

# Document de réflexion

## Opérations entre apparentés — Comptabilisation et évaluation

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

Octobre 2011

Date limite de réception des commentaires : le 14 novembre 2011

# CCSP

## **Commentaires sur le présent document de réflexion**

Le présent document de réflexion 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 commenter par écrit tous les points soulevés dans le présent document de réflexion. 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](http://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](mailto: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 document de réflexion 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 ordres de gouvernement 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 document de réflexion 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. Nous vous demandons d'examiner et de commenter les points de vue qui ont été soulevés. Afin d'aider le CCSP à comprendre la nature et l'étendue des opérations entre apparentés conclues par des 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.

Ce document de réflexion devrait être lu en parallèle avec l'appel à commentaires, *Opérations entre apparentés — Définition et informations à fournir*, qui vise à recueillir les commentaires des parties prenantes sur les positions préliminaires du CCSP en ce qui concerne la définition d'«apparentés» ainsi que les informations à fournir sur les relations et les opérations entre apparentés.

## Principaux éléments

Les principaux éléments du présent document de réflexion sont les suivants :

- 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.
- Les opérations entre apparentés seront comptabilisées si elles entraînent le transfert d'un actif ou d'un passif entre les apparentés, de sorte que les états financiers présentent un compte rendu des actifs contrôlés par une entité du secteur public ou des obligations qui donneront lieu à une sortie future de ressources économiques.
- Deux approches ont été envisagées pour l'établissement d'une norme canadienne sur les opérations entre apparentés :
  - ne pas inclure de normes d'évaluation, ce qui se traduirait par une présentation des opérations à la valeur déterminée par le gouvernement, dans ses politiques, ou par les apparentés, à moins qu'une norme particulière n'indique comment ces opérations doivent être évaluées;

- inclure des normes d'évaluation, selon une approche similaire à celle du chapitre 3840, «Opérations entre apparentés», du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*.

## **Appel à commentaires**

Le CCSP vous invite à formuler des commentaires sur tous les aspects du présent document de réflexion. Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur une question précise, un paragraphe ou un groupe de paragraphes et, s'ils expriment une opinion sur un choix de méthode de comptabilisation et de présentation, qu'ils expliquent en quoi ce choix est cohérent avec l'application des concepts décrits dans le chapitre SP 1000, «Fondements conceptuels des états financiers», et les objectifs contenus dans le chapitre SP 1100, «Objectifs des états financiers».

Le CCSP cherche également à obtenir des renseignements sur la façon dont les apparentés concernés comptabilisent actuellement leurs opérations entre apparentés. Afin de bien comprendre cette question, le CCSP demande aux lecteurs de donner des exemples précis d'opérations entre apparentés comprenant soit l'échange de biens et de services, soit le transfert d'actifs et de passifs. Il serait également utile que les lecteurs décrivent les pratiques comptables actuellement suivies en matière de comptabilisation et d'évaluation des opérations présentées dans des états financiers distincts.

Le CCSP est particulièrement intéressé à recevoir des réponses aux questions suivantes, y compris les motifs de votre accord ou désaccord :

1. Compte tenu de la nature et de l'étendue des points soulevés, est-ce qu'une norme sur les opérations entre apparentés devrait comprendre des indications sur la comptabilisation et l'évaluation des opérations entre apparentés?
2. Seriez-vous d'accord pour que, lorsqu'une politique de gestion centralisée des actifs et des passifs est en place, seule l'entité prestataire comptabilise les actifs et les passifs?
3. Seriez-vous d'accord pour que, lorsqu'une politique de gestion décentralisée est en place, l'entité bénéficiaire comptabilise seulement les actifs et les passifs dont elle est responsable?
4. Seriez-vous d'accord pour que, si une opération entre apparentés donne lieu au transfert d'un actif ou d'un passif, l'entité prestataire et l'entité bénéficiaire comptabilisent toutes deux l'opération dans leurs états financiers distincts?
5. Seriez-vous d'accord pour que, lorsqu'une opération donne lieu à la prestation de services par une partie à un apparenté et qu'une politique de répartition des coûts est en place :

- a) l'entité prestataire comptabilise les actifs et les passifs, ainsi que le montant brut de la totalité des produits et des charges afférents à la prestation des biens ou des services;
  - b) l'entité bénéficiaire identifie les charges et les présente au montant brut dans ses états financiers distincts?
6. Les apports de biens et de services devraient-ils être comptabilisés dans des états financiers distincts et, dans l'affirmative, comment devraient-ils être présentés?
7. La norme sur les opérations entre apparentés devrait-elle comprendre des normes d'évaluation? Dans l'affirmative, l'approche utilisée devrait-elle être similaire à celle du chapitre 3840, en ce sens que les opérations seraient présentées à la valeur comptable, à moins qu'elles ne soient conclues dans le cours normal des activités ou qu'elles ne présentent une substance commerciale?



