

Appel à commentaires

Opérations entre apparentés — Définition et informations à fournir

Préparé par :
le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public

Octobre 2011

Date limite de réception des commentaires : le 14 novembre 2011

CCSP

Appel à commentaires

Le présent appel à commentaires est publié par le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public. Les membres du Conseil proviennent des secteurs de l'Administration publique, de l'expertise comptable, des affaires et de l'enseignement supérieur. Tous les membres siègent à titre personnel et non en tant que représentants d'un gouvernement, de leur employeur ou d'une organisation.

Le présent appel à commentaires contient des principes fondamentaux que le Conseil prévoit inclure dans un futur exposé-sondage.

Les personnes, les gouvernements et les organisations sont invités à répondre par écrit au présent appel à commentaires. Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils indiquent clairement la solution privilégiée, avec motifs à l'appui.

Tous les commentaires reçus seront postés sur le site Web du Conseil à www.psab-ccsp.ca peu après la date limite de réception, à l'exception de ceux dont l'auteur a demandé la confidentialité.

Pour faciliter votre tâche, un [formulaire de réponse](#) en format PDF a été posté avec le document, et peut être téléchargé ici. Vous pouvez sauvegarder le formulaire pendant et après la rédaction de votre réponse, pour consultation future. Vous n'êtes pas restreint par la taille des champs de commentaires interactifs dans le formulaire de réponse, qui comporte également une section Commentaires généraux.

Par ailleurs, vous pouvez faire parvenir vos commentaires par courriel, en format Word, à l'adresse ed.psector@cica.ca

Pour être pris en considération, les commentaires devront être reçus au plus tard le 14 novembre 2011 et adressés à :

**Tim Beauchamp, directeur
Comptabilité du secteur public
L'Institut Canadien des Comptables Agréés
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2**

Points saillants

Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) se propose, sous réserve des commentaires qu'il recevra dans le cadre du présent appel à commentaires et conformément à sa procédure officielle, de publier dans un exposé-sondage un nouveau chapitre du Manuel sur les opérations entre apparentés. Ce chapitre s'appliquerait aux gouvernements et aux organismes publics qui établissent leurs méthodes comptables en fonction du *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public* (Manuel du secteur public).

Le présent appel à commentaires est accompagné d'un document de réflexion, *Opérations entre apparentés — Comptabilisation et évaluation*, qui vise à recueillir vos points de vue sur la comptabilisation et l'évaluation des opérations entre apparentés du secteur public présentées dans des états financiers distincts. Le document de réflexion évalue la nécessité de comptabiliser et d'évaluer les opérations entre apparentés conformément au Manuel du secteur public. Nous vous demandons d'examiner et de commenter les points qui ont été soulevés. Afin d'aider le CCSP à comprendre la nature et l'étendue des opérations conclues entre les organismes d'un même groupe d'entités du secteur public, nous vous demandons également de donner des exemples concrets et précis, ainsi que d'indiquer les pratiques comptables actuellement suivies en ce qui concerne la comptabilisation et l'évaluation de ces opérations présentées dans des états financiers distincts.

Principaux éléments

Les principaux éléments du présent appel à commentaires sont les suivants :

- Les apparentés comprennent les entités qui contrôlent une autre entité ou qui sont contrôlées par une autre entité, les entités qui sont sous contrôle commun, et les entités qui exercent un contrôle partagé ou qui font l'objet d'un contrôle partagé.
- Les apparentés comprennent les principaux dirigeants et leurs proches parents. Les détails sur les régimes de rémunération, les allocations pour frais et les autres paiements similaires sont exclus des obligations d'information.
- L'entité publiante doit fournir des informations sur la nature des relations avec les apparentés, sur les types d'opérations qui ont été conclues entre les apparentés, y compris celles pour lesquelles aucun montant n'a été comptabilisé, et sur les montants en cause dans ces opérations.
- Les opérations entre apparentés conclues dans le cours normal des activités et dans des conditions de pleine concurrence sont exclues des obligations d'information.
- Une entité doit fournir des informations sur les opérations entre apparentés importantes non comptabilisées, de manière suffisamment détaillée pour permettre aux utilisateurs de ses états financiers de comprendre l'incidence que ces opérations ont eue sur sa situation et sa performance financières.

Appel à commentaires

Le CCSP vous invite à formuler des commentaires sur tous les aspects du présent appel. Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur une position préliminaire en particulier, ou sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes et, s'ils expriment un désaccord, qu'ils expliquent clairement le problème en cause et qu'ils comportent le libellé exact des modifications suggérées, avec motifs à l'appui.

Le CCSP est particulièrement intéressé à recevoir des réponses aux questions suivantes, y compris les motifs de votre accord ou désaccord avec les positions préliminaires que contient l'appel à commentaires :

1. Seriez-vous d'accord pour que les apparentés comprennent les entités qui, directement ou indirectement, contrôlent l'entité publiante ou sont contrôlées par celle-ci?
2. Seriez-vous d'accord pour que les apparentés comprennent l'entité publiante et les autres entités sous contrôle commun?
3. Seriez-vous d'accord pour que les apparentés comprennent les entités qui exercent un contrôle partagé sur l'entité publiante ou qui sont sous le contrôle partagé de celle-ci?
4. Seriez-vous d'accord pour que les apparentés ne comprennent pas les entités qui exercent une influence notable sur l'entité publiante ou qui sont sous l'influence notable de celle-ci?
5. Seriez-vous d'accord pour que les apparentés comprennent les principaux dirigeants?
6. Seriez-vous d'accord pour que les apparentés comprennent les proches parents des principaux dirigeants de l'entité publiante?
7. Seriez-vous d'accord pour qu'il ne soit pas obligatoire de fournir des informations sur les relations entre apparentés lorsqu'il n'y a pas eu d'opérations entre apparentés?
8. Seriez-vous d'accord pour qu'il soit obligatoire de fournir des informations sur les opérations entre apparentés?
9. Seriez-vous d'accord pour que les opérations entre apparentés conclues dans le cours normal des activités et dans des conditions de pleine concurrence soient exclues des obligations d'information?
10. Seriez-vous d'accord pour que les entités aient l'obligation de fournir des informations sur les opérations entre apparentés non comptabilisées?
11. Seriez-vous d'accord pour qu'il ne soit pas obligatoire de fournir dans les états financiers des informations sur les régimes de rémunération, les allocations pour frais et les autres paiements similaires consentis aux principaux dirigeants?

OPÉRATIONS ENTRE APPARENTÉS — DÉFINITION ET INFORMATIONS À FOURNIR

TABLE DES MATIÈRES

| | PARAGRAPHE |
|--|------------|
| Objet et champ d'application | .01 - .17 |
| Rapports spéciaux | .05 - .06 |
| Fusions, restructurations et acquisitions | .07 - .10 |
| Opérations intergouvernementales..... | .11 |
| États financiers consolidés | .12 - .14 |
| Ententes de partage de frais | .15 - .16 |
| Droits de propriété dans des entités du secteur public détenus par des particuliers | .17 |
| Nécessité d'une norme | .18 - .28 |
| Définition d'un apparenté | .29 - .67 |
| Entités | .30 - .51 |
| Contrôle..... | .31 - .33 |
| Contrôle commun..... | .34 - .36 |
| Contrôle partagé..... | .37 - .39 |
| Influence notable..... | .40 - .51 |
| Particuliers | .52 - .67 |
| Principaux dirigeants | .52 - .61 |
| Proches parents des principaux dirigeants | .62 - .67 |
| Comptabilisation et évaluation | .68 - .69 |
| Information à fournir | .70 - .106 |
| Lorsqu'il n'y a pas d'opérations | .70 - .73 |
| Opérations entre apparentés autres que la rémunération des principaux dirigeants | .74 - .97 |
| Rémunération des principaux dirigeants..... | .98 - .106 |
| Identification des apparentés | Annexe |

OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

- .01 Le présent appel à commentaires vise à recueillir des commentaires sur un projet de norme portant sur les informations à fournir relativement aux opérations entre une entité et ses apparentés afin que les utilisateurs puissent comprendre l'incidence que ces opérations ont pu avoir sur la situation et la performance financières de l'entité.
- .02 Les propositions contenues dans le présent appel à commentaires concernent les entités qui, aux fins de la présentation de l'information financière, établissent, par obligation ou par choix, leurs méthodes comptables en fonction du *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public* (Manuel du secteur public). Elles ne s'appliquent pas aux entreprises publiques ni aux autres entités qui se conforment aux normes applicables aux entreprises ayant une obligation d'information du public, contenues dans la Partie I du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*.
- .03 Le présent appel à commentaires indique les positions préliminaires du Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) quant aux projets de normes portant sur :
 - a) l'identification des apparentés d'une entité publiante;
 - b) l'identification des circonstances dans lesquelles des informations sur les opérations conclues entre l'entité publiante et ses apparentés doivent être fournies;
 - c) la détermination des informations à fournir sur ces opérations.

Le CCSP évalue encore la nécessité d'inclure dans le Manuel du secteur public des normes sur la comptabilisation et l'évaluation des opérations entre apparentés. (Voir le document de réflexion ci-joint.)

- .04 Le présent appel à commentaires ne traite pas de ce qui suit :
 - a) rapports spéciaux;
 - b) fusions et restructurations;
 - c) opérations intergouvernementales;
 - d) opérations conclues au sein d'une entité publiante consolidée;
 - e) ententes de partage de frais;
 - f) droits de propriété dans une entité du secteur public détenus par des particuliers.

