

# **Rapport sur l'application aux entités à but non lucratif des secteurs privé et public**

de l'exposé-sondage

**Cadre conceptuel  
de l'information financière amélioré :**  
**Chapitre 1 Objectif de l'information financière;**  
**Chapitre 2 L'information financière utile pour la prise de décisions**  
**— Caractéristiques qualitatives et contraintes**

et du document de discussion

**Preliminary Views on an improved  
Conceptual Framework for Financial Reporting:**

**The Reporting Entity**

publiés dans le cadre du projet  
de cadre conceptuel de l'IASB et du FASB

Juillet 2008

Présidents et permanents principaux du :  
Australian Accounting Standards Board  
Conseil des normes comptables 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 permanents principaux 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 exposé-sondage (appelé ci-après l'exposé-sondage) du projet de cadre conceptuel de l'IASB et du FASB sur l'objectif de l'information financière et les caractéristiques qualitatives et contraintes de l'information financière utile pour la prise de décisions, ainsi que dans les positions préliminaires exprimées dans le deuxième document de discussion de ce projet et portant sur l'entité publiante (appelé ci-après le document de discussion). Pour le moment, le projet de cadre conceptuel de l'IASB et du FASB est axé exclusivement sur les concepts visant les entreprises du secteur privé. La publication du présent rapport vise à mettre en lumière les éléments clés touchant les entités à but non lucratif 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.

Il s'agit du deuxième rapport publié par le groupe pour mettre en lumière certaines des questions les plus importantes liées à l'application aux entités à but non lucratif des secteurs privé et public des propositions et des positions préliminaires publiées par l'IASB et le FASB. Le groupe a relevé certaines des questions les plus importantes suscitées par le premier document de discussion publié par l'IASB et le FASB, qui portait sur l'objectif de l'information financière et les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile aux fins de la prise de décisions, dans un rapport publié en juillet 2006. Ce deuxième rapport reprend ces questions importantes lorsqu'elles sont encore pertinentes.

### Résumé du rapport

- S 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.
- S 2 L'exposé-sondage et le document de discussion publiés par l'IASB et le FASB couvrent les entreprises du secteur privé seulement. Dans le présent rapport, on

examine en quoi certaines différences propres au secteur à but non lucratif affectent l'application possible des concepts proposés et des positions préliminaires exprimées par l'IASB et le FASB aux entités de ce secteur.

S 3 La section A du rapport traite de l'exposé-sondage. La partie 1 de cette section traite de l'applicabilité de l'objectif de l'information financière proposé aux entités à but non lucratif du secteur privé. Trois questions importantes y sont traitées :

- l'adéquation de l'importance accordée aux obligations de reddition de comptes et de gestion des ressources (responsabilité de gérance);
- le besoin d'élargir la définition des utilisateurs et d'établir un autre groupe d'utilisateurs principaux;
- la trop grande importance accordée aux flux de trésorerie.

On y souligne aussi les conséquences d'un éventuel élargissement du périmètre de l'information financière sur l'objectif de l'information financière dans le secteur des entités à but non lucratif.

S 4 Dans la partie 2 de la section A, on se demande si les caractéristiques qualitatives et les contraintes 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 les caractéristiques qualitatives et les contraintes proposées dans l'exposé-sondage semblent en général appropriées pour les entités à but non lucratif;
- que certaines questions soulevées dans la partie 1 sont également pertinentes en ce qui concerne les caractéristiques qualitatives et les contraintes proposées;
- qu'il faudra peut-être réévaluer les caractéristiques qualitatives et les contraintes dans le cas des entités à but non lucratif si on accepte d'élargir le périmètre de l'information financière;
- que, même si l'exposé-sondage ne fait pas état d'évaluations différentes du rapport coûts-avantages pour différentes catégories d'entreprises du secteur privé, il peut être nécessaire d'effectuer des évaluations différentes du rapport

coûts-avantages lorsqu'on compare les entreprises du secteur privé avec les entités à but non lucratif en raison des objectifs différents de ces dernières, du groupe d'utilisateurs principaux différent et de l'incidence différente des avantages et des coûts qui s'ensuit.

S 5 La section B du rapport traite du document de discussion sur l'entité publiante. Trois questions importantes y sont traitées :

- la nécessité de décrire différemment l'entité publiante du fait que les entités à but non lucratif ont un groupe d'utilisateurs principaux plus large;
- la nécessité de traiter de questions particulières qui se posent lorsqu'on détermine ce qu'est une entité publiante dans le secteur des entités à but non lucratif;
- l'éventuelle nécessité d'élaborer davantage la notion de contrôle pour qu'elle puisse s'appliquer de façon plus efficace dans le contexte des entités à but non lucratif.

S 6 L'Annexe B contient des commentaires sur des questions traitées dans les sections A et B dans la mesure où elles ont également un rapport avec les entités à but non lucratif du secteur public.

