

Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public

Compte rendu de la réunion publique

Le 15 janvier 2015

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). 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 1201 : Présentation des données budgétaires](#)

[Chapitre SP 3250 : Partage des risques liés aux avantages de retraite](#)

[Valeur des énoncés de pratiques recommandées](#)

[Normalisation dans l'intérêt public](#)

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES

Chapitre SP 1201 : Présentation des données budgétaires

La préface des Normes comptables pour le secteur public indique que le CCSP publie des normes et des indications concernant la comptabilité dans le secteur public dans le but de servir l'intérêt public. Des questions ont été soulevées concernant la présentation des données budgétaires (« prévues ») selon les exigences des paragraphes .130 à .133 du chapitre SP 1201, « Présentation des états financiers », et l'intégration de la disposition « servir l'intérêt public ».

Question 1 – Interprétation de la disposition « prévu à l'origine »

À sa [réunion de janvier 2014](#), le Groupe a discuté de l'expression « prévu à l'origine », et des cas dans lesquels il conviendrait de présenter un budget révisé. Certains membres du Groupe avaient alors indiqué qu'il conviendrait de présenter un budget révisé après une élection, au moment de l'adoption d'un nouveau budget. À la réunion de janvier 2015, des précisions ont été demandées à l'égard des scénarios particuliers suivants :

Scénario 1 – Si un budget est présenté et approuvé avant une élection et qu'un « nouveau » budget est présenté et approuvé après l'élection, est-il approprié de présenter le « nouveau » budget dans les états financiers?

Scénario 2 – Serait-il approprié de présenter le budget modifié de l'entité publique contrôlée lorsque le gouvernement qui la contrôle a changé par suite d'une élection, et qu'il a demandé que l'entité publique présente un budget révisé?

Scénario 3 – Serait-il également possible de présenter un budget révisé à la suite d'une élection municipale ou scolaire?

Scénario 4 – Si le gouvernement qui contrôle l'entité publique modifie les responsabilités en matière de service de cette dernière, serait-il approprié de présenter un budget révisé dans les états financiers?

Scénario 5 – Cela changerait-il quelque chose si on reprenait le processus budgétaire à zéro, au lieu d'établir un budget modifié, qui est essentiellement une révision des prévisions?

Scénario 6 – Certaines municipalités établissent un budget « provisoire » en janvier aux fins de la perception d'un impôt intermédiaire. Le Conseil examine et approuve ce budget, mais peut-être pas avec la même diligence que dans le cas du budget définitif. Celui-ci est établi en mai pour tenir compte de la perception du montant définitif des impôts fonciers. Il s'inscrit dans le cadre du processus budgétaire complet et fait aussi l'objet d'une approbation. Ces municipalités peuvent-elles utiliser le deuxième budget approuvé à titre de budget initial? Ces dernières ont fait valoir que c'est ce qu'elles comptaient faire, et qu'il s'agissait du budget à l'égard duquel elles auraient à rendre des comptes.

Discussion du Groupe

Le présentateur exprime le souhait de donner suite à la discussion pour comprendre le point de vue selon lequel la reddition de comptes au public est améliorée lorsque les chiffres utilisés à des fins de

comparaison budgétaire sont fondés sur un budget postélectoral plutôt que sur un budget préélectoral. Une province peut avoir établi deux budgets au moment de la tenue d'une élection au cours de l'exercice. Une municipalité, une commission scolaire ou une autre entité du secteur public pourrait devoir réviser son budget initial ou en préparer un deuxième pour différentes raisons, notamment celles énoncées dans le mémoire. La discussion porte sur les meilleures façons de s'assurer que la comparaison budgétaire favorise la reddition de comptes.

Scénario 1

La discussion révèle que de nombreuses circonstances sont possibles. Plusieurs membres du Groupe soulignent que dans un scénario aussi simple que celui présenté, le budget postélectoral favorise la reddition de comptes, car il s'agit du plan du gouvernement en poste qui a le mandat de gouverner.

D'autres membres du Groupe laissent entendre que le budget préélectoral répond à l'exigence de présentation du budget initial. Des circonstances pouvant avoir une incidence sur cette approche sont mentionnées. L'élection peut avoir eu lieu vers la fin de l'année. Les ministères fonctionnels de ministres particuliers peuvent avoir été remaniés ou combinés.

Dans les cas où les circonstances sortent de l'ordinaire, les membres du Groupe mentionnent la nécessité de fournir des informations améliorées. Selon les circonstances, des explications détaillées et un rapprochement à l'appui pourraient être nécessaires. Dans d'autres cas, un en-tête descriptif de la colonne du budget pourrait suffire. Il est nécessaire de faire preuve de jugement professionnel pour s'assurer que les données budgétaires sont à la fois utiles et favorisent la reddition de comptes dans l'optique de l'intérêt public.

Scénario 2

Les points de vue des membres du Groupe sont partagés sur la question de savoir si les données budgétaires modifiées devraient être présentées par une entité publique contrôlée lorsque des modifications sont apportées en période postélectorale. Encore une fois, on mentionne que diverses circonstances peuvent survenir. Un nouveau gouvernement pourrait procéder à une redéfinition fondamentale du mandat et des responsabilités des entités qu'il contrôle. La plupart du temps, les changements de politiques instaurés par un nouveau gouvernement se limitent à des modifications des niveaux de financement.

Selon certains membres du Groupe, la modification des données budgétaires par suite de demandes formulées par le gouvernement en période postélectorale est conforme à l'obligation de rendre compte de l'entité envers le gouvernement. D'autres membres du Groupe soulignent l'obligation de rendre compte à l'égard du plan initial, particulièrement lorsque les modifications se limitent au financement octroyé par le gouvernement.

