

Projet de cadre conceptuel de l'IASB et du FASB –
Prise de position préliminaire sur un cadre
conceptuel d'information financière amélioré

**Objectif de l'information financière
et caractéristiques qualitatives de l'information financière
utile aux fins de la prise de décisions**

**Application aux entités à but non lucratif
des secteurs privé et public**

Présidents et principaux permanents du :
Australian Accounting Standards Board
Conseil des normes comptables du Canada
Conseil sur la comptabilité dans le secteur public du Canada
New Zealand Financial Reporting Standards Board
Accounting Standards Board du Royaume-Uni

Objet et raison d'être du présent rapport

Le présent rapport a été préparé par un groupe de présidents et de principaux permanents des organismes de normalisation de l'Australie, du Canada, de la Nouvelle-Zélande et du Royaume-Uni. Il traite de l'applicabilité aux entités à but non lucratif des secteurs privé et public des concepts proposés dans le premier document de discussion du projet sur le cadre conceptuel de l'IASB et du FASB. Ce projet est, pour le moment, axé exclusivement sur les concepts applicables aux entreprises du secteur privé. La publication du présent rapport vise à mettre en lumière les éléments clés relevés par le groupe, aux fins suivantes :

- informer l'IASB;
- informer les commettants des organismes de normalisation œuvrant dans le secteur des entités à but non lucratif sur des questions qu'ils peuvent souhaiter examiner et commenter.

Résumé du rapport

- R 1 Les entités à but non lucratif ont des objectifs, des contextes de fonctionnement et d'autres caractéristiques qui diffèrent de ceux des entreprises du secteur privé (les entités à but lucratif). Ces différences font l'objet d'explications à l'Annexe A du présent rapport, où l'on reconnaît par ailleurs qu'il existe également de nombreuses similitudes entre les entités à but non lucratif et les entreprises du secteur privé.
- R 2 Le document de prise de position préliminaire sur l'objectif de l'information financière et les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile aux fins de la prise de décisions publié par l'IASB et le FASB couvre les entreprises du secteur privé seulement. Le rapport examine en quoi certaines différences propres au secteur à but non lucratif affectent l'application possible des concepts proposés par l'IASB et le FASB à ces autres entités.
- R 3 La partie 1 du rapport traite de l'applicabilité de l'objectif de l'information financière proposé aux entités à but non lucratif du secteur privé. Trois questions y sont traitées :
- trop peu d'importance accordée aux obligations de reddition de comptes et de gestion des ressources (responsabilité de gérance);
 - besoin d'élargir la définition des utilisateurs et d'établir un autre groupe d'utilisateurs principaux;
 - caractère inapproprié de la focalisation généralisée sur les flux de trésorerie.

La partie 1 fait également ressortir le risque que le périmètre de l'information financière puisse être implicitement trop restreint pour répondre aux besoins des utilisateurs du secteur des entités à but non lucratif.

- R 4 Dans la partie 2, on se demande si les caractéristiques qualitatives proposées pour une information financière utile aux fins de la prise de décisions s'appliquent aux entités à but non lucratif du secteur privé. On y indique notamment :
- que certaines questions soulevées dans la partie 1 sont également pertinentes en ce qui concerne les caractéristiques qualitatives proposées;

- qu'il peut être approprié d'effectuer des évaluations différentes du rapport coûts/avantages dans le cas des entités à but non lucratif, en raison de l'objectif différent de ces entités, du groupe d'utilisateurs principaux différent et de l'incidence différente des avantages et coûts.

R 5 L'Annexe B contient des commentaires sur des questions relatives à l'objectif et aux caractéristiques qualitatives de l'information financière du point de vue des entités à but non lucratif du secteur *public*.

Préface

Contexte

P1 Le 6 juillet 2006, l'International Accounting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB) ont publié le premier d'une série de documents dans le cadre d'un projet conjoint visant l'élaboration d'un cadre conceptuel d'information financière commun. Ce premier document, intitulé *Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information* (Prise de position préliminaire sur un cadre conceptuel d'information financière amélioré – Objectif de l'information financière et caractéristiques qualitatives de l'information financière utile aux fins de la prise de décisions) (le document «Prise de position préliminaire»). La date limite de réception des commentaires a été fixée au 3 novembre 2006.

