

GRUPE DE DISCUSSION SUR LA COMPTABILITÉ DANS LE SECTEUR PUBLIC

Compte rendu de la réunion publique Le 15 novembre 2019

Le Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public (le Groupe) se veut seulement un cadre d'échanges. Il a pour vocation d'appuyer le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) en permettant la discussion dans un cadre public des questions que suscite l'application du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (Manuel du secteur public), ainsi que des problèmes nouveaux et des questions à l'égard desquels le CCSP sollicite des avis. Les membres du Groupe, qui proviennent d'horizons diversifiés, s'expriment en leur propre nom, et les opinions formulées pendant la réunion ne représentent pas nécessairement celles de l'organisation à laquelle ils appartiennent, ni celles du CCSP. Les résultats des discussions du Groupe ne constituent pas des prises de position officielles ni des indications faisant autorité.

Le présent document a été préparé par les permanents du CCSP, d'après les discussions tenues lors de la réunion du Groupe.

Les commentaires formulés sur l'application des dispositions du Manuel du secteur public ne sont pas censés constituer des conclusions concernant les applications acceptables ou inacceptables des dispositions du Manuel du secteur public. Seul le CCSP peut prendre ce genre de décisions.

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES

Préface et chapitres SP 1300 et SP 3070 – Changement de référentiel d'information financière : quand une entreprise publique cesse-t-elle d'en être une?

Le Groupe est appelé à répondre à trois questions.

La **question 1** consiste à se demander à quel moment une entité du secteur public cesse de répondre à la définition d'une entreprise publique. La discussion porte principalement sur l'exigence, énoncée dans la définition d'une entreprise publique¹, selon laquelle l'entité doit être autosuffisante financièrement grâce à des revenus tirés de sources non comprises dans le périmètre comptable du gouvernement. Si l'entreprise publique ne respecte pas ces critères de façon systématique ou continue, cela pourrait entraîner un reclassement dans une autre catégorie d'organisme public.

¹ Alinéas .06 c) et d) de la Préface des Normes comptables pour le secteur public.

Le Groupe analyse les facteurs, ainsi que les changements et les tendances relatifs à ces facteurs, qui doivent être pris en considération pour évaluer si une entreprise publique continue d'être autosuffisante financièrement grâce à des revenus tirés de sources non comprises dans le périmètre comptable du gouvernement. Ces facteurs sont fondés sur les indications des paragraphes .28 à .31 du chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT. Un tableau décrivant ces facteurs était fourni dans la soumission² et se divisait comme suit :

- facteurs financiers (y compris les déficits et les dettes);
- revenus provenant du gouvernement (aide et ventes);
- pouvoir autonome de fixation des prix;
- projections.

Les membres du Groupe suggèrent d'autres points à considérer.

- Plusieurs membres font valoir qu'un changement touchant l'autosuffisance financière d'une entreprise publique devrait être considéré comme structurel, ou tout au moins durable, avant qu'un reclassement soit approprié. Cela serait difficile à déterminer, et cette question relève du jugement professionnel. Le fait de changer de classement pour alterner entre entreprise publique et un autre type d'organisme public ne permettrait pas une reddition de comptes appropriée et ne constituerait pas une bonne utilisation des ressources publiques.
- Les intentions et les actions du gouvernement qui exerce le contrôle doivent être prises en considération, lorsque l'autosuffisance financière d'une entité est remise en question, afin d'évaluer si le classement comme entreprise publique demeure approprié.
- Parmi les autres commentaires des membres du Groupe, mentionnons les suivants :
 - Les entreprises publiques sont délibérément mises sur pied pour exercer des activités; la définition d'entreprise publique est un seuil important à respecter.
 - Un gouvernement qui exerce le contrôle devrait appliquer les facteurs et les changements touchant les facteurs de façon systématique lorsqu'il évalue une entreprise publique pour

² La soumission au Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public, tout comme les notes à l'intention des observateurs, comprenait ce tableau. Le Groupe a recommandé au CCSP d'en envisager la publication à titre d'indications ne faisant pas autorité.

déterminer si elle est autosuffisante financièrement. Toutefois, il ne s'agit pas d'une liste de contrôle.

