

# Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public

---

## Compte rendu de la réunion publique

Le 7 janvier 2014

*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 1201 : présentation de la situation financière d'un SAP](#)

[Chapitre SP 2120 : correction d'erreur comptable dans une période ultérieure](#)

[Chapitres SP 2510 et SP 3230 : présentation des dettes d'une entreprise publique](#)

[Chapitre SP 3260 : détermination des cas où des actifs ne font « plus l'objet d'un usage productif »](#)

---

## QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES

### Chapitre SP 1201 : présentation des données budgétaires

Des questions ont été soulevées concernant la présentation des résultats budgétés selon les exigences des paragraphes .130 à .133 du chapitre SP 1201, « Présentation des états financiers ». La question la plus importante a trait aux termes « prévus à l'origine » et à l'applicabilité des exigences aux services de l'Administration publique (SAP)<sup>1</sup>.

#### **Question 1 : Que signifie « prévus à l'origine »?**

L'expression n'est pas définie dans la norme.

##### *Premier point de vue*

Selon ce point de vue, qui repose sur une interprétation littérale du paragraphe SP 1201.131, l'expression « prévus à l'origine » renvoie au budget initial approuvé par le niveau d'autorité approprié dans l'entité. Il peut s'agir du budget initial approuvé par un conseil municipal aux fins du prélèvement des taxes foncières ou par le conseil d'administration (c'est-à-dire les responsables de la gouvernance) d'un SAP.

##### *Deuxième point de vue*

Selon ce point de vue, on considère que, dans le cas des SAP, il devrait être possible d'utiliser plutôt le budget modifié. Les SAP préparent souvent des budgets modifiés, parfois à la demande du gouvernement accordant le financement, à mesure que de nouvelles informations deviennent disponibles. Ce pourrait être le cas lorsque des programmes de financement supplémentaires (comme le financement accordé par un ministère à des hôpitaux) sont annoncés, ou encore si un changement touche la base sur laquelle le financement public est accordé (comme les inscriptions dans le cas des commissions scolaires). Le budget modifié peut être approuvé par le conseil du SAP mais, dans certains cas, il arrive que ce soit le gouvernement accordant le financement qui le prépare au nom du SAP.

Comme l'exigence de présenter un budget a pour fins le contrôle législatif et la reddition de comptes sur le plan financier, il se peut que les montants « prévus à l'origine » deviennent moins pertinents et que le budget modifié soit plus approprié à ces fins. Par contre, lorsque le budget a subi de nombreuses modifications, il devient difficile d'apprécier la reddition de comptes.

---

<sup>1</sup> Un service de l'Administration publique (SAP) est un organisme public qui n'est pas une entreprise publique. Comme la Préface des Normes comptables pour le secteur public indique que les entreprises publiques doivent se conformer aux normes qui sont applicables aux entreprises ayant une obligation d'information du public et qui sont contenues dans le *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*, la discussion ne concerne pas les organismes publics qui sont des entreprises publiques. Elle ne concerne pas non plus les organismes sans but lucratif qui n'ont pas encore adopté les normes du Manuel du secteur public sans les chapitres SP 4200 à SP 4270.

*Troisième point de vue*

Selon ce point de vue, le budget n'a pas à être approuvé par le conseil.

Ce point de vue peut permettre d'obtenir une meilleure comparaison du budget par rapport aux résultats réels compte tenu du fait que certains organismes n'incluent pas la pleine étendue de leur organisation dans le budget annuel approuvé. À l'extrême, le conseil pourrait approuver un budget ayant uniquement trait à l'administration de bureau et ne couvrant aucun des programmes administrés par le SAP. Il se pourrait que les responsables des programmes financés par le gouvernement préparent des budgets, mais que ceux-ci correspondent au calendrier des programmes de financement plutôt qu'à l'exercice financier du SAP.

**Question 2 : Y a-t-il des SAP qui devraient être exclus du champ d'application de cette exigence du chapitre SP 1201?**

*Premier point de vue*

La comparaison des résultats financiers budgétés et des résultats financiers réels fournit des informations clés aux fins de la reddition de comptes et devrait être fournie par toute organisation ayant une obligation publique de rendre des comptes.

*Deuxième point de vue*

Le Manuel du secteur public n'impose pas explicitement aux SAP de préparer un budget, mais il impose aux organismes d'inclure leur budget dans leurs états financiers. Par conséquent, certains concluent que cela n'est obligatoire que lorsqu'il existe un processus de préparation et d'approbation de budget en bonne et due forme. Les tenants de ce point de vue indiquent également que ce qu'il importe de mesurer ne concerne pas la question de savoir si les fonds ont été dépensés conformément au budget, mais plutôt comment l'entité les a utilisés dans la réalisation des divers programmes au cours de l'exercice.

Selon la Norme comptable internationale du secteur public 24, *Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers* (IPSAS 24), les entités qui présentent des données budgétaires sont celles qui sont tenues ou qui décident de rendre publics leurs budgets approuvés. Les tenants du deuxième point de vue s'aligneraient donc sur l'IPSAS 24 pour conclure que, du fait que le Manuel du secteur public n'indique pas explicitement qu'un budget doit être préparé, en l'absence d'autre exigence émanant d'une autorité, législative ou autre, la présentation d'une comparaison des résultats budgétés et des résultats réels n'est pas obligatoire selon le Manuel du secteur public.