Le présent rapport

- P2 Le présent rapport traite de l'applicabilité des concepts proposés par l'IASB et le FASB aux entités à but non lucratif du secteur privé et, dans l'Annexe B, aux entités à but non lucratif du secteur public. Il découle des travaux d'un «groupe de surveillance» constitué de présidents de conseils et de permanents principaux des organismes de normalisation d'Australie, du Canada, de Nouvelle-Zélande et du Royaume-Uni.
- P3 Lorsque l'IASB et le FASB ont entrepris leur projet commun de cadre conceptuel, ils ont décidé de se concentrer initialement sur les entités commerciales du secteur privé. Les conseils ont alors indiqué que lorsque les concepts applicables à ces entités auraient été élaborés, ils examineraient leur applicabilité à l'information financière d'autres entités telles que les entités à but non lucratif du secteur privé et les entités commerciales du secteur public¹.
- P4 Les auteurs du présent rapport étaient préoccupés par les implications du projet de cadre conceptuel de l'IASB et du FASB pour les entités à but non lucratif², et ils ont d'abord encouragé l'IASB et le FASB à tenir compte de ces entités de manière continue tout au long de leur projet, ce qui n'a pas été accepté. Par la suite, ils ont proposé que les implications pour les entités à but non lucratif soient prises en compte à la fin de chaque phase du projet de l'IASB et du FASB, ce qui n'a pas été accepté non plus.
- P5 Les représentants des quatre pays concernés ont discuté de la possibilité d'effectuer un suivi du projet du point de vue des entités à but non lucratif des secteurs privé et public. Ils ont fait valoir avec succès auprès de l'IASB que l'examen des questions sous un angle différent pourrait renforcer les conclusions dégagées dans la seule perspective des entités commerciales du secteur privé. Ils ont ainsi été encouragés par l'IASB à entreprendre des travaux de suivi qui ont pris la forme d'échanges mensuels sur les questions en cause. Ces questions sont portées à l'attention de l'IASB et du FASB lorsqu'il y a lieu. L'International Public Sector Accounting Standards Board a rang d'observateur du processus de travail du groupe de suivi et reçoit tous les rapports.

¹ Paragraphe P8 de la préface du document «Prise de position préliminaire».

² Leurs préoccupations découlent du fait que les normalisateurs participants sont responsables de l'élaboration de normes pour les entités à but non lucratif et ont pris l'engagement d'utiliser les prises de position de l'IASB dans le cadre de leur travail.

- P6 Le groupe de suivi estime qu'il est important que les questions les plus significatives qu'il a relevées soient prises en compte par les personnes et les organisations qui examinent le document «Prise de position préliminaire» de l'IASB et du FASB, en particulier par les commettants des organismes de normalisation participants qui œuvrent dans le secteur des entités à but non lucratif. C'est à cette fin qu'il a préparé et rendu public le présent rapport.
- P7 L'approche adoptée consiste à mettre en lumière les implications de l'application des concepts proposés par l'IASB et le FASB pour les entités à but non lucratif du secteur privé (et, dans l'Annexe B, pour les entités à but non lucratif du secteur public). Le projet IASB/FASB visant, à cette étape-ci, l'élaboration de concepts pour les entreprises du secteur privé seulement, les commentaires formulés dans le présent rapport ne constituent pas des critiques de ce projet dans la perspective de son application aux entités auxquelles il est destiné³. Ils visent plutôt à relever les questions qu'il conviendrait de prendre en compte (et très probablement de résoudre) si le document devait également s'appliquer aux entités à but non lucratif des secteurs privé et public.
- P8 L'Annexe A du rapport décrit en termes généraux certaines caractéristiques des entités à but non lucratif des secteurs privé et public.

³ Le présent rapport n'exprime aucun point de vue concernant le caractère approprié des concepts pour les entreprises du secteur privé.