- L'évaluation périodique du classement d'une entité comme entreprise publique est importante. Certaines entités seront manifestement des entreprises publiques, d'autres ne seront plus admissibles à ce classement, et quelques-unes se trouveront dans une zone grise entre les deux.
- Une entreprise publique fait partie du gouvernement. Elle gagne à faire partie de ce collectif, même si sa relation avec le gouvernement est plus indépendante que celle d'autres organismes gouvernementaux. Une augmentation des interventions de l'État dans une entreprise publique peut indiquer un changement dans son autosuffisance financière. C'est le cas, par exemple, si le gouvernement :
 - investit davantage de capitaux dans l'entité;
 - s'immisce dans les activités ou dans la fixation des prix;
 - restreint le marché pour les biens et les services de l'entreprise publique;
 - limite la capacité d'emprunt de l'entreprise publique;
 - place l'entreprise publique en position de désavantage concurrentiel par rapport à ses pairs du secteur privé;
 - contourne le conseil d'administration de l'entreprise publique.
- La comparaison avec les pairs du secteur privé peut aider à évaluer les finances d'une entreprise publique. Par exemple, une aide gouvernementale ponctuelle est accordée à une entreprise publique à la suite d'événements ou d'incidents pour lesquels une entité du secteur privé serait assurée. Une telle aide peut être offerte parce que le gouvernement s'autoassure; elle ne comprendrait pas une intervention financière du gouvernement dans l'entreprise publique.
- Lors de l'évaluation de l'autosuffisance financière d'une entreprise publique, il convient d'accorder plus d'importance à la situation financière et aux résultats passés de l'entité qu'aux projections. Certaines incertitudes sont inhérentes aux projections. La question de savoir si les pertes sont récurrentes ou si elles témoignent d'un problème systémique serait prise en considération.
- La question de savoir si le gouvernement qui exerce le contrôle a modifié la structure ou les activités de l'entité serait un facteur à prendre en considération. Ce serait le cas, par exemple, si le gouvernement s'est déchargé d'un programme social sur l'entreprise publique ou s'il a imposé une structure tarifaire non viable pour un service. Un gouvernement qui se décharge de la responsabilité d'un programme social en la confiant à une entreprise publique peut réduire le dividende qu'il exige d'elle, afin d'atténuer l'incidence sur les finances de l'entreprise publique.

- L'aide gouvernementale à une entreprise publique peut correspondre à une aide en nature ainsi qu'à des transferts et à des achats de biens et de services. Par exemple, il pourrait s'agir de fournir l'expertise opérationnelle nécessaire aux activités de l'entreprise publique. En outre, un gouvernement peut emprunter au nom d'une entreprise publique ou investir en instruments de capitaux propres dans une entreprise publique.
- Outre les excédents et les déficits d'une entreprise publique, il convient de prendre en considération ses flux de trésorerie. Répondent-ils aux besoins de trésorerie de l'entreprise publique, et permettent-ils de répondre aux attentes de dividendes du gouvernement qui exerce le contrôle?

Le Groupe recommande que le CCSP envisage des façons de faire pour que le tableau soit utilisé aux fins de la discussion du Groupe, complété par les commentaires du Groupe et accessible aux parties prenantes, peut-être en publiant des indications ne faisant pas autorité.

La **question 2** vise à déterminer si une entité qui est établie dans l'intention d'être une entreprise publique, mais qui n'est pas encore autosuffisante financièrement grâce à des revenus tirés de sources non comprises dans le périmètre comptable du gouvernement, devrait initialement être classée comme un « autre organisme public » jusqu'à ce qu'elle soit autosuffisante financièrement. Trois points de vue sont exposés :

- Le point de vue A préconise le classement initial comme autre organisme public.
- Le point de vue B soutient qu'une entreprise en phase de démarrage peut être une entreprise publique si la phase de démarrage se limite à une courte période fondée sur des plans réalistes et précis en vue de l'atteinte de l'autosuffisance financière.
- Le point de vue C soutient l'établissement d'une distinction entre les fonctions de source de capitaux et de source de fonds de fonctionnement qu'exerce le gouvernement qui a le contrôle, afin de déterminer l'autosuffisance financière d'une entreprise publique en phase de démarrage.

