

GROUPE DE DISCUSSION SUR LA COMPTABILITÉ DANS LE SECTEUR PUBLIC

Compte rendu de la réunion publique

Le 19 novembre 2018

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

Chapitre SP 3380 : Droits contractuels

Le chapitre SP 3380, « Droits contractuels », est entré en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2017. La question soumise demande au Groupe d'examiner quatre scénarios et de déterminer si la définition de droits contractuels est respectée et, le cas échéant, si des informations doivent être fournies en vertu de la norme.

1. **Scénario 1** : Une université reçoit une lettre signée mentionnant qu'elle est la bénéficiaire de subventions pour des recherches scientifiques, accordées par une fondation sans but lucratif du secteur privé. Les subventions, qui s'élèvent à 10 millions de dollars par année pendant cinq ans, financeront des programmes spécifiques. À la date de clôture, l'université n'avait pas entamé le programme de travail décrit dans la demande de subvention. L'université applique les dispositions du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public* sans les chapitres de la série SP 4200.

Le Groupe convient que, malgré l'incertitude entourant la réception de la subvention, l'entente respecte la définition d'un droit contractuel. L'importance relative de l'entente pour l'université et la question de savoir si elle est inhabituelle eu égard à la situation financière ou aux activités normales de l'université seront prises en compte pour déterminer si des informations doivent

être fournies. La question de savoir si des informations distinctes ou regroupées avec celles d'autres ententes assureraient une transparence appropriée varie selon les circonstances propres à l'université.

2. **Scénario 2** : Une université est propriétaire d'un accélérateur de particules et s'entend avec un organisme sans but lucratif (OSBL) afin que ce dernier :

- assure l'exploitation et l'entretien de l'équipement sur une période de 20 ans;
- fournisse l'accès à l'équipement aux chercheurs universitaires;
- gère l'utilisation de l'accélérateur de particules faite par des chercheurs affiliés à d'autres universités canadiennes qui versent des droits d'utilisation annuels;
- remette à l'université la totalité du produit de la gestion de l'accélérateur, déduction faite d'un montant trimestriel fixe (établi pour couvrir les coûts prévus de l'OSBL).

L'OSBL n'est pas un apparenté de l'université.

Le Groupe discute des quatre aspects suivants de cet arrangement :

- Le Groupe est d'avis que le fait d'évaluer si l'arrangement contient un contrat de location et, le cas échéant, de le classer à titre de contrat de location-exploitation ou de contrat de location-acquisition pourrait constituer un bon point de départ. Cela permettrait de déterminer la nature du droit contractuel potentiel. L'évaluation ne serait pas nécessairement exigée dans chaque cas. Il s'agit d'une manière de considérer la primauté de la substance sur la forme de l'arrangement.
- Si l'arrangement ne correspond pas à un contrat de location, le Groupe convient que l'université aurait un droit contractuel de recevoir le produit net de la part de l'OSBL. Il ne pousse pas l'analyse jusqu'à l'OSBL et ne prend pas en compte la relation avec les utilisateurs finaux.
- Le Groupe examine les incidences si l'OSBL est un mandataire qui agit pour le compte de l'université. Il conclut que l'OSBL, à titre de mandataire, n'aurait probablement aucun droit contractuel auprès des utilisateurs finaux. Les Normes comptables pour le secteur public (NCSP) fournissent des indications limitées sur les relations mandant-mandataire que le Groupe pourrait appliquer pour déterminer si le statut de mandataire devrait constituer un facteur clé.
- Du point de vue de l'OSBL, si l'arrangement n'est pas un contrat de location, l'OSBL aurait un droit contractuel de recevoir de la trésorerie de la part de l'université pour des services de gestion. Le Groupe est d'avis que l'OSBL aurait probablement un droit contractuel de recevoir de la trésorerie de la part de l'université. Toutefois, l'existence d'un tel droit et la question de savoir si cette information doit être fournie ne peuvent être déterminées qu'au

cas par cas. Cela sera effectué après un examen de l'importance relative et de la nature de l'arrangement par rapport à la situation financière et aux activités de l'OSBL.