# OPÉRATIONS ENTRE APPARENTÉS — COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

## TABLE DES MATIÈRES

	PARAGRAPHE
<b>Objet</b> .....	.01 - .03
<b>Nécessité d'une norme</b> .....	.04 - .12
<b>Comptabilisation</b> .....	.13 - .33
Gestion centralisée des actifs et des passifs.....	.14 - .18
Gestion décentralisée des actifs et des passifs .....	.19
Transferts des actifs et des passifs .....	.20
Répartition des coûts.....	.21 - .26
Apports de biens et de services.....	.24 - .32
<b>Évaluation</b> .....	.33 - .63
Valeur comptable.....	.36 - .38
Valeur d'échange .....	.39 - .48
Juste valeur .....	.49 - .52
Analyse des approches possibles .....	.53 - .63
Ne pas inclure de normes d'évaluation.....	.54 - .55
Inclure des normes d'évaluation.....	.56 - .63
<b>Normes d'évaluation actuellement dans le</b> <b>Manuel du secteur public</b> .....	Annexe

## OBJET

- .01 Le présent document de réflexion vise à recueillir des commentaires sur la comptabilisation et l'évaluation des opérations entre les apparentés qui utilisent le *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public* (Manuel du secteur public) comme source première de principes comptables généralement reconnus. Le CCSP a publié simultanément un appel à commentaires, *Opérations entre apparentés — Définition et informations à fournir*, qui devrait être lu en parallèle avec le présent document de réflexion. Les propositions résultant du présent document de réflexion s'appliqueraient aux entités qui, aux fins de la présentation de l'information financière, établissent, par obligation ou par choix, leurs méthodes comptables en fonction du Manuel du secteur public. Ces propositions ne s'appliqueraient 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*.
- .02 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.
- .03 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 être appliquées 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.

## NÉCESSITÉ D'UNE NORME

- .04 Les gouvernements établissent, relativement aux ententes entre apparentés, des politiques individuelles qui reflètent les objectifs de leurs politiques, leurs structures de reddition de comptes et leurs pratiques budgétaires. Les ententes entre apparentés donnent souvent lieu à l'utilisation d'entités distinctes pour le contrôle, la comptabilisation et la présentation des profits et pertes liés à un même élément. Cela soulève la question de savoir si l'entité bénéficiaire doit comptabiliser l'élément qu'elle reçoit. Par exemple, un ministère peut offrir des locaux à d'autres ministères ou organismes publics au coût, à un prix inférieur au coût ou sans frais.

- .05 Une opération entre apparentés s'entend d'un transfert de ressources économiques ou d'obligations entre des apparentés, ou de la prestation de services par une partie à un apparenté. Ces types d'échanges sont des opérations entre apparentés, indépendamment du fait qu'une contrepartie ait été versée ou non ou que les opérations aient été comptabilisées ou non. La question qui se pose est de savoir dans quelle mesure ces types d'opérations entre apparentés sont comptabilisées dans les états financiers distincts de l'entité prestataire et de l'entité bénéficiaire.
- .06 D'autres normalisateurs faisant autorité n'exigent pas la comptabilisation dans les états financiers des opérations entre apparentés qui n'ont pas été comptabilisées par ailleurs. Leur objectif est de s'assurer que les états financiers d'une entité contiennent les informations nécessaires pour attirer l'attention des utilisateurs sur la possibilité que la situation et la performance financières présentées puissent être affectées par l'existence d'apparentés et par des opérations et soldes, y compris des engagements, avec ceux-ci.
- .07 La présentation par voie de notes ou de tableaux des opérations entre apparentés qui ont été conclues, et des modalités qui s'y rattachent, pourrait permettre d'atteindre l'objectif commun d'une norme sur les opérations entre apparentés (c'est-à-dire offrir aux utilisateurs l'information pertinente qu'il leur faut pour évaluer l'incidence de ces opérations sur la situation et la performance financières de l'entité). Le CCSP s'est toutefois interrogé sur l'utilité de fournir des informations quant à la nature des opérations 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. La valeur des avantages reçus devrait-elle être comprise dans l'information fournie et, dans l'affirmative, comment devrait-elle être évaluée? Si ces opérations peuvent être évaluées aux fins des obligations d'information, dans ce cas ne devraient-elles pas être comptabilisées?
- .08 Le CCSP a examiné divers arguments contre l'obligation de comptabiliser les opérations entre apparentés :
- a) Il y a des limites à ce que les normalisateurs en matière d'informations financières peuvent recommander au sujet de la répartition des coûts et des produits entre les apparentés, étant donné que cette répartition relève de la structure et des politiques gouvernementales.
  - b) Les normes ne devraient pas influencer sur l'organisation des gouvernements ni dicter les objectifs de leurs politiques, leurs structures de reddition de comptes et leurs pratiques budgétaires.
  - c) Les entités devraient présenter les charges dans leurs états financiers distincts seulement lorsque l'entité prestataire facture les biens et les services, et les charges devraient être comptabilisées à la valeur d'échange.
  - d) Si une entité du secteur public ne paie pas des biens et des services, elle ne doit pas comptabiliser les opérations en question dans ses états financiers. L'information présentée doit indiquer aux utilisateurs des états financiers où chercher les coûts additionnels (par exemple, si les coûts liés à des locaux

ne sont pas répartis, les lecteurs savent qu'ils ne sont pas présentés et que l'information se trouve dans les états financiers de l'organisme central).

- .09 D'autres ont fait valoir que l'objectif est de présenter la totalité des actifs, des passifs, des produits et des charges d'une entité. Si les opérations entre apparentés ne sont pas toutes comptabilisées, les charges présentées ne représentent pas le total des ressources consommées par le gouvernement pour fournir des biens et des services au cours de l'exercice.
- .10 Cependant, certains ont souligné que les utilisateurs d'états financiers distincts ne sont pas en mesure de se fier à ces états, puisqu'il pourrait y manquer des informations pertinentes.
- .11 Le Manuel du secteur public contient un certain nombre de principes que l'on peut consulter en matière d'évaluation des opérations entre apparentés. Le tableau présenté en annexe du présent document de consultation contient une liste non exhaustive de ces principes. Les normes comprennent d'autres principes s'appliquant à la comptabilisation des acquisitions et des cessions, ainsi que des gains et des pertes avant et après ces opérations.
- .12 Ces principes traitent dans une large mesure de l'évaluation des opérations entre des entités qui font partie d'une même entité publiante du secteur public, et ils sont applicables lorsqu'un gouvernement prépare ses propres états financiers consolidés. Ils ne traitent pas nécessairement de la comptabilisation et de l'évaluation des opérations entre apparentés présentées dans les états financiers distincts de chacune des entités apparentées d'un même groupe.