Scénario 3

Un membre du Groupe est d'avis qu'une municipalité qui adopte un nouveau budget à la suite d'une élection municipale peut retraiter ses données budgétaires, puisque les municipalités ne sont pas contrôlées par un autre palier de gouvernement. Toutefois, lorsqu'une commission scolaire est

contrôlée par une province, une élection au niveau de la commission scolaire n'aurait pas d'incidence sur les données budgétaires que présente cette dernière.

Scénario 4

Dans ce scénario, il n'y a pas eu d'élection. Les membres du Groupe s'entendent pour dire que les données budgétaires présentées sont celles qui étaient prévues à l'origine. L'entité contrôlée utilise des informations complémentaires pour expliquer les écarts, y compris les écarts attribuables aux modifications apportées aux responsabilités en matière de service.

Scénario 5

Dans ce scénario, puisque le processus budgétaire a été repris à zéro, l'utilisation du deuxième budget (soit le plus récent) serait conforme à l'objectif de reddition de comptes. En dégagant cette conclusion, les membres du Groupe notent qu'ils considéreraient qu'un processus budgétaire a été repris à zéro seulement si les nouvelles approbations sont obtenues à chacune des étapes de ce processus.

Scénario 6

Le présentateur explique que ce scénario résume les circonstances de l'établissement du budget pour les municipalités dans au moins une province. Puisque l'établissement des impôts fonciers est un objectif fondamental, les membres du Groupe sont d'avis que la reddition de comptes est améliorée lorsque la comparaison budgétaire est fondée sur le budget qui établit le taux des impôts fonciers.

Question 2 – Comment les paragraphes SP 1201.132 et .133 devraient-ils être interprétés?

Les paragraphes SP 1201.130 et .131 exigent une comparaison des résultats de l'exercice et des résultats prévus à l'origine.

Le paragraphe SP 1201.132 traite des situations dans lesquelles l'ensemble d'activités financières visé dans le plan financier n'est pas le même que celui qui est visé dans les états financiers. En pareil cas, les indications précisent qu'« il peut s'avérer nécessaire de limiter la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés à l'ensemble d'activités visé dans le budget ou les principales estimations de dépenses. Cette comparaison serait présentée dans une note ou un tableau complémentaire. »

Le paragraphe SP 1201.133 traite des situations dans lesquelles le plan financier n'a pas été préparé selon les règles appliquées aux fins de la présentation des résultats réels. En pareil cas, les indications précisent qu'« il faut que les résultats prévus soient ajustés en fonction des règles appliquées aux fins de la présentation des résultats de l'exercice. En pareil cas, il est nécessaire de fournir un rapprochement de l'information retraitée et de l'information initialement présentée dans le plan financier. »

Certains de ces ajustements pourraient être importants, et leur inclusion ou exclusion aurait une incidence sur la capacité des utilisateurs à effectuer la comparaison focalisée entre le budget et les résultats financiers réels. Le paragraphe SP 1201.127 indique que « [c]es comparaisons servent de point de départ pour comprendre et évaluer les tendances qui se dégagent des activités du gouvernement et ses besoins futurs de revenus, ainsi que pour relever les écarts qui nécessitent des explications. »

Des précisions ont été demandées à l'égard de trois scénarios :

Scénario 1 – Les montants sont modifiés pour tenir compte de l'adoption de différentes méthodes comptables. Ce serait le cas si, par exemple, l'entité comptabilisait les avantages sociaux futurs selon la comptabilité de trésorerie dans son budget et les retraitait en tant que résultats réels conformément aux chapitres SP 3250 et SP 3255. Est-il approprié d'harmoniser les données budgétaires avec les montants découlant de l'application des chapitres SP 3250 et SP 3255?

Scénario 2 – Le seul budget approuvé par l'entité qui publie des états financiers est établi sur une base non consolidée. À des fins de conformité au chapitre SP 1300, les résultats réels sont présentés sur une base consolidée. Est-il approprié d'ajouter les résultats budgétés pour l'entité contrôlée?

Scénario 3 – Certains nouveaux programmes ne sont pas pris en compte dans le budget initial, mais des budgets distincts ont été approuvés ultérieurement au cours de l'exercice, lors de l'approbation de chaque nouveau programme. Est-il approprié d'inclure les résultats budgétés pour ces nouveaux programmes?

Discussion du Groupe

Deux membres du Groupe décrivent des situations auxquelles ils ont été confrontés au niveau provincial et dans lesquelles l'ensemble d'activités financières et les principes comptables qui s'appliquent au budget diffèrent de ceux qui s'appliquent aux états financiers. Dans chaque cas, des efforts ont été déployés pour présenter des données budgétaires qui étaient conformes aux principes comptables appliqués par le gouvernement et à l'ensemble d'activités visé. Les informations obtenues auprès d'entités qui sont contrôlées par leur gouvernement ont permis d'apporter les ajustements nécessaires en vue d'effectuer des comparaisons utiles des résultats réels et des résultats budgétés.

Les membres du Groupe reconnaissent que, dans le cas de certaines petites entités, il n'est pas toujours possible de procéder ainsi. Lorsque le processus budgétaire et les principes comptables ne sont pas harmonisés, les comptables peuvent être limités dans ce qu'ils peuvent faire lors de l'établissement des états financiers.

Lorsqu'un budget ne reflète pas l'ensemble d'activités visé, le paragraphe SP 1201.132 permet que la comparaison soit présentée dans les notes. Lorsque les règles comptables selon lesquelles un budget est établi ne sont pas conformes à celles du Manuel du secteur public, le paragraphe SP 1201.133 indique que les données budgétaires doivent être retraitées, et un rapprochement connexe est présenté par voie de note.

Dans les cas où un nouveau programme ne faisant pas partie du budget initial est instauré, les membres du Groupe sont d'avis qu'il convient de ne pas modifier les données budgétaires prévues à l'origine, mais d'expliquer plutôt les écarts attribuables à l'instauration du nouveau programme dans une note complémentaire.

