

GROUPE DE DISCUSSION SUR LA COMPTABILITÉ DANS LE SECTEUR PUBLIC

Compte rendu de la réunion publique

Le 4 juin 2018

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

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

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

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES

[Énoncé de concepts : Cadre conceptuel révisé pour le secteur public canadien](#)

Le CCSP demande au Groupe d'examiner deux fondements des états financiers proposés dans le chapitre 5 de l'énoncé de concepts et de formuler des commentaires sur leurs avantages.

Contrôle

Le Groupe est conscient de la distinction à faire entre les pouvoirs souverains et le contrôle et estime que la définition de contrôle est appropriée de façon générale. Des membres suggèrent qu'une distinction importante soit établie sur le plan conceptuel entre les cas où le contrôle doit être exercé pour être pertinent aux fins de la comptabilisation dans les états financiers et les cas où la capacité d'exercer un contrôle existe mais où l'exercice de ce contrôle n'est pas une condition à remplir pour la comptabilisation. Au niveau des normes, par exemple, le chapitre SP 1300, « Périmètre comptable du gouvernement », précise que la capacité d'exercer un contrôle est suffisante, même si le gouvernement choisit de ne pas l'exercer. Quant au chapitre SP 3510, « Recettes fiscales », il indique plutôt que le pouvoir de lever des impôts n'est pas suffisant, que ce pouvoir doit être exercé (c'est-à-dire que les impôts doivent être levés) et que le fait imposable doit s'être produit pour qu'il existe des impôts à recevoir. Le Groupe suggère d'étudier si la capacité d'exercer un contrôle est pertinente surtout en ce

qui a trait aux questions liées au périmètre comptable, tandis que l'exercice du contrôle serait nécessaire pour la comptabilisation d'opérations. L'intention déclarée d'exercer le contrôle ou un historique d'exercice du contrôle pourraient aussi constituer des facteurs à prendre en considération quant aux questions liées au périmètre comptable, bien qu'il puisse s'agir d'aspects à considérer au niveau des normes. De plus, il faudrait probablement établir une distinction entre l'influence et le contrôle.

L'incidence de la définition du contrôle et de l'ajout d'indications connexes devrait être appréciée au regard des conséquences sur les questions futures relevant des normes, comme les contrats de location, les actifs incorporels et d'autres éléments visés par une interdiction de comptabilisation. Il faut s'assurer que le concept soit établi au niveau approprié. Par ailleurs, des problèmes particuliers concernant l'application du concept de contrôle ont été relevés dans les normes; par exemple, les indicateurs de contrôle énoncés dans le chapitre SP 1300 sont parfois utilisés comme une liste de vérification plutôt que comme des facteurs pour aider à déterminer l'existence du contrôle. Les propositions sur le contrôle énoncées dans le cadre conceptuel ne devraient pas changer la façon dont le contrôle est apprécié en vertu des normes.

Deux membres du Groupe suggèrent d'examiner aussi les différences entre le contrôle politique et le contrôle économique, ainsi que leur interaction lorsque les ressources des entités sont en jeu. On fait la distinction entre le contrôle à l'égard des processus établis en cours d'exercice et le contrôle à l'égard de l'existence d'une entité. En outre, il y a lieu d'établir une distinction conceptuelle entre le contrôle et la dépendance économique; plus particulièrement, il peut arriver qu'une entité dépendante refuse du financement et cesse ses activités, ce qui vient réfuter la perception de contrôle.

Les membres demandent que soit réalisée une évaluation du concept proposé de contrôle pour déterminer s'il convient à tous les types d'entités du secteur public, y compris tous les types de gouvernements et toutes les entités du secteur HUCE¹.

Capacité de service

Les membres du Groupe se demandent s'il serait possible de circonscrire la portée du concept proposé pour ne viser que les ressources économiques et les obligations économiques du point de vue des états financiers. Même si la capacité de service est par définition orientée vers l'avenir, elle est au centre de la communication d'informations sur le passé. Elle présente par ailleurs des chevauchements avec le potentiel de service des immobilisations corporelles. Certains membres se félicitent du lien établi avec les activités des gouvernements, surtout avec la prestation directe de services à l'échelle locale, tandis que d'autres font remarquer que le concept pourrait servir à montrer aux utilisateurs si la situation s'est améliorée ou détériorée au terme des activités menées au cours de l'exercice considéré.

Des questions sont soulevées quant à savoir si le concept de capacité de service est censé avoir des répercussions sur les décisions au niveau des normes en matière de mesure. Par exemple, l'évaluation à la juste valeur des actifs et des passifs permettrait-elle de mieux mesurer la capacité de service que

¹ Hôpitaux, universités, collèges et écoles.

le modèle d'évaluation mixte existant? Ou encore, aurait-elle des incidences sur la comptabilisation de la dépréciation d'actifs qui constituent un potentiel de service, de sorte qu'il faudrait adopter des normes plus nuancées que celles qui se trouvent actuellement dans le Manuel du secteur public pour traiter des réductions du potentiel de service?

Le CCSP n'entend pas exiger que l'entité présente l'intégralité de la capacité de service dans ses états financiers; cela étant dit, les états financiers facilitent l'évaluation globale de la capacité de service, qui est aussi fondée sur des informations présentées dans d'autres instruments de reddition de comptes. Il est dans l'intérêt public de pouvoir comprendre la manière dont une entité du secteur public sert le public et dont elle gère sa capacité à cet égard. On ajoute que la prestation de services est un aspect qui concerne surtout l'état des résultats (reddition de comptes), alors que la capacité de service concerne surtout l'état de la situation financière et est davantage axée sur l'avenir (viabilité, établissement des taux d'imposition futurs ou des droits à recevoir, etc.).

Les membres conviennent que les concepts de contrôle et de capacité de service auraient des incidences sur les activités de normalisation futures et fourniraient des informations contextuelles utiles.

Il est possible que d'autres propositions tirées de l'énoncé de concepts fassent l'objet de discussions à la réunion de novembre 2018 du Groupe.

Chapitres SP 3200 et SP 3300 : Réclamations en responsabilité civile

La question soumise demandait au Groupe d'examiner le traitement comptable qu'une municipalité devait appliquer aux incidents pouvant entraîner sa responsabilité civile (par exemple une chute sur un trottoir glacé) qui sont survenus, mais dont elle n'a pas connaissance à la fin de l'exercice. Dans le scénario présenté, l'incident s'était produit, mais la victime n'en avait pas encore informé la municipalité ni déposé de réclamation. La municipalité avait convenu avec son assureur, conformément à une politique interne, d'assumer la première tranche de 25 000 \$ des réclamations en responsabilité civile, de sorte que cette somme faisait office de franchise. On supposait que le montant des versements annuels de la municipalité au titre des réclamations en responsabilité civile était significatif.

Trois points de vue sont analysés. Les points de vue A et B proposent respectivement la comptabilisation d'un passif et d'un passif éventuel. Selon ces deux points de vue, l'événement passé correspondait à la survenance de l'incident. Toutefois, selon le point de vue A, la définition de passifs du chapitre SP 3200, « Passifs », était respectée, parce que l'accord conclu avec l'assureur et la pratique antérieure ne lui laissaient pas de pouvoir discrétionnaire de se soustraire à l'obligation. Selon le point de vue B, même si l'incident survenu avant la fin de l'exercice était une situation incertaine au sens du chapitre SP 3300, « Passifs éventuels », des incertitudes demeuraient à la fin de l'exercice quant au nombre (possiblement nul) des réclamations, et les sommes réclamées pourraient être contestées par la municipalité; les incertitudes ne seraient levées qu'après la fin de l'exercice. Selon le point de vue C, aux fins de la comptabilisation, l'événement passé correspondait à la déclaration de l'incident à la municipalité et au dépôt d'une réclamation. Étant donné qu'aucun de ces deux événements n'était survenu avant la fin de l'exercice, aucun montant ne devait être comptabilisé.

Le Groupe n'appuie pas le point de vue C et préfère le point de vue B au A, étant donné les incertitudes persistant à la fin de l'exercice. On mentionne que ce type de scénario illustre une forme d'autoassurance et que selon l'un ou l'autre des points de vue A et B, les incertitudes seraient prises en considération dans la comptabilisation et la mesure d'un passif.

Chapitres SP 3100 et SP 3510 : Taxes hors site perçues par les municipalités

La question soumise demandait au Groupe d'examiner le traitement comptable des taxes hors site perçues par les municipalités en Alberta pour savoir si elles devaient être comptabilisées à titre de passifs ou de recettes fiscales. Si le chapitre SP 3100, « Actifs et revenus affectés », s'applique, elles devraient être comptabilisées à titre de passifs jusqu'à ce qu'elles soient utilisées aux fins prescrites. Or, si c'est le chapitre SP 3510, « Recettes fiscales », qui s'applique, les taxes devraient être comptabilisées à titre de recettes fiscales une fois qu'elles ont été perçues et que le fait imposable (c'est-à-dire la délivrance d'un permis d'aménagement) a eu lieu. La question a été soulevée parce que les droits d'aménagement sont exclus du champ d'application du chapitre SP 3510, qui renvoie au chapitre SP 3100 pour leur comptabilisation. Cependant, étant donné que le Manuel du secteur public ne définit pas les droits d'aménagement, la nature des éléments exclus du champ d'application du chapitre SP 3510 n'est pas claire.

Le Groupe se demande si la perception des taxes hors site constitue une opération avec contrepartie et quels types d'immobilisations elles visent à financer. Les taxes hors site financent les besoins en capitaux qui ne concernent pas un site en particulier. Elles sont utilisées pour financer les besoins en capitaux liés à la croissance de la municipalité dans son ensemble, par exemple la construction d'un boulevard périphérique ou d'une artère principale, ou l'expansion de la capacité du réseau d'égout pour répondre à la demande. À l'inverse, les impôts sur les améliorations locales visent à financer les besoins en capitaux d'un site en particulier, par exemple pour l'éclairage des rues ou le raccordement du site aux réseaux d'aqueduc et d'égout municipaux.

Les membres ont appris que la loi et les règlements connexes prévoient que les taxes hors site doivent servir au financement d'immobilisations, une affectation très large. De plus, il n'existe aucune obligation de remboursement si les fonds ne sont pas utilisés aux fins prescrites. On précise que si le chapitre SP 3100 s'appliquait, les taxes perçues seraient comptabilisées à titre de revenus au moment où l'immobilisation est acquise, et non sur la durée de vie utile de l'immobilisation en cause.

Le Groupe convient que le Manuel du secteur public n'est pas clair sur ce point et qu'on peut invoquer des arguments à l'appui de l'application de l'un ou l'autre des chapitres SP 3100 et SP 3510. Les discussions portent surtout sur les deux questions suivantes :

1. La perception des taxes hors site est-elle une opération avec ou sans contrepartie?
2. L'affectation dont sont grevés les fonds perçus constitue-t-elle une affectation d'origine externe au sens du chapitre SP 3100, ce qui permettrait de comptabiliser ces fonds à titre de passifs?

Des membres soulignent que le chapitre SP 3100 est vétuste et qu'il pourrait permettre la comptabilisation à titre de passifs d'éléments qui ne répondent pas à la définition de passifs du

chapitre SP 3200. Certains font remarquer que les fonds perçus peuvent servir à des fins tellement larges qu'il est possible qu'ils ne soient même pas considérés comme étant grevés d'une affectation au sens du chapitre SP 3100, ce qui milite en faveur de leur comptabilisation à titre de recettes fiscales. Toutefois, si l'on considère que la perception des taxes constitue une opération avec contrepartie (la contrepartie étant le permis d'aménagement), on pourrait soutenir que le chapitre SP 3100 s'applique. Toutefois, les municipalités entreprennent constamment des projets d'investissement et beaucoup d'entre elles engageront toujours des dépenses en capital liées à leur croissance. Pour ces municipalités, les fonds perçus ne sont pas réellement grevés d'une affectation et devraient sans doute être considérés comme des recettes fiscales.

