSP au niveau des normes.

État de la variation de la dette nette ou de l'actif financier net

BC.116 Dans l'énoncé de principes, le CCSP se proposait d'éliminer l'exigence relative à la présentation d'un état de la variation de la dette nette ou de l'actif financier net pour les raisons suivantes :

- a) Des parties prenantes ont exprimé des préoccupations concernant cet état qui, selon elles, est incompréhensible et ne fournit donc pas d'informations utiles à des fins redditionnelles.
- b) Le CCSP a tenté de modifier la présentation de cet état, mais même les autres présentations envisagées prêtaient à confusion.

BC.117 La majorité des répondants s'est dite favorable à l'élimination proposée de l'état de la variation de la dette nette ou de l'actif financier net.

BC.118 Certains autres répondants étaient néanmoins en désaccord avec la proposition et craignaient la perte d'informations importantes à des fins redditionnelles, notamment en ce qui concerne :

- a) la relation entre l'indicateur et les actifs non financiers;
- b) l'incidence de l'investissement effectué par l'entité dans sa capacité de service payé d'avance ou de l'utilisation qu'elle en fait (principalement sous forme d'immobilisations corporelles) sur la capacité de l'entité de répondre aux besoins en matière de services et à ses propres besoins en ressources;
- c) l'incidence des gains et pertes de réévaluation sur le passif financier net ou l'actif financier net de l'exercice;
- d) le montant du passif financier net ou de l'actif financier net prévu au budget et ses variations.

BC.119 Les répondants ont aussi indiqué qu'éliminer l'exigence relative à la présentation d'un état de la variation de la dette nette ou de l'actif financier net diminuait l'importance de l'indicateur «passif financier net» ou «actif financier net». Le déplacement de la comparaison entre les dépenses en immobilisations réelles et celles prévues au budget dans les notes complémentaires constituait également un problème pour certains répondants.

BC.120 Pour donner suite à ces commentaires, le CCSP a décidé que la présentation de la variation de l'actif financier net ou du passif financier net serait facultative. Si l'entité choisit de présenter la variation du passif financier net ou de l'actif financier net, elle devra le faire dans le nouvel état de l'actif financier net ou du passif financier net, pourvu que ces informations soient compréhensibles et utiles à des fins redditionnelles.

Présentation de la comparaison entre les dépenses en immobilisations réelles et celles prévues au budget dans les notes complémentaires

BC.121 Le CCSP a proposé, dans l'énoncé de principes, de conserver l'exigence relative à la présentation de la comparaison entre les dépenses en immobilisations réelles et celles prévues au budget dans l'état de la variation de la dette nette, dont il est question aux paragraphes SP 1201.100 et SP 1201.131, et d'en faire une obligation d'information imposée par les normes. Le CCSP est convaincu que cette comparaison est importante pour les raisons suivantes :

- a) de nombreuses entités du secteur public détiennent d'importantes immobilisations corporelles représentant une importante capacité de service;
- b) l'ampleur des dépenses en immobilisations effectuées au cours de l'exercice est une information importante à fournir aux utilisateurs à des fins redditionnelles; comparer le volume des dépenses en immobilisations à la charge d'amortissement des immobilisations corporelles pour l'exercice fournit des informations utiles pour évaluer la mesure dans laquelle l'entité utilise ou remplace ses immobilisations.

BC.122 De façon générale, les répondants se sont montrés favorables à cette proposition. Lorsqu'il a élaboré l'énoncé de principes, le CCSP jugeait que la comparaison entre les dépenses en immobilisations réelles et celles prévues au budget est l'un des aspects les plus importants de l'état actuel de la variation de la dette nette.

BC.123 Certains répondants ont réclamé au CCSP des indications supplémentaires sur la quantité d'informations à fournir. Celles-ci comporteraient le montant total des dépenses en immobilisations réelles et de celles prévues au budget. Les exigences relatives au budget quant à la façon dont les montants doivent être déterminés dans l'état des résultats s'appliqueraient également aux dépenses en immobilisations budgétées.