*Discussion du Groupe*

Des membres du Groupe ont fait remarquer que le paragraphe SP 1201.130 exigeait, aux fins de la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés, l'utilisation du budget prévu à l'origine et approuvé par le corps législatif, le conseil ou l'instance responsable de la gouvernance de l'organisation. La discussion a donc porté principalement sur les difficultés d'application se rattachant aux divers points de vue sur les deux questions traitées.

Les membres du Groupe ont discuté d'un exemple dans lequel un gouvernement accordant du financement exigeait, à la suite de l'adoption des estimations originales, que les commissions scolaires sous son contrôle modifient leurs budgets. Les modifications pouvaient découler de la mise à jour des inscriptions ou d'une nouvelle initiative de programme.

Plusieurs membres du Groupe ont exprimé l'opinion selon laquelle les résultats présentés dans les états financiers des commissions scolaires devraient être comparés aux résultats prévus à l'origine, la direction ayant la possibilité de communiquer les motifs des écarts. La présentation du budget original et du budget modifié pourrait se faire dans le rapport de gestion ou, dans le cas des entités qui ne préparent pas de rapport annuel, dans les notes afférentes aux états financiers.

Les membres du Groupe ont noté que les budgets originaux des commissions scolaires constituaient la base de financement utilisée par le gouvernement pour établir le niveau des revenus dont il aurait lui-même besoin. Comparer les résultats réels des commissions scolaires avec des données budgétaires modifiées reviendrait à employer une base de reddition de comptes incohérente.

Un problème d'application se pose lorsqu'une élection entraîne l'adoption d'un nouveau budget par le corps législatif. Des membres du Groupe ont expliqué que, dans une telle situation, si le nouveau gouvernement exigeait également des entités sous son contrôle qu'elles adoptent un nouveau budget, tant le nouveau gouvernement que les organisations sous son contrôle présenteraient des données modifiées au lieu des données budgétaires adoptées par le corps législatif précédent. Les motifs à l'appui de ce point de vue sont qu'à la suite d'une élection, il y a dans les faits un nouveau gouvernement qui doit rendre compte de son budget et non du budget antérieurement déposé par le gouvernement précédent. D'autres membres du Groupe ne partageaient pas cette interprétation de la norme.

Le troisième point de vue concernant la question 1 décrit les situations dans lesquelles le périmètre du budget ne correspond pas au périmètre de consolidation. Les membres du Groupe ont noté que le paragraphe SP 1201.131 traitait de la situation en ces termes : « Les montants prévus doivent être présentés pour le même ensemble d'activités et de la même manière que les résultats réels de l'exercice. »

La discussion a clairement fait ressortir le fait que tant les gouvernements que les SAP pouvaient se trouver dans des situations où le budget ne couvre pas le même ensemble d'activités que les états financiers consolidés. Des membres du Groupe ont fait remarquer qu'il était possible de procéder par voie de note complémentaire pour informer les lecteurs des limites que les données budgétaires pouvaient comporter. Le paragraphe SP 1201.132 traite ainsi de cette situation :

« Que ce soit dans l'état des résultats ou dans l'état de la variation de la dette nette, lorsque l'ensemble d'activités financières visé dans le plan financier n'est pas le même que celui qui est visé dans les états financiers, 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. Pour permettre le rapprochement de cette information et des informations présentées dans les états financiers, le gouvernement indique les différences entre le périmètre comptable adopté aux fins de l'établissement des états financiers et celui adopté aux fins de la préparation du plan financier. »

Un membre du Groupe a fait part d'une autre situation pouvant entraîner un problème d'application, qu'il a décrite comme suit : un gouvernement provincial finance un nouveau programme qui sera géré par les municipalités. Une municipalité reçoit des fonds, mais comme l'annonce du programme a eu lieu après l'adoption de son règlement budgétaire, le budget du nouveau programme est approuvé au moyen d'un règlement distinct.

Lors de la discussion portant sur cette situation, le président a demandé aux membres du Groupe de prendre en compte l'intérêt primordial des utilisateurs des états financiers. Certains membres du Groupe ont exprimé l'opinion selon laquelle la mise à jour des données budgétaires faciliterait la compréhension de la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés. Comme il s'agit d'un nouveau programme, le « premier budget » du nouveau programme peut être considéré comme étant le budget « prévu à l'origine ». D'autres membres du Groupe n'étaient pas de cet avis, indiquant que les annonces de nouveaux programmes étaient courantes et que seuls les montants approuvés dans le règlement budgétaire initial pouvaient être considérés comme étant « approuvés à l'origine ». Selon eux, c'est en fournissant de meilleures informations pour expliquer les écarts survenant inévitablement lorsque le nouveau programme n'est pas pris en compte dans le budget original que l'on sert le mieux les intérêts des utilisateurs.

Le deuxième point de vue se rattachant à la question 2 décrit une variante de cette situation. Des membres du Groupe ont fait remarquer que lorsqu'aucun budget n'était préparé, ou que le budget n'était pas soumis à l'approbation des responsables de la gouvernance, ce fait devrait être souligné par voie de note. La discussion a également porté sur la situation dans laquelle le budget n'a pas été préparé selon les règles appliquées aux fins de la présentation des résultats réels. Comme l'indique le paragraphe SP 1201.133, en pareil cas, il faut fournir un rapprochement de l'information retraitée et de l'information initialement présentée dans le plan financier.

D'autres membres du Groupe ont indiqué que la situation des SAP était suffisamment différente de celle des gouvernements pour justifier qu'on envisage des solutions de rechange à l'approche énoncée aux paragraphes SP 1201.130 à .133. À l'appui de leur point de vue, ces membres ont fait valoir que les mandats des SAP différaient de ceux des gouvernements et que les circonstances attribuables au contrôle exercé par les gouvernements exigent une certaine souplesse quant aux données budgétaires utilisées par un SAP à des fins de comparaison.