# Préface

## Contexte

P1 Le 29 mai 2008, l'International Accounting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB) ont publié deux documents dans le cadre de leur projet conjoint visant l'élaboration d'un cadre conceptuel d'information financière commun et amélioré, à savoir :

- le premier exposé-sondage, intitulé :

*Cadre conceptuel de l'information financière amélioré :*

*Chapitre 1 Objectif de l'information financière;*

*Chapitre 2 L'information financière utile pour la prise de décisions —  
Caractéristiques qualitatives et contraintes*

- le deuxième document de discussion, intitulé :

*Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for  
Financial Reporting:*

*The Reporting Entity*

La date limite de réception des commentaires a été fixée dans les deux cas au 29 septembre 2008.

P2 L'exposé-sondage fait suite à la publication, en juillet 2006, d'un document de discussion portant sur les mêmes sujets. Les conseils ont reçu 179 réponses à ce document de discussion, examiné les commentaires reçus et publié l'exposé-sondage.

## Le présent rapport

P3 Le présent rapport traite de l'applicabilité des concepts proposés dans l'exposé-sondage et des positions préliminaires exprimées dans le document de discussion aux entités à but non lucratif du secteur privé et, dans l'Annexe B, à celles du secteur public. Il découle des travaux d'un «groupe de suivi» constitué de présidents de conseils et de permanents principaux d'organismes de normalisation d'Australie, du Canada, de Nouvelle-Zélande et du Royaume-Uni.

- P4 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 diffusée par d'autres entités, telles que les entités à but non lucratif du secteur privé et les entités commerciales du secteur public<sup>1</sup>.
- P5 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 lucratif<sup>2</sup>, 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. 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. Ceux-ci ont tenu compte de ces points de vue, mais ils ont réaffirmé leur intention de se pencher sur l'application dans le cas des entités à but non lucratif seulement après que les concepts auront été élaborés pour les entités à but lucratif. Ils ont noté que, actuellement, les conseils sont d'avis que les questions propres au secteur des entités à but non lucratif ne sont pas aussi prioritaires que les grandes questions générales abordées au cours des quatre premières phases du projet. Plusieurs membres des conseils ont dit craindre que le fait d'accorder maintenant toute l'attention nécessaire aux questions propres au secteur à but non lucratif retarderait inutilement l'étude des grandes questions conceptuelles qui sont de la plus haute importance pour leurs travaux de normalisation. Des inquiétudes ont également été exprimées au sujet du personnel et des experts-conseils supplémentaires qu'il faudrait réunir pour étudier simultanément les questions du point de vue des entités à but non lucratif.
- P6 L'IASB a encouragé les représentants des quatre pays qui ont participé à la préparation du présent rapport à effectuer un suivi du projet du point de vue des entités à but non lucratif des secteurs privé et public. Ce suivi a pris la forme d'échanges mensuels sur les questions en cause à compter du milieu de 2005. 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 (IPSASB) a rang d'observateur du processus de travail du groupe de suivi et reçoit tous les rapports.

---

<sup>1</sup> Paragraphe P9 de la préface de l'exposé-sondage et paragraphe P4 de la préface du document de discussion.

<sup>2</sup> 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.

- P7 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 l'exposé-sondage et le document de discussion 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.
- P8 L'approche adoptée consiste à mettre en lumière les implications de l'application des concepts proposés et des positions préliminaires exprimées par l'IASB et le FASB pour les entités à but non lucratif du secteur privé (et, dans l'Annexe B, pour celles 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 que nous formulons dans le présent rapport ne constituent pas des critiques de ce projet dans la perspective de son application aux entités auxquelles il est destiné<sup>3</sup>. Ils visent plutôt à relever les questions qu'il conviendrait de prendre en compte si les documents devaient également s'appliquer aux entités à but non lucratif des secteurs privé et public.
- P9 L'IASB et le FASB ont décidé que chacun d'eux, dans le contexte de sa hiérarchie actuelle respective, finalisera le cadre commun au fur et à mesure que les parties (les chapitres) seront prêtes. Les phases ultérieures du projet<sup>4</sup> pourront comprendre des modifications de concordance apportées à des parties réalisées antérieurement. Il semble préférable de réduire au minimum les modifications de concordance qui seront nécessaires au moment de la prise en compte des considérations propres aux entités sans but lucratif. En outre, le fait d'examiner sans tarder ces questions pourrait alléger les difficultés susceptibles de se poser aux normalisateurs qui prévoient adopter les textes de l'IASB dans leurs propres cadres conceptuels, qui s'appliquent aussi aux entités à but non lucratif. D'où l'importance que les commettants des organismes de normalisation en cause œuvrant dans le secteur des entités à but non lucratif examinent l'exposé-sondage et le document de discussion.
- P10 L'Annexe A du rapport décrit en termes généraux certaines caractéristiques des entités à but non lucratif des secteurs privé et public.

---

<sup>3</sup> Le présent rapport n'exprime aucun point de vue concernant le caractère approprié des concepts proposés ou des positions préliminaires exprimées pour les entreprises du secteur privé.

<sup>4</sup> Entre autres, la phase G portera sur l'applicabilité des concepts élaborés aux entités à but non lucratif.