Membres du groupe de suivi

Australie	David Boymal, Chairman Australian Accounting Standards Board
	Angus Thomson, Technical Director Australian Accounting Standards Board
	Jim Paul, Senior Project Manager Australian Accounting Standards Board
Canada	Paul Cherry, président Conseil des normes comptables
	Ron Salole, vice-président – Normalisation L'Institut Canadien des Comptables Agréés
	Tim Beauchamp, directeur – Comptabilité du secteur public Conseil sur la comptabilité dans le secteur public
Nouvelle-Zélande	Joanna Perry, Chair Financial Reporting Standards Board New Zealand Institute of Chartered Accountants
	Simon Lee, Director – Accounting Standards New Zealand Institute of Chartered Accountants
Royaume-Uni	Ian Mackintosh, Chairman Accounting Standards Board
	David Loweth, Technical Director Accounting Standards Board
	Andrew Lennard, Research Director Accounting Standards Board

Auteur principal

L'auteur principal du présent rapport est Kevin Simpkins, consultant indépendant en Nouvelle-Zélande qui compte de nombreuses années d'expérience dans des postes de responsabilité dans les secteurs des entités à but non lucratif et dans le secteur public.

Partie 1 Objectif de l'information financière

- 1.1 L'objectif de l'information financière, tel qu'il est énoncé dans le document «Prise de position préliminaire», constitue la base du cadre conceptuel. D'autres aspects du cadre devraient logiquement découler de l'objectif et contribuer à faire en sorte que l'information financière atteigne son objectif dans toute la mesure possible⁴.
- 1.2 En conséquence, il est essentiel que l'objectif de l'information financière soit approprié par rapport aux contextes auxquels elle s'applique.
- 1.3 L'objectif de l'information financière proposé dans le document «Prise de position préliminaire» est le suivant :

L'information financière externe à usage général vise à fournir des informations utiles aux investisseurs, aux créanciers et aux autres utilisateurs actuels et potentiels aux fins de la prise de décisions en matière de placement, de crédit et autres décisions semblables en matière de répartition des ressources⁵.

- 1.4 Trois questions sont ressorties de notre examen de l'applicabilité aux entités à but non lucratif de l'objectif proposé, ou des commentaires connexes, dans le chapitre 1 du document «Prise de position préliminaire». Ces questions sont les suivantes :
- trop peu d'importance accordée aux obligations de reddition de comptes et de gestion des ressources;
 - besoin d'élargir la définition des utilisateurs et d'établir un autre groupe d'utilisateurs principaux;
 - caractère inapproprié de la focalisation généralisée sur les flux de trésorerie.

Chacune de ces questions est traitée ci-dessous.

Trop peu d'importance accordée aux obligations de reddition de comptes et de gestion des ressources

- 1.5 L'IASB et le FASB ont proposé un objectif axé sur l'utilité décisionnelle, tout en reconnaissant que l'objectif englobe le fait de fournir des informations utiles aux fins de l'évaluation de la gestion des ressources confiées aux dirigeants⁶.

⁴ Paragraphe OB1 du chapitre 1 du document «Prise de position préliminaire».

⁵ Paragraphe OB2 du chapitre 1 du document «Prise de position préliminaire».

⁶ Paragraphe OB28 du chapitre 1 du document «Prise de position préliminaire».