Les membres du Groupe formulent les commentaires suivants :

- Un gouvernement structure généralement une entité comme une entreprise publique parce que ses projections appuient sa conviction que l'entité a un fort potentiel d'autosuffisance financière grâce à des revenus tirés de sources non comprises dans le périmètre comptable du gouvernement. Il s'agit d'un choix de politique à moyen ou à long terme, et non d'une décision à court terme fondée sur la façon dont une telle entité serait incluse dans les états financiers du gouvernement. On devrait laisser à une telle entité la possibilité et le temps de réussir ou d'échouer, après quoi le gouvernement en réévaluerait le classement.
- Le changement de classement pour passer d'« autre organisme public » à « entreprise publique », ou vice versa, constituerait une charge financière et administrative.

- Une entité à but lucratif du secteur privé n'aurait pas besoin d'utiliser un jeu différent de principes comptables généralement reconnus (PCGR) dans sa phase de démarrage. Son but consiste à devenir rentable. Une entreprise publique a le même objectif.
- Un membre du Groupe fait remarquer que de nombreuses entreprises publiques autochtones devraient probablement être classées comme autre organisme public dès le départ, parce que :
 - elles sont généralement de petite taille;
 - elles s'appuient dans une large mesure sur le gouvernement autochtone qui les contrôle;
 - elles peuvent initialement recevoir un financement important de la part d'autres gouvernements;
 - le gouvernement autochtone qui les contrôle forme habituellement le conseil d'administration initial de l'entité et participe davantage à ses activités dès sa création.
- Plusieurs membres du Groupe estiment que le point de vue C, qui établit une distinction entre les injections de capitaux (investissement) et les apports de fonctionnement (aide) du gouvernement qui exerce le contrôle, est pertinent pour évaluer l'autosuffisance financière d'une entreprise publique en phase de démarrage.

Le Groupe en arrive finalement à la conclusion qu'une combinaison des points de vue B et C est appropriée. La plupart des membres du Groupe sont d'avis qu'une entité en phase de démarrage qui est établie dans l'intention d'être une entreprise publique pourrait être classée comme entreprise publique même si elle n'est pas encore autosuffisante financièrement grâce à des revenus tirés de sources non comprises dans le périmètre comptable du gouvernement. Toutefois, la période de démarrage après laquelle on s'attend à ce que l'entité soit autosuffisante financièrement ne devrait pas être trop longue, et la distinction devrait être faite entre les injections de capitaux et les apports de fonctionnement.

La **question 3** vise à déterminer s'il serait possible de fournir des indications supplémentaires à un autre organisme public pour déterminer dans quelles circonstances il devrait utiliser les normes énoncées à l'intention des entreprises ayant une obligation d'information du public dans la Partie I du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* (qui comprend les normes IFRS[®]) plutôt que les Normes comptables pour le secteur public (NCSP), à titre de référentiel d'information financière. Les membres du Groupe s'entendent pour dire que les indications existantes des paragraphes .19 et .20 de la Préface sont suffisantes. Ils conviennent que ces indications exigent qu'une détermination soit faite après l'application des critères, et que l'utilisation des normes IFRS ou des NCSP ne relève pas d'un libre choix. Les NCSP sont les PCGR par défaut, à moins que la nature, les circonstances et les utilisateurs de l'entité, après application des critères, soient mieux servis par les normes IFRS.

Rapport final du Groupe d'experts sur la finance durable

Le Groupe a reçu un aperçu des recommandations contenues dans le rapport final qui ont des répercussions claires sur le processus de normalisation. Plus particulièrement, l'auteur de la soumission s'est concentré sur les incidences des changements climatiques sur les actifs, les passifs, les revenus et les charges d'une entité du secteur public. En voici quelques exemples :

- dépréciation d'actifs;
- changements dans la durée de vie utile des actifs;
- nouveaux passifs éventuels;
- charges relatives à l'aide en cas de catastrophe;
- changements dans les sources de revenus;
- informations à fournir sur les risques.

On demande au Groupe d'analyser les options stratégiques possibles qui s'offrent au CCSP afin de répondre aux enjeux liés aux changements climatiques en tant qu'organisme de normalisation pour le secteur public. Trois options sont à l'étude.