## 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
	Tim Beauchamp, directeur Conseil sur la comptabilité dans le secteur public
	Peter Martin, directeur Conseil des normes comptables
Nouvelle-Zélande	Joanna Perry, Chair Financial Reporting Standards Board New Zealand Institute of Chartered Accountants
	Annette Davis, Senior Project Manager New Zealand Institute of Chartered Accountants
Royaume-Uni	Ian Mackintosh, Chairman Accounting Standards Board
	David Loweth, Technical Director Accounting Standards Board
	Andrew Lennard, Director of Research Accounting Standards Board

## Section A

### Partie 1 Objectif de l'information financière

1.1 Comme il est indiqué dans l'exposé-sondage, l'objectif de l'information financière est la pierre d'assise du cadre conceptuel. Les autres aspects de ce dernier découlent logiquement de l'objectif et aident à faire en sorte que l'information financière atteigne son objectif<sup>5</sup>.

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 l'exposé-sondage est le suivant :

*L'objectif de l'information financière à usage général est de fournir, au sujet de l'entité qui la présente, des informations utiles aux investisseurs en capitaux propres, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions en tant que fournisseurs de capitaux. Les informations utiles aux fournisseurs de capitaux peuvent aussi l'être à d'autres utilisateurs de l'information financière<sup>6</sup>.*

1.4 Trois questions importantes 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 de l'exposé-sondage. Ces questions sont les suivantes :

- l'adéquation de l'importance accordée aux obligations de reddition de comptes et de gestion des ressources (responsabilité de gérance);
- le besoin d'élargir la définition des utilisateurs et d'établir un autre groupe d'utilisateurs principaux;
- la trop grande importance accordée aux flux de trésorerie.

Nous avons également noté les conséquences d'un éventuel élargissement du périmètre de l'information financière sur l'objectif de l'information financière dans le secteur des entités à but non lucratif. Chacune de ces questions est traitée ci-dessous.

---

<sup>5</sup> Paragraphe OB1 de l'exposé-sondage.

<sup>6</sup> Paragraphe OB2 de l'exposé-sondage.

## Adéquation de l'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, dans le contexte duquel ils reconnaissent l'utilité de l'information financière aux fins de l'évaluation de la gestion des ressources<sup>7</sup>.
- 1.6 Dans la Base des conclusions, on reconnaît que différents points de vue perdurent quant à savoir si la publication d'informations utiles pour évaluer la gestion des ressources confiées à la direction devrait être formulée comme un objectif de l'information financière, soit en sus de l'objectif de fournir des informations utiles pour la prise de décisions en matière de répartition des ressources, soit en remplacement de ce dernier. Les conseils sont arrivés à la conclusion provisoire que l'objectif de l'information financière devrait être assez vaste pour englober toutes les décisions que les fournisseurs de capitaux prennent au moins en partie en s'appuyant de façon légitime sur l'information financière. Ces décisions comprennent les décisions de répartition des ressources ainsi que les décisions subséquentes prises pour protéger et faire croître leurs investissements<sup>8</sup>.
- 1.7 Pour donner suite aux préoccupations exprimées au sujet du premier document de discussion, les conseils ont donc décidé d'insister davantage sur l'aspect reddition de comptes ou gestion des ressources de l'information financière, mais dans le contexte d'un objectif d'utilité décisionnelle.
- 1.8 Dans le cas des entités à but non lucratif, nous estimons qu'il faudrait peut-être accorder davantage d'importance au respect des obligations de reddition de comptes ou d'information sur la gestion des ressources confiées que ne le fait l'exposé-sondage. Dans le contexte de ces entités, il existe des circonstances où le respect des obligations de reddition de comptes ou d'information sur la gestion des ressources confiées revêt une importance particulière sans entrer dans l'objectif d'utilité décisionnelle. Par exemple, si les principaux apporteurs qui ont fourni des ressources à un organisme de bienfaisance n'ont pas la possibilité de prendre des décisions concernant la reconduction du mandat des dirigeants de l'organisme et ne sont pas en mesure, ou ne sont pas tenus, de faire d'autres dons, on peut faire valoir que l'organisme devrait être encore tenu de rendre compte de la gestion des ressources qui lui ont été confiées par le passé. C'est pourquoi l'ajout, en tant

---

<sup>7</sup> Voir par exemple le paragraphe OB12 de l'exposé-sondage.

<sup>8</sup> Paragraphes BC1.24 à BC1.29 de l'exposé-sondage.

qu'objectif distinct, du respect des obligations de reddition de comptes ou d'information sur la gestion des ressources devrait être pris en considération.