Rapports spéciaux

- .05 En plus des rapports à vocation générale, les entités produisent de nombreux types de rapports financiers. Certains rapports peuvent être préparés par des entités distinctes conformément aux exigences de la loi; d'autres rapports servent à évaluer l'efficacité d'un fonds, d'un programme ou d'une activité en particulier et à en rendre compte. Il peut aussi s'agir de rapports spéciaux visant à répondre aux besoins particuliers d'utilisateurs déterminés.

- .06 Le Manuel du secteur public ne traite pas des objectifs du référentiel d'information financière applicable à la préparation et à la présentation des états financiers à vocation spéciale et des autres rapports financiers spéciaux publiés par une entité. Les normes du Manuel du secteur public sont conçues pour s'appliquer aux états financiers à vocation générale de toutes les entités du secteur public. Les états financiers à vocation générale visent à satisfaire les besoins d'information communs des utilisateurs externes de l'information financière relative à une entité du secteur public. Il n'est toutefois pas interdit d'appliquer les normes du Manuel du secteur public aux rapports spéciaux.

Fusions, restructurations et acquisitions

- .07 Les activités de fusion touchent tous les ordres de gouvernement et visent des buts divers. Elles portent en général sur deux ou plusieurs entités distinctes non soumises à un contrôle commun. Souvent, dans ce type d'activité, il n'est pas possible d'identifier l'acquéreur. De plus, bon nombre d'autres questions à considérer font en sorte que les fusions n'entrent pas dans le cadre du présent appel à commentaires.
- .08 Les gouvernements procèdent fréquemment à des réorganisations et à des restructurations pour des raisons d'ordre politique et financier. De nouveaux organismes publics sont créés par le transfert de ressources gouvernementales existantes. Les responsabilités du gouvernement et les ressources connexes sont réparties entre les ministères et les organismes publics. Souvent, les activités de restructuration visent des organismes sous contrôle commun et ne comportent pas d'échange de contreparties. Bien que certaines questions liées à la restructuration, comme l'évaluation, puissent être similaires à des opérations entre apparentés, certaines autres questions à considérer concernant les informations à fournir font en sorte que les restructurations n'entrent pas dans le cadre du présent appel à commentaires.
- .09 Le Manuel du secteur public traite de la comptabilisation de l'acquisition de services de l'Administration publique dans le chapitre SP 2510, «Consolidation — autres aspects», ainsi que de la création et de l'acquisition d'une entreprise publique dans le chapitre SP 3070, «Participations dans des entreprises publiques». La méthode de l'achat pur et simple (méthode de l'acquisition) prescrite par ces chapitres nécessite l'identification d'un acquéreur et l'évaluation de l'actif acquis et du passif pris en charge à leur juste valeur à la date d'acquisition. Étant donné que le Manuel du secteur public fournit déjà des indications sur les acquisitions, ces dernières sortent du cadre du présent appel à commentaires.
- .10 Aux fins du présent appel à commentaires, les opérations relatives aux fusions ou aux restructurations d'organismes, ainsi qu'aux acquisitions, ne sont pas considérées comme des opérations entre apparentés.

Opérations intergouvernementales

- .11 Chacun des gouvernements fédéral, provinciaux et territoriaux, ainsi que les Administrations locales, constitue une entité comptable distincte et est exclu du périmètre comptable de tout autre gouvernement. Compte tenu du caractère souverain des gouvernements fédéral et provinciaux, de la nature des ententes entre le gouvernement fédéral et les territoires, et du niveau de l'influence exercée par les gouvernements provinciaux sur les Administrations locales, les propositions du présent appel à commentaires ne peuvent pas être appliquées aux relations et aux opérations entre ces différents ordres de gouvernement.

États financiers consolidés

- .12 Des états financiers portant sur l'ensemble de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable d'un gouvernement sont préparés pour fournir un aperçu global et compréhensible de la nature et de l'étendue des activités et des ressources financières contrôlées par ce gouvernement. La consolidation permet de fournir une information synthétique en fusionnant les états financiers individuels des organismes compris dans le périmètre comptable du gouvernement. De même, un organisme public qui adopte les normes du Manuel du secteur public pour préparer ses états financiers distincts inclura dans ceux-ci la situation financière et les résultats des organismes qu'il contrôle.
- .13 Les états financiers consolidés visent également à présenter les effets des opérations conclues par l'entité économique délimitée par le périmètre comptable avec des organismes et des particuliers non compris dans ce périmètre. La consolidation consiste alors à homogénéiser et à combiner, ligne par ligne, les comptes des organismes publics et à éliminer les opérations et les soldes interorganismes, sauf en ce qui a trait aux entreprises publiques. La façon d'établir les états financiers consolidés des gouvernements est décrite au chapitre SP 2500, «Consolidation — principes fondamentaux», et au chapitre SP 2510, «Consolidation — autres aspects».
- .14 Sauf dans le cas d'entités qui sont des entreprises publiques, les opérations entre apparentés d'un même périmètre comptable sont éliminées des états financiers consolidés de l'entité publiante délimitée par le périmètre comptable. Par conséquent, ces opérations n'ont pas d'incidence sur la situation financière ou les résultats des activités de l'entité publiante.

Ententes de partage de frais

- .15 Le présent appel à commentaires ne traite pas de la comptabilisation ni de la communication des opérations liées aux ententes de partage de frais conclues entre deux ou plusieurs entités publiques dans le cadre d'un contrat avec des tiers. Par exemple, un groupe d'hôpitaux d'un territoire peut conclure un contrat d'approvisionnement pour des uniformes. Chaque hôpital est responsable du contrat

selon une proportion établie. Le contrat peut être géré par un organisme central ou par l'une des parties au contrat.

- .16 Les parties ayant conclu une entente de partage de frais ne sont pas nécessairement apparentées du seul fait qu'elles sont parties à un contrat avec un tiers. Les propositions du présent appel à commentaires seraient prises en compte pour déterminer si ces parties sont apparentées.

Droits de propriété dans des entités du secteur public détenus par des particuliers

- .17 Une revue des dispositions adoptées par d'autres normalisateurs faisant autorité indique que la plupart d'entre eux considèrent comme apparentés les particuliers et leurs proches parents qui détiennent, directement ou indirectement, des droits dans une entité qui leur donnent la capacité d'exercer un contrôle, un contrôle conjoint ou une influence notable sur les décisions financières et administratives de cette entité. Le présent appel à commentaires ne traite pas des droits de propriété détenus par des particuliers, puisque l'existence de tels droits est peu probable dans le secteur public.

NÉCESSITÉ D'UNE NORME

- .18 Les gouvernements exercent couramment des activités liées à leurs responsabilités et à leurs objectifs par l'entremise d'entités distinctes qu'ils contrôlent¹ directement ou indirectement. De même, les entités distinctes faisant partie du périmètre comptable du gouvernement² peuvent mener des activités par l'entremise d'entités contrôlées.
- .19 Les gouvernements établissent entre les organismes publics différentes relations opérationnelles qui permettent à ces organismes d'interagir en vue de l'atteinte d'objectifs gouvernementaux communs dans le cadre de la prestation de services. Les gouvernements établissent, relativement aux ententes interorganismes, des politiques individuelles qui reflètent les objectifs des politiques du gouvernement, ses structures de reddition de comptes et ses pratiques budgétaires. Il n'est pas rare que des opérations entre organismes publics soient réalisées au coût, ou encore à un prix inférieur au coût ou sans frais. Par exemple, un organisme peut offrir à d'autres organismes des services administratifs, comme l'approvisionnement centralisé, sans frais ou à un prix inférieur au coût.

¹ Voir le chapitre SP 1300, «Périmètre comptable du gouvernement», pour la définition du contrôle.

² Dans le Manuel du secteur public, le périmètre comptable du gouvernement comprend les organismes qui sont sous le contrôle du gouvernement. Le présent appel à commentaires utilise également l'expression «entité publiante», qui renvoie à une entité qui prépare ses états financiers selon les principes comptables du Manuel du secteur public. L'entité publiante peut être une entité comprise dans le périmètre comptable du gouvernement ou un organisme public qui prépare des états financiers distincts.