3. **Scénario 3** : Un hôpital entreprend un projet de construction impliquant des capitaux importants. Il a signé, avec le gouvernement provincial qui le contrôle, une entente de financement confirmant que la province assumera 80 pour cent des coûts en capital du projet. L'hôpital comptabilise un apport à recevoir lorsqu'elle engage des coûts admissibles en vertu du contrat de construction. La province peut mettre fin au financement en tout temps avec un préavis de 30 jours. Dans ce cas, la province ne fournirait pas de financement supplémentaire pour la construction, mais pourrait fournir des fonds additionnels pour couvrir les coûts liés à l'abandon du projet. La province estime que la résiliation du contrat est improbable. Le Groupe débat du poids à accorder à la clause de résiliation, faisant remarquer qu'elle est incluse dans les contrats des gouvernements d'ordre supérieur pour reconnaître la suprématie du corps législatif. Les membres du Groupe reconnaissent que les ententes sont parfois résiliées. Cependant, jusqu'à ce que la résiliation ait lieu, il serait approprié que l'hôpital fournisse, dans ses états financiers, des informations sur les droits contractuels relatifs aux 80 pour cent des coûts en capital. Ces informations seront éliminées lorsque l'hôpital sera consolidé dans les états financiers du gouvernement provincial. Il serait approprié de présenter des informations détaillées sur l'intégralité du projet, afin de replacer le financement en contexte et de faire preuve de transparence envers les utilisateurs.
4. **Scénario 4** : L'hôpital A conclut avec l'hôpital B une entente de cinq ans visant le partage des coûts d'exploitation d'un bloc opératoire spécialisé. L'hôpital A engage tous les coûts en premier lieu et est remboursé en partie par l'hôpital B. Le Groupe discute de l'incidence de chacun des facteurs qui suivent (considérés isolément ou ensemble) sur la détermination de l'existence d'un droit contractuel pour l'hôpital A.
 - L'hôpital B peut résilier le contrat en tout temps sans encourir de pénalité.
 - L'hôpital B peut résilier le contrat, mais s'expose à une pénalité financière (inférieure à la quote-part de l'entente de partage des coûts payable par ailleurs).
 - Le contrat ne contient pas de clause de résiliation. L'hôpital B paye 20 pour cent des coûts et a droit à 20 pour cent de la capacité disponible du bloc opératoire spécialisé. L'hôpital B paye 20 pour cent des coûts, peu importe son utilisation du bloc opératoire.
 - Le contrat ne contient pas de clause de résiliation. L'hôpital B paye un montant proportionnel à son utilisation du bloc opératoire spécialisé. Il n'y a pas de clause d'utilisation minimale, mais l'hôpital B ne peut excéder la limite d'utilisation de 50 pour cent de la capacité disponible.
 - Les hôpitaux A et B concluent que l'entente correspond à un partenariat. Ils partagent le contrôle du bloc opératoire spécialisé (un actif sous contrôle partagé selon le

paragraphe 26 du chapitre SP 3060, « Partenariats »). L'hôpital A peut-il avoir un droit contractuel avec son partenaire?

Le Groupe constate que le contrat peut devenir moins exécutoire en fonction de la facilité avec laquelle il peut être résilié. Cela serait susceptible d'influer sur la décision de communiquer des informations.

Le Groupe fait valoir que le CCSP pourrait envisager de clarifier la définition des droits contractuels en ce qui a trait au fait qu'un droit contractuel doit donner lieu à des actifs et à des revenus dans l'avenir, afin d'inclure la possibilité d'une réduction des dépenses. Les membres débattent de la question de savoir si un contrat prévoyant un remboursement ou une réduction des dépenses respecterait la définition de droits contractuels. La primauté de la substance sur la forme est un point à considérer. Le CCSP a envisagé d'élargir la définition en ce sens lors de la mise au point définitive de la norme. Ces droits donnant effectivement lieu à un accroissement général des ressources économiques disponibles pour l'entité, il serait cohérent de les inclure dans le champ d'application de la norme. Toutefois, le CCSP n'a pas été en mesure de trouver un exemple courant qui appuierait ce changement et a donc conclu qu'il ne vaudrait pas vraiment la peine d'étendre la définition, sans compter qu'une telle modification serait de nature à créer de la confusion au moment de l'application.

Le Groupe conclut que ce scénario suppose une approche spectrale. Au-delà d'un certain point, les activités et les accès prévus dans une entente ressemblent plus à un partenariat qu'à un droit contractuel en vertu du chapitre SP 3380. Un partenariat entre les deux hôpitaux serait inclus dans leurs états financiers selon la méthode de la consolidation proportionnelle. Un tel traitement serait une façon de présenter les montants nets des entrées et des sorties de trésorerie dans le cadre de l'entente.

Chapitre SP 3070 : Comptabilisation des entreprises publiques autochtones

Le Groupe discute de la première question soumise directement au nom des gouvernements autochtones, qui soulève cinq questions relatives au traitement comptable des entreprises publiques autochtones. La présentation est effectuée par Mike McIntyre, directeur financier de la Première Nation Membertou, en Nouvelle-Écosse, et par Scott Munro, directeur, Normes et Certification, du Conseil de gestion financière (CGF) des Premières Nations.