- 1.9 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 plus large que la prise de décisions.
- 1.10 Le récent énoncé de principes *Statement of Principles for Financial Reporting: Interpretation for Public Benefit Entities*, publié par l'Accounting Standards Board du Royaume-Uni, 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. Il se peut toutefois que ces utilisateurs aient la capacité de voter lors d'élections, ce qui peut influencer indirectement sur le niveau des ressources apportées à l'entité<sup>9</sup>. L'énoncé de principes du Royaume-Uni adopte donc à l'égard de la prise de décisions un point de vue plus large que ne semble le faire l'exposé-sondage. Il précise toutefois ce qui suit [TRADUCTION] : «La reddition de comptes aux parties prenantes d'une entité à vocation sociale en ce qui a trait à l'utilisation des fonds et à la protection de ses ressources revêt souvent une importance primordiale, et l'éventail des personnes s'intéressant ainsi aux activités de l'entité peut être vaste<sup>10</sup>.»
- 1.11 Au Canada, le chapitre 1000 du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*, «Fondements conceptuels des états financiers» (qui s'applique aux entités à but lucratif et aux entités sans but lucratif du secteur privé) précise ce qui suit : «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 d'attribution des ressources ou à apprécier la façon dont la direction s'acquitte de sa responsabilité de gérance<sup>11</sup>.» Il précise 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

---

<sup>9</sup> Paragraphe 1.4 du *Statement of Principles for Financial Reporting: Interpretation for Public Benefit Entities*.

<sup>10</sup> Paragraphe 1.5 du *Statement of Principles for Financial Reporting: Interpretation for Public Benefit Entities*.

<sup>11</sup> Paragraphe .15 du chapitre 1000, «Fondements conceptuels des états financiers».

fonds destinés à des fins déterminées, fonds à l'égard desquels la direction doit répondre d'une utilisation appropriée<sup>12</sup>.»

- 1.12 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<sup>13</sup>.»
- 1.13 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 renvoie les lecteurs à des explications plus détaillées dans un *Statement of Accounting Concepts* distinct<sup>14</sup>. Ce document 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 limitées<sup>15</sup>» (les caractères gras sont de nous). Le texte établit de plus un autre concept, à savoir [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 comptes<sup>16</sup>.»
- 1.14 Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB) 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 confiées<sup>17</sup>.
- 1.15 Les ressources des entités à but non lucratif proviennent généralement de sources non liées aux destinataires des biens et services fournis par ces 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

---

<sup>12</sup> Paragraphe .14 du chapitre 1000, «Fondements conceptuels des états financiers».

<sup>13</sup> Paragraphe NZ 14.1 de l'équivalent néo-zélandais du cadre de l'IASB.

<sup>14</sup> SAC 2, *Objective of General Purpose Financial Reporting*.

<sup>15</sup> Paragraphe 43 du SAC 2.

<sup>16</sup> Paragraphe 44 du SAC 2.

<sup>17</sup> Paragraphe 15 de l'IPSAS 1, *Presentation of Financial Statements*.

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 la capacité ou le besoin de prendre de telles décisions mais s'attendent néanmoins à ce que ces entités rendent compte des ressources qui leur ont été fournies<sup>18</sup>. Nous ne suggérons pas qu'un objectif axé sur la reddition de comptes ou la gestion des ressources devrait *remplacer* l'objectif axé sur l'utilité décisionnelle pour les entités à but non lucratif, mais que soit envisagée la possibilité d'établir un objectif supplémentaire dans leur cas. Il serait peut-être également opportun que soit envisagée l'adoption d'une notion plus large des décisions (qui engloberait par exemple les décisions en matière de vote et de lobbying).

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

- 1.16 L'exposé-sondage identifie les fournisseurs de capitaux comme étant ceux qui ont le besoin le plus critique et le plus direct d'information financière à usage général sur les ressources économiques de l'entité (entreprise du secteur privé). Les fournisseurs de capitaux comprennent les investisseurs en capitaux propres, les prêteurs et les autres créanciers. L'exposé-sondage reconnaît en outre que les informations utiles aux fournisseurs de capitaux peuvent aussi l'être à d'autres utilisateurs de l'information financière<sup>19</sup>.
- 1.17 Les entités à but non lucratif ont un groupe d'utilisateurs à la fois différent et 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 potentiels<sup>20</sup>. Ces utilisateurs sont intéressés à avoir des informations sur l'utilisation des ressources fournies à 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.
- 1.18 Aux fins de la désignation d'un groupe d'utilisateurs principaux, il est important de noter que, dans le cas des entités à but non lucratif, la description du groupe d'utilisateurs principaux donnée dans l'exposé-sondage (les fournisseurs de

---

<sup>18</sup> Voir par exemple les circonstances évoquées au paragraphe 1.8.

<sup>19</sup> Voir les paragraphes OB2 et OB8 de l'exposé-sondage.

<sup>20</sup> Voir l'alinéa 1.2(b) du *Statement of Principles for Financial Reporting: Interpretation for Public Benefit Entities* du Royaume-Uni.

capitaux) n'engloberait en général que les créanciers. Nous sommes d'avis que la description des fournisseurs de capitaux devrait être élargie de manière qu'elle englobe les bailleurs de fonds et les fournisseurs de soutien financier, et que ceux qui reçoivent les biens et services des entités à but non lucratif ainsi que les membres de ces entités devraient eux aussi être considérés comme des groupes d'utilisateurs principaux de ces entités.