Option A – Statu quo

- Continuer le suivi à titre de problème nouveau. Bien que les changements climatiques constituent un enjeu important, les indications existantes traitent adéquatement de son incidence sur les états financiers d'une entité du secteur public.

Option B – Entreprendre un ou plusieurs projets visant à élaborer des indications et à appuyer la divulgation volontaire d'informations

- Lancer un ou plusieurs projets en vue de fournir de la formation, des conseils et un soutien aux CPA qui évoluent dans le secteur public.
- Surveiller les efforts de divulgation volontaire dans le secteur public, et faire rapport à cet égard.
- Envisager de publier des indications ne faisant pas autorité.

Option C – Intégrer les changements climatiques dans les normes existantes du CCSP

- Entreprendre un examen de toutes les normes existantes et les mettre à jour pour tenir compte des incidences des changements climatiques.
- Exiger que tous les projets en cours tiennent compte des répercussions des changements climatiques dans leurs propositions.

- Intégrer l'information financière relative aux changements climatiques³ (axée sur les sociétés internationales du secteur privé) dans les normes du CCSP et/ou l'analyse des états financiers⁴, selon le cas.

Le Groupe demande quels travaux sont menés à l'échelle internationale. Il reçoit un résumé des travaux de plusieurs groupes⁵ et normalisateurs internationaux. CPA Canada s'est également engagée à examiner la durabilité. On estime que le Canada devrait collaborer avec d'autres pays et certains groupes à la création d'un cadre commun à l'égard de cette question, étant donné son caractère immédiat et les efforts déjà entrepris. À l'instar du CCSP, le Conseil des normes comptables (CNC) du Canada considère la durabilité comme l'une des stratégies susceptibles de faire partie de son prochain plan stratégique.

Un membre du Groupe indique que les gouvernements autochtones sont vulnérables aux effets des changements climatiques et sont exposés à des risques moyens à élevés selon leur emplacement. Ils sont responsables d'un plus large éventail de services que la plupart des autres gouvernements et assument de nombreuses responsabilités qui incombent habituellement aux administrations municipales et provinciales, notamment la santé, l'éducation, les services à la propriété, le logement et l'aide en cas de catastrophe.

Un membre du Groupe se dit préoccupé par le fait que l'analyse comparative visant à isoler les incidences des changements climatiques aux fins de l'information financière constitue une première étape nécessaire. Ce qui est considéré comme extrême peut varier selon l'endroit où vit une personne.

Le Groupe convient que le CCSP devrait aller de l'avant avec les options B et C, en commençant par l'option B pour répondre plus rapidement aux besoins des parties prenantes. L'établissement de nouvelles normes selon la procédure officielle habituelle est susceptible d'être trop lent pour cette question. La prise en compte des enjeux et des risques liés aux changements climatiques dans les projets existants permettrait de répondre à cette situation. Compte tenu du calendrier et des ressources limitées, le succès d'une telle initiative impliquerait de tirer parti du travail effectué par les autres intervenants.

³ Groupe de travail sur l'information financière relative aux changements climatiques, <https://www.fsb-tcf.org/> (en anglais).

⁴ Énoncé de pratiques recommandées PR-1 du CCSP, intitulé *Analyse des états financiers*.

⁵ Par exemple, le Sustainability Accounting Standards Board, la Global Reporting Initiative et l'International Integrated Reporting Council.

Le Groupe recommande également que le CCSP examine les normes existantes afin de déterminer si elles peuvent être interprétées comme étant susceptibles de prendre en compte les enjeux liés aux changements climatiques, en particulier en ce qui concerne les informations à fournir, par exemple sur les risques liés aux changements climatiques. Ou encore, les changements climatiques pourraient être un facteur supplémentaire de l'évaluation de la dépréciation des actifs. La question de savoir si les indications relatives aux passifs éventuels sont suffisantes en est un autre exemple. La présentation d'informations non auditées pourrait constituer un point de départ, étant donné les enjeux liés à l'évaluation. Les membres du Groupe se penchent sur la question de savoir quel serait le meilleur endroit pour présenter les enjeux et les informations relatives aux changements climatiques, de manière à permettre à une entité du secteur public de faire le point sur les répercussions des changements climatiques sur les finances du territoire dont elle relève. Ces enjeux et ces informations pourraient figurer dans les états financiers eux-mêmes ou dans l'analyse des états financiers.