M. McIntyre et M. Munro mettent en contexte les questions, soulignant l'importance et l'ampleur des revenus de sources autonomes émanant d'entreprises publiques par rapport aux finances et à l'autodétermination des communautés autochtones. Ils font valoir que la comptabilisation des entreprises publiques autochtones peut avoir une incidence sur les travaux de certification du CGF et sur les ratios utilisés par les bailleurs de fonds pour évaluer l'admissibilité au financement. Ils insistent sur la variété des entreprises publiques autochtones, qui peuvent être de toutes les tailles, et précisent que de nombreuses entreprises publiques autochtones sont très petites. Les entreprises publiques plus grandes et plus prospères sont susceptibles de contribuer aux revenus de sources autonomes de leur gouvernement et ainsi d'en soutenir l'accès aux marchés financiers. Un référentiel comptable unique

pour les entreprises publiques risque de ne pas convenir aux besoins de tous. Les présentateurs précisent que certains gouvernements autochtones perçoivent des impôts en vue de compléter le financement de programmes, car les transferts reçus sont souvent insuffisants. Toutefois, le territoire visé aux fins de l'imposition est limité, raison pour laquelle les gouvernements autochtones explorent toutes les autres sources possibles de revenus. Les données démographiques relatives aux communautés autochtones, notamment le grand nombre de jeunes, le taux de diplomation plus élevé et la nécessité d'accéder à un emploi, sont autant de facteurs qui sous-tendent cette volonté d'accroître les revenus de sources autonomes.

Les présentateurs font état des besoins distincts des gouvernements autochtones en matière d'information financière, et demandent au CCSP d'en tenir compte lors de l'élaboration de normes. À titre d'exemple, mentionnons la relation étroite que les entreprises publiques autochtones entretiennent avec le gouvernement qui les contrôle, en particulier le chef et le conseil de bande. Les entreprises publiques autochtones sont semblables à des entreprises familiales, parce que la santé financière de la communauté dépend des revenus de sources autonomes émanant de ces entreprises. Le Conseil devra prendre ce point en considération s'il réévalue la question de savoir quel référentiel comptable les entreprises publiques autochtones devraient utiliser pour leurs propres états financiers.

Des états financiers à usage général sont préparés à des fins de reddition de comptes aux membres de la communauté autochtone. Les gouvernements autochtones préparent de nombreux autres rapports relativement au financement reçu d'autres gouvernements. Les présentateurs font remarquer que certains gouvernements autochtones consacrent 80 pour cent de leur temps à des obligations d'information concernant les 20 pour cent de leurs revenus qui proviennent d'autres gouvernements. Un membre demande s'il serait possible d'alléger le fardeau des gouvernements autochtones à ce chapitre en s'assurant que les états financiers fournissent certaines des informations requises par les bailleurs de fonds, ou encore si le CCSP pourrait travailler de concert avec les gouvernements autochtones et les bailleurs de fonds en vue de réduire le chevauchement et la redondance dans la présentation de l'information.

De nombreux membres du Groupe admettent savoir très peu de choses sur les finances et l'information financière des gouvernements autochtones, et font bon accueil à cette occasion d'en apprendre davantage et de discuter de ces questions. Un thème s'est imposé tout au long de la discussion, à savoir la difficulté de concilier l'adhésion aux exigences techniques des NCSP et le désir de s'assurer que les normes répondent aux besoins des utilisateurs des états financiers des gouvernements autochtones, c'est-à-dire les membres des communautés concernées. Les besoins des autres utilisateurs, notamment les bailleurs de fonds et les investisseurs, ont également été pris en compte, de même que la mesure dans laquelle leurs besoins en matière d'information financière influent sur les états financiers des gouvernements autochtones.

Question 1

La question 1 consiste à se demander s'il est possible d'exclure les entreprises publiques autochtones contrôlées des états financiers du gouvernement autochtone qui les contrôle. Cette question a été soulevée parce que certains gouvernements autochtones jugent que la consolidation d'entreprises

publiques autochtones prospères est susceptible d'avoir une incidence négative sur le financement fédéral que reçoit le gouvernement autochtone qui les contrôle. Bon nombre de gouvernements autochtones jugent que les revenus de sources autonomes constituent des informations privées non destinées à être communiquées ou divulguées à qui que ce soit en dehors des membres de leur communauté.

Les membres du Groupe discutent des deux points de vue. Un membre se demande s'il existe une autre option qui respecterait mieux la culture autochtone et les pratiques en matière de communication de cette communauté. Les membres du Groupe sont d'avis que les entreprises publiques ne peuvent pas être exclues des états financiers des gouvernements autochtones. Les membres des communautés autochtones ont besoin d'un portrait complet et consolidé des finances de leur gouvernement. L'inclusion des entreprises publiques revêt une importance particulière, étant donné leur incidence considérable sur les finances de nombreuses communautés autochtones. Un membre demande si les entreprises publiques sont des entités contrôlées ou si elles font simplement partie du gouvernement autochtone; autrement dit, si les entreprises publiques autochtones sont moins distinctes du gouvernement que les entreprises publiques ne le sont des autres gouvernements.