- 1.6 Dans le cas des entités à but non lucratif, nous estimons que s'acquitter des obligations de reddition de comptes ou d'information sur la gestion des ressources confiées constitue un aspect significatif de l'objectif de l'information financière à reconnaître comme un objectif distinct ou à intégrer dans un objectif unique^{7, 8}.
- 1.7 Le cadre conceptuel de chacun des pays participant au groupe de suivi intègre explicitement la reddition de comptes ou la gestion des ressources dans sa définition de l'objectif de l'information financière. Dans certains cas, ces éléments sont intégrés à titre d'objectif supplémentaire distinct et dans d'autres cas, ils sont inclus dans un objectif unique.
- 1.8 L'exposé-sondage récent du Royaume-Uni intitulé *Statement of Principles for Financial Reporting: Proposed Interpretation for Public Benefits Entities* (Énoncé de principes sur l'information financière : projet d'interprétation pour les sociétés mutuelles) explique que certains utilisateurs n'ont pas la même capacité de prendre des décisions économiques directes que dans le cas des entreprises du secteur privé et qu'ils s'intéressent parfois aux états financiers principalement en vue d'évaluer le caractère adéquat de la gestion des ressources confiées aux dirigeants⁹.
- 1.9 Le chapitre 1000 du *Manuel de l'ICCA* canadien, «Fondements conceptuels des états financiers» (qui s'applique aux entités à but lucratif et aux entités à but non lucratif du secteur privé), énonce que l'objectif des états financiers est de communiquer des informations utiles aux investisseurs, aux membres, aux apporteurs, aux créanciers, et aux autres utilisateurs [...] qui ont à prendre des décisions en matière de répartition des ressources ou à apprécier la façon dont la direction s'acquitte de sa responsabilité de gérance¹⁰. Le chapitre énonce également ce qui suit : «Les informations relatives à la façon dont la direction de l'entité s'est acquittée de sa responsabilité de gérance sont particulièrement importantes dans le cas des organismes sans but lucratif qui reçoivent souvent des fonds destinés à des fins déterminées, fonds à l'égard desquels la direction doit répondre d'une utilisation appropriée¹¹.»
- 1.10 Le cadre de la Nouvelle-Zélande, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, est le même que le cadre existant de l'IASB, à l'exception de quelques modifications. Il étoffe l'objectif établi par l'IASB, à l'intention de **toutes** les entités en Nouvelle-Zélande, comme suit : [TRADUCTION] «Outre la prise de décisions économiques [...], les utilisateurs des états financiers des entités de la Nouvelle-Zélande peuvent également s'intéresser à la qualité de la reddition de comptes d'une entité relativement à un éventail d'obligations, y compris la conformité à la législation, aux règlements, à la common law et aux engagements contractuels.»
- 1.11 Le cadre australien est également le même que le cadre existant de l'IASB, à l'exception de quelques modifications. Il n'étoffe pas l'objectif établi par l'IASB, mais

⁷ Nous attirons votre attention sur l'Annexe B du chapitre 1 du document «Prise de position préliminaire», où il est indiqué que deux membres du Conseil de l'IASB préféreraient que la gestion des ressources confiées aux dirigeants fasse l'objet d'un objectif d'information financière distinct.

⁸ Pour réaliser la deuxième option, on pourrait s'inspirer de ce qui existe actuellement en Australie (voir le paragraphe 1.11 ci-dessous).

⁹ Voir le paragraphe 1.4 de l'exposé-sondage *Statement of Principles for Financial Reporting: Proposed Interpretation for Public Benefit Entities*.

¹⁰ Paragraphe 15 du chapitre 1000, «Fondements conceptuels des états financiers».

¹¹ Paragraphe 14 du chapitre 1000, «Fondements conceptuels des états financiers».

renvoie les lecteurs à des explications plus détaillées dans un Statement of Accounting Concepts distinct¹². Ce Statement définit l'objectif comme suit : [TRADUCTION] «fournir aux utilisateurs des informations utiles aux fins de la prise **et** de l'évaluation de décisions en matière de répartition de ressources limitées¹³» (les caractères gras sont de nous). Le texte établit de plus un autre concept, à savoir que : [TRADUCTION] «La direction et les responsables de la gouvernance doivent présenter les rapports à usage général d'une façon qui les aide à s'acquitter de leur obligation de reddition de comptes¹⁴.»

- 1.12 L'International Public Sector Accounting Standards Board a indiqué que les objectifs de l'information financière devraient être de fournir des informations utiles pour la prise de décisions, et de faire la preuve de la manière dont l'entité s'acquitte de son mandat relatif aux ressources qui lui ont été confiées¹⁵.
- 1.13 Les entités à but non lucratif ont l'obligation de rendre compte de leur utilisation des ressources mises à leur disposition : ces ressources proviennent généralement de sources non liées aux destinataires des biens et services fournis par les entités. Les utilisateurs veulent savoir comment les ressources ont été acquises et utilisées, si la capacité de fournir des biens et services s'est améliorée ou détériorée par rapport à l'exercice précédent, et avec quel niveau de qualité les biens et services ont été fournis. Si certains utilisateurs prennent des décisions en matière de répartition des ressources au moyen de ces informations (décisions d'accroître ou de réduire leur soutien), d'autres n'ont pas ce pouvoir de décision mais désirent tout de même obtenir ces informations. Nous ne suggérons donc pas qu'un objectif axé sur la reddition de comptes ou la gestion des ressources remplace l'objectif axé sur l'utilité décisionnelle, mais qu'il constitue un objectif supplémentaire ou soit intégré à un objectif unique.