### **Question 1**

Compte tenu de la nature et de l'étendue des points soulevés, est-ce qu'une norme sur les opérations entre apparentés devrait comprendre des indications sur la comptabilisation et l'évaluation des opérations entre apparentés?

## **COMPTABILISATION**

- .13 Le CCSP a examiné cinq grandes options habituelles dans les cas d'opérations entre apparentés :
  - a) gestion centralisée des actifs et des passifs;
  - b) gestion décentralisée des actifs et des passifs;
  - c) transferts des actifs et des passifs;
  - d) répartition des coûts;
  - e) apports de biens et de services.

### **Gestion centralisée des actifs et des passifs**

- .14 Une entité du secteur public peut être soumise à une politique par laquelle le gouvernement ou un autre organisme assure une gestion centralisée des actifs et

des passifs servant à fournir des services à l'entité publiante ou résultant des services fournis à celle-ci. Par exemple, un organisme public peut être responsable de la fourniture de locaux à d'autres ministères et organismes publics. L'entité prestataire est alors responsable de la gestion de l'immeuble, et c'est elle qui bénéficie des avantages et assume les risques liés aux actifs.

- .15 Dans un tel cas, l'entité prestataire comptabilise les actifs et les passifs dans ses états financiers distincts lorsque l'élément répond aux définitions et satisfait aux critères de comptabilisation, et ce, parce qu'elle contrôle les ressources économiques desquelles on s'attend à tirer des avantages économiques futurs. De façon analogue, l'entité prestataire comptabilise également les passifs gérés de façon centralisée lorsqu'elle produit, le cas échéant, ses propres états financiers.
- .16 L'entité bénéficiaire comptabilise dans ses états financiers distincts seulement les actifs et les passifs répondant aux définitions de tels actifs. Les actifs gérés de façon centralisée ne sont pas contrôlés par l'entité bénéficiaire, même si elle peut recevoir des avantages économiques futurs de ceux-ci. De façon analogue, les passifs gérés de façon centralisée ne sont pas des obligations actuelles d'une entité bénéficiaire.
- .17 Par exemple, les employés de l'entité bénéficiaire peuvent participer à un régime de retraite interentreprises qui est parrainé par le gouvernement et qui est géré par un organisme central du gouvernement. Dans ce cas, l'entité bénéficiaire ne comptabilise ni ne présente dans ses propres états financiers les obligations au titre des avantages de retraite des employés.
- .18 La charge présentée dans l'état des résultats de l'entité bénéficiaire, compte tenu du fait qu'il s'agit d'un régime de retraite interentreprises, correspond au montant des cotisations requis pour l'exercice. On comptabilise dans l'état de la situation financière du bénéficiaire un passif correspondant à la différence entre le montant des cotisations que le gouvernement était tenu de verser et le montant des cotisations qu'il a effectivement versé à la date des états financiers, conformément au chapitre SP 3250, «Avantages de retraite».

### **Question 2**

Seriez-vous d'accord pour que, lorsqu'une politique de gestion centralisée des actifs et des passifs est en place, seule l'entité prestataire comptabilise les actifs et les passifs?

## Gestion décentralisée des actifs et des passifs

- .19 Une entité du secteur public peut être soumise à une politique gouvernementale qui prévoit une gestion décentralisée des actifs et des passifs. Dans un tel cas, l'entité publiante détermine si un actif ou un passif satisfait aux définitions et aux critères de comptabilisation. Dans le cas d'un actif, l'entité évalue également si elle a assumé tous les avantages et les risques inhérents à la propriété. De même, elle évalue si elle a pris en charge une obligation actuelle. Dans les deux cas, elle présente dans ses propres états financiers tout actif ou passif connexe.

### Question 3

Seriez-vous d'accord pour que, lorsqu'une politique de gestion décentralisée est en place, l'entité bénéficiaire comptabilise seulement les actifs et les passifs dont elle est responsable?

## Transferts des actifs et des passifs

Si une opération entre apparentés donne lieu au transfert d'un actif ou d'un passif, l'entité prestataire et l'entité bénéficiaire doivent toutes deux comptabiliser l'opération, ce qui est cohérent avec le chapitre SP 1100, «Objectifs des états financiers», qui précise que les états financiers doivent présenter un compte rendu global de la nature et de l'étendue des activités et des ressources financières qui sont sous le contrôle de l'entité.

- .20 L'entité prestataire décomptabilise l'actif ou le passif. L'entité bénéficiaire comptabilise un actif ou un passif. Un actif doit être comptabilisé par le bénéficiaire et décomptabilisé par le prestataire lorsque le contrôle des ressources économiques et la quasi-totalité des avantages et des risques ont été transférés au bénéficiaire. Un passif doit être comptabilisé par le bénéficiaire et décomptabilisé par le prestataire lorsque le bénéficiaire a pris en charge une obligation actuelle envers des tiers, qui résulte d'opérations ou d'événements passés et dont le règlement prévu donnera lieu à une sortie future de ressources représentatives d'avantages économiques.