Les membres du Groupe concluent en disant que les états financiers à usage général sont préparés à des fins de reddition de comptes aux membres de la communauté. Les besoins des bailleurs de fonds ne devraient pas infléchir les exigences et influencer sur cette reddition de comptes. Certains membres du Groupe soulignent la distinction entre la communication d'informations à des fins de financement et la communication d'informations à des fins de reddition de comptes auprès des membres de la communauté. Un membre suggère qu'il pourrait être approprié de préparer des états financiers à usage particulier à l'intention des bailleurs de fonds, mais cela se traduirait par des coûts et des efforts inutiles pour des gouvernements autochtones disposant de peu de moyens. Un autre membre demande si la consolidation des entreprises publiques autochtones refléterait l'intégration de ces entités dans les communautés autochtones mieux que la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation. Dans le même ordre d'idées, un autre membre demande si certaines entreprises publiques autochtones répondent à la définition d'entreprise publique ou si elles devraient simplement être classées comme étant d'« autres organismes publics ».

Question 2

La question 2 vise à déterminer le référentiel comptable que les entreprises publiques autochtones devraient utiliser pour leurs propres états financiers. Les NCSP exigent qu'elles appliquent les Normes internationales d'information financière (normes IFRS®). Toutefois, ces normes sont fastidieuses et coûteuses pour la plupart des entreprises publiques autochtones, et elles ne reflètent pas leur petite taille ou leur relation étroite avec le gouvernement et la communauté autochtones. De plus, elles ne tiennent pas compte de la littéracie financière des membres de la communauté autochtone, ce qui est susceptible d'avoir une incidence sur la valeur redditionnelle des états financiers pour les membres. La plupart des entreprises publiques autochtones appliquent les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) publiées par le Conseil des normes comptables du Canada, plutôt que les normes IFRS, et ne reçoivent pas d'opinions d'audit avec réserve. D'aucuns pourraient faire valoir que

les gouvernements autochtones actifs sur les marchés financiers pourraient devoir utiliser les normes IFRS pour leurs entreprises publiques afin de contenter les investisseurs.

Les membres du Groupe précisent que les NCSP exigent actuellement que les entreprises publiques appliquent les normes IFRS lors de la préparation de leurs états financiers. Le Groupe reconnaît toutefois que le CCSP n'a pas consulté les gouvernements autochtones lorsqu'il a décidé que les entreprises publiques appliqueraient les normes IFRS. Les gouvernements autochtones n'appliquaient alors pas les NCSP. De plus, les NCECF étaient tout juste en cours de création lorsque le Conseil a décidé d'exiger que les entreprises publiques appliquent les normes IFRS. Les membres du Groupe suggèrent que le Conseil pourrait élaborer des critères visant à déterminer dans quelles circonstances une entreprise publique autochtone utiliserait les normes IFRS, les NCECF ou les NCSP. Ces critères seraient similaires à ceux figurant dans la préface des Normes comptables pour le secteur public, afin de permettre aux autres organismes publics de faire un choix entre les normes IFRS et les NCSP, selon ce qui convient à leur situation et à leurs objectifs. Cette approche permettrait de mieux mettre l'accent sur les besoins des utilisateurs des états financiers d'entreprises publiques autochtones et de gouvernements autochtones. Le Groupe invite le Conseil à envisager de permettre aux entreprises publiques autochtones d'appliquer les NCECF à titre de référentiel comptable.

Certains membres du Groupe sont d'avis que l'accroissement de l'utilisation de traitements différentiels ne concerne pas uniquement les entreprises publiques autochtones, mais constitue plutôt une question beaucoup plus large pour le CCSP, tout comme l'est la question du recours à la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation ou à la méthode de la consolidation afin d'inclure les entreprises publiques dans les états financiers du gouvernement. Un membre du Groupe fait observer qu'il serait intéressant que le Conseil décide d'explorer la question des traitements différentiels pour n'importe quel groupe (autochtone ou autre palier de gouvernement ou autre type d'entité du secteur public), dans le contexte de l'initiative actuelle du Conseil visant l'exploration d'options pour une nouvelle stratégie internationale susceptible d'inclure la convergence, l'adaptation ou l'adoption des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).

Question 3

La question 3 demande si les entreprises publiques autochtones doivent atteindre le seuil de rentabilité ou réaliser un excédent chaque année pour être admissibles à titre d'entreprise publique. En vertu des NCSP, la comptabilisation des entreprises publiques diffère de celle des autres entités contrôlées par un gouvernement autochtone. Cela repose sur la présomption selon laquelle les entreprises publiques diffèrent des autres organismes publics en ce qui concerne leurs relations avec le gouvernement, leurs objectifs et leurs activités. Une entreprise publique correspond à un actif financier du gouvernement qui possède une autonomie, une autosuffisance financière et une orientation commerciale. Les NCSP permettent l'utilisation d'une méthode de comptabilisation différente (la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation) pour les activités commerciales « lucratives » des gouvernements autochtones, afin qu'elles soient présentées et classées séparément des activités de prestation de services du gouvernement. Ce sont des informations précieuses pour les utilisateurs des

états financiers, car elles leur permettent d'effectuer une analyse distincte de ces deux activités différentes.