- .20 La capacité d'une entité à contrôler les politiques financières et administratives adoptées par une autre entité, ainsi que les politiques applicables aux ententes interorganismes, pourraient avoir des répercussions importantes sur la situation et la performance financières présentées dans les états financiers de l'entité.
- .21 D'autres normalisateurs³ ont établi des normes en matière d'informations à fournir sur les apparentés selon divers objectifs. Ces objectifs présentent certains points communs, tant dans le secteur privé que dans le secteur public.
- .22 Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB) indique dans la norme comptable internationale pour le secteur public (IPSAS) 20, *Information relative aux parties liées*, que les relations entre parties liées (entre apparentés) s'inscrivent dans le cours normal des activités d'un gouvernement. Il est fréquent que des ministères et des organismes publics coopèrent à la réalisation des politiques du gouvernement. Ils sont soumis au cabinet ou à un conseil similaire et, en dernier ressort, au parlement. De façon analogue, ces ministères et ces organismes peuvent mener des activités nécessaires à la réalisation de différentes composantes de leurs tâches et de leurs objectifs par l'entremise d'entités contrôlées distinctes. Les ministres et d'autres membres élus ou désignés du gouvernement ou d'un comité de direction peuvent exercer une influence sur les activités d'un ministère ou d'un organisme public.
- .23 L'International Accounting Standards Board (IASB) indique dans la Norme comptable internationale (IAS) 24, *Information relative aux parties liées*, que les relations entre parties liées (entre apparentés) procèdent du cours normal des affaires. Par exemple, les entités exercent souvent des parties distinctes de leurs activités par l'intermédiaire de filiales, de coentreprises et d'entreprises associées. Dans ces circonstances, la capacité de l'entité d'affecter les politiques financières et opérationnelles de l'entité passe par l'existence d'un contrôle, d'un contrôle conjoint ou d'une influence notable. La situation financière et le résultat net d'une entité peuvent être affectés par l'existence d'apparentés et par les transactions (opérations) et soldes, y compris les engagements, avec ces apparentés. Ces derniers peuvent entreprendre des transactions que des non-apparentés n'entreprendraient pas. Par exemple, une entité qui vend des biens à sa société mère au coût pourrait ne pas les vendre à ces conditions à un autre client. Les transactions entre apparentés peuvent également ne pas être effectuées pour les mêmes montants que les transactions entre non-apparentés.
- .24 Le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) précise dans la Norme canadienne d'audit (NCA) 550, *Parties liées*, que même si de nombreuses opérations avec les parties liées (les apparentés) sont conclues dans le cadre normal des activités, la nature des relations et opérations avec les apparentés peut, dans certaines circonstances, donner lieu à un risque plus élevé d'anomalies

³ Autres normes prises en compte : les normes du Conseil des normes comptables (CNC), soit les Normes internationales d'information financière (IFRS) pour les entreprises ayant une obligation d'information du public, les normes pour les autres entreprises à but lucratif et les normes pour les organismes sans but lucratif, ainsi que les normes du CNAC, de l'IASB, de l'IPSASB, du FASB et de l'AICPA.

significatives dans les états financiers que les opérations avec des non-apparentés. Par exemple, le recours à des intermédiaires d'affaires pour des opérations importantes qui ne semblent pas avoir de justification économique claire peut porter à penser qu'un apparenté pourrait avoir un intérêt dans ces opérations dans un but frauduleux. De même, des éléments probants indiquant qu'un apparenté a participé ou s'est intéressé de façon excessive au choix des méthodes comptables ou à l'établissement d'estimations importantes peut faire penser à la possibilité d'informations financières mensongères. La prise en compte d'une telle influence dominante est pertinente lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

- .25 Généralement, les normalisateurs concluent que l'existence de relations entre apparentés soulève la possibilité que des opérations soient conclues à des conditions qui avantagent une partie au détriment de l'autre. Il est essentiel pour les utilisateurs des états financiers que leur soient fournies les informations décrivant les relations et les opérations avec d'autres entités. La connaissance des transactions, soldes et relations entre apparentés peut affecter l'évaluation des activités d'une entité par les utilisateurs des états financiers, y compris l'évaluation des risques et des opportunités que connaît l'entité.
- .26 Des informations pertinentes sont omises lorsque les états financiers ne contiennent pas d'informations sur des opérations importantes conclues avec des apparentés. Les opérations entre apparentés peuvent aboutir à des résultats d'exploitation ou à une situation financière très différents de ce qu'ils auraient été si les apparentés avaient été autonomes. Les informations fournies au sujet des apparentés aident les utilisateurs des états financiers à faire des prédictions et à analyser l'importance de l'incidence des apparentés sur les états financiers.
- .27 On s'attend généralement à ce que les opérations présentées dans les états financiers aient été conclues dans des conditions de pleine concurrence entre des parties indépendantes. Toutefois, lorsqu'il existe des opérations entre apparentés, il se peut que les modalités des opérations soient établies de façon à obtenir certains résultats désirés par les apparentés et qu'elles ne représentent donc pas ce à quoi on se serait attendu normalement.
- .28 Les informations sur les opérations conclues avec des apparentés aident les utilisateurs à comparer la situation financière et les résultats d'exploitation d'une entité par rapport à ceux d'autres entités d'un même gouvernement ou d'autres ressorts, et par rapport à ses objectifs de performance et de reddition de comptes. Bien qu'il soit souvent difficile pour les utilisateurs de déterminer les modalités selon lesquelles une opération aurait eu lieu si les parties n'avaient pas été apparentées, l'information fournie au sujet des opérations entre apparentés peut tout de même les aider à déceler et à expliquer certaines différences possibles dans les modalités et à déterminer l'importance de ces différences par rapport à la performance de l'entité.

Position préliminaire 1

Les entités du secteur public doivent présenter les opérations entre apparentés dans leurs états financiers à vocation générale.

DÉFINITION D'UN APPARENTÉ

- .29 Les normalisateurs définissent un apparenté comme une entité ou un particulier (une personne) ayant un lien avec l'entité publiante. En général, les définitions comprennent également les proches parents de la personne qui est un apparenté.

Entités

- .30 Les caractéristiques suivantes ressortent de diverses définitions d'«apparentés» :
- a) entités qui, directement ou indirectement, contrôlent l'entité publiante ou sont contrôlées par celle-ci;
 - b) entité publiante et autres entités soumises à un contrôle commun;
 - c) entités qui, directement ou indirectement, exercent un contrôle partagé sur l'entité publiante ou sont sous le contrôle partagé de celle-ci;
 - d) entités qui, directement ou indirectement, exercent une influence notable sur l'entité publiante ou sont sous l'influence notable de celle-ci.

Contrôle

- .31 Les éléments de la définition du contrôle sont cohérents d'un normalisateur à l'autre. L'IASB définit le contrôle comme le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités. La définition adoptée par le Conseil des normes comptables (CNC) du Canada est similaire, sauf qu'elle précise que le contrôle est le pouvoir de définir, de manière durable et sans le concours de tiers, les politiques stratégiques d'une entité en matière de fonctionnement ou d'exploitation, d'investissement et de financement. Pour le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis, le contrôle s'entend de la possession, directe ou indirecte, du pouvoir de diriger ou de déterminer comment seront dirigées la gestion et les politiques d'une entité, ce pouvoir étant conféré par un droit de propriété, un contrat ou autrement.
- .32 Selon le paragraphe .08 du chapitre SP 1300, «Périmètre comptable du gouvernement», le contrôle s'entend du pouvoir d'orienter les politiques financières et administratives d'un autre organisme de sorte que les activités de celui-ci procureront des avantages attendus au gouvernement ou l'exposeront à un risque de perte. Les politiques financières et administratives sont des principes et des pratiques qui déterminent la façon dont un organisme exerce ses activités. La capacité d'orienter ces politiques est un élément important du contrôle du gouvernement parce que cela permet d'établir les règles de base pour la conduite des activités de l'organisme et la réalisation de sa mission et de son mandat.

- .33 Selon sa capacité d'en contrôler une autre par son pouvoir d'en orienter les politiques financières et administratives, une entité peut, directement ou indirectement, influencer sur la situation financière et les résultats d'une autre entité.

Position préliminaire 2

Les apparentés comprennent les entités qui, directement ou indirectement, contrôlent l'entité publiante ou sont contrôlées par celle-ci.

Le fait qu'une entité soit ou non contrôlée par une autre entité doit être déterminé pour chaque situation en tenant compte de la définition du contrôle et des indicateurs de contrôle du chapitre SP 1300, «Périmètre comptable du gouvernement».

Contrôle commun

- .34 Souvent, les gouvernements ont recours à diverses entités, telles que les ministères, les régions, les conseils, les commissions et les sociétés d'État, pour la mise en œuvre de politiques et la prestation de services. Bien que certaines entités disposent de plus de latitude que d'autres pour établir leurs systèmes et pratiques, elles peuvent être assujetties à des directives et instructions gouvernementales qui influent à la fois sur les activités qu'elles exercent pour atteindre leurs objectifs individuels et sur leur collaboration avec d'autres entités en vue d'atteindre des objectifs gouvernementaux communs ou collectifs.
- .35 Des entités, parce qu'elles sont sous contrôle commun (soumises au cabinet ou à un conseil similaire et, en dernier ressort, au parlement) peuvent conclure des opérations qu'elles ne concluraient pas en tant qu'entités autonomes, ou peuvent consentir à des opérations dont les modalités seraient autres dans le cas de non-apparentés. Ces opérations peuvent avantager de manière inappropriée une partie au détriment de l'autre. Par exemple, il est courant, dans le cadre des procédures opérationnelles normales des gouvernements, que des biens et services soient transférés d'un ministère à un autre sans que les coûts soient totalement recouverts.
- .36 Compte tenu de la capacité que peut avoir une entité de contrôler les politiques financières et administratives adoptées par les entités sous contrôle commun, la situation financière et les résultats d'exploitation présentés dans les états financiers distincts des entités pourraient être très différents de ce qu'ils auraient été si celles-ci avaient été autonomes. Des informations doivent être fournies au sujet des opérations, de leurs modalités et des relations qui leur sont sous-jacentes afin que les utilisateurs comprennent mieux la mesure dans laquelle ces opérations ont pu influencer sur les états financiers distincts.

Position préliminaire 3

Les apparentés comprennent l'entité publiante et les autres entités soumises à un contrôle commun.