Chapitre SP 3250 : Partage des risques liés aux avantages de retraite

Dans certains ressorts territoriaux, on a modifié, ou on prévoit modifier, la loi afin d'autoriser les régimes d'avantages de retraite dits « à risques partagés ». À sa [réunion de mai 2014](#), le Groupe a

discuté du classement des régimes d'avantages de retraite dont les risques sont partagés. Cette question est axée sur l'évaluation de l'obligation au titre des prestations constituées dans le cas de régimes à risques partagés, et suppose qu'ils sont classés comme des régimes à prestations déterminées.

Question

Les régimes à risques partagés sont relativement nouveaux dans le secteur public, et leurs caractéristiques causent des difficultés en ce qui concerne l'application des indications en matière d'évaluation du chapitre SP 3250, « Avantages de retraite ». Ces caractéristiques sont illustrées ci-dessous. Un certain nombre de points de vue ont été exprimés par les comptables qui ont tenté de refléter de façon appropriée les caractéristiques propres à ce genre de régimes.

Le paragraphe SP 3250.037 énonce ce qui suit : « *Les actifs d'un régime à prestations déterminées doivent être évalués à une valeur liée au marché.* »

Des hypothèses actuarielles sont nécessaires lors de l'évaluation de l'obligation au titre des prestations constituées. Selon le paragraphe SP 3250.040, « [l]a comptabilisation des obligations découlant des régimes d'avantages de retraite à prestations déterminées exige que certains facteurs futurs fassent l'objet de prévisions, comme les taux d'inflation, le rendement des placements, les taux d'intérêt, les augmentations de salaire, la croissance du coût des soins de santé, la rotation du personnel et la mortalité. Ces prévisions constituent la base des hypothèses actuarielles. »

Le paragraphe SP 3250.042 énonce ce qui suit : « *Les hypothèses actuarielles doivent être basées sur les hypothèses les plus probables du gouvernement concernant les résultats prévus à long terme et les prévisions à court terme.* »

Pour déterminer le taux d'actualisation, on tient compte des indications du paragraphe SP 3250.044 :

« Les hypothèses actuarielles servant à évaluer le passif au titre des avantages de retraite et la charge connexe devraient être cohérentes. Par exemple, lorsque le gouvernement détermine ses taux d'actualisation en fonction des gains des actifs du régime, les hypothèses utilisées pour déterminer la prévision à court terme prise en compte dans les taux d'actualisation devraient concorder avec la prévision à court terme concernant les taux de rendement des actifs du régime. Lorsque le gouvernement détermine ses taux d'actualisation en s'appuyant sur son coût d'emprunt, les hypothèses utilisées pour déterminer la prévision à court terme prise en compte dans les taux d'actualisation devraient concorder avec les taux d'intérêt appropriés et les périodes pour lesquelles le gouvernement s'est engagé à l'égard des montants empruntés. »

Point de vue A – La projection des prestations est une hypothèse actuarielle

L'obligation au titre des prestations constituées et les actifs du régime sont évalués de façon indépendante.

Les tenants du point de vue A soutiennent que, puisque la politique de capitalisation du régime vise à faire en sorte que les prestations se situent dans une fourchette déterminée à long terme et que cet objectif fait l'objet d'un suivi, des ajustements, telle l'augmentation des cotisations, sont

automatiquement effectués lorsque les actifs du régime diminuent pour s'établir à un niveau qui semble insuffisant pour permettre l'atteinte de cet objectif. Par conséquent, les hypothèses actuarielles pourraient comprendre les prestations payables compte tenu des cotisations supplémentaires des salariés et de l'employeur en vertu du plan de redressement du déficit de capitalisation, lorsque ces cotisations représentent la meilleure estimation de l'effet de l'objectif de performance (et sous réserve d'un plafond de cotisations, qui est également pris en compte dans les hypothèses actuarielles). Les hypothèses actuarielles comprendraient également des estimations à propos de l'indexation conditionnelle, conformément aux conditions du régime.

Le paragraphe SP 3250.040 donne des exemples de facteurs futurs constituant la base des hypothèses actuarielles, et tant les cotisations supplémentaires que les indexations conditionnelles constitueraient aussi des facteurs futurs à prendre en compte dans les hypothèses actuarielles. Un passif au titre des avantages de retraite pourrait survenir dans l'une ou l'autre des situations suivantes :

- les rendements projetés des actifs du régime en question excèdent le taux d'actualisation;
- la meilleure estimation des prestations payables tient compte de l'indexation / de la variabilité future des cotisations attribuables à un déficit de capitalisation.

Selon le point de vue A, les objectifs de la politique de capitalisation du régime sont pris en compte dans les hypothèses actuarielles. La charge au titre des avantages de retraite et la charge d'intérêt au titre des avantages de retraite seraient déterminées conformément au chapitre SP 3250.

Point de vue B – L'obligation au titre des prestations constituées est égale à la valeur des actifs du régime

L'évaluation de l'obligation au titre des prestations constituées et l'évaluation des actifs du régime sont liées.

Selon ce point de vue, les prestations payables aux participants ne peuvent pas excéder les actifs du régime, et l'obligation au titre des prestations constituées devrait simplement être égale à la valeur des actifs du régime, qui sont évalués à une valeur liée au marché, conformément au paragraphe SP 3250.037.

Le glossaire du chapitre SP 3250 définit une obligation au titre des prestations constituées comme étant la « valeur des avantages de retraite correspondant aux services rendus par les salariés actuels et les anciens salariés jusqu'à la date des états financiers ».

Ainsi, aux fins de l'application des dispositions des paragraphes SP 3250.040 et SP 3250.042, la meilleure estimation de la valeur des prestations de retraite correspond à la valeur des actifs du régime qui seront utilisés pour régler l'obligation au titre des prestations constituées à la date des états financiers. Les régimes à risques partagés sont structurés en vue de l'atteinte d'objectifs de gestion des risques très étroitement définis, et les niveaux de capitalisation sont également établis dans ce but. En conséquence, le fait de dissocier l'obligation au titre des prestations constituées de la valeur des actifs du régime ne donne pas une représentation fidèle de la valeur des prestations du point de vue de l'entité.