Besoin d'élargir la définition des utilisateurs et d'établir un autre groupe d'utilisateurs principaux

- 1.14 Le document «Prise de position préliminaire» identifie les investisseurs, les créanciers, les fournisseurs, les employés, les clients, les gouvernements et leurs agences, les organismes de réglementation et les membres du public comme étant les utilisateurs potentiels des rapports financiers¹⁶. Le document se poursuit en faisant ressortir les investisseurs et créanciers actuels et potentiels comme les utilisateurs principaux¹⁷.
- 1.15 Les entités à but non lucratif ont un groupe d'utilisateurs plus étendu. Ces derniers comprennent ceux qui fournissent des ressources à l'organisation sous la forme d'apports. On pourrait décrire cette catégorie d'utilisateurs comme les bailleurs de fonds et fournisseurs de soutien financier actuels et potentiels¹⁸. Ces utilisateurs sont intéressés à avoir des informations sur l'utilisation des ressources fournies à

¹² SAC 2, *Objective of General Purpose Financial Reporting*.

¹³ Paragraphe 43 du SAC 2.

¹⁴ Paragraphe 44 du SAC 2.

¹⁵ Paragraphe 13 de l'IPSAS 1, *The Presentation of Financial Reports*.

¹⁶ Paragraphe OB6 du chapitre 1 du document «Prise de position préliminaire».

¹⁷ Paragraphe OB12 du chapitre 1 du document «Prise de position préliminaire». Les paragraphes BC1.14 à BC1.17 du chapitre 1 du document «Prise de position préliminaire» fournissent des explications sur les motifs de la désignation d'un groupe principal d'utilisateurs et du choix de la composition de ce groupe.

¹⁸ Voir le paragraphe 1.2 (b) de l'exposé-sondage du Royaume-Uni *Statement of Principles for Financial Reporting: Proposed Interpretation for Public Benefit Entities*.

l'entité, qui pourront leur être utiles aux fins de la prise de décisions relatives aux ressources qu'ils peuvent choisir, ou être tenus de fournir à l'avenir. Ils s'intéressent également à la gestion que font les dirigeants des ressources qui sont sous son contrôle.

- 1.16 Aux fins de la désignation d'un groupe d'utilisateurs principaux, il est important de noter que le groupe d'utilisateurs principaux désigné dans le document «Prise de position préliminaire» (les investisseurs et les créanciers actuels et potentiels) n'est généralement constitué que de créanciers dans le contexte des entités à but non lucratif. Nous estimons que le groupe d'utilisateurs principaux le plus approprié dans le cas des entités à but non lucratif est celui des bailleurs de fonds et des fournisseurs de soutien financier. On pourrait les décrire comme l'équivalent, dans le secteur à but non lucratif, des investisseurs dans le secteur privé.

Caractère inapproprié de la focalisation généralisée sur les flux de trésorerie

- 1.17 Le document «Prise de position préliminaire» énonce ce qui suit : «Pour que l'information financière atteigne son objectif, elle doit fournir des données qui aident les investisseurs et créanciers actuels et potentiels et les autres utilisateurs à évaluer les montants, les échéances et l'incertitude liés aux entrées et aux sorties de trésorerie futures de l'entité (ses flux de trésorerie futurs). Ces informations sont essentielles pour évaluer la capacité d'une entité de générer des entrées de trésorerie nettes et, ainsi, de procurer des rendements aux investisseurs et aux créanciers¹⁹.»
- 1.18 Tout au long des explications sur l'objectif de l'information financière, tout comme dans le chapitre qui suit sur les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile aux fins de la prise de décisions, il ressort clairement une focalisation sur la capacité d'évaluer les perspectives de flux de trésorerie.
- 1.19 Dans le cas des entités à but non lucratif, les flux de trésorerie sont également importants. Toutefois, d'autres aspects sont généralement plus significatifs, à savoir les ressources disponibles pour fournir des biens et services futurs, la qualité, le coût et l'efficacité des biens et services qui ont été fournis dans le passé, et la mesure dans laquelle l'organisation atteint ses objectifs.
- 1.20 Pour les entités à but non lucratif, les actifs constituent généralement une réserve de services futurs plutôt qu'un moyen de générer des flux de trésorerie. Cela a une incidence généralisée et significative sur l'objectif de l'information financière pour les entités à but non lucratif.