BC.124 Si l'entité choisit de présenter la variation de l'actif financier net ou du passif financier net dans l'état de l'actif financier net ou du passif financier net et qu'elle y présente également le total des dépenses en immobilisations réelles et de celles prévues au budget, d'autres informations sur le sujet n'auront pas à être fournies par voie de notes.

Obligations d'information des entités qui n'ont pas de budget de dépenses en immobilisations

BC.125 Il a été établi, dans l'énoncé de principes, que le budget est une composante fondamentale du cycle de reddition de comptes sur les finances dans le secteur public. L'entité qui ne dresse aucun budget de dépenses en immobilisations doit l'indiquer dans ses états financiers.

Que doit comprendre le budget?

BC.126 Dans l'énoncé de principes, on peut lire ce qui suit : «Le budget initialement approuvé est celui que l'autorité compétente a [...] approuvé, habituellement au début ou vers le début de l'exercice. Il s'agit du budget à l'égard duquel l'entité est tenue de rendre compte.» Par conséquent, le budget doit comprendre les sommes approuvées par l'autorité compétente.

Est-il possible d'utiliser un budget de dépenses en immobilisations modifié?

BC.127 L'établissement d'un budget de dépenses en immobilisations peut être très différent de l'établissement d'un budget de fonctionnement. Les projets de dépenses en immobilisations peuvent consister en acquisitions ou constructions réalisées au cours d'une année bien précise. D'autres projets de dépenses en immobilisations d'envergure peuvent consister plutôt en acquisitions ou constructions s'étalant sur plusieurs années. Dans le cas des projets de dépenses en immobilisations sur une année, le budget initial est généralement préparé et approuvé de la même manière que le budget de fonctionnement. En revanche, un budget de dépenses en immobilisations pluriannuel peut donner lieu à l'établissement d'une série de budgets d'une année qui comportent des estimations révisées des dépenses en immobilisations. Idéalement, le plan de dépenses en immobilisations pluriannuel est révisé chaque année pour établir les besoins de financement en fonction des dépenses en immobilisations estimatives pour l'année. Les dépenses en immobilisations estimatives connexes pour l'année sont ensuite approuvées et deviennent le budget de dépenses en immobilisations initial aux fins de comparaison pour l'exercice. Dans le cas des projets de dépenses en immobilisations qui s'étalent sur plusieurs années, la comparaison entre les montants réels et les montants budgétés se limiterait aux sommes estimées pour l'année et exclurait le total modifié des dépenses en immobilisations prévues pour le projet d'investissement dans son ensemble. Comparer les dépenses en immobilisations globales estimatives aux dépenses en immobilisations globales réelles peut fournir des informations utiles sur la gestion des actifs. Toutefois, aux fins des états financiers, la comparaison requise se limite aux dépenses en immobilisations estimatives initialement approuvées pour l'année.

État de l'évolution de l'actif net ou du passif net

- BC.128 L'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net est nouveau. Il fait le rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture de chaque composante de l'actif net ou du passif net.
- BC.129 Tous les revenus et toutes les charges de l'exercice sont pris en compte dans l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net. L'objectif de cet état est de montrer clairement quels sont les revenus et les charges comptabilisés dans l'excédent ou le déficit de l'exercice et quels sont ceux comptabilisés directement dans l'actif net ou le passif net.
- BC.130 La plupart des répondants à l'énoncé de principes étaient favorables à l'ajout de cet état.
- BC.131 L'introduction de différentes composantes de l'actif net ou du passif net rend la présentation de cet état nécessaire pour montrer aux utilisateurs :
- a) tous les revenus et toutes les charges de l'exercice;
 - b) la nature des diverses composantes et des éléments qui y figurent, dans un seul et même état.
- BC.132 L'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net se rattache :
- a) à l'état des résultats : l'excédent ou le déficit de l'exercice est présenté dans la section sur les excédents ou déficits cumulés de l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net et correspond à l'indicateur de l'excédent ou du déficit total présenté dans l'état des résultats;
 - b) à l'état de la situation financière : chaque composante de l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net se rattache à la composante correspondante de l'actif net ou du passif net présentée dans l'état de la situation financière.
- BC.133 Le CCSP a examiné la possibilité de présenter le rapprochement dans un format en colonnes. Il a jugé que la présentation qui en résultait était plus complexe que celle proposée. Il devenait également plus difficile de comparer deux exercices, car les montants ne figuraient pas côte à côte.