Le président a indiqué qu'en plus d'informer le CCSP des problèmes d'application relevés au cours de la discussion, il suggérerait que des efforts soient faits pour communiquer l'intérêt d'utiliser le budget original comme base de comparaison avec les résultats réels.

## **Chapitre SP 1201 : présentation de la situation financière d'un SAP**

Le modèle de présentation axé sur la dette nette (y compris la présentation de la dette nette dans l'état de la situation financière et l'état de la variation de la dette nette) est-il un modèle obligatoire pour les SAP<sup>2</sup>?

---

<sup>2</sup> Un service de l'Administration publique (SAP) est un organisme public qui n'est pas une entreprise publique. Comme la Préface des Normes comptables pour le secteur public indique que les entreprises publiques

### Question

La Préface des Normes comptables pour le secteur public indique ce qui suit : « Les normes énoncées dans le *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public* (Manuel du secteur public) répondent habituellement aux besoins des utilisateurs des états financiers à vocation générale des autres organismes publics. »

Cela implique que le Manuel du secteur public s'applique dans son intégralité aux autres organismes publics<sup>3</sup>.

Le chapitre SP 1201, « Présentation des états financiers », établit les principes généraux et les normes de présentation et d'information applicables aux états financiers des gouvernements. Ces états financiers constituent, pour un gouvernement, un moyen de s'acquitter de sa responsabilité de rendre compte des ressources qui lui sont confiées, des obligations dont il est responsable et de ses activités financières.

Tout au long du chapitre, la dette nette (la différence entre les passifs et les actifs financiers) est décrite comme étant un indicateur important de la situation financière, et l'état de la variation de la dette nette, comme un état qui fournit de l'information importante pour la compréhension de la variation des actifs financiers et des passifs d'un gouvernement. La norme indique que le montant de la dette nette est important parce qu'il reflète le montant des revenus dont le gouvernement aura besoin ainsi que la capacité du gouvernement de financer ses activités et d'honorer ses dettes et ses engagements. Le paragraphe SP 1201.006 exige que la dette nette soit clairement désignée comme telle.

#### *Premier point de vue*

Le paragraphe SP 1201.031 indique clairement que les états financiers doivent comprendre un état de la variation de la dette nette, tandis que les paragraphes SP 1201.037 et SP 1201.040 énoncent que la dette nette doit être présentée dans l'état de la situation financière. Par conséquent, toutes les entités qui présentent leur information selon le Manuel du secteur public doivent suivre le modèle de présentation axé sur la dette nette, point de vue que le CCSP a d'ailleurs précisé dans l'article « Indicateur 1 : Dette nette ou actifs financiers nets », publié dans le bulletin *Le CCSP à l'œuvre* d'août 2012 :

« L'indicateur "dette nette ou actifs financiers nets", qui représente la différence entre les passifs et les actifs financiers, indique si une entité a la capacité d'engager des dépenses additionnelles. Une entité du secteur public présente une dette nette lorsque ses passifs excèdent ses actifs financiers à la fin d'un exercice. Cet indicateur montre la mesure dans laquelle l'entité a dû s'endetter et les

---

doivent se conformer aux normes qui sont applicables aux entreprises ayant une obligation d'information du public et qui sont contenues dans le *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*, la discussion ne concerne pas les organismes publics qui sont des entreprises publiques. Elle ne concerne pas non plus les organismes sans but lucratif qui n'ont pas encore adopté les normes du Manuel du secteur public sans les chapitres SP 4200 à SP 4270.

<sup>3</sup> L'expression « autres organismes publics » désigne les organismes publics qui ne sont ni des entreprises publiques ni des organismes sans but lucratif (OSBL) du secteur public.

revenus nets dont elle aura besoin pour rembourser ces dettes. Une entité du secteur public présente des actifs financiers nets lorsque ses actifs financiers excèdent ses passifs à la fin d'un exercice. Cet indicateur montre l'étendue des ressources financières nettes qui sont disponibles pour financer les activités et les dépenses futures. »

#### *Deuxième point de vue*

La présentation de la dette nette et de l'état de la variation de la dette nette n'est pas nécessaire dans le cas des SAP, pour les raisons qui suivent.

- Le chapitre SP 1201 ne parle que des gouvernements et de leur périmètre comptable, ce qui laisse ouverte à l'interprétation la question de savoir si les SAP peuvent déterminer ce qui est important (par exemple, présenter un bilan standard seulement ou présenter un bilan standard et présenter le montant de la dette nette).
- La dette nette n'est pas un indicateur clé pour un SAP. Étant une mesure des besoins de revenus futurs, la dette nette est un indicateur très important et signifiant pour les gouvernements. Dans le cas des SAP, par contre, la capacité de poursuivre leurs activités dépend entièrement du gouvernement qui les contrôle. C'est pourquoi la mesure de la dette nette ne constitue pas un véritable indicateur de leurs besoins de revenus futurs ni de leur capacité de poursuivre leurs activités en tant qu'organisme.
- Les activités de nombreux SAP peuvent en fait être financées par des emprunts contractés par le gouvernement. Par conséquent, le montant de la dette nette, même s'il montre la capacité du gouvernement de fournir des services futurs, n'indique pas la capacité d'un SAP de remplir son mandat sans but lucratif ou de fournir des services sociaux. Ainsi, dans certains cas, une entité peut présenter des actifs financiers nets alors que le gouvernement qui la contrôle affiche en fait une dette nette.