En fin de compte, aucun consensus n'est dégagé sur la question. On souligne que la situation de la municipalité concernée et les modalités de la taxe pourraient avoir une incidence sur le choix du traitement comptable approprié. On fait remarquer que la généralité de l'obligation que les fonds servent au financement d'immobilisations et l'absence d'obligation de remboursement pourraient influencer sur le caractère obligatoire de l'utilisation des fonds perçus et sur la reddition de comptes à l'égard de cette utilisation.

[Document de consultation : Revoir l'approche du CCSP à l'égard des Normes comptables internationales du secteur public](#)

Le CCSP a demandé au Groupe de discuter de trois questions relatives à son document de consultation intitulé *Revoir l'approche du CCSP à l'égard des Normes comptables internationales du secteur public*.

1. Les critères d'évaluation des options concernant la stratégie internationale proposées dans le document de consultation sont-ils appropriés? Devrait-on tenir compte de critères supplémentaires?
2. Certains critères d'évaluation devraient-ils avoir priorité sur d'autres?
3. Les analyses des options ont-elles été présentées clairement, et les différences entre les options sont-elles claires?

Les réponses aux demandes d'éclaircissement du Groupe lui ont permis d'obtenir les informations contextuelles suivantes :

- Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB) compte actuellement deux membres canadiens. Il est peu probable que cette situation persiste. Vraisemblablement, un seul membre canadien – nommé par CPA Canada – y siègera à l'avenir.
- L'effectif permanent de l'IPSASB est comparable à celui du CCSP et une partie des permanents de l'IPSASB travaillent dans les locaux de CPA Canada.
- Beaucoup de projets de l'IPSASB prennent les normes IFRS® comme point de départ. Toutefois, dans le cas des normes propres au secteur public, l'IPSASB les élabore essentiellement à partir de zéro, comme le CCSP.

- L'IPSASB compte 18 membres qui peuvent chacun être appuyés par un conseiller technique. De plus, certains observateurs de l'IPSASB assistent à ses réunions et ont le droit d'y intervenir. L'IPSASB organise des réunions publiques pour examiner la documentation afférente qui est accessible à tous.
- Le Canada, par l'intermédiaire de CPA Canada et du gouvernement fédéral, finance une partie du budget annuel de l'IPSASB.
- L'IPSASB et le Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (une organisation comptable du Royaume-Uni) préparent un rapport qui sera publié en 2018 et qui indique les pays qui ont décidé de faire converger leurs normes avec les normes IPSAS, ou qui envisagent de le faire dans une certaine mesure.

Le Groupe formule des commentaires sur les critères et sur la possibilité de leur accorder un poids différent. Les membres indiquent que globalement, les six critères sont pertinents, mais ils suggèrent des ajouts et une pondération.

- Le CCSP, conformément à sa mission, doit servir l'intérêt public lorsqu'il établit des normes. La mesure dans laquelle chaque option servirait l'intérêt public, la qualité des normes qui seraient établies, et la nature et la portée de la procédure officielle de normalisation sont donc des facteurs clés qui doivent orienter la décision du CCSP à l'égard de l'option la plus appropriée pour le Canada.
- Depuis longtemps, le Canada a comme pratique de travailler de concert avec les autres pays, que ce soit en ce qui a trait à la politique étrangère, à la normalisation ou à d'autres questions internationales. Il favorise l'adhésion à une vision globale, la stabilité mondiale et la participation à des initiatives internationales. La mesure dans laquelle chaque option s'aligne sur ce rôle est un autre critère que le CCSP devrait prendre en considération.
- La rapidité du processus de normalisation est une question importante : le critère de l'utilisation des ressources est donc prioritaire. Certains sont toutefois d'avis que le CCSP pourrait s'appuyer sur les travaux menés à l'échelle internationale pour résoudre cette question plutôt que d'adopter les Normes comptables internationales du secteur public (normes IPSAS), ce qui lui permettrait de conserver une certaine influence (option 2).
- L'influence est une question qui touche particulièrement les gouvernements souverains. Ils considèrent déjà que leur influence sur la normalisation au Canada est en déclin parce que de plus en plus d'entités du secteur public appliquent le Manuel du secteur public. Leur influence diminuerait davantage si le CCSP choisissait l'option 3 ou l'option 4. Le CCSP est invité à tenir compte de cette relation avec les gouvernements souverains pour prendre sa décision.
- Les deux membres canadiens de l'IPSASB sont également membres du Groupe, non parce qu'ils siègent à l'IPSASB, mais en raison de leur rôle et de leur contribution à l'égard du secteur public canadien. Ils expliquent que l'IPSASB prend en considération les intérêts du Canada et que bon nombre de questions qui touchent le Canada concernent aussi d'autres pays et sont donc