Contrôle partagé

- .37 Les éléments de la définition du contrôle partagé sont cohérents d'un normalisateur à l'autre. L'IASB et l'IPSASB définissent tous deux le contrôle conjoint ou partagé comme le partage, en vertu d'un accord contractuel, du contrôle d'une activité économique. Selon le CNC, le contrôle conjoint ou partagé d'une activité économique s'entend du pouvoir, exercé collégalement en vertu d'un accord contractuel à cet effet, de définir de manière durable les politiques stratégiques en matière de fonctionnement ou d'exploitation, d'investissement et de financement relativement à cette activité. Selon le FASB, le contrôle conjoint ou partagé existe lorsque les décisions concernant le financement, le développement, les ventes ou l'exploitation nécessitent l'approbation d'au moins deux propriétaires.
- .38 Selon le paragraphe .11 du chapitre SP 3060, «Partenariats», un contrôle partagé est exercé lorsque deux partenaires ou plus sont liés par un accord contractuel prévoyant un contrôle partagé sur le partenariat.
- .39 Si l'un des partenaires est une entité publiante qui doit inclure le partenariat dans ses propres états financiers (soit une partie de la situation financière et des résultats du partenariat), les décisions des partenaires peuvent influencer, directement ou indirectement, sur la situation financière et les résultats de l'entité publiante. Les parties à l'accord contractuel ne sont pas nécessairement des apparentés du simple fait que les partenaires se partagent, de façon continue, le contrôle des décisions relatives aux politiques financières et aux politiques d'exploitation du partenariat.

Position préliminaire 4

Les apparentés comprennent les entités qui exercent un contrôle partagé sur l'entité publiante ou qui sont sous le contrôle partagé de celle-ci.

Influence notable

- .40 La définition de l'influence notable est cohérente d'un normalisateur à l'autre. L'IPSASB et l'IASB définissent l'influence notable comme le pouvoir de participer aux décisions relatives aux politiques financières et opérationnelles d'une entité, sans toutefois exercer un contrôle sur ces politiques. Le FASB définit l'influence notable comme la capacité d'exercer une influence notable sur les politiques opérationnelles et financières d'une entité émettrice. Le CNC définit l'influence notable exercée sur une entreprise comme la capacité d'influer sur les politiques

stratégiques de cette entreprise en matière d'exploitation, d'investissement et de financement.

- .41 L'expression «influence notable», telle qu'elle est utilisée par d'autres normalisateurs, est en général une expression comptable qui indique la façon dont une entité publiante comptabilise une participation dans une autre entité. Lorsque la participation d'une entité détentrice prend la forme d'actions et qu'elle détient, directement ou indirectement, 20 % ou plus des droits de vote de l'entité émettrice, on présume que l'entité détentrice exerce une influence notable sur les politiques financières et opérationnelles de l'entité émettrice. Le placement est alors comptabilisé à la valeur de consolidation. L'IPSASB, l'IASB, le CNC et le FASB exigent que des informations soient fournies sur les apparentés et les opérations entre apparentés lorsque les entités en cause sont comptabilisées à la valeur de consolidation. Selon la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation, les opérations entre une entité détentrice et une entité émettrice peuvent influencer sur l'actif net ou les résultats de l'entité détentrice. La communication des informations pertinentes est essentielle à la compréhension des utilisateurs et à leur évaluation de l'incidence des relations et des opérations entre entités sur la situation financière et les résultats présentés dans les états financiers de l'entité publiante.
- .42 Le Manuel du secteur public ne traite pas du concept d'influence notable. Un placement en titres de capitaux propres autre qu'une participation donnant le contrôle est généralement évalué à la juste valeur lorsqu'il est coté sur un marché actif (puisque'il s'agit d'un placement de portefeuille). La méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation est utilisée dans le Manuel du secteur public seulement pour comptabiliser les participations dans des entreprises publiques ou dans des partenariats commerciaux.
- .43 L'IPSASB, l'IASB et le CNC ont élargi la définition d'«influence notable» dans leurs normes sur les informations relatives aux apparentés. Elles indiquent toutes que l'influence notable peut être acquise par la détention d'une participation, par l'effet des lois ou par un accord. L'IASB et le CNC précisent que l'existence de l'influence notable est habituellement mise en évidence par une ou plusieurs des situations suivantes :
- a) représentation au conseil d'administration ou au conseil de direction équivalent;
 - b) participation au processus d'élaboration des politiques;
 - c) opérations importantes entre les entités;
 - d) échange de dirigeants;
 - e) fourniture d'informations techniques.

De façon similaire, le FASB indique qu'une partie est un apparenté si elle exerce une influence notable en raison de sa participation dans une entité et qu'en outre, une partie est un apparenté si elle peut influencer de façon notable sur les politiques de gestion et d'exploitation des parties contractantes, de façon à ce qu'une ou plusieurs parties ne puissent pas agir dans leur intérêt respectif.

- .44 Dans le chapitre 3840, «Opérations entre apparentés», le CNC indique que le degré de l'influence qu'une partie peut exercer sur une autre constitue un facteur important pour déterminer si les parties sont apparentées. Dans certains cas, il se peut que le degré d'influence soit si faible qu'il n'est pas nécessaire de considérer les parties comme apparentées. Par exemple, il est possible que deux sociétés ne soient pas apparentées même si un administrateur est membre du conseil d'administration de chacune d'elles; dans un tel cas, c'est le degré de l'influence exercée par l'administrateur sur les politiques stratégiques de chacune des sociétés qui indiquera si les sociétés sont apparentées.
- .45 L'IPSASB, dont l'approche est légèrement différente, indique qu'une influence notable peut être *exercée* de plusieurs manières, généralement par une représentation au conseil d'administration ou à un conseil de direction équivalent, mais aussi, par exemple, par :
- a) la participation au processus d'élaboration des politiques;
 - b) des opérations importantes entre les entités faisant partie de la même entité économique;
 - c) l'échange de dirigeants;
 - d) la fourniture d'informations techniques dont dépend l'autre entité.

De plus, l'IPSASB indique que dans le secteur public une personne ou une entité peut être chargée d'une responsabilité de tutelle sur une entité publiante. La tutelle désigne la surveillance des activités d'une entité, assortie de l'autorité et de la responsabilité de contrôler les décisions financières et opérationnelles de cette entité ou d'exercer une influence notable sur ces décisions. L'IPSASB définit également l'influence notable comme englobant les entités soumises à un contrôle conjoint.

- .46 Bien que l'influence notable, telle qu'elle est définie par d'autres normalisateurs, n'ait pas d'application comptable dans le Manuel du secteur public, elle peut être pertinente pour la norme relative aux informations à fournir sur les apparentés. Par exemple, la capacité d'une entité publiante de participer aux décisions concernant les politiques financières et opérationnelles de l'entité émettrice en raison de sa représentation au sein du conseil de direction peut avoir une incidence sur la situation et la performance financières présentées. La communication des informations pertinentes peut être essentielle à la compréhension des utilisateurs et à leur évaluation de l'incidence des relations et des opérations entre entités sur la situation financière et les résultats présentés dans les états financiers de l'entité publiante.
- .47 Pour déterminer si l'influence notable devait faire partie des caractéristiques d'un apparenté, le CCSP a tenu compte du fait que les gouvernements exercent une influence notable sur les politiques financières et opérationnelles d'une grande variété d'entités des secteurs privé et public, par l'entremise de lois et de contrats.
- .48 La capacité d'une entité de réglementer les activités d'une autre entité ne constitue pas en soi une forme d'influence notable. Une entité peut établir le cadre réglementaire de l'industrie ou du secteur d'activité d'un organisme et établir des

conditions ou des sanctions à l'égard de ses activités. Les conseils de direction de ces organismes réglementés prennent des décisions de façon indépendante en respectant le cadre réglementaire. L'intérêt de l'entité à l'égard de ces organismes se limite aux aspects réglementaires de leurs activités.

- .49 La question de savoir si une entité du secteur public exerce ou non une influence notable sur une autre entité est une question de fait qui s'apprécie à la lumière de la définition de l'influence notable et des circonstances propres à chaque cas. Déterminer l'existence d'une influence notable requiert l'exercice du jugement professionnel dans la prise en compte des indicateurs d'influence notable.
- .50 L'influence notable peut être acquise par la détention d'une participation, par l'effet des lois ou par un accord. Il importe également de tenir compte de la nature du lien entre les entités afin de déterminer s'il existe ou non une influence notable. L'existence de l'influence notable peut être mise en évidence de différentes façons, notamment par une ou plusieurs des situations suivantes :
- a) représentation au conseil d'administration ou au conseil de direction équivalent;
 - b) participation au processus d'élaboration des politiques;
 - c) opérations importantes entre une entité du secteur public (ou une entité du secteur public sous le contrôle d'une autre entité du secteur public ou sous le contrôle commun d'une entité délimitée par le périmètre comptable du gouvernement) et une entité émettrice;
 - d) échange de dirigeants;
 - e) fourniture d'informations techniques essentielles.
- .51 Le CCSP est d'avis que les apparentés ne comprennent pas les entités qui exercent une influence notable sur une autre entité, ou qui sont sous l'influence notable d'une autre entité. Les entités du secteur public (surtout les gouvernements) ont des pouvoirs variés qui leur permettent en général d'exercer une influence notable sur les politiques opérationnelles et financières d'une grande diversité de parties provenant de tous les secteurs de l'économie. En outre, la notion d'influence notable sur des entités ne donne pas lieu à la comptabilisation des sociétés associées à la valeur de consolidation, et le CCSP ne croit pas qu'il soit nécessaire d'ajouter l'influence notable à la définition d'un apparenté.