#### *Troisième point de vue*

N'y aurait-il pas des situations dans lesquelles la dette nette est un indicateur clé pour les SAP et d'autres dans lesquelles elle ne l'est pas?

#### *Discussion du Groupe*

La majorité des membres du Groupe ont appuyé le premier point de vue. Le fait d'appliquer le chapitre SP 1201 et de présenter la mesure de la dette nette contribue à la compréhension qu'ont les SAP de l'ensemble des responsabilités du gouvernement en matière de reddition de comptes sur le plan financier.

Il est admis que le modèle de présentation axé sur la dette nette n'est pas intuitif pour ceux qui ne le connaissent pas encore. Le modèle que la plupart des professionnels connaissent bien en raison de leur formation est celui des entités à but lucratif. Les membres du Groupe qui soutenaient la pertinence du modèle de présentation axé sur la dette nette estimaient que son utilisation favorisait une meilleure communication entre les entités du secteur public et les ministères dont elles relèvent. Ce modèle de

présentation vise principalement à mettre en évidence le montant des recettes fiscales qu'il faudra ultimement générer pour disposer des fonds nécessaires.

Certains membres du Groupe ont exprimé le point de vue selon lequel le CCSP devrait examiner les avantages de l'application aux SAP du modèle de présentation de l'information financière exposé au chapitre SP 1201. Il a en effet été souligné que certaines incohérences rattachées au chapitre SP 3410, « Paiements de transfert », pouvaient avoir pour effet de réduire l'utilité de la mesure de la dette nette dans les cas où les états financiers comprennent d'importants apports reportés afférents aux immobilisations.

Un autre membre du Groupe a soutenu qu'il faudrait que le CCSP examine la présentation de l'information financière par les SAP. Selon ce membre, les SAP gèrent leur situation financière en fonction d'une appréciation des principaux composants de leur actif net (actif affecté et non affecté, immobilisations et montants grevés d'affectations internes).

Le président a indiqué qu'il demanderait au CCSP d'examiner la nécessité de mener des consultations supplémentaires ou encore de déterminer si une évaluation plus approfondie des besoins d'information des utilisateurs des rapports financiers publiés par les SAP serait justifiée.

### **Chapitre SP 2120 : correction d'erreur comptable dans une période ultérieure**

Le paragraphe .31 du chapitre SP 2120, « Modifications comptables », traite des erreurs relevées par un vérificateur au cours d'un exercice, mais non corrigées par le gouvernement avant un exercice ultérieur. D'autres référentiels comptables appliqués au Canada préconisent un traitement différent. De même, la disposition selon laquelle une correction effectuée au cours d'un exercice ultérieur ne constitue pas une erreur peut être interprétée de manière non uniforme, ce qui a des incidences sur l'information financière.

#### **Question**

Le paragraphe SP 2120.31 énonce ce qui suit :

« Un point porté à l'attention d'un gouvernement par son vérificateur pendant un exercice et qui n'est pas corrigé par le gouvernement avant un exercice ultérieur ne constitue pas une erreur aux fins du présent chapitre; le point est pris en compte dans l'exercice au cours duquel la correction a été effectuée. »

Les indications du paragraphe SP 2120.31 diffèrent de celles d'autres référentiels comptables généralement reconnus au Canada. Selon ces autres référentiels, le traitement d'une erreur corrigée au cours d'un exercice ultérieur n'est pas lié au fait d'en avoir discuté antérieurement. La correction d'une erreur au cours d'un exercice ultérieur entraîne :

- soit le retraitement des chiffres correspondants présentés pour la ou les périodes au cours desquelles l'erreur est intervenue;

- soit, si l'erreur est intervenue avant la première période antérieure pour laquelle des chiffres correspondants sont présentés, le retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de cette première période antérieure.

Du fait de cette disposition du paragraphe SP 2120.31, les entités qui appliquent le Manuel du secteur public ne retraitent pas les montants de l'exercice ou des exercices antérieurs (ni les soldes d'ouverture de l'excédent ou du déficit cumulé) pour tenir compte d'une erreur ayant fait l'objet de discussions entre l'entité et son auditeur au cours d'un exercice antérieur.

Nos discussions avec des permanents du CCSP nous amènent à comprendre que ces indications visent à soutenir l'objectif de reddition de comptes dans la préparation des états financiers. Si un gouvernement décidait de ne pas corriger une erreur dans les états financiers d'un exercice, l'obligation de présenter la correction dans l'exercice au cours duquel elle est effectuée permet d'assurer l'inscription de l'élément dans les produits et charges de la période considérée et sa comparaison avec les données budgétaires présentées à l'origine par le SAP.

Des préoccupations ont été soulevées concernant :

- la nécessité de faire connaître cette différence entre les référentiels;
- les mots « ne constituent pas une erreur », au paragraphe SP 2120.31, peuvent être interprétés comme signifiant que la présentation du montant en cause dans les états financiers de l'exercice considéré constitue une image fidèle au sens du Manuel du secteur public, et non une anomalie dans les résultats de l'exercice.

La question a des incidences sur les communications des auditeurs qui doivent détecter et évaluer les anomalies. Les Normes canadiennes d'audit du *Manuel de CPA Canada – Certification* exigent de l'auditeur qu'il communique les anomalies détectées à la direction et aux responsables de la gouvernance, et qu'il se demande s'il doit modifier son opinion d'audit. Le fait que la direction ait traité le problème conformément au paragraphe SP 2120.31 entraîne-t-il une anomalie dans l'exercice considéré ou dans un exercice antérieur?