soulevées à l'IPSASB. À leur avis, l'adoption des normes IPSAS par le Canada pourrait très bien fonctionner. Les membres du Groupe et les autres personnes intéressées sont invités à assister aux réunions de l'IPSASB, lorsqu'elles sont tenues au Canada ou diffusées en direct, pour voir le fonctionnement de cette organisation.

- Le secteur privé avait des inquiétudes semblables par rapport à l'adoption des normes IFRS pour les entreprises ayant une obligation d'information du public, mais cette transition a été une réussite. Deux membres du Groupe font part de leurs observations sur l'expérience du Conseil des normes comptables et du Conseil des normes d'audit et de certification à l'égard de l'adoption de normes internationales. Le Canada conserve une influence grâce à son expertise technique, à ses activités de recherche et à ses consultations visant à obtenir et à comprendre les points de vue canadiens, et parfois grâce aux membres canadiens qui siègent à des conseils internationaux. La charge de travail des deux Conseils liée à l'examen et à l'adoption des normes internationales a augmenté.
- L'influence est une question qui préoccupe aussi les gouvernements autochtones. Ceux-ci conserveraient une certaine influence si on choisissait l'option 1 ou l'option 2, mais la perdrait sans doute entièrement si on choisissait l'option 3 ou l'option 4.
- Les critères moins importants sont les coûts de transition, qui ne sont engagés qu'une fois, et l'harmonisation à l'échelle internationale, parce que la comparabilité avec des entités hors du Canada n'est pas aussi essentielle dans le secteur public. On souligne que l'harmonisation au sein du Canada est plus importante et que la comparabilité avec les entités des États-Unis pourrait être une considération secondaire. Pour certaines entités, les agences de notation et les intervenants des marchés financiers sont des utilisateurs importants de leurs états financiers.
- Pour choisir l'option la plus appropriée pour le Canada, le CCSP devrait tenir compte de la probabilité que ses parties prenantes appuient sa nouvelle stratégie internationale.

En ce qui concerne les options présentées dans le document de consultation, le Groupe fait les remarques suivantes :

- Les membres suggèrent d'établir d'autres distinctions entre l'option 2 et l'option 3 :
 - Selon l'option 2, le CCSP dirigerait le programme de travail, alors que selon l'option 3, c'est l'IPSASB qui le dirigerait.
 - Selon l'option 2, le cadre conceptuel du Manuel du secteur public s'appliquerait, alors que selon l'option 3, c'est le cadre conceptuel de l'IPSASB qui serait l'assise pour l'établissement des normes et pour la résolution de problèmes dont aucune norme ne traite.
 - L'option 2 représenterait un changement de paradigme par rapport à l'option 1, parce qu'elle impliquerait de prendre les normes IPSAS comme point de départ et le CCSP devrait élaborer des balises pour déterminer les cas où un écart par rapport à ces normes est justifié. Ces balises seraient aussi nécessaires pour l'option 3, bien que les écarts soient moins probables.