Position préliminaire 5

Les apparentés ne comprennent pas les entités qui, directement ou indirectement, exercent une influence notable sur l'entité publiante, ou qui sont sous l'influence notable de celle-ci.

Particuliers

Principaux dirigeants

- .52 Une revue des dispositions adoptées par d'autres normalisateurs faisant autorité indique que la plupart d'entre eux intègrent les principaux dirigeants dans la définition des apparentés. Les principaux dirigeants s'entendent en général des personnes qui ont le pouvoir et la responsabilité de planifier, de diriger et de contrôler les activités de l'entité, directement ou indirectement, ce qui comprend :
- a) tous les administrateurs ou les membres du conseil de direction de l'entité (pour l'ensemble d'un gouvernement, le conseil de direction peut être composé de représentants élus ou nommés, comme des ministres ou des conseillers);
 - b) la haute direction de l'entité publiante, y compris le chef de la direction ou le responsable permanent et le comité de direction de l'entité publiante;
 - c) toute autre personne ayant le pouvoir et la responsabilité de planifier, de diriger et de contrôler les activités de l'entité publiante.
- .53 De plus, une entité peut être apparentée à l'entité publiante si un des principaux dirigeants de l'entité publiante ou un des proches parents de celui-ci répond à l'une ou l'autre des conditions suivantes :
- a) il exerce un contrôle ou un contrôle partagé sur l'entité;
 - b) il détient une participation qui lui permet d'influer sur les décisions financières et opérationnelles de l'entité;
 - c) il fait partie du conseil d'administration ou d'un autre conseil de direction de l'entité, ce qui lui permet de participer aux décisions financières et opérationnelles de celle-ci;
 - d) il fait partie de la direction de l'entité.
- .54 L'IPSASB indique dans l'IPSAS 20, *Information relative aux parties liées*, que, lorsqu'une entité est soumise à la tutelle d'un représentant élu ou désigné du conseil de direction de l'autorité publique à laquelle l'entité appartient, cette personne et, dans certains cas, des conseillers importants de cette personne sont des parties liées (des apparentés) si la fonction de tutelle comprend l'autorité et la responsabilité de la planification, de la direction et du contrôle des activités de l'entité. Les conseillers importants sont considérés comme répondant à la définition de principaux dirigeants si, du fait de leur relation de travail particulière avec une personne détenant le contrôle, ils ont accès à des informations confidentielles et peuvent être en mesure d'exercer un contrôle ou une influence notable sur l'entité.
- .55 L'IPSASB a inclus les principaux dirigeants dans les apparentés du fait que des ministres ou d'autres membres élus ou désignés du gouvernement et du comité de direction peuvent exercer une influence notable sur les activités du ministère ou de l'organisme public. Les principaux dirigeants sont responsables de l'orientation stratégique et de la gestion opérationnelle d'une entité, et sont investis de pouvoirs importants. Leurs responsabilités peuvent les mettre en situation d'influer sur les

avantages qui leur échoient de par leur fonction ou qui échoient à leurs proches parents.

- .56 Certains ont fait remarquer qu'il n'était pas nécessaire qu'une norme canadienne sur les opérations entre apparentés s'applique aux principaux dirigeants, puisqu'il existe dans la plupart des ressorts territoriaux canadiens des lois en matière d'information financière, de conflits d'intérêts et d'intégrité. Les lois et règlements exigent souvent que les représentants élus et certains représentants désignés d'organismes du secteur public publient des informations financières sur l'actif, la dette et les sources de revenus de leur organisme. Les lois et règlements régissent le moment et la façon de communiquer l'information financière. Ces dispositions législatives visent à identifier les influences et les avantages financiers éventuels que peuvent avoir les représentants élus, les mandataires ou les employés désignés dans le cadre de leurs fonctions, et à assurer au public un accès raisonnable à l'information.
- .57 Les apparentés tels que les entités contrôlées, les principaux actionnaires ou les membres de la direction peuvent réaliser des opérations qui gonflent le bénéfice en masquant la substance économique de ces opérations ou en faussant les résultats par l'omission d'informations. Ils peuvent même escroquer l'entité en transférant des fonds à des apparentés intermédiaires ou encore, à des fraudeurs.
- .58 Certains ont fait remarquer que la communication d'informations sur la nature des relations et des opérations avec des principaux dirigeants ne cadre pas avec l'objectif des états financiers à vocation générale. Premièrement, l'objectif des états financiers du secteur public est de communiquer des informations financières qui rendent compte de la gestion des activités et des ressources financières d'un gouvernement ou d'un organisme public. L'objectif n'est pas de faire état des relations et opérations avec les principaux dirigeants du fait qu'ils sont investis d'une grande autorité pouvant les mettre en situation d'influer sur les avantages qui leur échoient de par leur fonction ou qui échoient à leurs proches parents. Deuxièmement, l'information des rapports financiers est, par nécessité, de nature très synthétique afin de servir les intérêts de diverses catégories d'utilisateurs. De nombreuses opérations conclues avec les principaux dirigeants se situeraient sous le seuil d'importance relative. Finalement, on ne peut s'attendre à ce que les états financiers répondent à eux seuls à tous les besoins des utilisateurs visés par le système d'information financière d'une entité du secteur public. Pour ces informations, il est préférable, voire indispensable, d'avoir recours à des rapports autres que les états financiers.
- .59 Le CCSP est toutefois d'avis que les apparentés comprennent les principaux dirigeants en raison des responsabilités fiduciaires qui leur incombent à titre de représentants élus ou désignés, et de leurs importants pouvoirs d'affectation des ressources économiques des entités du secteur public. Ils sont responsables de l'orientation stratégique et de la gestion opérationnelle d'une entité, et sont investis de pouvoirs importants.

- .60 En outre, bon nombre d'autres organismes publics ont entrepris, ou entreprendront, de modifier les PCGR qu'ils utilisent pour préparer les états financiers de leur entité, et ce, en raison des modifications apportées à la Préface du Manuel du secteur public. Ces organismes ne sont pas tous visés par les lois en matière d'information financière, de conflits d'intérêts et d'intégrité applicables aux gouvernements, ministères et organismes publics.
- .61 Le CCSP est d'avis que les apparentés comprennent les principaux dirigeants d'une entité publiante. Les principaux dirigeants s'entendent des personnes qui ont le pouvoir et la responsabilité de planifier, de diriger et de contrôler les activités de l'entité, directement ou indirectement, ce qui comprend :
- a) tous les administrateurs ou les membres du conseil de direction de l'entité (pour l'ensemble d'un gouvernement, le conseil de direction peut être composé de représentants élus ou nommés, comme des ministres ou des conseillers);
 - b) la haute direction de l'entité publiante, y compris le chef de la direction ou le responsable permanent et le comité de direction de l'entité publiante;
 - c) toute autre personne ayant le pouvoir et la responsabilité de planifier, de diriger et de contrôler les activités de l'entité publiante.

Position préliminaire 6

Les apparentés comprennent :

- a) les principaux dirigeants d'une entité publiante;
- b) les entités soumises au contrôle ou au contrôle partagé d'un des principaux dirigeants de l'entité publiante;
- c) les entités dont le conseil de direction ou la direction comprend un des principaux dirigeants de l'entité publiante, ce qui permet à celui-ci de participer aux décisions financières et opérationnelles de l'entité.

Les principaux dirigeants sont des personnes ayant, directement ou indirectement, le pouvoir et la responsabilité de planifier, de diriger et de contrôler les activités de l'entité.

Proches parents des principaux dirigeants

- .62 La plupart des normalisateurs incluent dans la définition d'«apparenté» les proches parents de l'un ou l'autre des principaux dirigeants, c'est-à-dire les membres de la famille proche d'un dirigeant ou de sa famille immédiate dont on peut s'attendre à ce qu'ils influencent ce dirigeant, ou soient influencés par celui-ci, dans leurs relations respectives avec l'entité publiante.
- .63 Les normalisateurs indiquent en général que l'exercice du jugement professionnel est nécessaire pour déterminer si une personne doit être identifiée comme un proche parent d'un des principaux dirigeants. En l'absence d'informations contraires, les

membres suivants de la famille proche ou de la famille immédiate d'un dirigeant sont présumés exercer ou subir une influence qui correspond à l'influence visée par la définition de «proches parents» :

- a) un conjoint, un partenaire familial, un enfant à charge ou un parent vivant dans un ménage commun;
- b) un grand-parent, un parent, un enfant qui n'est pas à charge, un petit-enfant, un frère ou une sœur;
- c) le conjoint ou le partenaire familial d'un enfant, un beau-parent, un beau-frère ou une belle-sœur.

.64 De plus, une entité peut être apparentée à l'entité publiante si un proche parent d'un des principaux dirigeants de l'entité publiante répond à l'une ou l'autre des conditions suivantes :

- a) il exerce un contrôle ou un contrôle partagé sur l'entité;
- b) il détient un droit de propriété qui lui permet de participer aux décisions financières et opérationnelles de l'entité;
- c) il fait partie du conseil d'administration ou d'un autre conseil de direction de l'entité, ce qui lui permet de participer aux décisions financières et opérationnelles de l'entité;
- d) il fait partie de la direction de l'entité.

.65 Le CCSP est d'avis que les apparentés comprennent les proches parents des principaux dirigeants. Le CCSP estime également que les proches parents d'un dirigeant peuvent influencer ce dirigeant, ou être influencés par celui-ci, dans leurs relations respectives avec l'entité publiante. Les principaux dirigeants sont responsables de l'orientation stratégique et de la gestion opérationnelle d'une entité, et sont investis de pouvoirs importants. Leurs responsabilités peuvent les mettre en situation d'influer sur les avantages qui leur échoient de par leur fonction ou qui échoient à leurs proches parents.