Certaines entreprises publiques autochtones sont comptabilisées conformément à la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation lorsqu'elles ont un long historique de pertes et d'injections de capital ou de prêts sans intérêt sans date d'échéance accordés par le gouvernement autochtone. Certaines entreprises autochtones qui présentent leur information à titre d'entreprise publique servent également des objectifs sociaux, comme l'emploi et la formation, ce qui peut compenser dans l'ensemble leur but lucratif pendant un certain temps.

Un certain nombre de questions se posent concernant la nécessité de respecter le critère d'autosuffisance financière que contient la définition d'une entreprise publique et, plus particulièrement, celle de savoir si la nature de ces entreprises, à titre d'entités distinctes exerçant des activités différentes des activités de prestation de services du gouvernement, suffit à justifier leur inclusion dans les états financiers du gouvernement autochtone selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation. Les opinions d'audit varient à l'égard des entreprises publiques qui ne répondent pas au critère de l'autosuffisance financière.

Les membres du Groupe suggèrent que le CCSP pourrait clarifier davantage le moment où une entité ne respecte plus la définition d'une entreprise publique. Par exemple, le Conseil pourrait fournir des indications sur le moment où les activités d'une entreprise publique sont perturbées en permanence et où la définition n'est plus respectée. Le Groupe est d'avis que le critère de l'autosuffisance financière constitue une exigence clé, particulièrement parce qu'il permet au gouvernement autochtone de comptabiliser son investissement dans l'entreprise publique à titre d'actif financier. Un membre du Groupe résume la situation en indiquant que l'autosuffisance financière n'est pas synonyme de la réalisation de profits, mais qu'elle requiert toutefois d'avoir la capacité de couvrir les coûts et d'honorer les dettes. Une entité en phase de démarrage aurait besoin d'un plan justifiable pour que, en tant qu'entreprise publique, elle jouisse d'une autosuffisance financière au moyen de revenus tirés de sources non comprises dans le périmètre comptable du gouvernement autochtone. Chaque année, sa capacité à réaliser le plan et le caractère raisonnable de ce dernier devraient être évalués. Certains membres du Groupe indiquent qu'une entité ne devrait pas être comptabilisée à titre d'entreprise publique tant qu'elle ne jouit pas d'une autosuffisance financière au moyen de revenus tirés de sources non comprises dans le périmètre comptable du gouvernement autochtone.

Question 4

La question 4 concerne l'endroit où la quote-part des résultats provenant des revenus tirés de l'entreprise publique devrait être présentée dans l'état des résultats d'un gouvernement autochtone. Le Manuel du secteur public ne fournit pas de précisions sur la présentation exigée. Cette question se pose en raison du foisonnement des pratiques et parce que la présentation est susceptible d'avoir une incidence sur des ratios essentiels à l'accès des gouvernements autochtones aux marchés financiers. De plus, si les revenus tirés des entreprises publiques sont inclus dans les revenus, cela peut masquer un manque de financement fédéral, ce qui constitue une information importante pour une communauté

autochtone. L'un des membres du Groupe fait remarquer que les revenus tirés des entreprises publiques sont des revenus, mais que, s'ils ont des revenus de sources autonomes, les gouvernements autochtones peuvent être pénalisés au chapitre des niveaux de financement futurs plutôt que de recevoir des félicitations pour leurs efforts visant à soutenir la communauté grâce à des projets entrepreneuriaux.

Le Groupe est d'avis que les revenus des entreprises publiques autochtones devraient être inclus dans l'excédent ou le déficit d'un gouvernement autochtone. Étant donné le manque d'indications dans les NCSP quant à l'endroit où ces revenus devraient être présentés, le Groupe suggère que le CCSP fasse preuve d'une certaine souplesse. Certains membres du Groupe mentionnent que le Conseil devrait explorer diverses options prévoyant un sous-total qui éviterait de mélanger les revenus de l'entreprise publique avec les résultats des autres activités d'un gouvernement autochtone, mais qui inclurait les revenus de l'entreprise publique dans le calcul et dans l'état de l'excédent ou du déficit. La présentation devrait permettre au gouvernement autochtone d'indiquer en quoi les revenus tirés d'une entreprise publique influent sur ses résultats.

Question 5

La question 5 explore l'ampleur des informations qui devraient être fournies dans les états financiers d'un gouvernement autochtone, au sujet de la situation financière et des résultats d'une entreprise publique. De telles informations sont susceptibles de nuire à la compétitivité d'une entreprise publique autochtone par rapport à des fournisseurs de produits ou de services similaires. Les informations fournies peuvent également avoir une incidence négative sur les négociations que tiennent les gouvernements autochtones avec les administrations municipales avoisinantes pour l'obtention de services. Les gouvernements autochtones sont d'avis que ces risques pour leurs entreprises publiques sont très différents de ceux auxquels sont confrontés la plupart des autres gouvernements avec leurs entreprises publiques.