### Question 4

Seriez-vous d'accord pour que, si une opération entre apparentés donne lieu au transfert d'un actif ou d'un passif, l'entité prestataire et l'entité bénéficiaire comptabilisent toutes deux l'opération dans leurs états financiers distincts?

## Répartition des coûts

- .21 Une opération entre apparentés peut comprendre la prestation de services par une partie à un apparenté. Par exemple, un organisme central peut être responsable de la prestation de services d'information à d'autres entités. Cet organisme peut être

soumis à une politique gouvernementale de répartition des coûts des services fournis aux entités bénéficiaires.

- .22 Dans un tel cas, l'entité prestataire comptabilise les actifs et les passifs. Elle comptabilise notamment tous les produits et les charges afférents à la prestation des services d'information.
- .23 Une question qui se pose alors est de savoir si les produits et les charges de l'entité prestataire doivent être présentés selon leur montant brut ou leur montant net. L'information sur les produits bruts et les coûts des biens ou des services aide les utilisateurs à comprendre l'ensemble des activités de l'entité prestataire.
- .24 La décision de présenter un montant brut ou un montant net peut être une question de jugement professionnel, et on pourra se demander si l'entité agit pour son propre compte ou à titre d'intermédiaire ou de courtier dans le cadre de l'opération, si elle assume les avantages et les risques inhérents à la propriété, et si elle est la principale responsable de la prestation des biens ou des services requis par l'entité bénéficiaire.
- .25 Le fait qu'un fournisseur ou un autre tiers soit responsable de la prestation des biens ou des services demandés par l'entité bénéficiaire est un indicateur important pour déterminer si une entité agit à titre d'intermédiaire ou de courtier. Dans ce cas, il peut être approprié de comptabiliser un montant net.
- .26 L'entité bénéficiaire comptabilise les charges dans ses états financiers distincts. Les charges sont identifiées et présentées selon les montants bruts aux fins de la détermination de l'excédent ou du déficit pour l'exercice.

#### **Question 5**

Seriez-vous d'accord pour que, lorsqu'une opération donne lieu à la prestation de services par une partie à un apparenté et qu'une politique de répartition des coûts est en place :

- a) l'entité prestataire comptabilise les actifs et les passifs, ainsi que le montant brut de la totalité des produits et des charges afférents à la prestation des biens ou des services;
- b) l'entité bénéficiaire identifie les charges et les présente au montant brut dans ses états financiers distincts?

#### **Apports de biens et de services**

- .27 Il n'est pas rare qu'un gouvernement établisse des politiques selon lesquelles des organismes centraux exercent certaines activités pour soutenir les activités d'autres ministères et organismes publics. Par exemple, un organisme central peut s'occuper de la gestion de la dette, de l'administration du régime de retraite,

de l'approvisionnement et d'autres services administratifs pour tous les organismes publics, et ce, dans une optique d'efficience.

- .28 Il se peut que le gouvernement ait comme politique de financer les charges liées à ces services communs au moyen de crédits budgétaires ou d'autres sources de revenus, et de ne pas répartir les coûts entre les entités individuelles comprises dans l'entité publiante. Cependant, les échanges de biens ou de services entre des organismes publics sont considérés comme des opérations entre apparentés, que les opérations aient été comptabilisées ou non.
- .29 L'entité prestataire comptabilise les actifs, les passifs et les charges connexes. Les deux options suivantes ont été envisagées pour la présentation dans les états financiers distincts de l'entité bénéficiaire :
- a) présentation de l'information seulement, sans comptabilisation des charges;
  - b) comptabilisation des charges.
- .30 Le chapitre SP 1000, «Fondements conceptuels des états financiers», indique que les états financiers comportent les composantes suivantes : les actifs, les passifs, les produits et les charges. Les produits et les charges sont liés aux variations des actifs et des passifs d'un exercice, et ils permettent l'évaluation de ces variations. Le chapitre SP 1000 ne traite pas spécifiquement des apports de biens et de services, mais étant donné que ces apports ne donneraient pas lieu à une variation des actifs et des passifs, ils ne répondraient pas à la définition des produits ou des charges figurant dans ce chapitre.
- .31 Il existe des PCGR qui, bien qu'ils ne traitent pas précisément des transferts non réciproques d'actifs, comportent un modèle comptable conforme aux objectifs des états financiers. Le chapitre SP 4210, «Apports — comptabilisation des produits», indique qu'un organisme peut décider de comptabiliser les apports de biens et de services, mais qu'il ne doit le faire que si la juste valeur de ces apports peut faire l'objet d'une estimation raisonnable, et si les biens et services sont utilisés dans le cours normal de ses activités et auraient dû être achetés par l'organisme à défaut d'un apport. Le Statement of Financial Accounting Standards (FAS) No. 166, *Accounting for Contributions Received and Contributions Made*, est similaire au chapitre SP 4210, sauf qu'il s'applique à toutes les entités (organismes sans but lucratif et entreprises) qui reçoivent les apports ou qui en sont l'auteur.
- .32 Une norme sur la comptabilisation pourrait contenir une définition des apports de biens et de services qui soit cohérente avec les définitions adoptées par d'autres normalisateurs, c'est-à-dire que les biens ou les services reçus sont utilisés dans le cours normal des activités du bénéficiaire et devraient être achetés à défaut d'apport.

### Question 6

Les apports de biens et de services devraient-ils être comptabilisés dans des états financiers distincts et, dans l'affirmative, comment devraient-ils être présentés?

## ÉVALUATION

- .33 Un échange d'actifs ou de passifs entre des apparentés, ou la prestation de services par une partie à un apparenté, peuvent être comptabilisés selon diverses bases d'évaluation, à savoir :
- la valeur comptable;
  - la valeur d'échange;
  - la juste valeur.
- .34 Les autres normalisateurs faisant autorité n'incluent pas l'évaluation dans leurs normes sur les opérations entre apparentés. Seul le chapitre 3840, «Opérations entre apparentés», du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité* intègre l'évaluation des opérations entre apparentés dans son champ d'application.
- .35 Les opérations entre apparentés peuvent être présentées sur la base de n'importe quelle valeur déterminée par les apparentés, à moins qu'il existe une norme précisant comment elles doivent être évaluées. Par exemple, l'IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*, exige qu'un actif acquis au moyen d'une opération sans contrepartie directe soit initialement évalué à la juste valeur de l'actif à sa date d'acquisition.

### Valeur comptable

- .36 Selon le chapitre 3840, les opérations entre apparentés doivent en général être évaluées à la valeur comptable d'un élément transféré ou d'un service fourni. La valeur comptable est la valeur d'un élément transféré ou le coût de services fournis inscrits dans les comptes de l'entité prestataire, après les ajustements nécessaires, comme les réductions de valeur. L'utilisation de la valeur comptable permet aussi de réduire tout ajustement de consolidation nécessaire à la production des états financiers condensés du gouvernement dans son ensemble.
- .37 L'utilisation de la valeur comptable vise à ce que le montant rattaché à l'élément transféré ou le coût du service fourni soit le montant ou le coût retenu. Le Conseil des normes comptables (CNC) fait valoir que, dans le cadre d'un modèle comptable fondé sur le coût historique et axé sur les opérations, on présume généralement que la valeur d'une opération dont ont convenu des parties n'ayant aucun lien de dépendance représente initialement la juste valeur des éléments échangés. Étant donné que les apparentés ne traitent pas dans des conditions de pleine concurrence, on ne peut présumer qu'une opération entre apparentés a été conclue à la «juste valeur». Les apparentés peuvent bénéficier d'une souplesse dans le processus d'établissement des prix et conclure des opérations que des parties non apparentées ne concluraient pas nécessairement. Par conséquent, un

élément transféré ou le coût d'un service fourni à des apparentés doit être évalué à la valeur comptable, de sorte que le montant rattaché à l'élément transféré ou le coût du service fourni est le montant ou le coût retenu. Tout écart dans les valeurs comptables des éléments échangés est comptabilisé en conformité avec le chapitre SP 1000, «Fondements conceptuels des états financiers».

- .38 Le CNC a fondé les normes du chapitre 3840 sur la prémisse que, lorsque les droits de la propriété liés à un élément transféré ou à l'avantage retiré d'un service fourni demeurent inchangés, la substance de l'opération ne permet pas de justifier une modification de la base d'évaluation aux fins de l'information financière, et la valeur comptable est donc la valeur retenue. Dans le cadre d'une relation entre sociétés, il est possible qu'une opération entre apparentés donne lieu à une modification du titre de propriété sur un élément échangé, sans que les droits de propriété liés à l'élément ne soient réellement modifiés. L'influence exercée sur l'élément transféré demeure inchangée, et la valeur comptable est donc la valeur retenue. Par exemple, lorsqu'il y a transfert d'un élément entre deux sociétés, toutes deux filiales en propriété exclusive de la même société mère, même s'il peut arriver qu'il y ait modification du titre de propriété sur l'élément transféré, les droits de propriété liés à l'élément transféré demeurent inchangés, et le transfert est en conséquence comptabilisé à la valeur comptable de l'élément transféré.

## **Valeur d'échange**

- .39 Selon le chapitre 3840, une modification de la valeur comptable d'un élément transféré ou d'un service fourni n'est justifiée que lorsqu'il s'agit d'une opération monétaire conclue dans le cours normal des activités. Dans ce cas, l'opération peut être évaluée à la valeur d'échange. Pour les entités du secteur privé, la valeur d'échange peut être différente de la valeur comptable en raison de la prise de bénéfices par prestataire. Par exemple, la vente d'un élément de stock à un apparenté peut être conclue au prix coûtant majoré. Dans ces circonstances, il est inutile, voire impraticable, de comptabiliser les opérations à la valeur comptable.
- .40 Dans le secteur public, la prise de bénéfices n'est généralement pas le motif des opérations. Cependant, c'est parfois le cas, et la même approche semble alors s'appliquer. Par exemple, des services publics peuvent être offerts à une entité bénéficiaire apparentée, au prix coûtant majoré afin que l'entité prestataire des services génère un rendement suffisant pour réparer et remplacer ses propres actifs. Il arrive aussi que l'entité prestataire fournisse des services à un prix inférieur au coût. Il peut alors être impraticable de comptabiliser ces opérations à la valeur comptable dans le secteur public, et que la valeur d'échange soit plus appropriée.
- .41 De façon similaire, le chapitre 3840 exige que les opérations non monétaires qui présentent une substance commerciale soient évaluées à la valeur d'échange lorsqu'elles sont conclues dans le cours normal des activités.