Une fois ces travaux terminés, certains membres du Groupe suggèrent que le CCSP publie des indications, qui ne feraient peut-être pas autorité, pour indiquer à quel endroit les enjeux relatifs aux changements climatiques pourraient s'inscrire dans les PCGR existants. L'étape suivante pourrait consister en un examen visant à repérer les lacunes dans les normes nécessaires pour faire face aux répercussions des changements climatiques sur la présentation de l'information financière.

Chapitres SP 3400 et SP 3510 : droit d'utilisation ou taxe?

On demande au Groupe d'évaluer quatre scénarios dans lesquels une charge a été imposée, puis d'analyser si la charge constitue davantage, en substance, une taxe à laquelle s'appliquerait le chapitre SP 3510, RECETTES FISCALES, ou un droit d'utilisation auquel s'appliquerait le chapitre SP 3400, REVENUS.

Le Groupe s'est vu remettre deux tableaux de facteurs à prendre en considération pour évaluer quelle est la nature, en substance, de chacune des quatre charges dans les scénarios, soit une taxe ou un droit d'utilisation. La plupart des facteurs sont tirés de la jurisprudence existante, et certains autres des lignes directrices municipales sur la conception des droits d'utilisation. Comme ces tableaux vont au-delà de la littérature comptable existante et intègrent la jurisprudence, certains membres du Groupe font valoir qu'il ne faudrait pas les perdre après la discussion du Groupe. Le CCSP devrait envisager de publier des indications ne faisant pas autorité, sous une forme ou une autre. Ces indications pourraient s'accompagner de représentations visuelles destinées à illustrer les caractéristiques indiquant quelles charges correspondent à des taxes, lesquelles correspondent à des droits d'utilisation, et lesquelles sont moins évidentes à identifier.

Le Groupe conclut que, dans les quatre cas mentionnés dans la soumission, la charge constitue plutôt, en substance, une taxe.

En outre, le Groupe estime que la discussion a permis d'accomplir ce qui suit.

- Le Groupe a discuté publiquement de certains aspects de la nouvelle norme, le chapitre SP 3400, REVENUS, dont la date d'entrée en vigueur est le 1^{er} avril 2022, contribuant à la faire connaître.
- Il a clairement indiqué que la nouvelle norme sur les revenus établit une distinction entre les opérations avec obligations de prestation et les opérations sans obligations de prestation. Cette distinction pourrait avoir des répercussions sur le moment de la comptabilisation.
- Il a souligné que, pour certaines charges, la comptabilisation des revenus pourrait avoir lieu dans la même période comptable, selon qu'elles sont comptabilisées en vertu du chapitre SP 3400 ou du chapitre SP 3510. C'est la présentation de la source de revenus dans les états financiers qui serait différente (c.-à-d. à titre de recettes fiscales ou de recettes tirées des droits d'utilisation).
- Il a noté qu'il est possible que le moment de la comptabilisation d'une charge pour laquelle il y a une obligation de prestation soit différent de celui d'une taxe. Par exemple, si une charge était prélevée à la fin d'un exercice pour un ou plusieurs exercices futurs, les revenus seraient comptabilisés au fur et à mesure que l'obligation de performance serait remplie au cours du nouvel exercice ou des exercices futurs.

Un membre du Groupe fait remarquer que la distinction entre un droit d'utilisation et une taxe est très importante pour les gouvernements autochtones, qui ont besoin d'une loi fédérale pour imposer une taxe. À ce jour, des droits d'utilisation sont perçus plus souvent que des taxes. Les gouvernements autochtones ayant conclu des accords d'autonomie gouvernementale ont le pouvoir d'imposer des taxes.

Document de consultation du CCSP sur les OSBLSP

On demande au Groupe de donner son avis sur deux questions posées par des parties prenantes dans le [Document de consultation sur les organismes sans but lucratif du secteur public](#) de mai 2019 du CCSP :

1. Quels avantages et inconvénients y a-t-il à ce que les organismes publics et les organismes sans but lucratif du secteur public (OSBLSP) appliquent les mêmes normes comptables et les mêmes normes d'information financière?
2. Quels avantages et inconvénients y a-t-il à ce que tous les OSBLSP appliquent les mêmes normes comptables et les mêmes normes d'information financière?