Les présentateurs reconnaissent que les données nécessaires pour satisfaire aux obligations d'information ne sont parfois pas disponibles en raison de la capacité ou de la littéracie financière. Certaines entreprises publiques autochtones ne préparent pas leurs propres états financiers. Les communautés autochtones ont toutefois demandé de plus amples informations sur les entreprises publiques de leur gouvernement, leurs résultats financiers et les risques qui leur sont associés. Les investisseurs ont eux aussi besoin de ces informations.

Le Groupe est d'avis que les deux points de vue se valent. Les exigences techniques relatives à la présentation d'informations financières condensées sur les entreprises publiques dans les notes afférentes aux états financiers d'un gouvernement ne sont pas claires en vertu des NCSP. Toutefois, les membres du Groupe estiment également que les informations fournies qui nuisent à la compétitivité auraient une incidence sur la capacité des gouvernements autochtones à générer des revenus de sources autonomes. Le Groupe convient que le Manuel du secteur public prévoit déjà un allègement quant à la quantité d'informations détaillées requises dans les états financiers. Diverses normes précisent ainsi que le niveau de détail des informations fournies reflète la nature très synthétique des états financiers et que, lorsqu'il décide du niveau de détail à fournir, le gouvernement tient compte de

l'utilité de l'information pour les lecteurs qui veulent évaluer la nature et l'ampleur de sa situation financière et des résultats de ses activités. De plus, il peut être utile de regrouper les éléments similaires, et le niveau d'information fournie doit tenir compte de la nature délicate de l'information au regard de la situation financière et des résultats du gouvernement.

Chapitres SP 1000 et SP 1201 : Infrastructures vertes – autres questions

La question soumise s'appuie sur la discussion que le Groupe a tenue relativement aux infrastructures vertes, dans le cadre de sa réunion de novembre 2017, et soulève trois autres questions :

1. la possibilité de comptabiliser à titre d'actifs, dans les états financiers d'une entité du secteur public, les structures naturelles qui chevauchent des terres publiques et des terrains privés;
2. la possibilité de comptabiliser à titre d'actifs, dans les états financiers d'une entité du secteur public, les infrastructures vertes données et la question de savoir s'il importe que le donateur ait hérité du bien donné ou qu'il l'ait acheté;
3. la possibilité de comptabiliser à titre d'actifs les améliorations apportées à une infrastructure verte dévolue à l'État, lorsque l'infrastructure elle-même est exclue de la comptabilisation.

Question 1

La question 1 tient compte de la nature de l'actif. Trois points de vue sont exposés, le point de vue A mentionnant que seules les infrastructures sur des terres publiques peuvent être comptabilisées. Un membre du Groupe suggère fortement que de nombreuses infrastructures vertes constituent des réseaux inséparables (paragraphe 12 du chapitre SP 3150, « Immobilisations corporelles ») qui fonctionnent de concert pour fournir les fonctionnalités/services requis, peu importe les limites des propriétés. C'est notamment le cas d'un groupe de structures qui forment un système de gestion des bassins hydrographiques et dont certaines se trouvent sur des terres publiques et d'autres sur des terrains privés. Le membre affirme qu'il est dans l'intérêt du public que les décideurs au chapitre de la gestion des bassins hydrographiques ne laissent pas les propriétaires des terrains où sont situées les composantes du système orienter ou influencer leur réflexion. Ils se doivent plutôt de prendre leurs décisions en fonction d'une bonne gestion des bassins. Les comptables et les avocats peuvent documenter ces décisions.

Le Groupe est d'avis qu'il n'est pas approprié de se concentrer exclusivement sur la propriété des terrains. De nombreux membres estiment qu'une variante du point de vue B est adéquate, à savoir que les infrastructures vertes sur des terrains privés peuvent être comptabilisées à titre d'actifs dans les états financiers d'une entité du secteur public si l'entité a le droit d'utiliser les infrastructures et les terrains sous-jacents. Les servitudes, les droits de passage et les contrats de location en sont des exemples. Les textes réglementaires ne suffiraient pas pour acquérir le contrôle d'un terrain privé. L'expropriation de terrains privés à des fins publiques et au bénéfice du public est également mentionnée.

D'autres membres considèrent que le point de vue C est valable, tout en reconnaissant que les normes actuelles ne le permettent probablement pas. Selon ce point de vue, les infrastructures vertes qui

chevauchent des terres publiques et des terrains privés peuvent être entièrement comptabilisées dans les états financiers d'une entité du secteur public. Le raisonnement est que les parties de la structure qui se trouvent sur des terres publiques et sur des terrains privés sont indivisibles, et que la structure est détenue, est entretenue ou a été construite dans l'intérêt du public.