- On craint qu'au fil du temps, l'option 2 se transforme en l'option 3 et que toutes les normes canadiennes soient fondées sur les normes IPSAS. Ultiment, la distinction entre le recours aux normes IPSAS pour l'élaboration des normes futures et leur adoption immédiate s'effacerait. Seule la vitesse de la transition changerait.
- Il est possible qu'aucune option ne réponde aux besoins de toutes les entités du secteur public canadien et que le CCSP ait à envisager des traitements différentiels. Cette approche aurait toutefois pour effet d'accroître la complexité des principes comptables généralement reconnus. Le document de consultation 2 pourrait comporter un examen des traitements différentiels. Le document de consultation 1 présente le modèle décisionnel retenu aux parties prenantes.
- Un membre du Groupe demande que le document de consultation 2 tienne compte de la nécessité qu'une organisation canadienne réponde aux questions et aux préoccupations des parties prenantes canadiennes selon l'option 3 et l'option 4.

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

Deux questions ont été soumises au Groupe :

1. Le retrait de l'indicateur de la dette nette de l'état de la situation financière et sa présentation dans un état distinct, et l'élimination de l'exigence de préparation d'un état de l'évolution de la dette nette.
2. La possibilité de ne pas comptabiliser les revenus ou les charges générés au cours d'un exercice dans l'excédent ou le déficit de cet exercice, mais plutôt de les comptabiliser initialement directement dans une composante de l'actif net ou du passif net.

Les discussions ne portent que sur la question 1. La question 2 sera traitée lors de la réunion de novembre 2018 du Groupe.

En réponse à des demandes d'éclaircissement, on mentionne ce qui suit :

- Rien dans les propositions n'empêcherait une entité de continuer de fournir un état de l'évolution de la dette nette. Toutefois, compte tenu des préoccupations du CCSP à l'égard de la compréhensibilité de cet état et de la confusion possible avec l'état de l'excédent ou du déficit si une approche de présentation directe est utilisée, il se peut que l'objectif de reddition de comptes ne soit pas atteint si l'état de l'évolution de la dette nette est conservé.
- Il est proposé que la comparaison entre les dépenses en immobilisations réelles et budgétées, actuellement présentée dans l'état de l'évolution de la dette nette, devienne une obligation d'information prévue par le chapitre SP 3150, « Immobilisations corporelles ».

Le Groupe formule des commentaires sur les propositions de l'énoncé de principes au sujet de la dette nette. De façon générale, les membres appuient l'indicateur de la dette nette. Certains d'entre eux se disent favorables aux propositions sur la dette nette, alors que d'autres ont des réserves.

- La présentation de l'indicateur de la dette nette dans l'état de la situation financière et la possibilité de le voir en proportion de l'importance des actifs non financiers fournissent des informations redditionnelles pertinentes.
- Bien que l'état de la dette nette proposé puisse donner une occasion d'expliquer l'éventuelle volatilité de la dette nette, il ne réglerait en rien le problème associé au fait que pour les instruments financiers détenus jusqu'à leur échéance, cette volatilité est artificielle.
- Les problèmes que visent à régler le retrait de la dette nette de l'état de la situation financière et sa présentation dans un état distinct pourraient être réglés autrement. Par exemple, les dotations affectées à perpétuité pourraient être présentées avec les actifs non financiers, plutôt qu'avec les actifs financiers, considérant les affectations dont elles sont grevées. Les obligations de prestation pourraient aussi être traitées autrement, de sorte qu'elles seraient exclues des passifs et prises en compte dans le calcul de la dette nette.
- En raison de l'inclusion des apports reportés afférents aux immobilisations dans l'indicateur de la dette nette de certains organismes sans but lucratif du secteur public, cet indicateur devient dénué de sens. Les propositions régleraient ce problème.
- Le CCSP pourrait envisager d'exiger de toutes les entités qu'elles appliquent les mêmes principes comptables, mais en permettant des présentations différentes ou l'inclusion de différents états financiers dans le jeu d'états financiers selon le type d'entité.
- Le CCSP pourrait envisager l'élaboration de critères pour déterminer quand la dette nette peut être présentée dans l'état de la situation financière et quand un état de la dette nette est nécessaire. Les entités n'ont pas toutes besoin d'exclure des éléments de la dette nette.