#### *Mise en situation 1*

En 20X1, une erreur isolée est commise dans la démarcation relative aux charges. Les charges et les créditeurs de 20X1 en sont sous-évalués d'un montant significatif. Le problème est détecté par l'auditeur du gouvernement. Le gouvernement choisit de ne pas corriger l'erreur en 20X1. Il fait le paiement et comptabilise la charge en 20X2.

L'auditeur, ayant communiqué l'anomalie à la direction et aux responsables de la gouvernance, exprime une opinion avec réserve sur les états financiers de 20X1.

Les états financiers de 20X2 comprennent la charge qui n'avait pas été présentée dans ceux de 20X1. Deux points de vue coexistent quant aux incidences de cette situation sur la présentation de l'information.

#### *Point de vue A*

Même si les charges sont présentées selon les exigences du paragraphe SP 2120.31, l'auditeur doit tout de même s'interroger quant à savoir si les états financiers de 20X2 donnent une image fidèle. Comme les charges de 20X2 sont surévaluées d'un montant significatif, l'auditeur communique l'anomalie à la direction et aux responsables de la gouvernance et exprime une opinion avec réserve sur les états financiers de 20X2.

*Point de vue B*

Il n'y a pas d'anomalie, car les charges de 20X2 sont présentées dans les états financiers conformément aux exigences du paragraphe SP 2120.31. La présentation étant conforme aux exigences du Manuel du secteur public, l'auditeur ne communique pas la surévaluation des charges et exprime une opinion sans réserve sur les états financiers.

*Mise en situation 2*

La situation est la même que précédemment, sauf que l'erreur détectée et communiquée à la direction et aux responsables de la gouvernance n'est pas significative. Par conséquent, la question n'est pas de savoir si l'opinion doit comporter une réserve ou non, mais plutôt si l'erreur doit être communiquée à la direction et aux responsables de la gouvernance en 20X2. Deux points de vue coexistent quant aux incidences de cette situation sur l'information financière.

*Point de vue A*

Même si les charges sont présentées conformément aux exigences du paragraphe SP 2120.31, l'auditeur doit tout de même s'interroger quant à savoir si les états financiers de 20X2 comportent une erreur. En conséquence, il communique l'anomalie à la direction et aux responsables de la gouvernance.

*Point de vue B*

Il n'y a pas d'anomalie puisque les charges de 20X2 sont présentées dans les états financiers conformément aux exigences du paragraphe SP 2120.31. L'auditeur ne communique pas la surévaluation des charges, car celles-ci sont présentées conformément aux exigences du Manuel du secteur public.

### *Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe ont d'abord discuté de la mise en situation 1. Voyant un paradoxe dans le fait que l'application du paragraphe SP 2120.31 aboutissait à la présentation d'un montant sans doute surévalué au titre des charges de 20X2, ils ont demandé aux permanents du CCSP de les renseigner sur les origines de la disposition en question. Dans la mise en situation susmentionnée, l'application du paragraphe SP 2120.31 fait qu'une charge sciemment exclue de l'état des résultats en 20X1 est présentée dans les charges de 20X2. Le paragraphe SP 2120.31 garantit donc que toutes les charges seront ultimement présentées dans l'état des résultats. Si la charge était portée au solde d'ouverture du déficit, elle n'aurait jamais d'incidence sur la mesure annuelle de l'excédent ou du déficit. Or, l'excédent ou le déficit annuel d'un gouvernement est une mesure de reddition de comptes courante et largement communiquée, tandis que les retraitements des montants d'un exercice antérieur retiennent peu l'attention.

Les membres du Groupe ont noté qu'il semblait y avoir une contradiction entre l'obligation imposée à l'auditeur par les Normes canadiennes d'audit de communiquer aux responsables de la gouvernance les constatations significatives de l'audit et le traitement des erreurs prévu au paragraphe SP 2120.31. La pertinence de présenter la surévaluation dont il est question dans l'exemple, alors que l'entité du secteur public se conforme aux dispositions du paragraphe SP 2120.31, n'est pas évidente.

Pour ce qui est de la mise en situation 2, les membres du Groupe reconnaissaient que, même si le montant en cause n'était pas significatif, l'erreur pouvait tout de même devoir être communiquée aux responsables de la gouvernance.

Le président a indiqué qu'il ferait part au CCSP des préoccupations soulevées au cours de la discussion et de la nécessité de faire mieux connaître cette différence entre le Manuel du secteur public et les autres référentiels.

### **Chapitres SP 2510 et SP 3230 : présentation des emprunts d'une entreprise publique**

Le Manuel du secteur public ne traite pas de la façon de présenter la dette lorsque, au cours d'une période postérieure à la date de l'emprunt, un SAP<sup>4</sup> est transformé en entreprise publique et que les conditions énoncées au paragraphe SP 3230.12 c) sont remplies.

#### *Mise en situation*

Un SAP est transformé en entreprise publique et, au moment de la transformation, il reste en circulation des titres de créance que le gouvernement avait émis expressément pour le compte du SAP.

Dans certains ressorts territoriaux, c'est le gouvernement qui contracte pratiquement tous les emprunts nécessaires aux organismes publics qui relèvent de lui, y compris les entreprises publiques. La catégorie d'organisme public n'a pas d'incidence sur la façon dont le gouvernement contracte ces emprunts. Par conséquent, les emprunts contractés par le gouvernement expressément pour le compte

---

<sup>4</sup> Un service de l'Administration publique (SAP) est un organisme public qui n'est pas une entreprise publique.

du SAP le sont de la même façon que ceux contractés expressément pour le compte d'une entreprise publique.