Aucune projection prospective n'est établie à l'égard des prestations ou du taux d'actualisation. Tant qu'aucun changement n'est apporté aux taux de cotisations ou aux taux d'indexation conditionnelle, ces changements ne sont pas considérés comme ayant été effectués à la date des états financiers. Bien qu'elle n'entre pas directement dans le champ d'application, cette mesure est conforme à la comptabilisation des modifications du régime qui ne sont prises en compte que lorsqu'elles surviennent (paragraphe SP 3250.063).

Selon le point de vue B, le coût des services rendus au cours de l'exercice correspond aux cotisations versées par l'employeur compensées par celles versées par les salariés.

Point de vue C – Projection des prestations fondées sur la capitalisation actuelle

L'évaluation de l'obligation au titre des prestations constituées et celle des actifs du régime sont initialement liées. Les actifs du régime sont évalués de façon indépendante, à une valeur liée au marché, conformément au paragraphe SP 3250.037.

Comme dans le cas de l'obligation au titre des prestations constituées, contrairement à l'approche utilisée dans le point de vue B, l'entité établit une projection à l'égard des prestations payables aux participants en fonction de la capitalisation actuelle. Conformément aux paragraphes SP 3250.040 et SP 3250.041, les facteurs futurs qui pourraient avoir une incidence sur l'obligation au titre des prestations constituées feraient l'objet de prévisions par l'entité.

Le point de départ de telles prévisions serait les actifs du régime actuellement disponibles, ce qui ne comprendrait pas les cotisations supplémentaires envisagées en vertu du plan de redressement du déficit de capitalisation, dans la mesure où aucun changement n'a encore été apporté aux taux de cotisations (semblable au point de vue B à cet égard). Seules seraient incluses les prestations payables en fonction des rendements prévus des actifs du régime générés ultérieurement selon les niveaux de capitalisation actuels.

L'entité actualise les prestations payables selon un taux d'actualisation déterminé conformément aux dispositions du paragraphe SP 3250.044. Ce taux peut notamment être déterminé en fonction d'une prévision à court terme concernant les gains des actifs du régime ou d'une prévision à court terme concernant le coût d'emprunt de l'entité. Le coût des services rendus au cours de l'exercice qui correspond aux cotisations versées par l'employeur compensées par celles versées par les salariés serait présenté à l'état des résultats. Les variations des hypothèses actuarielles (gains prévisibles des actifs et taux d'actualisation) entraîneraient des gains et pertes actuariels.

Cette approche pourrait donner lieu à un passif au titre des avantages de retraite lorsque le rendement projeté prévu des actifs du régime en question excède le taux d'actualisation (si le taux d'actualisation est déterminé en fonction du taux d'emprunt). Supposons que l'employeur cotise 100 \$ à la caisse de retraite. Selon ce point de vue, cette cotisation de 100 \$ serait projetée jusqu'au moment prévu du versement des prestations de retraite à un taux, disons, de 5 %, ce qui correspond aux gains prévisibles des actifs du régime pour cet intervalle. La valeur projetée des actifs du régime au moment prévu du versement des prestations de retraite serait alors actualisée selon un taux d'actualisation fondé sur le coût d'emprunt de 3 %, par exemple. Cela donnerait lieu à un passif au titre des avantages

de retraite puisque l'obligation au titre des prestations constituées excéderait les actifs du régime. Toutefois, lorsque le taux d'actualisation est déterminé en fonction du rendement prévu des actifs du régime, l'approche retenue selon cette option serait semblable à celle au point de vue A.

Selon le point de vue C, la charge au titre des avantages de retraite pour le coût des services rendus au cours de l'exercice serait calculée en fonction des cotisations versées au cours de l'exercice (et projetée de la même façon que dans le cas du calcul de l'obligation au titre des prestations constituées). La charge d'intérêt au titre des avantages de retraite serait déterminée conformément aux dispositions du chapitre SP 3250. Les gains et pertes actuariels pourraient être comptabilisés, par exemple, lors des révisions du rendement prévu des actifs ou du taux d'actualisation.

Point de vue D – La projection des prestations n'est pas une hypothèse actuarielle

L'obligation au titre des prestations constituées et les actifs du régime sont évalués de façon indépendante.

Les hypothèses actuarielles posées par l'entité ne tiennent pas compte des prévisions à l'égard des mesures que le conseil fiduciaire pourrait adopter à des fins de conformité à la politique de capitalisation. Le paragraphe SP 3250.040 décrit ainsi la nature des hypothèses actuarielles : « La comptabilisation des obligations découlant des régimes d'avantages de retraite à prestations déterminées exige que certains facteurs futurs fassent l'objet de prévisions, comme les taux d'inflation, le rendement des placements, les taux d'intérêt, les augmentations de salaire, la croissance du coût des soins de santé, la rotation du personnel et la mortalité. Ces prévisions constituent la base des hypothèses actuarielles. »

Les modifications apportées à des fins de conformité à la politique de capitalisation sont comptabilisées comme des modifications du régime. Le paragraphe SP 3250.066 exige ce qui suit : « Le coût des modifications des régimes au titre des services rendus antérieurement par les salariés doit être constaté dans l'exercice au cours duquel la modification est apportée. »

Selon le point de vue D, l'évaluation de la charge au titre des avantages de retraite ne tient pas compte des prévisions à l'égard des effets financiers des modifications apportées à des fins de conformité à la politique de capitalisation, tant que ces modifications n'ont pas été apportées.

Autres préoccupations

Les membres du Groupe ont été invités à fournir leurs commentaires sur les autres préoccupations mentionnées dans le mémoire.