#### **Trop grande importance accordée aux flux de trésorerie**

- 1.19 L'exposé-sondage énonce que «[[l]es fournisseurs de capitaux d'une entité sont directement intéressés par les montants, les échéances et l'incertitude liés aux flux de trésorerie provenant des dividendes, des intérêts et de la vente, du rachat ou de la venue à échéance de leurs titres ou de leurs prêts<sup>21</sup> ».
- 1.20 Tout au long des explications sur l'objectif de l'information financière transparaît clairement une focalisation sur la capacité d'évaluer les perspectives de flux de trésorerie.
- 1.21 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.

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

- 1.22 L'objectif de l'information financière énoncé dans l'exposé-sondage s'applique à l'ensemble de l'information financière, et non pas seulement aux états financiers<sup>22</sup>. Le groupe de suivi appuie cette position et note son importance en ce qui concerne l'application aux entités à but non lucratif.
- 1.23 Plus précisément, le groupe note que, dans le contexte des entités à but non lucratif, l'information sur la performance dans la prestation de 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 devrait être prise en considération lors de l'examen du périmètre de l'information financière.

---

<sup>21</sup> Voir le paragraphe OB10 de l'exposé-sondage.

<sup>22</sup> Voir les explications fournies dans les paragraphes BC1.3 à BC1.5 du chapitre 1 de l'exposé-sondage.

- 1.24 Il est également indiqué dans la «Base des conclusions» de l'exposé-sondage que la question de savoir si l'information financière devrait présenter des informations prospectives ou des prévisions et, si oui, comment, sera abordée lors de la phase qui portera sur le périmètre de l'information financière<sup>23</sup>. Nous notons que les budgets et les comparaisons des montants réels et des montants budgétés sont particulièrement importants dans le secteur à but non lucratif. Cela est 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.
- 1.25 Le groupe de suivi entrevoit donc la possibilité que l'objectif de l'information financière des entreprises du secteur privé doive être réévalué lorsque le périmètre de l'information financière aura été déterminé, afin qu'il réponde aux besoins des utilisateurs du secteur des entités à but non lucratif.

---

<sup>23</sup> Paragraphe BC1.5 de l'exposé-sondage.

## **Partie 2 L'information financière utile pour la prise de décisions — Caractéristiques qualitatives et contraintes**

- 2.1. Selon l'exposé-sondage, deux caractéristiques qualitatives sont essentielles pour que l'information soit utile à la prise de décisions, à savoir :
- la pertinence;
  - la fidélité<sup>24</sup>.
- 2.2. L'exposé-sondage propose en outre quatre caractéristiques qualitatives auxiliaires, à savoir :
- la comparabilité;
  - la vérifiabilité;
  - la rapidité;
  - la compréhensibilité<sup>25</sup>.
- 2.3. Les qualités sont soumises à deux contraintes générales qui limitent le contenu de l'information financière, à savoir :
- l'importance relative;
  - le coût<sup>26</sup>.
- 2.4. Sous réserve des commentaires qui suivent, de manière générale, les caractéristiques qualitatives proposées dans l'exposé-sondage semblent appropriées pour les entités à but non lucratif. Toutefois, il faut interpréter chaque caractéristique qualitative et chaque contrainte dans le contexte de l'objectif de l'information financière et, en conséquence, garder à l'esprit nos observations quant à l'application de l'objectif. Par exemple, pour que l'information soit pertinente, il faut

---

<sup>24</sup> Paragraphe QC2 de l'exposé-sondage.

<sup>25</sup> Paragraphe QC15 de l'exposé-sondage.

<sup>26</sup> Paragraphe QC27 de l'exposé-sondage.

qu'elle le soit pour ceux qui ont été identifiés comme étant les utilisateurs des rapports financiers des entités à but non lucratif.

- 2.5. Certaines préoccupations particulières soulevées relativement à l'objectif de l'information financière resurgissent lorsqu'on considère les commentaires formulés à l'appui des caractéristiques qualitatives. Par exemple, le paragraphe QC3 énonce notamment ce qui suit : «L'information est pertinente si elle est susceptible d'influencer les décisions prises par des utilisateurs en tant que fournisseurs de capitaux.» Bien que la formulation de cette affirmation puisse être appropriée pour les entreprises du secteur privé, il faudrait peut-être selon nous décrire l'information pertinente de manière différente dans le contexte d'un objectif plus large de l'information financière des entités à but non lucratif. De même, nous notons que la contrainte de l'importance relative devra peut-être être décrite différemment dans le contexte des entités à but non lucratif. 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** (les caractères gras sont de nous).
- 2.6. Outre l'incidence des questions que nous avons soulevées relativement à l'objectif de l'information financière, nous souhaitons souligner deux autres questions, à savoir :
- la capacité d'évaluer les caractéristiques qualitatives lorsque le périmètre de l'information financière n'a pas été déterminé;
  - la contrainte générale des *coûts*.