Gains et pertes de réévaluation cumulés

- BC.134 La composante «gains et pertes de réévaluation cumulés» de l'actif net ou du passif net présenterait des informations sur les réévaluations semblables à celles requises dans l'état des gains et pertes de réévaluation actuel.
- BC.135 Dans le cadre de l'élaboration de normes, le CCSP pourrait décider d'exiger que soient comptabilisés, outre les revenus et charges associés aux instruments financiers et aux devises, les revenus et les charges qui résultent des gains et pertes de réévaluation non réalisés dans la composante «gains et pertes de réévaluation cumulés».
- BC.136 L'entité pourrait continuer de présenter un état des gains et pertes de réévaluation afin de donner des informations détaillées sur cette composante de l'actif net ou du passif net si elle juge que leur présentation dans l'état de l'évolution de l'actif net ou du passif net rend ce dernier incompréhensible. Elle ne serait cependant pas tenue de présenter à l'appui un état ou tableau des gains et pertes de réévaluation.

Autres éléments cumulés

- BC.137 Le CCSP n'a pas désigné de revenus ou de charges devant être comptabilisés directement dans la composante «autres éléments cumulés» de l'actif net ou du passif net.
- BC.138 Se reporter aux paragraphes BC.046 à BC.049 pour en savoir plus sur cette composante.

Indications sur la composante «autres éléments cumulés»

- BC.139 Des indications sur la composante «autres éléments cumulés» sont incluses dans le projet de chapitre SP 1202.

BC.140 Les indications :

- a) restreignent expressément l'utilisation de toute composante de l'actif net ou du passif net aux situations particulières autorisées par le CCSP. Les entités ne seraient pas autorisées à inclure d'éléments par analogie dans les «autres éléments cumulés». Cette restriction assurera une utilisation uniforme;
- b) énoncent clairement que ce sont les normes seulement qui précisent si, et à quel moment, les montants antérieurement comptabilisés dans les gains et pertes de réévaluation cumulés ou, s'il y a lieu, dans les autres éléments cumulés doivent être reclassés dans l'état des résultats.

Capital-actions

BC.141 Cette composante ne serait présentée que par les entités ayant un capital-actions émis.

BC.142 Dans le cas d'un gouvernement, cette composante, si elle est significative, pourrait être nommée «capital-actions dans des entités contrôlées» pour ne pas donner à entendre que le gouvernement lui-même a un capital-actions émis.

BC.143 Il est important de présenter cette composante séparément pour assurer la transparence et parce que la substance de cette composante diffère de celle des gains et pertes de réévaluation cumulés ou des autres éléments cumulés.

BC.144 Dans le chapitre 6, «Objectifs des états financiers», du projet de cadre conceptuel, il est signalé que certains éléments peuvent être comptabilisés directement dans une composante de l'actif net ou du passif net. Seul le CCSP peut définir les composantes de l'actif net et du passif net. Parce que certaines entités du secteur public peuvent avoir des titres de participation sous forme de capital-actions émis, le CCSP a décidé de prévoir, pour ce type de capital-actions, une composante de l'actif net ou du passif net appelée «capital-actions».

BC.145 Pour déterminer si une opération constitue un «capital-actions émis» ou autre chose, comme un paiement de transfert ou un prêt, la substance de l'opération doit être examinée attentivement. Comme il est indiqué au chapitre 7, «Caractéristiques qualitatives des informations présentées dans les états financiers et aspects connexes à considérer», du projet de cadre conceptuel, la «primauté de la substance sur la forme» est l'un des aspects de la fidélité, une caractéristique qualitative de l'information financière. Les principes de présentation généraux proposés dans le projet de chapitre SP 1202 réitèrent l'importance de refléter la substance économique des éléments, opérations et autres événements dans les états financiers.