Le Groupe discute des deux questions ensemble.

Certains membres du Groupe font valoir que la décision que prennent les OSBLSP quant au choix des PCGR à utiliser est dictée par les besoins des utilisateurs des états financiers des OSBLSP.

Un membre du Groupe fait remarquer que, si les utilisateurs des états financiers des OSBLSP diffèrent de ceux du gouvernement, les PCGR utilisés devraient eux aussi différer. D'autres membres indiquent

que les utilisateurs sont les mêmes dans les deux cas. Le public perçoit le secteur HUCE⁶ comme faisant partie du gouvernement, et le gouvernement est l'un des principaux utilisateurs des états financiers des OSBLSP. Un autre membre évoque une recherche universitaire⁷ selon laquelle les besoins des utilisateurs et le lien établi avec l'élaboration des normes comptables pourraient constituer une conception erronée, en particulier l'assertion selon laquelle l'information contenue dans les états financiers devrait être choisie de manière à aider les utilisateurs dans leur prise de décisions.

Le Groupe débat brièvement de la valeur informative de la dette nette comme indicateur pour les OSBLSP; certains membres en soulignent la valeur. Un membre du Groupe reconnaît que tous les états financiers des OSBLSP devraient être comparables, en particulier ceux des organisations du même type, comme les universités. Toutefois, si le CCSP devait prescrire ce qui fait partie ou non du périmètre comptable du gouvernement par type d'entité, plutôt que d'associer les entités à un gouvernement en fonction du contrôle, le lien avec ce dont le gouvernement est responsable envers le public serait perdu. Un autre membre fait remarquer que les états financiers des gouvernements au Canada ne sont pas tous comparables, et qu'il pourrait être irréaliste de s'attendre à ce que les OSBLSP soient comparables.

Un membre du Groupe est d'avis que :

- toutes les entités financées par les fonds publics devraient utiliser les mêmes PCGR;
- les différents PCGR influent sur la reddition de comptes et créent de la confusion;
- le choix de différents PCGR peut permettre une gestion axée sur les résultats;
- seules des différences de fond devraient inciter à envisager une comptabilisation ou une présentation différente pour un type particulier d'entité du secteur public.

Le Groupe se dit encouragé par les progrès réalisés par le CCSP dans son projet sur le cadre conceptuel et le modèle d'information, précisant qu'il pourrait répondre à certaines des préoccupations des OSBLSP. Certains membres du Groupe notent que le projet fait partie de la solution aux enjeux liés aux OSBLSP pour le Conseil. En particulier, l'élaboration d'un modèle commun de présentation de l'information pour toutes les entités du secteur public est importante à des fins de comparabilité et de reddition de comptes. Un tel modèle fournit également un point de référence dont le Conseil peut

⁶ Hôpitaux, universités, collèges et écoles.

⁷ Joni J. Young, « Making up Users », *Accounting, Organizations and Society*, 31 (2006) 579–600
doi:10.1016/j.aos.2005.12.005, [http://elsevier.com/locate/S0361-3682\(06\)00135-9](http://elsevier.com/locate/S0361-3682(06)00135-9)

choisir de s'écarter s'il détermine que des obligations de reddition de comptes considérables et distinctes sont imposées à différents types d'entités, notamment les OSBLSP. Un membre du Groupe suggère que le Conseil se concentre d'abord sur un sous-secteur du secteur HUCE, par exemple les hôpitaux. Le CCSP pourrait alors se demander si les améliorations visant à répondre aux enjeux importants et propres à ce sous-secteur peuvent être extrapolées au reste du secteur HUCE.

Les membres du Groupe estiment qu'il serait utile de simplifier les obligations d'information, dans la mesure où cela est possible. Les états financiers seraient ainsi plus faciles à expliquer. De plus, cela garantirait que ceux qui ne peuvent pas exiger davantage d'informations aux entités du secteur public disposent des informations dont ils ont besoin à des fins de reddition de comptes. L'utilisation d'un trop grand nombre de PCGR différents ne sert pas cet objectif.