- Comment le préparateur devrait-il élaborer une hypothèse actuarielle à l'égard de l'indexation conditionnelle? Par exemple, cette hypothèse actuarielle devrait-elle être élaborée en fonction de la situation de capitalisation à la fin de l'exercice? Si la situation de capitalisation actuelle permet l'indexation conditionnelle, on présume qu'elle s'applique aussi aux exercices futurs, et, inversement, si la situation de capitalisation actuelle ne permet pas l'indexation conditionnelle, on présume qu'elle ne s'applique pas aux exercices futurs. Ou encore, le préparateur devrait-il estimer la situation de capitalisation future et déterminer, pour chaque exercice futur, si l'indexation

conditionnelle sera permise? Quelle incidence un objectif réglementaire minimal aurait-il sur cette estimation?

- Comment le préparateur devrait-il élaborer une hypothèse actuarielle en ce qui concerne la possibilité de verser des cotisations supplémentaires? Par exemple, une telle hypothèse devrait-elle être élaborée de façon similaire à l'hypothèse sur l'indexation conditionnelle (c.-à-d. en fonction de la situation de capitalisation actuelle)? Ou encore, le préparateur devrait-il estimer la situation de capitalisation future et déterminer, pour chaque exercice futur, si le versement de cotisations supplémentaires sera nécessaire?
- Dans quelle mesure l'approche utilisée pour élaborer les hypothèses devrait-elle s'appuyer sur le modèle stochastique utilisé lors de l'instauration ou de la conversion d'un régime?

Mise en situation

Les régimes à risques partagés reposent fondamentalement sur une politique de capitalisation et des seuils déterminés visant à faire en sorte que les cotisations se situent dans une fourchette raisonnable et, en même temps, à accroître la probabilité de l'atteinte d'un niveau cible de prestations. Pour ce faire, il faut recourir à une stratégie de placement plutôt prudente et établir des paramètres de capitalisation. Les seuils sont déterminés de façon à permettre d'atténuer efficacement le risque que les niveaux cibles ne soient pas atteints — lorsque les actifs du régime diminuent trop par rapport aux passifs du régime, des cotisations supplémentaires doivent être versées. En résumé :

- Les prestations sont établies selon une formule. Elles ne sont pas garanties mais déterminées en fonction d'un niveau cible, et les cotisations et les prestations sont gérées au moyen d'une politique de capitalisation.
- Les cotisations de l'employeur sont égales à celles des salariés.
- Les ajustements d'indexation (c.-à-d. l'ajustement des prestations en fonction de l'inflation) ne sont pas garantis, mais conditionnels aux fonds disponibles.
- En vertu de la réglementation, la politique de capitalisation doit comporter l'objectif principal et l'objectif secondaire suivants en matière de gestion des risques :
 - l'objectif principal de gestion des risques est d'atteindre une probabilité minimale de 97,5 % que les prestations de base au titre des services rendus antérieurement ne soient pas réduites sur un intervalle de 20 ans;
 - l'objectif secondaire de gestion des risques est que l'indexation attendue (en fonction de l'inflation) des prestations de base dépasse, en moyenne sur un intervalle de 20 ans, 75 % de l'augmentation de l'indice des prix à la consommation.
- La viabilité d'un régime à risques partagés est testée au moyen d'une approche bilancielle. Cette approche doit être conforme aux critères suivants :
 - les hypothèses économiques sont établies en fonction des meilleures estimations actuarielles compte tenu de l'environnement économique actuel et des attentes futures, et doivent tenir

compte d'une distribution raisonnable des scénarios économiques futurs (ce qui est réalisé au moyen d'un modèle stochastique, c'est-à-dire fondé sur les probabilités);

- les hypothèses économiques sont soumises à un examen tous les 12 mois;
- les hypothèses démographiques tiennent compte du passif au titre des avantages de retraite auquel chaque participant a droit selon la politique de capitalisation.
- L'objectif principal et l'objectif secondaire de gestion des risques doivent être atteints au moment de la conversion d'un régime de retraite en régime à risques partagés.
- L'objectif principal de gestion des risques doit être testé sur une base annuelle.
- Une évaluation de la politique de capitalisation doit aussi être effectuée annuellement.
- Lorsque le ratio actifs/passifs est inférieur à 100 % lors de deux évaluations consécutives de la politique de capitalisation, les cotisations de l'employeur et des salariés sont augmentées (jusqu'à un maximum de 25 % du taux de cotisation initial ou 2 % des gains).
 - Lorsque les mesures ci-dessus ne sont pas suffisantes pour permettre l'atteinte de l'objectif principal de gestion des risques, les prestations de base passées et futures peuvent être réduites jusqu'à l'obtention d'un ratio de 105 % et à l'atteinte de l'objectif principal de gestion des risques.
- Lorsque le ratio actifs/passifs est de 105 % ou plus :
 - toute réduction antérieure des prestations est annulée;
 - si cette mesure est insuffisante, après consultation des conditions du régime préétabli d'utilisation des excédents de capitalisation, un seul ou les deux changements suivants sont effectués :
 - les prestations sont indexées;
 - les cotisations de l'employeur et des salariés diminuent.
- La gouvernance est assurée par un conseil fiduciaire indépendant composé de représentants des salariés et de l'employeur. Chaque fiduciaire a le mandat d'agir en toute indépendance par rapport à la personne qui l'a nommé. Les salariés et l'employeur nomment un nombre égal de fiduciaires.
- Les conditions du régime indiquent ce qui suit : « La seule obligation des personnes qui versent des cotisations dans un régime à risques partagés est de verser ou de payer, dans le délai prescrit par la réglementation, les cotisations exigées selon les conditions du régime et la politique de capitalisation. »
- Dans le cas d'une liquidation de régime, les participants auront droit à une valeur de liquidation. Cette valeur est égale :
 - au montant du passif au titre des avantages de retraite auxquels chaque participant, ou ancien participant, au régime a droit selon la politique de capitalisation, multiplié par le taux de capitalisation au moment de la liquidation.