État des flux de trésorerie

BC.146 La présentation isolée des activités de financement est la principale modification apportée à l'état des flux de trésorerie.

BC.147 Le fait de mettre en évidence le montant net de trésorerie disponible ou de l'insuffisance de trésorerie, avant les activités de financement et après avoir présenté le solde de trésorerie et d'équivalents de trésorerie d'ouverture ainsi que toutes les autres catégories d'entrées et de sorties de trésorerie de l'exercice, favorise la compréhensibilité de l'état des flux de trésorerie pour les utilisateurs. Ce mode de présentation permettrait de déterminer si l'ensemble des autres activités de l'entité ont donné lieu à une insuffisance de trésorerie devant être comblée par les activités de financement. Le mode de présentation proposé fait ressortir un aspect de la durabilité de l'entité. La communication d'informations sur la durabilité de l'entité constitue une dimension importante de la reddition de comptes pour de nombreux répondants aux documents de consultation 1 et 2.

Comparaison de la performance financière réelle avec celle prévue au budget

- BC.148 Selon le paragraphe SP 1201.130, «[l']état des résultats doit comporter une comparaison des résultats de l'exercice et des résultats prévus à l'origine. Les résultats prévus doivent être présentés pour le même ensemble d'activités et de la même manière que les résultats réels de l'exercice». Aux fins de la norme révisée sur la présentation des états financiers, le CCSP propose de continuer d'exiger la présentation, dans l'état des résultats, des résultats initialement prévus au budget. Le libellé proposé est plus clair, car il ne se limite pas à la simple mention de l'«ensemble» et de la «manière», mais précise que les montants budgétés doivent être présentés selon la même méthode de comptabilité, les mêmes principes comptables, le même périmètre d'activités et les mêmes classements que les montants réels.
- BC.149 Le CCSP n'établit pas les normes relatives au budget. Les budgets sont des énoncés de politiques. Les principes proposés visent à faire en sorte que le budget soit élaboré selon la même méthode de comptabilité, les mêmes principes comptables, le même périmètre d'activités et les mêmes classements que ceux utilisés pour la préparation des états financiers. Si les budgets sont élaborés de la même manière que les états financiers, les rapprochements entre les résultats budgétés et approuvés et les résultats budgétés présentés dans le corps même des états financiers seront rares ou inexistant. Étant donné que les rapprochements et les retraitements peuvent être difficiles à comprendre pour les utilisateurs, la valeur redditionnelle de l'information fournie dans les états financiers s'en trouverait accrue.
- BC.150 Le paragraphe SP 1201.133 indique que lorsque le budget n'a pas été préparé selon la même méthode de comptabilité que celle utilisée aux fins de la préparation des états financiers, il faut que les résultats budgétés soient retraités en fonction de cette méthode. Un rapprochement entre le budget retraité et le budget initial approuvé doit alors être fourni, et les montants retraités sont présentés dans l'état des résultats. Le CCSP a l'intention de conserver cette disposition, mais en l'étoffant légèrement. Si la méthode de comptabilité, les principes ou les classements utilisés pour l'établissement du budget diffèrent de ceux utilisés pour la préparation des états financiers, les montants budgétés seront retraités, et les montants retraités seront désignés et présentés comme tels dans le corps même de l'état des résultats. Le rapprochement entre les montants budgétés retraités et les montants budgétés approuvés dans le budget initial sera fourni dans une note ou un tableau complémentaire. Les éléments de rapprochement seront propres à chaque entité et leur détermination relèvera du jugement professionnel. Par exemple, les entités qui n'établissent pas leur budget selon la comptabilité d'exercice intégrale pourraient ne pas avoir de montant budgété au titre de l'amortissement. Il leur faudrait donc faire preuve de jugement professionnel pour déterminer le montant de l'amortissement budgété à inclure dans l'état des résultats.