La discussion porte essentiellement sur le contrôle des terres sur lesquelles est située l'infrastructure ou sur le droit d'utiliser ces terres. Il est fait mention des risques associés à un réseau d'infrastructures vertes et de la partie qui assumerait ces risques, ainsi que des coûts connexes liés aux dommages au réseau ou à la propriété qui pourraient être causés par des événements tels qu'une inondation. Certains membres jugent qu'une infrastructure verte est différente d'une infrastructure grise ayant une fonctionnalité comparable. Les actifs naturels existent là où ils se sont développés, tandis que les infrastructures grises sont normalement construites sur des terres contrôlées par le gouvernement. Par exemple, l'eau se déplace à travers un système de bassins hydrographiques naturels de manière différente que dans un système construit pour détourner et contrôler le débit des eaux. Le Groupe conclut en convenant :

- qu'une variante du point de vue B est appropriée, mais que les différences entre les infrastructures vertes et grises doivent être examinées;
- que le gouvernement doit avoir accès aux terrains privés pour entretenir la structure ou le système;
- que les avantages économiques peuvent comprendre davantage que des services futurs, notamment des mesures d'atténuation des changements climatiques, lesquelles sont des avantages non visés par le modèle comptable à l'heure actuelle.

Question 2

La question 2 soulève deux autres questions. En premier lieu, les infrastructures vertes données peuvent-elles être comptabilisées à titre d'actifs dans les états financiers d'une entité du secteur public? Le Groupe convient qu'elles pourraient l'être, auquel cas les dispositions du chapitre SP 3150 relatives aux apports s'appliqueraient. En second lieu, cette conclusion changerait-elle si l'infrastructure verte donnée avait été classée comme étant dévolue à l'État par le donateur? Les membres du Groupe expriment des points de vue divergents. Certains membres sont d'avis que le transfert de l'infrastructure ne change pas son classement comme étant dévolue à l'État, et que l'infrastructure ne devrait donc pas être comptabilisée à titre d'actif par le bénéficiaire. D'autres estiment qu'il y a un risque à permettre au bénéficiaire de comptabiliser l'infrastructure à titre d'actif dans de telles circonstances. Les propriétés dévolues à l'État pourraient être transférées à plusieurs reprises pour en arriver à la comptabilisation de ressources naturelles dévolues à l'État. Comme le chapitre SP 3150 ne fait pas cette nuance, le Manuel du secteur public ne contient pas de réponse claire à cet égard.

Question 3

La question 3 demande s'il est possible de comptabiliser à titre d'actifs les améliorations apportées à une infrastructure verte dévolue à l'État, lorsque l'infrastructure elle-même est exclue de la comptabilisation. Les membres du Groupe sont d'avis qu'elles devraient être comptabilisées à titre

d'actifs. Bien que le chapitre SP 3150 associe une amélioration à un actif comptabilisé, il n'interdit pas expressément la comptabilisation d'une amélioration comme un actif en soi. En pratique, les améliorations sont généralement ajoutées au coût d'un actif existant. Dans le scénario examiné, il se peut que l'infrastructure verte dévolue à l'État corresponde réellement à un actif. Il est simplement interdit de la comptabiliser en raison d'exceptions établies pour des raisons pragmatiques dans le cadre conceptuel. Le fait de ne pas comptabiliser à titre d'actif une amélioration apportée à une infrastructure verte dévolue à l'État peut donc entraîner une sous-évaluation des actifs. Un membre compare cette situation à des améliorations locatives, en précisant que les coûts engagés pour améliorer un local loué peuvent être comptabilisés à titre d'actifs. Un autre membre croit que l'approche par composantes pour les actifs d'un réseau, qui est permise par le chapitre SP 3150, pourrait permettre la comptabilisation de l'amélioration à titre d'actif s'il est possible de l'identifier comme étant une composante distincte qui constitue un actif en soi.

Le président indique que d'autres discussions auront lieu relativement aux infrastructures vertes et au capital naturel, et que le CCSP doit travailler avec des parties externes pour faire progresser son programme dans ce domaine.

Énoncé de principes : *Modèle d'information révisé pour le secteur public canadien*

Le CCSP a demandé au Groupe de discuter du bien-fondé de sa proposition concernant la possibilité de comptabiliser des revenus ou des charges d'un exercice hors de l'excédent ou du déficit de l'exercice au cours duquel ils sont générés, directement dans les composantes de l'actif net ou du passif net.

En réponse à des demandes d'éclaircissement concernant les différences entre le modèle d'information proposé par le CCSP et celui de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), les précisions suivantes sont données :

- Le modèle de l'IPSASB comprend deux catégories de situation financière présentées après l'actif net ou le passif net, dans l'état de la situation financière : les « autres ressources » et les « autres obligations ».
- IPSAS 1 *Présentation des états financiers* n'a pas été mise à jour lorsque l'IPSASB a publié son nouveau cadre conceptuel. Le CCSP a donc dû prendre en compte les exigences à la fois du cadre et d'IPSAS 1 pour déterminer ce qu'englobe le modèle d'information de l'IPSASB.
- Lors de la création d'IPSAS 1, l'IPSASB a examiné le modèle d'information de l'International Accounting Standards Board (IASB) et a conclu qu'il n'adopterait pas le concept d'« autres éléments du résultat global ». L'IPSASB a plutôt décidé que, lors de la convergence avec les normes IFRS en vertu desquelles les revenus ou les charges sont comptabilisés dans les autres éléments du résultat global, il comptabiliserait ces revenus ou ces charges directement dans l'actif net ou dans les capitaux propres. Il en résulte cette utilisation de l'actif net et des capitaux propres. Le cadre conceptuel de l'IPSASB contient les réflexions les plus récentes sur son modèle d'information.