Le chapitre SP 3230 fournit des indications sur la comptabilisation des emprunts contractés pour le compte d'entreprises publiques. Ces indications sont claires quant à la façon de comptabiliser les emprunts contractés expressément pour le compte d'entreprises publiques dans une période au cours de laquelle un organisme est classé comme entreprise publique. Le Manuel du secteur public fournit également, au paragraphe SP 3230.13, des indications précises sur la comptabilisation de la dette dans une période postérieure à la date de l'emprunt dans le cas où l'organisme ne satisfait plus aux conditions énoncées au paragraphe SP 3230.12 ou ne répond plus à la définition de l'entreprise publique. Par contre, le Manuel du secteur public ne fournit aucune indication particulière sur la façon de présenter la dette dans une période postérieure à la date de l'emprunt lorsque le gouvernement a contracté cette dette expressément pour le compte d'un SAP et que le SAP est transformé en entreprise publique. En résumé, les indications du chapitre SP 3230 ne sont pas claires quant à savoir s'il faut qu'un organisme soit une entreprise publique au moment où l'emprunt est contracté pour satisfaire aux conditions du paragraphe SP 3230.12. Dans la situation en cause, il semblerait raisonnable de consulter le paragraphe SP 3230.13 et d'appliquer le raisonnement contraire; toutefois, en l'absence d'indications précises, les opinions divergent quant à la façon appropriée de comptabiliser une telle dette.

Le chapitre SP 2510, « Consolidation – Autres aspects », fournit des indications sur la façon de comptabiliser la transformation d'un SAP en entreprise publique. En particulier, les paragraphes SP 2510.42 et .44 recommandent que le SAP soit comptabilisé selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation à compter de la date où il devient une entreprise publique, et que la situation financière et les résultats des exercices antérieurs ne soient pas ajustés afin de refléter le changement de statut de l'organisme. Ces indications sont claires : il n'y a pas de retraitement des données de l'exercice antérieur au changement de statut. Le chapitre SP 2510 ne précise toutefois pas la façon d'appliquer les paragraphes SP 3230.10 et .12, et n'est donc pas utile pour répondre à la question.

#### *Autres points de vue*

Deux autres points de vue ont été exprimés sur la situation dans laquelle un SAP est transformé en entreprise publique dans une période postérieure à celle au cours de laquelle un emprunt a été contracté expressément pour son compte.

#### *Premier point de vue*

Continuer de présenter l'emprunt conformément au paragraphe SP 3230.06, c'est-à-dire à titre de passif, et de présenter la créance connexe sur l'entreprise publique à titre d'actif financier dans l'état consolidé de la situation financière. Cela suppose que, pour satisfaire aux conditions du paragraphe SP 3230.12, l'emprunt doit être contracté expressément pour le compte d'un organisme au cours d'une période pendant laquelle celui-ci est classé comme entreprise publique.

#### *Deuxième point de vue*

Commencer à présenter l'emprunt conformément au paragraphe SP 3230.10, c'est-à-dire présenter l'emprunt contracté pour le compte de l'entreprise publique et la créance connexe sur l'entreprise publique pour leur montant net dans l'état consolidé de la situation financière. Cela suppose qu'il est possible de satisfaire aux conditions du paragraphe SP 3230.12 après la date à laquelle l'emprunt a été contracté, au moment où l'organisme public est transformé en entreprise publique.

#### *Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe ont appuyé le deuxième point de vue. Selon ce point de vue, lorsque les conditions indiquées aux paragraphes SP 3230.11 et .12 sont remplies, le gouvernement présente les emprunts connexes conformément au paragraphe SP 3230.10. Dans les circonstances décrites dans la mise en situation, la créance du gouvernement sur l'entreprise publique serait constatée dans les états financiers consolidés du gouvernement en diminution de la dette connexe contractée par celui-ci.

Le second point de vue a été privilégié par rapport au premier parce qu'il reflète le statut actuel d'entreprise publique qu'a l'organisation. Le statut de l'organisation au moment où l'emprunt a été contracté, soit celui de SAP, n'est pas considéré comme faisant de l'emprunt celui d'un SAP. Toutefois, les membres du Groupe ont fait remarquer qu'il n'y avait pas de retraitement de la situation financière et des résultats des exercices antérieurs, le paragraphe .44 du chapitre SP 2510, « Consolidation – Autres aspects », l'interdisant. Les changements touchant la présentation par suite de la transformation du SAP en entreprise publique s'appliquent à compter de la date du changement de statut de l'organisme public.

Les membres du Groupe n'ont pas recommandé l'ajout d'indications sur cette question dans le Manuel du secteur public.

#### *Autres éléments de discussion*

Après avoir débattu de la question soumise, les membres du Groupe ont discuté de l'utilisation de la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation aux fins de l'information publiée par les gouvernements sur leurs entreprises publiques. Contrairement à ce qui se produit dans le cas des autres entités contrôlées, les emprunts des entreprises publiques sont exclus du total des dettes de l'entité détenant le contrôle, du fait que le solde de la participation est présenté déduction faite de tout emprunt de l'entreprise publique. La discussion s'est orientée vers les origines de cette disposition et la question de savoir si la méthode actuelle sert bien l'intérêt public. Le président a indiqué qu'il ferait mention de cette discussion dans son compte rendu de réunion à l'intention du CCSP.