- .42 Dans le chapitre 3831, «Opérations non monétaires», de la Partie II du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*, les opérations non monétaires sont définies comme suit :
- a) soit des échanges non monétaires, c'est-à-dire des échanges d'actifs, de passifs ou de services non monétaires contre d'autres actifs, passifs ou services non monétaires, sans contrepartie monétaire ou moyennant une contrepartie monétaire négligeable;
  - b) soit des transferts non monétaires et non réciproques, c'est-à-dire des transferts d'actifs, de passifs ou de services non monétaires sans contrepartie. Les transferts non réciproques comprennent entre autres les dons d'actifs ou de services non monétaires et la distribution d'actifs aux propriétaires lors de la liquidation d'une partie ou de la totalité d'une entreprise.
- .43 Une opération non monétaire entre apparentés présente une substance commerciale lorsque la variation attendue des flux de trésorerie futurs de l'entité, du fait de cette opération, est significative. La variation attendue des flux de trésorerie futurs est significative dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- a) le risque, l'échéancier et le montant des flux de trésorerie futurs rattachés à l'actif reçu diffèrent de façon significative de la configuration des flux de trésorerie futurs rattachés à l'actif cédé;
  - b) la valeur spécifique à l'entité<sup>1</sup> de l'actif reçu diffère de la valeur spécifique à l'entité de l'actif cédé, et la différence est significative par rapport à la valeur d'échange des éléments échangés.
- .44 Le CNC se concentre sur les flux de trésorerie futurs projetés pour déterminer si une opération non monétaire entre apparentés présente une substance commerciale. Le CNC maintient que l'utilisation des flux de trésorerie projetés respecte le principe sous-jacent de la juste valeur; elle produira une information financière donnant une image plus fidèle des aspects économiques de l'échange, et elle sera plus facile à appliquer de façon uniforme. Les projections de trésorerie sont souvent prises en compte dans le processus décisionnel menant à la conclusion d'une opération. Elles correspondent aux informations requises par les utilisateurs des états financiers. Ces derniers veulent connaître le montant et l'échéancier des flux de trésorerie générés par l'entité, ainsi que le risque qui s'y rattache. Plutôt que d'être axés sur les caractéristiques des actifs échangés, les états financiers traduisent objectivement l'incidence des changements dans les flux de trésorerie attendus, tant par l'évaluation de l'actif reçu que par la constatation des gains ou des pertes sur l'actif cédé.
- .45 D'autres normalisateurs se servent de la substance commerciale pour déterminer si des échanges non monétaires d'actifs doivent être évalués à la juste valeur. Par

---

<sup>1</sup> La valeur spécifique à l'entité est la valeur actualisée des flux de trésorerie qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité, ou qu'elle prévoit payer lors du règlement d'un passif. La valeur spécifique à l'entité, qui découle d'une évaluation spécifique à l'entité, diffère de la juste valeur. Elle est censée traduire la valeur d'un élément dans le contexte de l'entité publiante. L'entité se fonde sur ses prévisions d'utilisation de l'actif plutôt que sur l'utilisation présumée de celui-ci par les intervenants du marché.

exemple, l'IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*, exige que le coût d'une immobilisation corporelle acquise par voie d'échange contre un actif non monétaire soit évalué à la juste valeur sauf si l'opération d'échange manque de substance commerciale ou s'il n'est possible d'évaluer de manière fiable ni la juste valeur de l'actif reçu ni celle de l'actif abandonné.

- .46 Selon le chapitre 3840, une opération monétaire entre apparentés, ou une opération non monétaire entre apparentés qui présente une substance commerciale, doit être évaluée à la valeur d'échange dans l'une ou l'autre des situations suivantes :
- a) elle est conclue dans le cours normal des activités;
  - b) elle n'est pas conclue dans le cours normal des activités, mais la modification des droits de propriété liés à l'élément transféré ou à l'avantage retiré d'un service fourni est réelle, et la valeur d'échange est étayée par une preuve indépendante.
- .47 Une opération entre apparentés conclue dans le cours normal des activités a lieu dans le cadre d'une relation d'affaires normale, à des conditions semblables à celles des opérations conclues avec des parties non apparentées. Parmi les facteurs à prendre en compte pour déterminer s'il s'agit d'activités normales, on relève les suivants : la nature et l'ampleur des activités, les caractéristiques du secteur d'activité, les politiques de l'entreprise en matière d'exploitation, la nature des produits et des services, et le cadre dans lequel l'entreprise exerce ses activités. La question de savoir si une opération est conclue dans le cours normal des activités ou non est une question de fait. Une opération entre apparentés est présumée ne pas être conclue dans le cours normal des activités lorsqu'elle n'est pas un type d'opérations auquel se livre habituellement, fréquemment ou régulièrement l'entreprise dans le but de générer des produits.
- .48 Au nombre des exemples d'opérations conclues dans le cours normal des activités, on trouve les suivants : 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 communément partagés par des apparentés, l'octroi d'un prêt par une institution financière, la vente ou l'achat d'un immeuble par une entreprise qui, dans le cadre de ses activités courantes, vend des immeubles, et les activités de placement courantes d'une société de placement. Une opération comportant la vente ou l'achat 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.

## **Juste valeur**

- .49 En général, les autres normalisateurs exigent que les opérations non monétaires soient comptabilisées à la juste valeur. L'IPSASB indique dans la norme IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*, que l'évaluation d'une opération sans contrepartie directe à sa juste valeur est appropriée pour traduire la substance de l'opération et ses

conséquences pour le destinataire. La juste valeur représente très fidèlement la valeur réelle qui revient à l'entité du secteur public à la suite de l'opération. Elle correspond à la valeur qui reviendrait à une entité dans une opération conclue entre des parties non apparentées dans des conditions de pleine concurrence.