- L'utilisation de la comptabilisation directe dans l'actif net ou les capitaux propres est similaire à l'approche proposée par le CCSP. Le modèle d'information permettrait au Conseil d'envisager, dans le cas de questions complexes ou nouvelles, la comptabilisation des revenus ou des charges identifiés directement dans l'actif net ou les capitaux propres, plutôt que dans l'excédent ou le déficit pendant l'exercice au cours duquel ils sont générés. En revanche, le modèle de l'IPSASB n'interdit pas la comptabilisation directement dans l'actif net, mais il n'ouvre pas la porte à une telle comptabilisation.

D'autres réponses aux demandes d'éclaircissement précisent ce qui suit :

- Selon le modèle proposé par le CCSP, la tranche de la quote-part des résultats d'une entreprise publique liée aux autres éléments du résultat global de l'entreprise publique serait comptabilisée dans la composante « gains et pertes de réévaluation cumulés » de l'actif net ou du passif net du gouvernement qui a le contrôle.
- La désignation « autres éléments cumulés » est une entrée temporaire qui servira jusqu'à ce que le CCSP utilise cette composante et que la nature des opérations qui y sont comptabilisées permette d'établir une désignation en fournissant une meilleure description.
- Les éléments à exclure de l'excédent ou du déficit sont uniquement ceux désignés par le CCSP. Aucune extrapolation n'est permise à partir de ces éléments vers d'autres jugés similaires. Les préparateurs ne peuvent pas choisir la comptabilisation directe dans l'actif net ou le passif net pour des éléments qui n'ont pas été désignés par le CCSP.

Le Groupe formule des commentaires sur les propositions de l'énoncé de principes au sujet de l'approche par composantes de l'actif net (ou du passif net), notamment les suivants :

- Un membre du Groupe fait observer que de nombreux membres du Conseil canadien des vérificateurs législatifs (CCVL) sont d'avis que toutes les variations de l'actif net ou du passif net survenues pendant un exercice devraient être comptabilisées dans l'excédent ou le déficit de cet exercice. Les propositions semblent fournir une manière d'exclure des éléments de l'excédent ou du déficit.
- Quelques membres du Groupe font remarquer que cette approche est susceptible de ne pas donner de bonnes informations redditionnelles aux utilisateurs, qui ne comprendront pas pourquoi les éléments ne se retrouvent pas dans l'excédent ou le déficit. L'impératif de compréhensibilité pour le public ne serait pas respecté. Les éléments exclus seraient probablement complexes et les composantes ne seraient pas compréhensibles. Les administrations locales utilisent déjà une ventilation de l'excédent ou du déficit accumulé pour expliquer la situation financière au Conseil. Cette nouvelle ventilation viendrait semer la confusion dans cette communication.
- Si des éléments doivent être exclus de l'excédent ou du déficit, une telle exclusion devrait être rare, extraordinaire et amplement justifiée. Le CCSP devrait élaborer des critères d'exclusion objectifs qui se traduiraient par une certaine uniformité logique dans l'application. Le Conseil pourrait déclarer dès le départ que l'utilisation de la catégorie « autres éléments cumulés » peut être

envisagée uniquement pour certains types d'opérations, au lieu de se fier uniquement à des critères et d'envisager une utilisation possible de la composante projet par projet, opération par opération.

- Des pressions seront toujours exercées sur le CCSP pour exclure des éléments de l'excédent ou du déficit, et il peut s'agir d'un terrain glissant. Une conversation au sujet de la comptabilisation directe dans l'actif net ou le passif net fera dorénavant partie de chaque discussion sur le projet pour le Conseil. Certains éléments ne se retrouveront peut-être jamais dans l'excédent ou le déficit en vertu des propositions. Ces pressions constituent un risque que le Conseil doit gérer. Les auditeurs peuvent également être soumis à des pressions en vue de permettre des exclusions à l'excédent ou au déficit qui ne sont pas désignées par le CCSP.
- Certains membres du Groupe estiment que les propositions constituent un compromis nécessaire en réponse aux questions complexes et au fait qu'il n'est pas facile de prévoir un budget pour les réévaluations non réalisées et d'autres éléments volatils. Les sommes reçues au titre de la dotation seraient également mieux reflétées en vertu du modèle proposé. Le modèle fournit au CCSP les outils nécessaires pour répondre aux questions complexes et uniques qui se posent dans un secteur public caractérisé par la diversité. Un membre affirme que le modèle tient compte des circonstances de la plupart des entités du secteur public. Un autre membre fait observer que les propositions permettent de mettre davantage l'accent sur le rôle de gérance des gouvernements.