.66 Le CCSP est d'avis qu'un proche parent peut être :

- a) un conjoint, un partenaire familial, un enfant à charge ou un parent vivant dans un ménage commun;
- b) un grand-parent, un parent, un enfant qui n'est pas à charge, un petit-enfant, un frère ou une sœur;
- c) le conjoint ou le partenaire familial d'un enfant, un beau-parent, un beau-frère ou une belle-sœur.

.67 Le CCSP est d'avis qu'une entité est apparentée à l'entité publiante si un proche parent d'un des principaux dirigeants de l'entité publiante répond à l'une ou l'autre des conditions suivantes :

- a) il exerce un contrôle ou un contrôle partagé sur l'entité;
- b) il détient un droit de propriété qui lui permet de participer aux décisions financières et opérationnelles de l'entité;
- c) il fait partie du conseil d'administration ou d'un autre conseil de direction de l'entité, ce qui lui permet de participer aux décisions financières et opérationnelles de l'entité;

- d) il fait partie de la direction de l'entité.

Position préliminaire 7

Les apparentés comprennent :

- a) les proches parents des principaux dirigeants de l'entité publiante;
- b) les entités soumises au contrôle ou au contrôle partagé d'un proche parent d'un des principaux dirigeants de l'entité publiante;
- c) les entités dont le conseil de direction ou la direction comprend un proche parent des principaux dirigeants de l'entité publiante, ce qui permet à ce proche parent de participer aux décisions financières et opérationnelles de l'entité.

Les proches parents d'une personne comprennent les membres de sa famille proche ou de sa famille immédiate dont on peut s'attendre à ce qu'ils influencent cette personne, ou soient influencés par elle, dans leurs relations respectives avec l'entité publiante.

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

- .68 En général, la comptabilisation et l'évaluation soulèvent des questions lorsque les opérations entre apparentés sont conclues entre des entités qui font partie de la même entité publiante. Ces questions ne se posent pas lorsqu'il s'agit d'opérations conclues notamment par des principaux dirigeants ou leurs proches parents. Ces opérations sont en général comptabilisées à la valeur d'échange.
- .69 Le CCSP a reporté à une date ultérieure sa décision d'inclure ou non dans une norme des indications sur la comptabilisation et l'évaluation des opérations conclues au sein d'un même groupe entre des entités qui sont apparentées en raison d'un contrôle, d'un contrôle commun ou d'un contrôle partagé. Aux fins de la prochaine étape de son projet d'élaboration d'une norme sur les opérations entre apparentés, le CCSP cherche à mieux comprendre la manière dont les entités du secteur public comptabilisent et présentent actuellement les opérations entre organismes d'un même groupe.

INFORMATIONS À FOURNIR

Lorsqu'il n'y a pas d'opérations

- .70 L'IPSASB, dans l'IPSAS 20 intitulée *Information relative aux parties liées*, et l'IASB, dans l'IAS 24 également intitulée *Information relative aux parties liées*, exigent tous deux que soient fournies des informations sur les relations entre les parties liées (entre les apparentés) lorsqu'il existe une situation de contrôle, qu'il y ait eu ou non des opérations entre apparentés. L'IPSASB précise que l'information sur les relations entre apparentés est nécessaire à des fins de reddition de compte et qu'elle permet aux utilisateurs de mieux comprendre les états financiers de l'entité publiante :
- a) les relations entre apparentés peuvent influencer sur la manière dont une entité interagit avec d'autres entités pour réaliser ses objectifs individuels, et sur la

manière dont elle coopère avec d'autres entités pour atteindre des objectifs communs ou collectifs;

- b) les relations entre apparentés pourraient exposer les entités à des risques ou leur fournir des opportunités qui n'auraient pas existé en l'absence de ces relations;
- c) des apparentés peuvent conclure des opérations que ne concluraient pas des non-apparentés, ou peuvent consentir à des opérations dont les modalités seraient autres dans le cas de non-apparentés (par exemple, le transfert de biens et de services entre ministères sur une base qui ne permet pas le recouvrement intégral des coûts, dans le cadre de procédures opérationnelles normales).

- .71 Souvent, les gouvernements ont recours à divers organismes pour la mise en œuvre de leurs politiques. Même si certains de ces organismes peuvent être investis de pouvoirs plus étendus que d'autres en matière de finances et de fonctionnement, ils sont généralement assujettis à des directives et instructions gouvernementales. De manière analogue, les entités distinctes d'une entité délimitée par le périmètre comptable du gouvernement peuvent mener des activités par l'entremise d'entités contrôlées.
- .72 Les gouvernements ont recours, pour la prestation de services publics, à différentes structures organisationnelles dans leurs domaines de compétence, structures qui reflètent leur obligation de rendre compte et les liens en découlant ainsi que leur cadre budgétaire. Les gouvernements établissent habituellement des politiques qui obligent les organismes publics à mener leurs activités selon des méthodes pouvant différer de celles qui seraient utilisées si les parties n'étaient pas apparentées. Par exemple, un gouvernement peut imposer à un organisme qu'il contrôle une politique d'achat qui restreint l'approvisionnement auprès de certains fournisseurs. Dans un tel cas, la relation entre apparentés peut influencer sur la manière dont une entité agit pour réaliser ses objectifs individuels, et sur la manière dont elle coopère avec d'autres apparentés pour atteindre des objectifs communs ou collectifs, même s'il n'y a pas eu d'opération entre apparentés.
- .73 Compte tenu du fait que les entités du secteur public établissent différentes relations organisationnelles pour réaliser des objectifs communs, et que celles-ci sont normales dans le secteur public, le présent appel à commentaires propose qu'il ne soit pas obligatoire de fournir des informations sur les relations entre apparentés en l'absence d'opérations entre apparentés.

Position préliminaire 8

Il n'est pas obligatoire de fournir des informations sur les relations entre apparentés en l'absence d'opérations entre apparentés.

Opérations entre apparentés autres que la rémunération des principaux dirigeants

- .74 Les normalisateurs sont assez cohérents en matière d'informations à fournir. Si une entité a conclu des opérations avec des apparentés au cours des périodes couvertes par les états financiers, elle doit indiquer la nature des relations avec ces apparentés et fournir, au sujet des opérations et des soldes en cause, y compris les engagements, les informations nécessaires pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'effet potentiel de ces relations sur les états financiers.
- .75 Les normes concernant les informations à fournir sur les opérations entre apparentés précisent en général qu'un échange de biens ou de services entre apparentés qui n'est pas comptabilisé constitue une opération entre apparentés. Ces normes exigent la présentation d'informations sur ce genre d'opération. Il est utile de décrire la nature d'une telle opération et de mentionner le fait qu'aucune contrepartie n'a été reçue ou payée afin d'expliquer l'incidence de l'opération en question sur l'entité publiante.
- .76 Le CNC reconnaît, dans le chapitre 3840, «Opérations entre apparentés», qu'il est possible que l'échange de biens ou de services entre apparentés ne soit pas comptabilisé. Par exemple, une entreprise peut, dans le cours normal de ses activités, fournir à un apparenté des services de gestion ou lui permettre d'utiliser un brevet ou une licence sans recevoir de contrepartie en échange. Il est utile de décrire la nature d'une telle opération et de mentionner le fait qu'aucune contrepartie n'a été reçue ou payée afin d'expliquer l'incidence de l'opération en question sur l'entreprise.
- .77 Les normalisateurs exigent en général que l'entité publiante fournisse les informations suivantes sur les opérations entre apparentés :
- a) une description de la nature de la relation avec les apparentés ayant pris part aux opérations (par exemple, l'apparenté était une entité contrôlante, une entité contrôlée, une entité sous contrôle commun, ou un des principaux dirigeants de l'entité publiante);
 - b) une description des types d'opérations entre apparentés qui ont été conclues, y compris celles pour lesquelles aucun montant n'a été comptabilisé;
 - c) les montants comptabilisés pour les opérations classées par rubrique figurant dans les états financiers;
 - d) le montant des soldes et les modalités qui s'y rattachent.
- .78 L'IPSAS 20, *Information relative aux parties liées*, exige également la présentation d'une synthèse des termes et conditions généraux des opérations entre parties liées (entre apparentés). Les informations présentées doivent décrire la manière dont ces termes et conditions diffèrent de ceux normalement associés à des opérations similaires avec des non-apparentés. Les informations relatives au montant des opérations peuvent être exprimées en un montant monétaire spécifique ou en une proportion de cette catégorie d'opérations et/ou de soldes.