Discussion du Groupe

Le présentateur explique certaines similitudes relevées entre les points de vue. Les tenants des points de vue A et D s'entendent pour dire que l'obligation au titre des prestations constituées et les actifs du régime sont évalués de façon indépendante. Les tenants des points de vue B et C estiment que les conditions du régime à risques partagés créent un lien entre l'obligation au titre des prestations constituées et les actifs du régime.

Les membres du Groupe expriment des commentaires sur la difficulté inhérente à l'application du chapitre SP 3250 aux régimes comportant des caractéristiques telles que celles qui sont présentées en exemple. L'employeur ne promet pas des prestations déterminées au sens traditionnel. La promesse de prestations est plutôt conditionnelle. Un niveau cible de prestations est déterminé sous réserve de l'application d'une politique de capitalisation visant la gestion des cotisations et des prestations. L'employeur ne fournit aucune garantie quant au maintien du niveau cible de prestations.

Les membres du Groupe expriment des points de vue partagés. Plusieurs membres du Groupe sont d'avis que l'évaluation de l'obligation au titre des prestations constituées et celle des actifs du régime sont liées. Ce point de vue repose sur la prévision qu'un déficit de capitalisation pourrait entraîner une diminution des prestations, étant donné que les conditions du régime n'assujettissent l'employeur à aucune obligation supplémentaire. Ces membres sont d'avis que, puisque la politique de capitalisation limite les options possibles, il existe un lien pratique entre la meilleure estimation de l'obligation par la direction et les actifs du régime.

D'autres membres du Groupe sont en désaccord avec la conclusion selon laquelle l'évaluation de l'obligation au titre des prestations constituées et celle des actifs du régime sont liées. L'évaluation de l'obligation au titre des prestations constituées n'a aucun lien avec l'évaluation des actifs. Le fait de limiter la valeur de l'obligation à celle des actifs du régime peut faire en sorte que l'intégralité de l'obligation ne soit pas reflétée. Les tenants du point de vue A expliquent que toute mesure prise par le conseil fiduciaire à des fins de conformité à la politique de capitalisation ne constituerait pas une modification du régime.

On demande au présentateur de clarifier le rôle du conseil fiduciaire. On explique que la politique de capitalisation prédétermine largement les mesures que le conseil fiduciaire peut prendre. Un membre du Groupe prévient qu'il ne faut pas présumer que tous les régimes sont semblables. On observe que certains régimes accordent au conseil fiduciaire un certain pouvoir discrétionnaire. En pareil cas, si le conseil fiduciaire n'a pas encore déterminé quelle mesure il compte prendre d'ici la date des états financiers, cela pourrait poser un problème. Si le conseil fiduciaire avait un pouvoir discrétionnaire à l'égard de la ligne de conduite à adopter, certains membres du Groupe indiquent qu'ils opteraient pour le point de vue D.

La discussion porte aussi sur les dispositions du chapitre SP 3250 qui décrivent les régimes conjoints à prestations déterminées. L'exemple présente certaines, mais pas la totalité, des caractéristiques d'un régime conjoint à prestations déterminées. Dans le cas d'un régime conjoint à prestations déterminées, le chapitre SP 3250 énonce que le risque assumé par l'employeur est limité à sa partie du régime. Bien que l'exemple décrive un régime qui est financé à parts égales par les salariés et l'employeur, le risque

d'un déficit est assumé par les retraités et les salariés qui ont droit aux prestations à une date ultérieure. L'employeur ne prévoit pas verser de cotisations supplémentaires.

Les autres préoccupations soulevées dans le mémoire n'ont pas fait l'objet de discussions.

Valeur des énoncés de pratiques recommandées

Les énoncés de pratiques recommandées (PR) sont publiés par le CCSP afin de donner des indications générales aux gouvernements et aux organismes publics (entités) qui choisissent de fournir des informations en sus de celles qui sont contenues dans leurs états financiers.

On demande aux membres du Groupe de partager leur expérience en tant qu'utilisateurs d'énoncés de pratiques recommandées afin de favoriser la présentation d'information sur la performance des entités du secteur public. Selon son plan stratégique 2013-2016, le CCSP vise à ce que « les informations sur la performance financière et non financière produites par les entités du secteur public soient complètes, de haute qualité et comparables. »

L'énoncé de pratiques recommandées le plus récent a été publié en mai 2009. Aucun énoncé de pratiques recommandées n'est en cours d'élaboration.

Contexte

Dans le cadre d'une analyse de l'environnement en vue de l'examen stratégique 2016-2019 du CCSP, les permanents du CCSP ont examiné des rapports annuels publiés par le gouvernement fédéral, ainsi que par les gouvernements provinciaux et territoriaux et par certaines Administrations locales. Au total, 37 rapports annuels ont été examinés. Les énoncés de pratiques recommandées suivants ont été utilisés :

- PR-1, *Analyse des états financiers*, dans 25 rapports;
- PR-2, *Rapports publics de performance*, dans un rapport;
- PR-3, *Évaluation des immobilisations corporelles*, dans un rapport;
- PR-4, *Indicateurs de l'état des finances*, dans 24 rapports.

(Note : Les énoncés de pratiques recommandées PR-2 et PR-3 peuvent être appliqués aux informations présentées ailleurs que dans un rapport annuel. Seuls des rapports annuels ont été examinés dans le cadre de l'analyse de l'environnement.)

Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB) a publié deux Recommended Practice Guidelines (RPG) :

- RPG 1, *Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances*;
- RPG 2, *Financial Statement Discussion and Analysis*.

L'IPSASB élabore actuellement un troisième RPG qui s'intitulera *Reporting on Service Performance Information*.

Le programme Canadian Award for Financial Reporting de la Government Finance Officers Association encourage les candidats à appliquer l'énoncé de pratiques recommandées PR-1 lorsqu'ils préparent une analyse des états financiers.