Un problème futur éventuel : le périmètre de l'information financière

- 1.21 L'objectif de l'information financière énoncé dans le document «Prise de position préliminaire» s'applique à l'ensemble de l'information financière, et non seulement aux états financiers²⁰. Le groupe de suivi appuie cette position.
- 1.22 Toutefois, nous notons que dans le contexte des entités à but non lucratif, l'information sur la performance dans la prestation des services est également importante et la question de déterminer quelles informations sont nécessaires pour atteindre l'objectif de l'information financière dans le cas de ces entités constitue une question d'importance à examiner au cours des travaux.

¹⁹ Paragraphe OB3 du chapitre 1 du document «Prise de position préliminaire».

²⁰ Paragraphes BC1.3 à BC1.7 du chapitre 1 du document «Prise de position préliminaire».

- 1.23 Il est également indiqué dans la Base des conclusions comprise dans le document «Prise de position préliminaire» que la possibilité d'inclure des informations prospectives ou des prévisions dans l'information financière devrait faire l'objet d'un examen à une étape ultérieure du projet²¹. Dans ce contexte, nous notons que les budgets et les comparaisons des montants réels et des montants budgétés sont plus importants dans le secteur à but non lucratif que dans le secteur à but lucratif. Cela peut être dû au fait que les activités de bon nombre d'entités à but non lucratif sont financées de manière significative par des apports réguliers fournis sur la base d'un budget officiel et publié.
- 1.24 Le groupe de suivi a donc relevé le risque que le périmètre retenu pour l'objectif de l'information financière des entreprises du secteur privé puisse être implicitement trop restreint pour répondre aux besoins des utilisateurs du secteur des entités à but non lucratif.

²¹ Paragraphe BC1.5 du chapitre 1 du document «Prise de position préliminaire».

Partie 2 Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile aux fins de la prise de décisions

2.1. Le document «Prise de position préliminaire» propose ce qui suit à titre de caractéristiques qualitatives de l'information utile aux fins de la prise de décisions :

- la pertinence;
- la fidélité de l'image;
- la comparabilité;
- la compréhensibilité.

Les qualités sont soumises à deux contraintes générales :

- l'importance relative;
- le fait que les avantages doivent justifier les coûts²².

2.2. De manière générale, les caractéristiques qualitatives proposées dans le document «Prise de position préliminaire» semblent appropriées pour les entités à but non lucratif. Toutefois, il faut interpréter chacune d'entre elles dans le contexte de l'objectif de l'information financière et, en conséquence, garder à l'esprit nos préoccupations quant à l'objectif. Par exemple, pour que l'information soit pertinente, il faut qu'elle le soit pour les utilisateurs. Étant donné que certains utilisateurs des entités à but non lucratif diffèrent de ceux des entreprises du secteur privé, on doit s'attendre à ce que la nature de l'information pertinente soit également différente.

2.3. Certaines préoccupations particulières soulevées relativement à l'objectif de l'information financière se manifestent dans les commentaires formulés à l'appui des caractéristiques qualitatives. Par exemple, une partie du paragraphe QC8 énonce que «l'information est *pertinente* lorsqu'elle peut influencer les décisions des utilisateurs en les aidant à évaluer les effets potentiels des transactions ou d'autres événements passés, présents ou futurs sur les flux de trésorerie futurs [...]». Bien que cette affirmation puisse être appropriée pour les entreprises du secteur privé, il conviendrait, selon nous, de décrire l'information pertinente de manière différente dans le cas des entités à but non lucratif. De même, nous notons que la contrainte de l'importance relative s'interprétera sans doute différemment, dans certains cas, pour les entités à but non lucratif²³.