#### Implications de la décision à prendre au sujet du périmètre de l'information financière

- 2.7. Comme nous l'avons mentionné dans nos commentaires sur l'objectif<sup>27</sup>, les conseils ont remis à plus tard l'examen de la question du périmètre de l'information financière. Toutefois, s'il advenait qu'un périmètre plus large soit jugé approprié, il faudrait peut-être revenir sur la question de savoir si les caractéristiques qualitatives sont appropriées pour tous les types d'informations susceptibles d'être incluses dans le périmètre de l'information financière.

---

<sup>27</sup> Voir les paragraphes 1.22 à 1.25 du présent rapport.

## La contrainte générale des coûts

- 2.8. Les explications relatives à la contrainte générale des coûts fournies dans les paragraphes QC29 à QC31 de l'exposé-sondage ne traitent pas de la possibilité que des jugements différents soient portés quant à l'équilibre avantages-coûts, selon le type d'entité. Nous notons cependant que le paragraphe BC1.32 de la «Base des conclusions» du chapitre 1 de l'exposé-sondage mentionne que les contraintes de coût peuvent parfois amener les normalisateurs à permettre ou à imposer des différences pour certains types d'entités. Nous sommes d'accord avec cet énoncé et avec le commentaire formulé plus loin dans le même paragraphe, selon lequel les normalisateurs sont arrivés à la conclusion que de telles différences découlent de variations de l'appréciation de l'équilibre avantages-coûts selon les types d'entités. L'appréciation de l'équilibre avantages-coûts peut également varier dans le cas des entités à but non lucratif, en raison de leur objectif différent, du caractère plus étendu et parfois différent de leur groupe d'utilisateurs, et du fait de l'incidence différente des avantages et des coûts dans leur cas.

## Section B

### Partie 3 L'entité publiante

- 3.1 L'IASB et le FASB ont adopté la position préliminaire selon laquelle le cadre conceptuel devrait décrire dans les grandes lignes (plutôt que définir précisément) l'entité publiante, de la façon suivante [TRADUCTION] : «un périmètre d'activité commerciale d'intérêt pour les investisseurs en capitaux propres, les prêteurs et autres fournisseurs de capitaux actuels et potentiels<sup>28</sup>». De plus, la notion d'entité publiante ne doit pas se limiter aux activités commerciales structurées comme des entités juridiques<sup>29</sup>.
- 3.2 Nous notons qu'il existe aussi des entités du secteur à but non lucratif qui ne sont pas des entités juridiques, de sorte qu'il est tout aussi important de ne pas limiter les entités publiantes à des entités juridiques dans ce secteur. Les sections, les clubs et les associations sans personnalité morale sont des exemples de telles entités.
- 3.3 Les conseils ont également adopté les positions préliminaires suivantes :
- si on se fonde sur le contrôle pour déterminer la composition d'une entité publiante qui consiste en un groupe, le contrôle doit être défini au niveau conceptuel;
  - le fait qu'une entité en contrôle une autre signifie qu'elle exerce un pouvoir sur celle-ci et peut obtenir des avantages;
  - pour déterminer si une entité en contrôle une autre, il faut apprécier tous les faits et circonstances<sup>30</sup>.
- 3.4 Enfin, les conseils ont adopté la position préliminaire selon laquelle la composition d'une entité publiante qui consiste en un groupe devrait être fondée sur le contrôle, et que le modèle de l'entité contrôlante devrait constituer la base principale pour déterminer la composition d'une telle entité. De plus, il se peut que, dans certaines circonstances, le modèle du contrôle commun<sup>31</sup> fournisse des informations utiles aux

---

<sup>28</sup> Paragraphe S2 du document de discussion.

<sup>29</sup> Paragraphe S2 du document de discussion.

<sup>30</sup> Paragraphe S4 du document de discussion.

<sup>31</sup> Selon ce modèle, les résultats et les activités de plusieurs entités sous contrôle commun sont combinés sans ceux de l'entité contrôlante (voir les paragraphes 80 et suivants du document de discussion).

investisseurs en capitaux propres, aux prêteurs et aux autres fournisseurs de capitaux. La définition provisoire du contrôle élaborée par les conseils s'énonce comme suit [TRADUCTION] :

«Le contrôle s'entend de la capacité de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité, de manière à avoir accès à des avantages provenant de celle-ci (ou à réduire l'occurrence des pertes) et à augmenter, maintenir ou préserver le montant auquel se chiffrent ces avantages (ou à réduire le montant de ces pertes)<sup>32</sup>.»

3.5 Trois points importants pour les entités à but non lucratif ressortent de notre examen de ces positions préliminaires et des explications connexes contenues dans le document de discussion, à savoir :

- la nécessité de décrire différemment l'entité publiante du fait que les entités à but non lucratif ont un plus vaste groupe d'utilisateurs principaux;
- la nécessité de traiter de certaines questions particulières qui se posent lorsqu'on doit déterminer ce qu'est une entité publiante dans le secteur à but non lucratif;
- la nécessité éventuelle de développer davantage la notion de contrôle pour qu'elle puisse s'appliquer de façon plus efficace dans le contexte des entités à but non lucratif.

Chacun de ces points est examiné ci-dessous.

#### **Nécessité de décrire différemment l'entité publiante**

3.6 Dans nos commentaires sur l'objectif de l'information financière proposé par les conseils, nous avons indiqué que la focalisation sur les fournisseurs de capitaux en tant qu'utilisateurs des rapports financiers était trop étroite dans le cas du secteur des entités à but non lucratif (voir les paragraphes 1.16 à 1.18). Nous avons exprimé l'avis que les bailleurs de fonds et les fournisseurs de soutien financier devraient eux aussi être identifiés comme étant des fournisseurs de capitaux, et que ceux qui reçoivent les biens et services des entités à but non lucratif ainsi que les membres de ces entités devraient eux aussi être considérés comme des groupes d'utilisateurs principaux de ces entités.

---

<sup>32</sup> Paragraphe 49 du document de discussion.

- 3.7 Le fait qu'on identifie un groupe d'utilisateurs principaux plus large pour le secteur des entités à but non lucratif devra peut-être être pris en compte dans la description de l'entité publiante et l'examen d'autres notions connexes. Nous notons que, si la description de l'entité publiante était modifiée pour tenir compte de ces facteurs, cela ne signifierait pas nécessairement que le périmètre de l'entité publiante serait différent de celui qu'envisagent l'IASB et le FASB.
- 3.8 Outre ces commentaires sur la description de l'entité publiante, il serait peut-être opportun de se demander si le terme «activité commerciale» (*business activity*), utilisé dans le document de discussion, est celui qui convient le mieux dans le contexte des entités à but non lucratif.

#### Questions particulières concernant l'entité publiante qui se posent dans le secteur à but non lucratif

- 3.9 Au cours de notre travail de suivi, nous avons relevé certaines questions concernant l'entité publiante qui sont susceptibles de se poser dans le secteur à but non lucratif et qui ne sont pas abordées dans le document de discussion. Ces questions pourraient nécessiter une réflexion supplémentaire dans le contexte de ce secteur, et peut-être l'élaboration de concepts supplémentaires pour guider les décisions au niveau des normes.

- 3.10 Ainsi se posent :

- la question de savoir si, et dans quelles circonstances le cas échéant, des sections ou autres sous-entités d'une entité à but non lucratif constituent des entités publiantes. Ce pourrait être le cas par exemple lorsqu'une campagne de financement est menée au niveau d'une section de l'entité et que les décisions des utilisateurs sont prises au niveau de cette sous-entité et qu'il est approprié de rendre des comptes à ce niveau;
- la question de savoir si, et dans quelles circonstances le cas échéant, le modèle du contrôle commun pourrait s'appliquer à ce secteur.

### Nécessité éventuelle de développer davantage la notion de contrôle

- 3.11 Nous sommes d'accord pour que la notion de contrôle serve de fondement afin de déterminer l'entité publiante qui consiste en un groupe et pour que le contrôle soit défini au niveau conceptuel.
- 3.12 Nous notons cependant que, dans le contexte des entités à but non lucratif, l'application de la notion de contrôle (telle qu'elle est définie à ce jour par les organismes de normalisation) s'avère parfois difficile, et que la définition proposée devrait être évaluée au regard de l'éventail de situations qui se présentent dans ce secteur afin de déterminer si elle est appropriée et s'il y aurait lieu de formuler des commentaires supplémentaires pour aider à la prise de décisions au niveau des normes.
- 3.13 Ainsi, nous croyons que la notion d'avantages dans le contexte d'une définition du contrôle pourrait devoir être expliquée de telle manière qu'elle englobe l'atteinte des objectifs de l'entité contrôlante et ne se limite pas à l'accès aux avantages provenant de l'entité contrôlée. La question des circonstances dans lesquelles les objectifs de plusieurs entités coïncident et des conséquences que cela peut avoir sur la détermination de l'existence d'une relation de contrôle pourrait aussi être examinée.
- 3.14 Il pourrait aussi être nécessaire d'examiner certaines questions qui se posent en raison de la fréquente 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<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Voir le paragraphe A 1.3 de l'Annexe A.

## **Annexe A Nature des entités à but non lucratif des 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 de l'IASB et du 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 principal consiste à fournir des biens, des services et/ou du financement 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;
- les fournisseurs des ressources sont souvent différents des destinataires des biens, des services et/ou du financement fournis par l'entité;
- les ressources qu'elles reçoivent proviennent 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 financier.

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 principal 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 la section A 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 aux termes ou en vertu d'un texte législatif et :

- leur objectif principal consiste à fournir des biens, des services et/ou du financement 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 souvent étendu;
- les ressources qu'elles reçoivent proviennent généralement d'impôts ou d'autres apports semblables obtenus par l'exercice de pouvoirs coercitifs;
- les fournisseurs des ressources sont souvent différents des destinataires des biens, des services et/ou du financement fournis par l'entité;
- leurs immobilisations sont généralement acquises et détenues en vue de fournir des services, sans intention d'en tirer un rendement financier.