Situations dans lesquelles le périmètre d'activités visé par le budget diffère de celui qui est visé par les états financiers

- BC.151 Dans l'énoncé de principes, le CCSP a proposé que, lorsque le périmètre d'activités visé par le budget diffère de celui qui est visé dans les états financiers (c'est-à-dire lorsque les entités contrôlées ne sont pas toutes prises en compte dans le budget consolidé approuvé), l'entité explique, au moyen d'une note dans le corps même de l'état des résultats, pourquoi il a été impossible de réaliser la comparaison entre les résultats réels et les résultats budgétés. Cette proposition visait ainsi à supprimer les rapprochements liés au «périmètre d'activités» qui n'étaient pas compréhensibles, conformément à l'objectif redditionnel voulant que les informations présentées soient compréhensibles.
- BC.152 Certains répondants ont indiqué que cette proposition diminuait la valeur redditionnelle des états financiers parce qu'elle donnait la possibilité de ne pas présenter de comparaison entre les résultats réels et les résultats budgétés.

BC.153 Le CCSP a tenu compte de ces commentaires et a conclu qu'il devrait limiter les circonstances dans lesquelles une note serait requise dans l'état des résultats pour expliquer qu'il n'a pas été possible de présenter une comparaison entre les montants réels et budgétés. Le CCSP est convaincu qu'il est dans l'intérêt du public d'imposer à des fins redditionnelles la présentation d'une comparaison des résultats réels et des résultats budgétés dans l'état des résultats, chaque fois que possible. À cette fin, l'entité comptable devrait présenter dans les notes complémentaires un rapprochement avec les ajustements au titre du périmètre d'activités. Les ajustements au titre du périmètre d'activités seraient les budgets approuvés des entités contrôlées qui n'étaient pas inclus dans le budget consolidé approuvé de l'entité comptable. Cette proposition est alignée sur l'exigence qui s'applique quand la méthode, les classements ou les principes en fonction desquels est établi le budget diffèrent de ceux en fonction desquels sont déterminés les montants réels figurant dans les états financiers. Lorsque le budget n'a pas été préparé en fonction de la même méthode, des mêmes classements, des mêmes principes ou du même périmètre d'activités que ceux utilisés aux fins de la préparation des états financiers, les montants budgétés sont retraités en fonction de ces mêmes principes et classements et de ce même périmètre d'activités. Un rapprochement entre les montants budgétés retraités et les montants budgétés approuvés dans le budget initial doit être fourni dans les notes complémentaires. Les montants retraités sont présentés dans l'état des résultats.

BC.154 Cependant, si l'entité comptable n'a pas de budget approuvé relativement à une entité qu'elle contrôle et inclut dans ses états financiers consolidés (ou à une composante d'un gouvernement faisant partie de son périmètre comptable), et que cette entité est significative, alors il est impossible de présenter une comparaison entre les montants réels et les montants budgétés. En pareil cas, il faudra inclure une note dans le corps même de l'état des résultats afin d'indiquer, raisons à l'appui, que la comparaison entre les montants réels et budgétés n'a pas pu être effectuée. Voici un exemple de note qui pourrait être incluse dans l'état des résultats :

«Nous n'avons pu présenter de comparaison entre les montants réels et les montants budgétés, car le budget approuvé ne comprend pas le budget de toutes les organisations significatives que contrôle l'entité comptable.»

BC.155 Cette proposition vise à encourager les entités à établir leur budget en tenant compte du périmètre complet de leurs activités, dont celles de leurs composantes et des organisations qu'elles contrôlent.

Qu'arrive-t-il lorsque le périmètre de l'entité comptable a changé pendant l'exercice?

BC.156 Le CCSP reconnaît qu'il est possible que le périmètre de l'entité comptable change pendant l'exercice. Si le périmètre de l'entité comptable change pendant l'exercice en raison de décisions prises sur la base d'informations qui n'étaient pas disponibles au moment où le budget a été approuvé, l'entité comptable présenterait le budget initial approuvé dans l'état des résultats.

BC.157 La présentation du budget initial approuvé dans l'état des résultats fournit de bonnes informations à des fins redditionnelles :

- a) Les utilisateurs peuvent prendre connaissance du changement de périmètre qui a eu lieu pendant l'exercice grâce aux explications fournies ailleurs dans les états financiers ou dans l'analyse des états financiers¹⁴.
- b) Puisque l'entité a établi son budget en fonction du périmètre qui existait au moment où le budget a été approuvé, elle fera preuve de plus de transparence en étant tenue de rendre compte du périmètre prévu de ses activités tout en expliquant la mesure dans laquelle les événements de l'exercice ont modifié le périmètre de ses activités.

14 L'Énoncé de pratiques recommandées PR-1, *Analyse des états financiers*, fournit des indications sur la préparation d'une telle analyse. La préparation d'une analyse des états financiers n'est pas obligatoire.

Utilisation d'un budget modifié

- BC.158 Dans l'énoncé de principes, le CCSP prévoit trois circonstances dans lesquelles un budget modifié pourrait être utilisé.
- BC.159 La majorité des répondants étaient favorables à la proposition. Toutefois, certains répondants ont exprimé des préoccupations quant au fait d'autoriser l'utilisation d'un budget modifié lorsqu'un organisme public subit d'importants changements au cours de l'exercice. Ces répondants ont fait valoir que la situation décrite était trop vague et pouvait aboutir à de nombreux scénarios, réduisant ainsi la valeur redditionnelle des états financiers. Certaines de ces situations pourraient même être celles dans lesquelles le CCSP a déjà conclu qu'il ne serait pas permis d'utiliser un budget modifié, comme celles indiquées dans l'énoncé de principes :
- a) L'entité du secteur public reçoit, aux fins de la prestation d'un nouveau programme, des fonds supplémentaires après l'approbation du budget. Les annonces de financement faites pendant l'exercice, après l'approbation du budget, sont courantes dans le secteur public, et il arrive souvent qu'elles n'entraînent pas l'établissement et l'approbation d'un nouveau budget. Le CCSP croit que le fait d'expliquer cet écart [dans une analyse des états financiers], plutôt que de présenter un budget modifié, sert mieux les intérêts des utilisateurs;
 - b) L'entité du secteur public peut devoir réagir à des imprévus, comme un incendie, une inondation, une crise financière ou une pandémie. Souvent, de tels événements n'entraînent pas l'établissement et l'approbation d'un nouveau budget, mais plutôt une mise à jour du budget existant. Par conséquent, le CCSP croit que le fait d'expliquer cet écart [dans une analyse des états financiers], plutôt que de présenter des prévisions mises à jour à titre de budget aux fins de la comparaison avec les états financiers, sert mieux les intérêts des utilisateurs.
- BC.160 Après avoir examiné les commentaires, le CCSP a décidé de ne pas autoriser l'utilisation d'un budget modifié lorsque l'organisme public a subi d'importants changements pendant l'exercice.
- BC.161 Le CCSP a décidé de n'autoriser l'utilisation d'un budget modifié que lorsqu'il y a eu un changement dans la gouvernance décidé par la population, comme lorsqu'une élection a eu lieu. En pareil cas, un nouveau gouvernement est élu, et celui-ci doit être tenu de rendre des comptes par rapport au budget nouvellement approuvé. Cette décision illustre bien le fait que les états financiers servent à rendre des comptes au public et à ses représentants élus ou nommés. Lorsque la population décide de changer de représentants ou le mandat qui est confié à ceux-ci, le recours à un budget modifié approuvé peut être approprié.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

- BC.162 Lors du choix de la période de transition, le CCSP a indiqué que, comme ses propositions ne concernent que la présentation, elles devraient être plus simples à mettre en œuvre que des changements touchant la comptabilisation et l'évaluation. Il veut donc savoir si la période de transition proposée de 18 mois (à compter de la date d'inclusion du chapitre dans le Manuel du secteur public) laisserait suffisamment de temps aux entités pour effectuer les mises à jour nécessaires de leurs systèmes, recueillir les informations requises aux fins du retraitement des données comparatives et résoudre toute difficulté sur le plan opérationnel.

© 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.