### **Chapitre SP 3260 : détermination des cas où des actifs ne font « plus l'objet d'un usage productif »**

Des questions ont été soulevées concernant le champ d'application du chapitre SP 3260, « Passif au titre des sites contaminés », quant à savoir si la contamination d'un site faisant l'objet d'un usage productif entraine dans le champ d'application de la norme et ce qu'on entendait par « usage productif », le terme n'étant pas défini.

La question de la délimitation du champ d'application de la norme est cruciale du fait que les entités s'approprient à appliquer la norme aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2014. Afin de limiter la

charge de travail, les entités souhaitent prendre en compte uniquement les sites qui entrent dans le champ d'application de la norme.

**Question 1 : Les sites faisant l'objet d'un usage productif entrent-ils dans le champ d'application du chapitre SP 3260?**

*Premier point de vue : Ils n'entrent pas dans le champ d'application du chapitre SP 3260.*

Les alinéas SP 3260.05 a), b) et c) fournissent des exemples d'éléments entraînant normalement la comptabilisation d'un passif, et ces trois exemples portent sur des sites qui ne font plus l'objet d'un usage productif. De plus, le paragraphe SP 3260.06 b) énonce que l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation corporelle faisant l'objet d'un usage productif n'entre pas dans le champ d'application de la norme. Les tenants de ce point de vue estiment que les exemples fournis aux paragraphes SP 3260.05 et .06 indiquent très clairement que les sites faisant l'objet d'un usage productif n'entrent pas dans le champ d'application de la norme.

Il faut noter que les tenants de ce point de vue conviennent qu'un passif entrant dans le champ d'application du chapitre SP 3260 pourrait découler d'un événement imprévu survenant sur un site faisant l'objet d'un usage productif, tel qu'il est décrit à l'alinéa SP 3260.05 d). Il s'agit alors d'une contamination découlant de l'utilisation actuelle ou antérieure du site, qui, à leur avis, n'entre pas dans le champ d'application de la norme.

Il est également important de noter que les tenants de ce point de vue ne croient pas que le champ d'application du chapitre SP 3260 empêcherait la comptabilisation d'un passif répondant à la définition énoncée au chapitre SP 3200, « Passifs ». Par exemple, si l'assainissement du site était actuellement exigé, il faudrait comptabiliser un passif, que le site fasse ou non l'objet d'un usage productif.

*Deuxième point de vue : Ils entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3260.*

Ce point de vue s'appuie sur la prémisse selon laquelle les alinéas SP 3260.05 a), b) et c) ne sont que des exemples et l'alinéa SP 3260.06 b) ne vise qu'à exclure les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles. Les tenants de ce point de vue invoquent le paragraphe SP 3260.04, qui définit un site contaminé comme étant un site dans lequel la concentration de substances nocives dépasse les niveaux maximums admissibles selon une norme environnementale et, par conséquent, ils concluent que la norme s'applique à tous les sites qui répondent à cette définition.

*Variante A du deuxième point de vue : Les sites qui font l'objet d'un usage productif entrent dans le champ d'application de la norme, mais le passif comptabilisé au titre de l'assainissement ne devrait pas comprendre les montants relatifs à la mise hors service d'immobilisations*

Ce point de vue est semblable au deuxième point de vue. Les coûts de mise hors service d'une immobilisation ne faisant plus l'objet d'un usage productif devraient comprendre les coûts d'assainissement du site, mais exclure les coûts non liés à la contamination, comme ceux ayant trait à l'enlèvement du matériel et des bâtiments. Les tenants de ce point de vue estiment que ce sont ces coûts non liés à la contamination que l'alinéa SP 3260.06 b) vise à exclure du champ d'application de la norme.

### *Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe ont remarqué une augmentation du nombre de demandes d'informations provenant des entités, celles-ci se préparant à mettre la norme en application. Les entités cherchent à faire porter leurs efforts — et ceux des experts qu'elles engagent — sur les sites entrant dans le champ d'application de la norme. Les membres du Groupe ont aussi constaté que les critères de comptabilisation énoncés au chapitre SP 3260 pouvaient amener les entités à conclure que de nombreux sites montrant des signes de contamination préexistante présentent les caractéristiques associées à la comptabilisation d'un passif au titre de sites contaminés. On a laissé entendre que le deuxième point de vue, du fait de sa portée plus large que celle du premier, reflétait une volonté de couvrir un large éventail de situations entraînant la comptabilisation d'un passif au titre de sites contaminés. Plusieurs membres du Groupe ont indiqué avoir observé que les gouvernements qui, avant la publication de cette norme, avaient déjà mis en place des méthodes comptables aux fins du traitement de la contamination des sites ne faisaient généralement pas la distinction entre les passifs associés à des actifs faisant l'objet d'un usage productif et ceux associés à des actifs ne faisant pas l'objet d'un tel usage.

Un membre du Groupe a fait remarquer que, selon le chapitre SP 3260, la totalité des coûts d'assainissement estimatifs était comptabilisée au passif à la date des états financiers, tandis que selon les normes applicables aux obligations de mise hors service d'immobilisations, les coûts d'assainissement estimatifs étaient comptabilisés sur la durée de vie utile de l'immobilisation en cause. C'est pourquoi l'alinéa SP 3260.06 b) exclut du champ d'application du chapitre les « passifs qui sont liés à la mise hors service d'une immobilisation corporelle de longue durée faisant l'objet d'un usage productif [...] ». Les permanents du CCSP ont confirmé que l'objectif ultime était de répondre aux questions d'information financière associées tant aux actifs faisant l'objet d'un usage productif qu'à ceux ne le faisant pas, le CCSP s'était d'abord concentré sur ces derniers. Un nouveau projet traite des questions d'information financière propres aux actifs qui font l'objet d'un usage productif (obligations liées à la mise hors service d'immobilisations). Un énoncé de principes portant sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations devrait être publié à l'été 2014.