Discussion du Groupe

Le Directeur, Comptabilité du secteur public explique l'historique et l'objet des énoncés de pratiques recommandées. Pour aider les lecteurs à mieux comprendre les états financiers, l'énoncé de pratiques recommandées PR-1 donne des indications aux fins de la communication de l'analyse des états financiers, laquelle explique les montants présentés. L'énoncé de pratiques recommandées PR-2 a été publié en réponse à l'intérêt manifesté à l'égard de la publication d'information sur la performance. Il s'agit d'un guide pratique pour la communication des travaux importants d'une entité du secteur public, expliqué en termes non financiers. L'énoncé de pratiques recommandées PR-3 a été publié en partie pour traiter des limites relatives à l'utilisation du coût historique lors de la présentation de rapports sur les immobilisations corporelles. Lorsque la présentation de rapports sur les immobilisations corporelles fait l'objet de discussions, les membres faisant partie d'Administrations locales s'intéressent particulièrement à la façon dont les informations sur l'état des immobilisations sont communiquées. Le faible taux d'adoption qu'indiquent les chiffres du sondage est compréhensible compte tenu du nombre limité d'états financiers des Administrations locales qui ont été retenus pour examen. L'énoncé de pratiques recommandées PR-4 a été élaboré pour élargir le point de vue des lecteurs. Il encourage la présentation d'une gamme d'indicateurs, outre celle des mesures de base d'un excédent ou d'un déficit et de la dette nette.

Un membre du groupe fait remarquer que les petites municipalités continuent de miser sur l'amélioration de la qualité et de l'exactitude globales des informations sur leurs immobilisations corporelles. Compte tenu de leurs ressources limitées, elles se concentrent essentiellement sur la conformité aux principes comptables généralement reconnus et aux informations supplémentaires exigées par le ministère des Affaires municipales. D'autres membres du Groupe notent que l'énoncé de pratiques recommandées PR-3 nécessite la participation de spécialistes. L'évaluation de l'état des immobilisations peut nécessiter l'exercice du jugement. La possibilité que des lecteurs concluent à tort qu'un passif existe alors que ce n'est pas le cas constitue un motif de préoccupation sous-jacent.

Les membres du Groupe discutent de la valeur des énoncés de pratiques recommandées déjà publiés par le CCSP. La plupart d'entre eux trouvent utiles certains ou la totalité des énoncés de pratique recommandés. D'autres font valoir que les énoncés de pratiques recommandées peuvent donner lieu à des tensions, puisqu'il y a une volonté de « personnaliser » la présentation des informations. À l'occasion, on juge que l'application des indications des énoncés de pratiques recommandées fait concurrence à d'autres formes de communication, comme les budgets et les plans d'affaires. Des débats sur l'application et la personnalisation donnent lieu à des tensions.

Divers points de vue sont exprimés sur l'avenir des énoncés de pratiques recommandées. Plusieurs membres du Groupe indiquent que le CCSP doit faire du traitement des questions complexes en matière d'information financière sa priorité. Un membre du groupe suggère que le CCSP évalue en quoi les énoncés de pratiques recommandées servent l'intérêt public. D'autres membres du Groupe font remarquer que les utilisateurs d'informations non financières souhaitent comprendre l'étendue des

défis auxquels font face les gouvernements dans le cadre de la planification du remplacement des systèmes d'information désuets et des infrastructures usées. On constate une augmentation des demandes auprès des organismes publics pour qu'ils fournissent plus d'informations sur leur performance non financière.

Un membre du Groupe note qu'il y a une volonté de donner un second souffle aux énoncés de pratiques recommandées. Le CCSP pourrait devoir en faire plus pour renseigner la population sur les avantages pouvant découler de leur application. Les efforts visant à soutenir l'application des énoncés de pratiques recommandées se sont amenuisés depuis la publication de l'énoncé de pratiques recommandées PR-4 en 2009. En cas de mise à jour des énoncés de pratiques recommandées existants ou d'établissement de nouveaux énoncés de pratiques recommandées, les membres du Groupe laissent entendre que la procédure officielle devrait prévoir la participation de spécialistes issus d'un milieu autre que celui de la comptabilité. Cette mesure est nécessaire, car les énoncés de pratiques recommandées sont axés sur des questions non financières. Cette forme de présentation de l'information ne peut qu'empiéter sur les initiatives en matière de politiques, telles qu'elles sont communiquées dans le budget ou dans d'autres documents du gouvernement.

Un membre du Groupe indique que de nombreux organismes publics qui présentent des informations sur leur performance non financière sont souvent réticents à s'écarter des méthodes prescrites par les ministères des gouvernements auxquels ils doivent rendre des comptes. Peut-être que les énoncés de pratiques recommandées ont simplement pour objectif d'influencer la façon dont les gouvernements abordent la présentation des informations supplémentaires et les indications que donnent les ministères et services aux organismes publics. Les énoncés de pratiques recommandées sont une source de recommandations plutôt que d'exigences.

Normalisation dans l'intérêt public

Dans son énoncé de mission, le CCSP indique qu'il vise à établir des normes et d'autres indications en matière d'information financière de manière à servir l'intérêt public.

Question – Qu'est-ce qui sert l'intérêt public?

Le mandat du CCSP contient l'énoncé suivant :

« Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) sert l'intérêt public en établissant des normes et d'autres indications en matière d'information financière à l'intention de toutes les entités canadiennes du secteur public et en contribuant à l'élaboration de normes d'information financière pour le secteur public reconnues mondialement. Le CCSP a pour mission de contribuer à soutenir la prise de décisions éclairées et la reddition de comptes grâce au maintien d'un référentiel assurant la qualité élevée de l'information sur la performance organisationnelle présentée par les entités du secteur public au Canada. »

De temps à autre, les normalisateurs et ceux qui commentent leurs propositions diront d'un point de vue ou d'une approche qu'ils servent l'« intérêt public ». À l'occasion, les avis sur ce qui sert l'intérêt public peuvent être contradictoires.