## **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 de l'exposé-sondage et du document de discussion relativement aux entités du secteur *public* dont le but principal n'est pas lucratif.
- B 1.2 En 2006, l'IPSASB a entrepris son propre projet de cadre conceptuel. Le groupe de suivi de normalisateurs participe à ce projet de diverses façons, notamment en effectuant des recherches sur des sujets particuliers et en commentant les projets de documents. Nous croyons savoir qu'un document de consultation portant sur les objectifs de l'information financière, sur ses caractéristiques qualitatives, sur son périmètre et sur l'entité publiante sera publié par l'IPSASB au cours de la période de commentaires visant l'exposé-sondage et le document de discussion dont il est question dans le présent rapport. Ce document de consultation devrait sans doute intéresser les lecteurs du présent rapport.
- B 1.3 Chacune des questions significatives soulevées dans les sections A et B 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 met en lumière les aspects qui sont particulièrement significatifs pour ces entités ou les situations dans lesquelles les caractéristiques légèrement différentes des entités du secteur public soulèvent des éléments supplémentaires qui méritent des commentaires.

### **Section A**

- B 1.4 La reddition de comptes ou l'information sur la gestion des ressources confiées constitue un important *objectif de l'information financière* des entités à but non lucratif du secteur public telles que les gouvernements ou leurs sous-entités. Ainsi, au Canada, le chapitre SP 1100 du *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public*, «Objectifs des états financiers», énonce entre autres objectifs, l'objectif suivant : «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 pertinentes<sup>34</sup>.»

- B 1.5 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, ainsi que ceux qui reçoivent les biens et les services. Ces entités ont également des organes de gouvernance ou de surveillance, en l'espèce des assemblées législatives ou représentatives constituées 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'efficacité avec laquelle les biens et services ont été fournis.
- B 1.6 Dans le cas des entités à but non lucratif du secteur public, les bailleurs de fonds et les fournisseurs de soutien financier devraient aussi être identifiés comme des fournisseurs de capitaux, et ceux qui reçoivent les biens et les services ainsi que les organes législatifs devraient aussi être considérés comme des groupes d'utilisateurs principaux.
- B 1.7 En ce qui a trait au *périmètre 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 principal de ces entités n'est pas le profit, les informations concernant la prestation des services peuvent être nécessaires pour satisfaire aux besoins des utilisateurs.

## **Section B**

- B 1.8 Dans le cas des entités à but non lucratif du secteur public, toute modification apportée aux groupes d'utilisateurs principaux comme le suggère le paragraphe B 1.6 ci-dessus peut avoir des répercussions sur la description d'une entité publiante.
- B 1.9 Un certain nombre de questions particulières concernant l'entité publiante se sont posées dans le secteur public ces dernières années. Il conviendrait à notre avis de se demander si les concepts relatifs à l'entité publiante pourraient être utiles pour résoudre ces questions au niveau des normes. Ces questions comprennent les suivantes :

---

<sup>34</sup> Paragraphe SP 1100.61.

- les circonstances dans lesquelles des sous-entités constituent des entités publiantes (compte tenu du fait que, dans la plupart des pays, de nombreuses sous-entités du secteur public sont actuellement tenues de communiquer leur information financière);
- la question de savoir si une entité fondamentale du secteur public, par exemple le gouvernement proprement dit, qui est délimitée par certaines fonctions du gouvernement, est une entité publiante, et la façon dont les entités qu'elle contrôle devraient être traitées pour les besoins de la comptabilité;
- la relation entre la réglementation gouvernementale et le contrôle lorsque le gouvernement crée une entité par voie législative et que les dispositions législatives servent de «pilote automatique»;
- la question de savoir si les ministres (ou leurs équivalents) et les activités dont ils ont la responsabilité constituent une entité publiante.

B 1.10 L'application du concept de contrôle dans le secteur public soulève certaines questions particulières qui méritent d'être prises en compte lors de l'élaboration du concept pour ce secteur. Comme pour les entités à but non lucratif du secteur privé, il faut que l'on s'interroge sur la nécessité d'élargir la notion d'avantages et sur les conséquences de la fréquente absence dans ce secteur de parts de capital définies pouvant être vendues, transférées ou rachetées. Une autre question a trait au cas des entités du secteur public qui sont autonomes et indépendantes en vertu de dispositions législatives, dont certaines peuvent constituer ce qui est désigné dans le contexte du secteur privé comme des entités ad hoc «autopilotées». Dans ce cas, il se peut que le gouvernement n'ait pas «la capacité de diriger les politiques financières et opérationnelles» de l'entité (autonome ou indépendante en vertu de dispositions législatives). Pourtant, ces entités sont normalement considérées par les gouvernements et les organismes de normalisation comme faisant partie du périmètre comptable du gouvernement, du fait que celui-ci peut en tirer des avantages. Il semble nécessaire que cette question soit examinée plus en profondeur dans le cadre de l'élaboration des concepts rattachés aux entités publiantes dans le secteur public.