2.4. Nous relevons également que la focalisation sur les perspectives de flux de trésorerie est évidente dans le texte sur les caractéristiques qualitatives. L'extrait du paragraphe QC8, cité ci-dessus, illustre ce fait.

2.5. Outre l'incidence des questions que nous avons soulevées relativement à l'objectif de l'information financière, nous ne souhaitons soulever qu'une seule autre question.

²² Paragraphe QC7 du chapitre 2 du document «Prise de position préliminaire».

²³ Par exemple, il est expliqué au paragraphe NZ 30.1 du cadre de la Nouvelle-Zélande que l'information peut être importante lorsqu'elle est susceptible d'influer sur la prise de décisions et les évaluations des utilisateurs, sur la base des états financiers, relatives à la répartition des ressources et à leur gestion, ainsi qu'à la performance de l'entité.

Celle-ci a trait à la contrainte générale «que les avantages doivent justifier les coûts».

- 2.6. Les explications relatives à cette contrainte générale, fournies aux paragraphes QC53 à QC59 du document «Prise de position préliminaire», ne traitent pas de la possibilité d'une appréciation différente du rapport coûts/avantages pour différents types d'entités. Nous notons toutefois que le paragraphe BC1.25 de la Base des conclusions du chapitre 1 du document «Prise de position préliminaire» indique que les contraintes coûts/avantages peuvent parfois amener les normalisateurs à prévoir des exemptions à l'égard de dispositions particulières ou à imposer d'autres différences dans leurs dispositions sur l'information financière pour certains types d'entités. Nous sommes d'accord avec cette affirmation ainsi qu'avec le commentaire fait plus loin dans le même paragraphe, où l'on précise que, dans de telles situations, les normalisateurs jugent que l'objectif peut être atteint de façon satisfaisante par des rapports financiers préparés conformément à ces dispositions différentes, et non que les dispositions sont différentes du fait que l'objectif est différent. Toutefois, nous soulignons qu'il pourrait bien être approprié de prévoir des appréciations différentes du rapport coûts/avantages dans le cas des entités à but non lucratif, en raison de leur objectif différent, de leur groupe d'utilisateurs plus étendu et parfois différent, et du fait de l'incidence différente des avantages et coûts dans leur cas.

Annexe A Nature des entités à but non lucratif dans les secteurs privé et public

A 1.1 Dans la présente annexe, nous établissons certaines caractéristiques des entités à but non lucratif des secteurs privé et public. Nous ne tentons pas, pour le moment, de définir ces entités.

A 1.2 Selon notre expérience de suivi du projet de cadre conceptuel IASB/FASB à ce jour, les questions qui se posent relativement à l'application des concepts à toutes les entités à but non lucratif peuvent généralement être rattachées aux caractéristiques de ces entités. C'est pourquoi nous estimons qu'il est important d'expliquer en quoi consistent certaines de leurs caractéristiques générales.

Secteur privé

A 1.3 Les entités à but non lucratif du secteur privé présentent généralement les caractéristiques suivantes :

- leur objectif consiste à fournir des biens et des services à divers destinataires, et non à faire des profits;
- elles sont généralement caractérisées par l'absence de parts de capital définies pouvant être vendues, transférées ou rachetées, ou pouvant conférer un droit à une quote-part d'une distribution résiduelle de ressources, y compris lors de la liquidation de l'entité;
- le groupe de parties prenantes dont elles doivent tenir compte (y compris le grand public dans certains cas) est plus étendu que dans le cas des entités à but lucratif;
- la plus grande partie de leurs produits provient généralement d'apports plutôt que de ventes. Les apports peuvent être sollicités sous la forme de dons ou être constitués de contributions obligatoires telles que les cotisations;
- leurs immobilisations sont généralement acquises et détenues en vue de fournir des services, sans intention d'en tirer un rendement.