Il se pourrait très bien que l'intérêt public soit une notion abstraite et que les caractéristiques de ce qui le définit comportent de nombreuses facettes. Il ne semble pas y avoir une définition qui fait consensus.

Discussion du Groupe

Au cours des dernières années, le CCSP a traité plus explicitement de l'intérêt public dans le cadre de sa procédure officielle. Le président du CCSP a expliqué que le Conseil se donnait comme défi de compléter cette phrase : « Voilà qui sert l'intérêt public parce que... »

Le président du CCSP a expliqué que les objectifs du Groupe de discussion étaient :

- d'informer le Conseil des facteurs à prendre en considération lors des discussions sur la question de savoir si l'élaboration d'une norme sert l'intérêt public, pour améliorer les discussions du Conseil;
- d'aider à élaborer une formulation qui permettrait d'expliquer et/ou de communiquer la raison pour laquelle les mesures prises par le Conseil servent l'intérêt public;
- d'améliorer les documents publiés à chaque étape de la procédure officielle en traitant expressément de la notion d'intérêt public;
- de publier une norme qui sert l'intérêt public.

Les membres du Groupe discutent de deux aspects importants de l'intérêt public. Qui est le public? Qu'est-ce qui sert l'intérêt public? Le public pourrait comprendre tous les particuliers et les organisations qui s'appuient sur les états financiers d'une entité pour prendre des décisions. Les membres du public ont probablement moins accès à des intermédiaires, comme les analystes financiers, qui peuvent interpréter les rapports financiers pour eux. En conséquence, pour que des normes servent l'intérêt public, elles doivent donner lieu à la comptabilisation et à la présentation des opérations de manière compréhensible. Les membres du Groupe discutent de la pertinence de créer un document consignait les raisons pour lesquelles une norme particulière sert l'intérêt public.

Durant la discussion, les membres du Groupe font référence au Document de position de principe n° 5 de l'International Federation of Accountants (IFAC), *A Definition of the Public Interest*. Dans ce document, l'IFAC énonce ce qui suit :

« [TRADUCTION] Pour déterminer si une mesure, une décision ou une politique sert l'intérêt public, on peut effectuer une évaluation selon des critères liés à l'intérêt public, en gardant à l'esprit la dimension tant des résultats (les avantages nets) que du processus. En fait, l'IFAC considère qu'il existe deux grands types d'évaluation :

- *l'évaluation coûts/avantages* – mesure dans laquelle, pour la société dans son ensemble, les avantages d'une mesure, d'une décision ou d'une politique l'emportent sur les coûts;
- *l'évaluation du processus* – mesure dans laquelle la manière de prendre en compte la mesure, la décision ou la politique s'est faite en toute transparence et indépendance, dans le respect de la reddition de comptes et de la procédure officielle et en faisant appel à la participation d'un vaste éventail de groupes au sein de la société. »

Les membres du Groupe discutent de ces deux dimensions et ont jugé qu'elles étaient toutes deux importantes. Les résultats doivent être évalués. Le fait de ne pas régler des questions importantes ne donne pas lieu à des normes qui servent l'intérêt public. Le fait qu'une norme devrait avoir pour résultat d'améliorer l'information fournie dans les états financiers a été au cœur de la discussion. Toutefois, on a fait valoir que les points de vue sur ce qui constitue des résultats servant l'intérêt public sont subjectifs. On a aussi fait valoir que des résultats qui semblent servir l'intérêt public à l'heure actuelle pourraient éventuellement ne plus servir l'intérêt public. Voilà pourquoi il faut revoir les normes afin de s'assurer qu'elles continuent de servir l'intérêt public.

L'évaluation de la procédure officielle est essentielle, car une bonne procédure devrait donner lieu à des résultats qui servent l'intérêt public. Toutefois, ce n'est peut-être pas toujours le cas. En conséquence, certains membres du groupe suggèrent que l'accent soit mis sur l'atteinte de bons résultats. D'autres membres du groupe laissent entendre qu'on pourrait soumettre la procédure officielle à un point de contrôle qui consisterait à se demander si elle bénéficie du soutien et de la confiance de ceux qui sont visés par la norme. Les membres du Groupe soutiennent aussi que l'indépendance est un élément clé d'une bonne procédure officielle, et que les normalisateurs devraient s'efforcer de favoriser l'indépendance.

Le Groupe de discussion du CCSP joue un rôle précieux dans l'évaluation des résultats, puisqu'il s'agit d'un mécanisme qui fournit de la rétroaction au CCSP. Les examens de la mise en œuvre peuvent être utiles, puisqu'ils permettent aussi de déterminer si les normes accomplissent ce qui était prévu.

Les membres du Groupe se demandent si une analyse de l'intérêt public doit expressément être incluse dans la procédure officielle. Certains membres du groupe proposent de faire preuve de prudence pour différents motifs, notamment en raison du fait que l'analyse pourrait être perçue comme étant réalisée en vue de satisfaire des intérêts personnels. En outre, il peut s'avérer complexe de circonscrire ce qui est d'intérêt public lorsqu'il existe une multitude d'avis sur la question. D'autres membres du Groupe suggèrent que chaque « exposé-sondage » traite de cette question en sollicitant les commentaires des parties prenantes. Les commentaires peuvent permettre d'identifier des aspects qui auraient autrement été négligés, ce qui, en définitive, permettra d'améliorer les résultats.

Les membres du Groupe suggèrent aussi :

- d'inclure des indications de mise en œuvre;
- d'intensifier les efforts pour faire participer les parties prenantes à chaque étape de la procédure officielle;
- de résumer l'évaluation du CCSP selon laquelle les normes servent l'intérêt public.

Le processus de normalisation étant en constante évolution, les améliorations doivent donc être apportées de façon continue. Les normalisateurs s'efforcent de favoriser l'indépendance, et font du mieux qu'ils peuvent pour élaborer et approuver des normes qui servent l'intérêt public, compte tenu de différents facteurs.