- .79 En général, les normalisateurs permettent que des éléments de nature similaire fassent l'objet d'une information globale sauf si une information distincte est nécessaire à la compréhension de l'incidence des opérations entre apparentés sur les états financiers de l'entité.
- .80 L'IPSAS 20 prévoit deux cas où il n'est pas nécessaire de fournir des informations relatives à des opérations entre parties liées (entre apparentés) autres que les opérations avec certains des principaux dirigeants⁴:
- a) L'IPSAS 20 exige la présentation des opérations entre parties liées «à l'exception des opérations qui interviendraient dans une relation normale de fournisseur ou de client/destinataire à des termes et conditions ni plus ni moins favorables que ceux que l'on peut raisonnablement estimer que l'entité aurait adoptés pour traiter avec cette personne ou cette entité à des conditions normales de marché...».
 - b) L'IPSAS 20 «impose de ne fournir des informations sur les opérations entre parties liées que lorsque ces opérations surviennent autrement qu'en conformité avec les paramètres opérationnels établis dans cette juridiction».
- .81 L'exclusion prévue à l'alinéa b) ci-dessus reflète le fait que les entités du secteur public coopèrent pour atteindre des objectifs communs, et reconnaît que différents mécanismes peuvent être adoptés pour la fourniture de services par des entités du secteur public dans différents ressorts territoriaux. L'IPSAS 20 impose de ne fournir des informations sur les opérations entre apparentés que lorsque ces opérations surviennent autrement qu'en conformité avec les paramètres opérationnels établis dans ce ressort territorial.
- .82 L'IASB permet aux entités publiantes apparentées à une autorité publique d'être exemptées des informations minimales sur les opérations entre apparentés que doivent fournir toutes les autres entités. Une entité apparentée à une autorité publique est une entité sous contrôle, contrôle conjoint ou influence notable d'une autorité publique.
- .83 Si l'entité publiante se prévaut de l'exemption prévue par la norme IAS 24, *Information relative aux parties liées*, elle doit indiquer ce qui suit, en ce qui a trait aux opérations et aux soldes d'opérations conclues avec une autorité publique ou une autre entité soumise au contrôle commun, au contrôle conjoint ou à l'influence notable d'une autorité publique :
- a) le nom de l'autorité publique et la nature de sa relation avec elle (par exemple, le contrôle, le contrôle conjoint ou l'influence notable);
 - b) les informations suivantes, de manière suffisamment détaillée pour permettre aux utilisateurs des états financiers de l'entité de comprendre l'effet des opérations entre apparentés sur les états financiers :

⁴ L'IPSAS 20 impose de présenter des informations relatives à certaines opérations avec certains des principaux dirigeants, qu'elles se soient ou non déroulées selon des conditions de concurrence normales conformes aux conditions opérationnelles qui s'appliquent à l'entité.

- (i) la nature et le montant de chaque opération individuellement significative;
 - (ii) une indication qualitative ou quantitative de l'ampleur des opérations collectivement, mais non individuellement significatives.
- .84 L'entité publiante doit fournir des informations suffisantes sur les opérations entre apparentés conclues durant l'exercice visé par les états financiers et sur les relations sous-jacentes, afin que les utilisateurs puissent comprendre l'incidence de ces opérations sur la situation et la performance financières de l'entité. La connaissance des opérations conclues par l'entité publiante avec des apparentés, ainsi que de leurs modalités, est nécessaire à des fins de reddition de compte et pour permettre aux utilisateurs d'évaluer le coût des services et de la gestion des ressources. La présentation d'informations assure la transparence de l'entité en ce qui concerne ses activités avec des apparentés.
- .85 L'exercice du jugement professionnel est indispensable pour la détermination du niveau de détail des informations à fournir. L'entité publiante doit considérer l'étroitesse de la relation entre apparentés et d'autres facteurs utiles pour établir l'importance relative de l'opération, comme le fait qu'elle soit ou non :
- a) d'un montant important;
 - b) conclue selon des conditions différentes de celles pratiquées sur les marchés;
 - c) conclue hors du cours normal de l'exploitation de l'entité.
- .86 Par exemple, dans les états financiers d'un hôpital, l'information portant sur les opérations entre apparentés conclues accessoirement avec une université peut nécessiter moins de détails que les opérations conclues avec le ministère de la Santé ou un autre fournisseur de services médicaux. Il se peut que ces opérations accessoires ne soient pas significatives en raison de leur montant et qu'elles n'aient pas été conclues hors du cours normal de l'exploitation de l'hôpital.
- .87 Dans le présent appel à commentaires, il est proposé que, en ce qui concerne les opérations entre apparentés, l'entité publiante fournisse les informations suivantes :
- a) une description de la nature de la relation avec les apparentés ayant pris part aux opérations (par exemple, l'apparenté était une entité contrôlante, une entité contrôlée, une entité sous contrôle commun, ou un des principaux dirigeants de l'entité publiante);
 - b) une description des types d'opérations entre apparentés qui ont été conclues, y compris celles pour lesquelles aucun montant n'a été comptabilisé;
 - c) les montants comptabilisés pour les opérations classées par rubrique figurant dans les états financiers;
 - d) le montant des soldes et les modalités qui s'y rattachent;
 - e) les montants des opérations conclues sur une base qui ne permet pas le recouvrement intégral des coûts, si ces montants peuvent être déterminés et sont significatifs.

- .88 Des éléments de nature similaire peuvent faire l'objet d'une information globale, sauf si une information distincte est nécessaire à la compréhension de l'incidence des opérations entre apparentés sur les états financiers de l'entité.

Position préliminaire 9

En ce qui concerne les opérations entre apparentés, l'entité publiante doit fournir les informations suivantes :

- a) une description de la nature de la relation avec les apparentés ayant pris part aux opérations (par exemple, l'apparenté était une entité contrôlante, une entité contrôlée, une entité sous contrôle commun, ou un des principaux dirigeants de l'entité publiante);
- b) une description des types d'opérations entre apparentés qui ont été conclues, y compris celles pour lesquelles aucun montant n'a été comptabilisé;
- c) les montants comptabilisés pour les opérations classées par rubrique figurant dans les états financiers;
- d) le montant des soldes et les modalités qui s'y rattachent;
- e) la méthode d'évaluation utilisée.

Des éléments de nature similaire peuvent faire l'objet d'une information globale.

- .89 Compte tenu du volume des opérations entre apparentés qui peuvent être conclues par des entités du secteur public dans le cours normal des activités, il est proposé dans le présent appel à commentaires que les informations sur les opérations entre les apparentés et l'entité publiante ne soient pas obligatoires pour des opérations qui interviennent dans une relation normale de fournisseur ou de client/destinataire selon des modalités ni plus ni moins favorables que celles que l'entité aurait, selon toute estimation raisonnable, acceptées pour traiter avec les apparentés en question dans des conditions de pleine concurrence, dans les mêmes circonstances.
- .90 Pour être exemptée de l'obligation de fournir des informations, l'entité publiante doit démontrer qu'elle a conclu une opération entre apparentés selon les mêmes modalités que celles applicables aux opérations courantes avec des parties non apparentées, pour des volumes et à des conditions semblables. Dans de nombreux cas, il faut faire preuve de jugement pour déterminer si les opérations ont été conclues selon des modalités similaires à celles d'opérations entre des parties non apparentées, puisqu'il se peut que de telles opérations n'aient pas été réalisées sur le marché libre et que, par conséquent, les modalités du marché soient inexistantes.
- .91 Une opération entre apparentés qui est conclue dans le cours normal des activités a lieu dans le cadre d'une relation d'affaires normale, selon des modalités semblables à celles des opérations conclues avec des parties non apparentées. Dans de tels cas, la valeur d'échange se rapprocherait probablement de la juste valeur qui aurait été obtenue dans des conditions de pleine concurrence.
- .92 Lorsqu'une opération entre apparentés est conclue dans le cours normal des activités, la valeur d'échange reflète la réalité économique sous-jacente de

l'opération, et elle est suffisamment fiable pour qu'on l'utilise aux fins de l'information financière. De façon générale, l'élément échangé entre des apparentés dans le cours normal des activités est ensuite utilisé au cours d'un cycle d'exploitation normal, pour fournir des biens et des services.

- .93 Qu'une opération ait été conclue dans le cours normal des activités ou non est une question de fait. Toutefois, déterminer si une opération a été conclue dans le cours normal des activités relève du jugement professionnel. Les facteurs à prendre en compte sont notamment les suivants :
- a) la nature et l'ampleur des opérations;
 - b) les politiques d'exploitation;
 - c) la nature des produits et services;
 - d) la fréquence et la régularité des opérations;
 - e) l'objet de l'opération (générer des produits par exemple).
- .94 Au nombre des exemples d'opérations conclues dans le cours normal des activités, on trouve la vente ou l'achat d'un élément de stock, la prestation ou la réception d'un service courant, y compris les services de gestion et d'administration.
- .95 Une opération entre apparentés est présumée ne pas être conclue selon les mêmes modalités que celles applicables aux opérations courantes avec des parties non apparentées lorsqu'elle n'est pas un type d'opérations auquel se livre habituellement, fréquemment ou régulièrement l'entité dans le cadre de ses activités. Le transfert d'actifs qui n'ont pas été acquis afin d'être revendus est un exemple d'opération non conclue dans le cours normal des activités.

Position préliminaire 10

Les informations sur les opérations entre les apparentés et l'entité publiante ne sont pas obligatoires pour des opérations qui interviennent dans une relation normale de fournisseur ou de client/destinataire selon des modalités ni plus ni moins favorables que celles que l'entité aurait, selon toute estimation raisonnable, acceptées pour traiter avec les apparentés en question dans des conditions de pleine concurrence, dans les mêmes circonstances.

- .96 Aux fins du présent appel à commentaires, l'échange de biens ou de services entre apparentés qui n'est pas comptabilisé est également considéré comme une opération entre apparentés. Il est utile de décrire la nature d'une telle opération et de mentionner le fait qu'aucune contrepartie n'a été reçue ou payée afin d'expliquer l'incidence de l'opération sur la situation et la performance financières de l'entité publiante.
- .97 L'entité publiante doit fournir des informations sur les opérations entre apparentés importantes non comptabilisées, de manière suffisamment détaillée pour permettre aux utilisateurs de ses états financiers de comprendre l'incidence que ces opérations ont eue sur ses activités, ainsi que sur sa situation et sa performance financières.