- .50 Le chapitre 3831, «Opérations non monétaires», du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*, établit des normes d'évaluation et d'information applicables aux opérations non monétaires. Il exige que l'entité évalue un actif échangé ou transféré dans le cadre d'une opération non monétaire sur la base soit de la juste valeur de l'actif cédé, soit de la juste valeur de l'actif reçu, en retenant la juste valeur dont l'évaluation est la plus fiable, sauf dans les cas suivants :
- a) l'opération ne présente aucune substance commerciale (voir les commentaires des paragraphes .44 et .45 sur les indicateurs de substance commerciale);
  - b) l'opération représente l'échange d'un bien détenu en vue de la vente dans le cours normal des affaires contre un bien qui sera vendu dans la même branche d'activité, afin de faciliter les ventes à des clients autres que les parties prenant part à l'échange;
  - c) ni la juste valeur de l'actif reçu ni la juste valeur de l'actif cédé ne peuvent être évaluées de façon fiable;
  - d) l'opération est un transfert non monétaire et non réciproque au profit des propriétaires, qui représente une scission («spin-off») ou une autre forme de restructuration ou de liquidation.

L'entité évalue un actif qui est échangé ou transféré dans le cadre d'une opération non monétaire, mais qui n'est pas évalué à la juste valeur, à la valeur comptable de l'actif cédé (après réduction, lorsqu'il y a lieu, pour les pertes de valeur), ajustée pour tenir compte de la juste valeur de toute contrepartie monétaire reçue ou donnée. L'entité doit comptabiliser dans le résultat net de la période tout gain ou toute perte résultant d'une opération non monétaire.

- .51 Les Normes internationales d'information financière (IFRS), publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB), comportent des exigences similaires pour un actif échangé ou transféré dans le cadre d'une opération non monétaire. Selon l'IAS 16, *Immobilisations corporelles*, lorsque les immobilisations corporelles sont acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou contre un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires, le coût d'une telle immobilisation corporelle est évalué à la juste valeur, sauf si l'opération d'échange n'a pas de substance commerciale ou s'il n'est possible d'évaluer de manière fiable ni la juste valeur de l'actif reçu ni celle de l'actif cédé. Une entité détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant dans quelle mesure il faut s'attendre à un changement de ses flux de trésorerie futurs du fait de cette opération.
- .52 Les chapitres SP 3410, «Paiements de transfert», et SP 3150, «Immobilisations corporelles», exigent conjointement que les produits et l'actif transféré soient comptabilisés à la juste valeur par le bénéficiaire.

## **Analyse des approches possibles**

- .53 L'une des deux approches suivantes pourrait être adoptée pour l'établissement d'une norme sur les opérations entre apparentés :
- a) inclure des normes d'évaluation, selon une approche similaire à celle du CNC énoncée dans le chapitre 3840;
  - b) ne pas inclure de normes d'évaluation des opérations entre apparentés.

## **Ne pas inclure de normes d'évaluation**

- .54 Selon cette approche, les opérations entre apparentés peuvent être comptabilisées à la valeur déterminée par le gouvernement, dans ses politiques, ou par les apparentés, à moins que le Manuel du secteur public ne contienne une norme précise indiquant comment ces opérations doivent être évaluées. Par exemple, si l'opération comprenait le transfert d'immobilisations corporelles, elle serait comptabilisée à la juste valeur par le bénéficiaire, à titre d'immobilisation corporelle sous forme d'apport, conformément au chapitre SP 3150, «Immobilisations corporelles».
- .55 Cette approche risque de compliquer le processus de préparation et de présentation des états financiers. Si les opérations sont comptabilisées à la juste valeur, il peut être nécessaire de retracer les immobilisations dans la mesure où les immobilisations transférées entre les entités rattachées à l'entité publiante sont encore détenues à la date de clôture, et ce, afin d'éliminer les gains et les pertes associés au transfert d'actifs.

## **Inclure des normes d'évaluation**

- .56 À l'appui de cette approche, on peut faire valoir que, lorsque des opérations conclues par des entités du secteur public soumises au contrôle commun d'un même gouvernement donnent lieu à un transfert d'actifs ou de passifs, il n'y a pas de modification réelle de la participation consolidée dans l'élément. Par conséquent, il n'est pas justifié de modifier la base d'évaluation aux fins de l'information financière, et la valeur comptable doit donc être la valeur retenue.
- .57 Par exemple, le transfert d'une immobilisation corporelle ne donne pas lieu à une modification réelle lorsque l'entité économique consolidée délimitée par le périmètre comptable du gouvernement (l'entité publiante) peut bénéficier directement de l'actif en ce qu'il pourra contribuer aux flux de trésorerie futurs ou à la fourniture de biens ou de services. Le potentiel de service, soit la capacité de production ou de service pour l'entité économique dans son ensemble, n'est pas réellement modifié par le transfert, de sorte qu'un changement de la valeur comptable de l'actif n'est pas justifié.
- .58 Toutefois, il est possible qu'un changement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif soit justifié dans certaines circonstances. Comme dans le chapitre 3840, une norme d'évaluation pourrait offrir la possibilité qu'une

opération entre apparentés qui donne lieu au transfert d'un actif soit initialement évaluée à la valeur comptable, ou à la valeur d'échange si elle est plus élevée, lorsque l'opération présente une substance commerciale. Pour déterminer si une opération entre apparentés présente une substance commerciale, on doit se demander si la variation attendue des flux de trésorerie futurs ou du potentiel de service de l'entité bénéficiaire, du fait de cette opération, est significative.

- .59 Par exemple, une Administration locale peut transférer un parc de stationnement à une administration publique de stationnement qui exigera les tarifs du marché pour le stationnement. Dans ce cas, une modification de la valeur des installations est justifiée, puisque le risque, l'échéancier et le montant des flux de trésorerie futurs associés à l'actif reçu changeront considérablement.
- .60 Lorsqu'une opération donne lieu au transfert d'un élément ou à la prestation d'un service dans le cours normal des activités, il n'est ni nécessaire ni pratique d'inscrire le montant de l'opération à la valeur comptable. Une opération entre apparentés conclue dans le cours normal des activités a lieu dans le cadre d'une relation d'affaires normale, à des conditions 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. Il est proposé dans l'appel à commentaires ci-joint qu'il ne soit pas nécessaire de fournir des informations sur les opérations entre apparentés qui interviennent dans le cours normal des activités.
- .61 Selon cette approche, lorsqu'une opération entre des entités du secteur public sous le contrôle commun d'une même entité du secteur public, qui n'est pas conclue dans le cours normal des activités, donne lieu à la fourniture de biens ou à la prestation de services par une entité à une autre entité, les opérations peuvent être évaluées au montant déterminé par le modèle de répartition des coûts. Ce modèle reflète le cadre de reddition de comptes existant des entités du secteur public et la manière dont leurs activités sont gérées. Le système d'information financière de l'entité constitue normalement le point de départ pour l'identification du coût du bien ou du service.
- .62 Il se peut qu'un apport de biens ou de services à des apparentés ne soit pas comptabilisé. Souvent, les apports reçus sous forme de biens ou de services ne sont pas comptabilisés en raison des difficultés que présente leur évaluation. S'ils sont comptabilisés, leur évaluation doit correspondre aux meilleures estimations de la direction.
- .63 Cette approche simplifierait le processus de préparation et de présentation des états financiers d'une entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement. En outre, l'utilisation de la valeur comptable permet d'éviter certains ajustements de consolidation.

**Question 7**

La norme sur les opérations entre apparentés devrait-elle comprendre des normes d'évaluation? Dans l'affirmative, l'approche utilisée devrait-elle être similaire à celle du chapitre 3840, en ce sens que les opérations seraient présentées à la valeur comptable, à moins qu'elles ne soient conclues dans le cours normal des activités ou qu'elles ne présentent une substance commerciale?

## ANNEXE

### NORMES D'ÉVALUATION ACTUELLEMENT DANS LE MANUEL DU SECTEUR PUBLIC

Paragraphes	Résumé du principe
SP 1300.35	Les entreprises publiques doivent être comptabilisées selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation.
SP 2500.06	Les opérations réciproques <sup>2</sup> sont éliminées.
SP 2500.15	Les gains et les pertes réciproques découlant de la vente ou du transfert d'actifs qui subsistent à l'intérieur de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable doivent être éliminés.
SP 2510.45	Lorsqu'un SAP devient une entreprise publique, le changement ne peut entraîner ni la création de revenus ni la présentation d'immobilisations corporelles, qui aurait pour effet d'améliorer la situation financière nette.
SP 2510.51	Quand le solde net de la participation d'un gouvernement augmente ou diminue parce qu'un SAP change de statut et devient une entreprise publique, le montant de l'augmentation ou de la diminution doit être comptabilisé comme un ajustement du solde d'ouverture de l'excédent ou du déficit accumulé.
SP 2700.30	Les transferts intersectoriels doivent être évalués en fonction du prix de cession interne utilisé par le gouvernement.
SP 3060.29	Le gouvernement doit constater dans ses états financiers sa participation dans des partenariats, autres que des partenariats commerciaux, selon la méthode de la consolidation proportionnelle.
SP 3060.32	Les partenariats commerciaux doivent être comptabilisés selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation, sur la base de la part du gouvernement dans le partenariat commercial.
SP 3070.29	L'application de la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation ne donne pas lieu à l'élimination des opérations <sup>3</sup> et des soldes interorganismes.
SP 3070.34	Lorsqu'une immobilisation corporelle est transférée ou vendue par un SAP à une entreprise publique, l'opération ne doit pas avoir pour effet d'améliorer les résultats nets ou d'améliorer la situation financière nette de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement.
SP 3070.35-.39	Comptabilisation des créances obligataires interorganismes.
SP 3070.48-.56	Cas où un organisme public cesse de répondre à la définition de l'entreprise publique.

<sup>2</sup> Le paragraphe PS 2500.04 définit un service de l'Administration publique (SAP) comme un «organisme public qui n'est pas une entreprise publique». Un organisme public y est défini comme un «organisme qui est sous le contrôle du gouvernement». Les organismes intergouvernementaux sont des organismes que le gouvernement contrôle et consolide.

<sup>3</sup> Ainsi, les opérations entre une entreprise publique et un gouvernement ou un SAP ne sont pas éliminées. En outre, les opérations entre deux entreprises publiques contrôlées par le même gouvernement ne sont pas éliminées.

Paragraphe	Résumé du principe
SP 3150.14	Le coût des immobilisations reçues sous forme d'apports est considéré comme étant égal à leur juste valeur à la date de l'apport.
SP 3230.06-.14	Circonstances où un emprunt contracté par le gouvernement et dont le produit est ensuite prêté à une entreprise publique peut être compensé.