A 1.4 Il existe de nombreuses similitudes entre les entreprises (à but lucratif) et les entités à but non lucratif du secteur privé. En particulier, les systèmes comptables de base et la comptabilisation de la plupart des transactions sont les mêmes. Comme l'information financière vise à répondre aux besoins des utilisateurs de cette information, l'objectif différent des entités à but non lucratif a toutefois une influence significative sur les besoins des utilisateurs de leurs rapports financiers. Certaines des questions liées à cette caractéristique se manifestent dans les parties 1 et 2 du présent rapport.

Secteur public

A 1.5 Les entités à but non lucratif du secteur public ont des caractéristiques essentielles très semblables à celles des entités à but non lucratif du secteur privé.

A 1.6 Ces entités sont généralement créées par voie législative et :

- leur objectif consiste à fournir des biens et des services à divers destinataires, ou à élaborer ou à mettre en place des politiques au nom de gouvernements, et non à faire des profits;
- elles sont presque toujours caractérisées par l'absence de parts de capital définies pouvant être vendues, transférées ou rachetées;
- le groupe de parties prenantes dont elles doivent tenir compte (y compris le grand public) est généralement étendu;
- leurs recettes proviennent généralement d'impôts ou d'autres apports semblables obtenus par l'exercice de pouvoirs coercitifs;
- leurs immobilisations sont généralement acquises et détenues pour fournir des services, sans intention d'en tirer un rendement.

Annexe B – Application aux entités à but non lucratif du secteur public

- B 1.1 Dans la présente annexe, nous soulignons certaines questions particulières qui découlent du document «Prise de position préliminaire» relativement aux entités à but non lucratif du secteur public.
- B 1.2 Chacune des questions significatives soulevées dans les parties 1 et 2 du présent rapport est également à prendre en compte dans le cadre du contexte des entités à but non lucratif du secteur public. En conséquence, la présente annexe ne met en lumière que les aspects qui sont particulièrement significatifs pour ces entités ou les situations dans lesquelles leurs caractéristiques légèrement différentes soulèvent des éléments supplémentaires qui méritent des commentaires.
- B 1.3 La reddition de comptes ou l'information sur la gestion des ressources confiées constitue un *objectif* clé de l'information financière des entités à but non lucratif du secteur public telles que les gouvernements ou leurs sous-entités. Par exemple, le chapitre SP 1100 du *Manuel de l'ICCA*, «Objectifs des états financiers — gouvernements fédéral, provinciaux et territoriaux», énonce l'objectif suivant parmi ses objectifs : «Les états financiers du gouvernement doivent rendre compte de sa gestion des ressources qui lui sont confiées, des obligations dont il est responsable et de ses activités financières en fournissant des informations utiles pour : a) évaluer les résultats financiers de la gestion par le gouvernement de ses ressources, de ses obligations et de ses activités financières, au cours de l'exercice; b) déterminer si les ressources ont été gérées par le gouvernement dans le respect des limites établies par les autorisations législatives pertinentes²⁴.»
- B 1.4 Les entités à but non lucratif du secteur public ont également des *utilisateurs* supplémentaires et, parfois, différents. Ceux-ci comprennent des bailleurs de fonds et des fournisseurs de soutien financier, y compris le public par l'intermédiaire du paiement d'impôts. Ces entités ont également des organismes de gouvernance ou de surveillance de type législatif constitués de représentants élus ou nommés. Ces représentants sont susceptibles d'utiliser les informations pour évaluer les réalisations de l'entité par rapport à ses objectifs, notamment la mesure de l'efficacité et de l'efficacé avec laquelle les biens et services ont été fournis.
- B 1.5 Dans le cas des entités à but non lucratif du secteur public, tant les organes législatifs que les fournisseurs de soutien financier et bailleurs de fonds devraient faire partie du groupe des utilisateurs principaux.
- B 1.6 En ce qui a trait au *cadre de l'information financière*, les budgets revêtent une grande importance pour les entités à but non lucratif du secteur public. De plus, du fait que l'objectif de ces entités n'est pas le profit, les informations concernant la prestation des services de ces entités sont vraisemblablement nécessaires pour satisfaire aux besoins des utilisateurs.

²⁴ Paragraphe SP 1100.62.