Ces informations comprennent la nature des opérations ainsi que des indications qualitatives ou quantitatives de leur ampleur. Elles sont présentées dans les notes ou les tableaux complémentaires des états financiers.

Position préliminaire 11

L'entité publiante doit fournir des informations sur les opérations entre apparentés importantes non comptabilisées, de manière suffisamment détaillée pour permettre aux utilisateurs de ses états financiers de comprendre l'incidence que ces opérations ont eue sur ses activités, ainsi que sur sa situation et sa performance financières.

Rémunération des principaux dirigeants

- .98 Une revue des dispositions adoptées par d'autres normalisateurs faisant autorité indique que, bien que la plupart d'entre eux incluent les principaux dirigeants dans leur définition d'«apparenté», ils ne sont pas unanimes quant aux informations à fournir sur les régimes de rémunération offerts aux principaux dirigeants ou sur les proches parents de ces derniers.
- .99 L'IPSASB, dans l'IPSAS 20 intitulée *Information relative aux parties liées*, et l'IASB, dans l'IAS 24 également intitulée *Information relative aux parties liées*, exigent tous deux que soient fournies des informations relatives à certaines opérations avec des principaux dirigeants, qu'elles se soient ou non déroulées selon des conditions de concurrence normales conformes aux conditions opérationnelles qui s'appliquent à l'entité. Ces informations comprennent l'enveloppe de rémunération des principaux dirigeants et le nombre de personnes, déterminé sur la base d'équivalents temps plein, bénéficiant d'une rémunération. Les grandes catégories des principaux dirigeants doivent être présentées séparément et chaque catégorie doit être décrite.
- .100 L'IPSAS 20 impose de fournir séparément des informations sur la rémunération des proches parents des principaux dirigeants. Elle exige aussi que des informations soient fournies sur le montant et le solde des emprunts accordés aux principaux dirigeants et à leurs proches parents, y compris les modalités de ces emprunts.
- .101 Ces normalisateurs ont conclu que les informations sur la rémunération de la direction sont pertinentes aux fins des décisions que doivent prendre les utilisateurs des états financiers lorsqu'un montant important est en cause. La structure et le montant de la rémunération peuvent avoir de grandes répercussions sur la mise en œuvre de la stratégie de l'entité. Les avantages que cette information procure aux utilisateurs des états compensent largement le manque de comparabilité qui pourrait découler de l'absence de dispositions sur la comptabilisation et l'évaluation de toute forme de rémunération.

- .102 Ces normalisateurs ont conclu que les informations sur la rémunération des principaux dirigeants augmentent la transparence et la comparabilité, ce qui permet aux utilisateurs des états financiers de mieux évaluer l'incidence de cette rémunération sur la situation et la performance financières de l'entité. Une exemption de fournir des informations sur la rémunération des principaux dirigeants versée dans le cours normal des activités pourrait donner lieu à des abus. En effet, une exemption fondée sur des critères tels que le cours normal des activités, sans que les termes aient été définis, pourrait amener des entités à exempter d'autres opérations conclues avec les dirigeants, car chacune de ces opérations peut être structurée comme une rémunération «versée dans le cours normal des activités».
- .103 Le FASB, dans la norme SFAS 57, *Related Party Disclosures*, et le CNC, dans les chapitres 3840, «Opérations entre apparentés», et 4460, «Informations à fournir sur les opérations entre apparentés par les organismes sans but lucratif»⁵, des Parties II et III du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*, n'exigent ni l'un ni l'autre que soient fournies des informations sur les régimes de rémunération, les allocations pour frais et les autres paiements similaires qui sont faits à des particuliers dans le cours normal des activités. Le FASB conclut que de telles informations ne sont pas nécessaires à la compréhension des états financiers par les utilisateurs.
- .104 Les régimes de rémunération des principaux dirigeants d'entités publiques sont souvent établis par des dispositions législatives ou par des règlements, résolutions ou autres textes émanant de conseils de direction. En général, des tiers, comme des représentants élus, participent au processus d'approbation de la rémunération afin que celui-ci se déroule dans des conditions de pleine concurrence.
- .105 Certains ont fait remarquer qu'il existe dans la plupart des ressorts territoriaux canadiens des lois et règlements qui obligent les entités du secteur public à fournir au public des informations sur la rémunération qu'elles versent durant un exercice ou une année civile, directement ou indirectement, aux membres de leur conseil de direction et à leurs dirigeants et salariés. Aux termes de la loi, cette information est considérée comme importante en raison des responsabilités fiduciaires des représentants élus ou désignés, et en raison de leurs importants pouvoirs d'affectation des ressources économiques des entités du secteur public.
- .106 Le CCSP estime que, dans le cours normal des activités, il n'est pas obligatoire de fournir des informations sur les régimes de rémunération (y compris les avantages de retraite des employés et les autres avantages futurs comptabilisés conformément aux chapitres SP 3250, «Avantages de retraite», et SP 3255, «Avantages postérieurs à l'emploi, congés rémunérés et prestations de cessation d'emploi»), les allocations pour frais et les autres paiements similaires consentis aux principaux dirigeants.

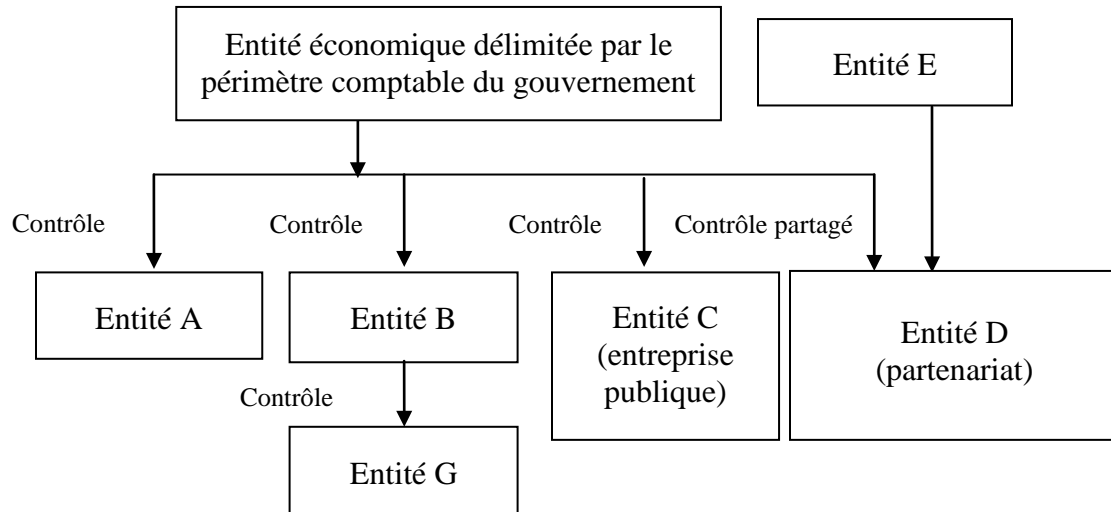
⁵ Ce chapitre établit des normes concernant les informations à fournir sur les opérations entre apparentés dans les états financiers des organismes sans but lucratif. Il a été repris sans modification par le CNC et le CCSP dans les manuels pertinents, et s'applique aux exercices ouverts à compter de janvier 2012.

Position préliminaire 12

Dans le cours normal des activités, il n'est pas obligatoire de fournir dans les états financiers à vocation générale des informations sur les régimes de rémunération, les allocations pour frais et les autres paiements similaires consentis aux principaux dirigeants.

ANNEXE

IDENTIFICATION DES APPARENTÉS



Scénario A – L’entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement est celle qui prépare les états financiers à vocation générale

| | Explication | Informations à fournir sur les opérations entre apparentés |
|---|--|---|
| <p>Apparentés</p> <p>Entités A, B, C, D et G</p> | <p>Les entités sont, directement ou indirectement, sous le contrôle commun ou partagé du gouvernement.</p> | <p>Aucune information à fournir sur les opérations entre le gouvernement et les entités A, B, D et G. Les incidences financières des opérations interorganismes entre A, B, D et G sont éliminées lors de la consolidation.</p> <p>Aucune information à fournir sur les opérations entre le gouvernement et l’entité C, sous réserve des dispositions du chapitre SP 3070, «Participations dans des entreprises publiques».</p> |
| <p>Non-apparentés</p> <p>Entité E</p> | <p>L’entité E n’est pas nécessairement un apparenté du seul fait qu’elle partage le contrôle du partenariat.</p> | <p>Sans objet</p> |

Scénario B – L’entité A est celle qui prépare les états financiers à vocation générale (entité publiante)

| | Explication | Informations à fournir sur les opérations entre apparentés |
|---|--|---|
| <p>Apparentés</p> <p>Entités A, B, C, D et G</p> | <p>Les entités sont, directement ou indirectement, sous le contrôle commun ou partagé du gouvernement.</p> | <p>Informations à fournir, sauf si les opérations interviennent dans une relation normale de fournisseur ou de client/destinataire.</p> |
| <p>Non-apparentés</p> <p>Entité E</p> | <p>L’entité E n’est pas nécessairement un apparenté du seul fait qu’elle partage le contrôle du partenariat.</p> | <p>Sans objet</p> |