La discussion a également permis de clarifier l'objectif de la mention, à l'alinéa SP 3260.05 d), d'« un événement imprévu donnant lieu à une contamination [...] ». Lorsqu'il est « prévu » que des activités associées à l'utilisation d'un actif donneront lieu à une contamination, les coûts attendus devraient faire partie du passif estimatif associé à l'obligation liée à la mise hors service d'immobilisations. L'expression « événement imprévu » a pour but de donner lieu à la comptabilisation des passifs inattendus justifiant une comptabilisation immédiate.

**Question 2 : Quelle est la définition de l'expression « usage productif » ?**

*Premier point de vue – La notion d'usage productif se rattache à l'utilisation antérieure à la contamination*

La norme ne définit pas en quoi consiste l'« usage productif ». Le seul endroit où il est question d'usage (ou d'« utilisation ») est au paragraphe SP 3260.42, lorsqu'il est question de la mesure : « Les coûts estimatifs doivent être constitués des coûts nécessaires afin de rétablir un site à la norme minimale actuelle applicable à la même utilisation que celle antérieure à la contamination. »

Si nous utilisons ce paragraphe pour définir l'expression « usage productif », tout site n'étant pas utilisé de la même manière qu'avant la contamination serait considéré comme ne faisant pas l'objet d'un usage productif.

*Deuxième point de vue : Toute utilisation du site serait considérée comme étant un usage productif*

C'est au moyen d'un exemple que les explications sur ce point de vue seront les plus claires.

Un site qui était auparavant un poste d'essence a été recouvert d'asphalte et est actuellement utilisé comme stationnement municipal. Le site est contaminé et la contamination excède la norme environnementale pour une utilisation autre qu'un stationnement. Si ce site devait de nouveau être utilisé comme poste d'essence, comme la contamination excède actuellement la norme minimale pour une telle utilisation, des coûts devraient être engagés pour rétablir le site à cette norme minimale. Le site satisfait actuellement à la norme minimale pour une utilisation comme stationnement et, par conséquent, ne répond pas à la définition d'un site contaminé énoncée au paragraphe SP 3260.04.

Les tenants de ce point de vue soutiennent que toute utilisation d'un site exige que celui-ci satisfasse à la norme minimale pour cette utilisation et que, par conséquent, tant que le site continue d'être utilisé de la même façon, il n'est pas considéré comme étant un site contaminé. Il en ressort que ce deuxième point de vue est compatible avec le premier point de vue concernant la question 1.

*Troisième point de vue : L'usage productif d'un site consiste à en faire « bon usage »*

Les tenants de ce point de vue ne sont généralement pas d'accord avec le premier point de vue et ils estiment que le deuxième point de vue pourrait donner lieu à des abus. Par exemple, selon le deuxième point de vue, un site pourrait être exclu du champ d'application de la norme si seule une petite partie en est utilisée ou s'il est utilisé de manière à ne fournir qu'une valeur ou un potentiel de service minimal à l'entité.

Ce point de vue exige l'exercice d'un degré important de jugement professionnel pour déterminer si l'utilisation actuelle du site correspond à un bon usage de celui-ci. Une interprétation extrême de ce point de vue consisterait à appliquer la notion d'« utilisation optimale » énoncée dans la Norme internationale d'information financière IFRS 13, *Évaluation de la juste valeur*.

*Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe ont discuté de l'évaluation du passif ainsi que des incidences de l'assertion du paragraphe SP 3260.42 selon laquelle les « coûts estimatifs sont les coûts nécessaires afin de rétablir un site à la norme minimale actuelle applicable à la même utilisation que celle antérieure à la contamination ». Plusieurs membres du Groupe se sont dits en faveur de l'approche décrite sous le

deuxième point de vue pour autant que l'estimation soit représentative de l'obligation juridique associée à l'assainissement du site. Un membre du Groupe a fait remarquer que, lorsque l'assainissement permettait de confiner la contamination, l'entité pourrait avoir satisfait à ses obligations juridiques.

Un membre a appuyé le premier point de vue. Plusieurs membres ont appuyé le deuxième point de vue, mais se sont tout de même dits préoccupés par la possibilité que l'application du paragraphe SP 3240.42 pris au sens strict entraîne la nécessité de comptabiliser des coûts supérieurs à ceux requis pour satisfaire aux obligations juridiques d'assainissement du site. Il a été jugé souhaitable de clarifier cette disposition de la norme. Quant aux autres membres, ils ont appuyé le troisième point de vue.

En concluant la discussion sur ce point, le président a indiqué que les membres du Groupe avaient dégagé un consensus quant à la nécessité d'établir un passif au titre des sites contaminés. Lorsque la contamination est associée à une immobilisation corporelle de longue durée faisant l'objet d'un usage productif, la méthode de comptabilisation et d'évaluation appropriée devrait tenir compte des normes applicables à la présentation des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations. Dans les autres cas, le chapitre SP 3260 s'appliquerait.

Le président a indiqué qu'il informerait le CCSP de la nécessité d'être conscient que des problèmes de délimitation pourraient se poser lors de l'élaboration de l'énoncé de principes sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations.