

# Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public

---

## Compte rendu de la réunion publique

Le 6 mai 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 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

[Chapitres SP 1201, SP 1300, SP 2601 et SP 3450 : Présentation des gains et pertes de réévaluation](#)

[Chapitre SP 3070 : Méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation – Mise en œuvre de nouvelles normes comptables](#)

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

[Chapitre SP 3410 : Obligations implicites et charges au titre des transferts](#)

---

## QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES

### Chapitres SP 1201, SP 1300, SP 2601 and SP 3450 : Présentation des gains et pertes de réévaluation

Il est demandé au Groupe d'examiner la situation d'une organisation non gouvernementale appliquant le Manuel du secteur public et contrôlant une entité d'investissement. L'entité d'investissement a adopté les Normes internationales d'information financière (IFRS) le 1<sup>er</sup> avril 2014.

Les organisations qui appliquent le Manuel du secteur public, à l'exception des gouvernements, ont adopté le chapitre SP 1201, « Présentation des états financiers », pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2012<sup>1</sup>. Lorsqu'on applique le chapitre SP 1201, il peut être nécessaire de présenter un état des gains et pertes de réévaluation. Les gains et pertes de réévaluation, le cas échéant, découlent de l'application des dispositions du chapitre SP 2601, « Conversion des devises », et du chapitre SP 3450, « Instruments financiers ».

#### *Mise en situation :*

L'organisation prépare des états financiers consolidés conformément au Manuel du secteur public. Le mandat de l'organisation consiste à administrer un programme de sécurité sociale obligatoire et contributif. L'organisation contrôle une entité (ci-après l'« entité d'investissement ») qui place les cotisations reçues en excédent des sommes décaissées pour le programme. Jusqu'en 2014, l'entité d'investissement appliquait les normes du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* applicables aux entités d'investissement, y compris l'évaluation à la juste valeur. L'entité d'investissement a adopté les IFRS le 1<sup>er</sup> avril 2014.

La consolidation de l'entité d'investissement pose des défis importants. L'organisation affirme que la méthode la plus appropriée consiste à présenter les résultats d'exploitation sur la base de la variation globale de la juste valeur des investissements (c'est-à-dire le montant net des gains et pertes non réalisés et le montant net des gains et pertes réalisés). Même si l'organisation applique le Manuel du secteur public, elle présente actuellement tous les gains et pertes réalisés et non réalisés dans l'état consolidé des résultats.

L'organisation n'est pas sous le contrôle d'un gouvernement. Elle n'est pas tenue d'appliquer le Manuel du secteur public; elle a décidé de le faire après avoir évalué les référentiels comptables disponibles. Elle a choisi ce référentiel parce qu'elle n'est pas une entité à but lucratif. Les utilisateurs de ses états financiers sont des organismes publics et des législateurs, tandis que les apporteurs et les bénéficiaires de son programme sont les Canadiens.

L'organisation est également préoccupée par les dispositions transitoires du chapitre SP 3450. Lorsqu'une organisation évalue des éléments à la juste valeur avant l'adoption du chapitre SP 3450, elle n'affecte aucun montant aux gains ou pertes de réévaluation cumulés, car la valeur comptable après l'adoption correspond à la juste valeur au moment de l'adoption. Cette disposition transitoire vise

---

<sup>1</sup> Dans le cas des gouvernements, le chapitre SP 1201 s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2016.

à empêcher que les gains et pertes soient présentés deux fois dans l'état des résultats. Comme l'entité d'investissement a un important portefeuille de placements et un volume de transactions élevé, l'organisation s'inquiète du coût qu'entraînerait la nécessité, du fait que l'entité d'investissement et l'organisation appliquent des référentiels PCGR différents, de faire le suivi à la fois du coût historique de chaque placement et de sa valeur comptable au moment de l'adoption.

Par exemple, une organisation dont l'exercice se termine le 31 décembre investit dans des titres et les évalue à la juste valeur avant la mise en application du chapitre SP 3450, présentant les gains et pertes dans son état des résultats. Examinons les informations qui suivent concernant un titre qu'elle détient et la façon dont il est présenté.

Acquisition en 20X2	50 \$
Juste valeur au 31 décembre 20X2	100 \$
Juste valeur au 31 décembre 20X3	125 \$
Vente en 20X4	200 \$

En appliquant le chapitre SP 3450 à partir du 1<sup>er</sup> janvier 20X3, l'organisation présenterait l'information comme suit :

Avant ou après l'adoption :	Avant	Après	Après
Pour l'exercice terminé le 31 décembre	<u>20X2</u>	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>

**État des résultats**

Revenus de placement nets	50 \$	—	100 \$
---------------------------	-------	---	--------

**État des gains et pertes de réévaluation**

Solde d'ouverture des gains et pertes de réévaluation cumulés		—	25
Gain réalisé sur un placement	S. O.	25 \$	75
Gain réalisé, reclassé dans les résultats	<u>S. O.</u>	<u>—</u>	<u>(100)</u>
Solde de fermeture des gains et pertes de réévaluation cumulés	<u>25 \$</u>	<u>—</u>	<u>—</u>

*Proposition A*

Les membres du Groupe pourraient demander au CCSP de proposer d'apporter une modification au chapitre SP 3450 pour offrir aux entités du secteur public possédant un portefeuille d'actifs et de passifs géré sur la base de la juste valeur un autre choix de présentation. Ce choix consisterait à présenter les gains et pertes non réalisés dans l'état des résultats. Une variante de cette méthode consisterait à fournir aux entités du secteur public la possibilité de présenter tous les gains et pertes (tant réalisés que non réalisés) dans l'état des résultats. Les entités du secteur public qui feraient ce choix ne présenteraient pas d'état des gains et pertes de réévaluation.

*Proposition B*

Les membres du Groupe pourraient demander au CCSP de proposer de modifier les dispositions transitoires du chapitre SP 3450 pour permettre à une entité du secteur public de présenter dans le compte des gains et pertes de réévaluation cumulés une situation d'ouverture correspondant aux gains et pertes non réalisés associés aux éléments classés dans la catégorie des instruments financiers évalués à la juste valeur à la date d'adoption. Pour illustrer l'incidence de la proposition B, les informations relatives à l'exemple sont remaniées ci-dessous.

Avant ou après l'adoption :	Avant	Après	Après
Pour l'exercice terminé le 31 décembre	<u>20X2</u>	<u>20X3</u>	<u>20X4</u>

**État des résultats**

Revenus de placement nets	50 \$	—	150 \$
---------------------------	-------	---	--------

**État des gains et pertes de réévaluation**

Solde d'ouverture des gains et pertes de réévaluation cumulés		50 \$	75 \$
Gain réalisé sur un placement	S. O.	25	75
Gain réalisé, reclassé dans les résultats	S. O.	<u>—</u>	<u>(150)</u>
Solde de fermeture des gains et pertes de réévaluation cumulés		<u>75 \$</u>	<u>—</u>

*Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe cherchent à obtenir des éclaircissements sur deux aspects des propositions. On explique que, selon IFRS 10 *États financiers consolidés*, une entité d'investissement évalue une participation dans une filiale à la juste valeur par le biais du résultat net. Cela implique qu'une situation de contrôle n'entraîne pas la consolidation d'une participation, puisque l'objet de l'entité d'investissement est d'investir en vue de retirer une plus-value en capital, un produit financier ou les deux. Toutefois, si la société mère de l'entité d'investissement appliquait les IFRS, elle devrait, selon le paragraphe 33 d'IFRS 10, consolider toutes les filiales de l'entité d'investissement. IFRS 10 n'offre pas à la société mère d'une entité d'investissement le même traitement qu'à sa filiale. Le présentateur indique que la consolidation des participations ne serait pas compatible avec l'information recherchée par les utilisateurs des états financiers et qu'elle serait d'application coûteuse.

Comme l'organisation applique le Manuel du secteur public, le Groupe cherche à obtenir des éclaircissements au sujet de l'application du chapitre SP 1300, « Périmètre comptable du gouvernement ». En particulier, il est demandé aux présentateurs d'examiner si l'entité d'investissement pourrait être une entreprise publique. Dans l'affirmative, la participation serait comptabilisée selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation. Les présentateurs expliquent que l'organisation est tenue par des exigences légales de consolider l'entité d'investissement.

Un membre fait remarquer que si l'organisation était un régime de retraite, la présentation de l'information sur l'entité d'investissement ne poserait pas de problème. Les Normes comptables pour

les régimes de retraite de la Partie IV du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* s'appliqueraient. Toutefois, dans la situation présentée aux fins de la discussion, une réponse simple n'est pas possible.

Les membres du Groupe expriment des avis partagés. Certains membres sont d'accord pour reconnaître qu'il y a des avantages à présenter les variations de la juste valeur des participations dans l'état consolidé des résultats de l'organisation, compte tenu de son objet. Ces membres appuient la proposition A et la suggestion d'adopter le chapitre SP 3450 rétroactivement avec retraitement.

Un membre du Groupe fait remarquer que les entités d'investissement contrôlées par certains gouvernements ont mis en œuvre le chapitre SP 3450 et présentent séparément les gains et pertes non réalisés. Pour cette raison, ce membre du Groupe n'appuie aucune des deux propositions.

D'autres membres du Groupe se montrent défavorables à la demande d'offrir aux entités du secteur public possédant un portefeuille d'actifs et de passifs gérés sur la base de la juste valeur la possibilité de présenter les gains et pertes dans l'état des résultats. Ces membres suggèrent que le CCSP évalue la proposition B.

La discussion permet de relever une autre préoccupation liée au passage au chapitre SP 3450 par les gouvernements. Le fait d'avoir permis aux gouvernements de reporter l'adoption du chapitre a compliqué la consolidation des organismes publics. Même lorsque les gouvernements adoptent le chapitre SP 3450, ils peuvent déjà avoir des ajustements de consolidation à apporter dans le cas des organismes publics qui appliquaient les normes pré-basculément de la Partie V du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*.

Le président indique qu'il fera part, dans son compte rendu au CCSP, des préoccupations quant à la nécessité :

- a) d'examiner comment répondre aux besoins d'information des utilisateurs dans le cas des entités du secteur public qui contrôlent des entités d'investissement;
- b) d'évaluer les choix à offrir, y compris l'une des deux propositions soumises ou les deux;
- c) d'examiner les questions propres aux gouvernements qui procèdent à la consolidation d'organismes publics qui appliquaient les normes de la Partie V du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*.

### **Chapitre SP 3070 : Méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation – Mise en œuvre des nouvelles normes comptables**

Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux normes du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*. Lorsqu'une entreprise publique adopte une nouvelle norme, un changement de méthode comptable a lieu. Les normes nouvelles ou modifiées peuvent nécessiter une application prospective ou rétroactive. Deux questions ont été soulevées concernant la situation d'un gouvernement qui présente l'information relative à une entreprise publique qui est sous son contrôle.

**Question 1 – Quel traitement un gouvernement applique-t-il pour présenter sa participation nette dans une entreprise publique ayant adopté une nouvelle norme d'information financière ainsi que le revenu qu'elle en tire?**

*Point de vue A – Le gouvernement applique les modalités d'application que l'entreprise publique est tenue de suivre*

Lors de la comptabilisation des incidences d'une modification comptable apportée par une entreprise publique par suite de l'adoption d'une norme nouvelle ou modifiée, le gouvernement applique la même méthode de transition que l'entreprise publique. C'est le traitement appliqué dans les états financiers de l'entreprise publique qui dicte la façon dont le gouvernement présentera la modification. Par exemple, si l'entreprise publique traite la modification comptable rétroactivement, les effets de la modification sur la participation nette du gouvernement dans l'entreprise publique reçoivent également un traitement rétroactif (c'est-à-dire que les soldes des exercices antérieurs sont retraités).

La méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation est décrite comme suit au paragraphe .05 du chapitre SP 3070, « Participations dans des entreprises publiques ».

« La méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation ne se distingue de la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation que dans la mesure où les méthodes comptables de l'entreprise publique ne sont pas harmonisées avec celles du gouvernement. Par conséquent, l'actif net et le bénéfice net de l'entreprise publique sont intégrés en ajustant la participation qui figure dans l'état consolidé de la situation financière du gouvernement et en présentant le bénéfice net sous un poste distinct dans l'état consolidé des résultats du gouvernement. »

Ainsi, le gouvernement adopte implicitement les normes comptables appliquées par l'entreprise publique, y compris les choix faits par celle-ci le cas échéant.

Ce traitement garantit que les informations financières complémentaires condensées que le paragraphe SP 3070.60 exige de fournir au sujet de l'entreprise publique correspondront aux montants présentés par l'entreprise publique, ainsi qu'à la participation nette et au revenu qui s'y rattache présentés dans les états financiers du gouvernement.

Les tenants de ce point de vue invoquent l'importance de l'uniformité, tel qu'il est expliqué au paragraphe .30 du chapitre SP 1000, « Fondements conceptuels des états financiers ».

*Point de vue B – Le gouvernement applique le chapitre SP 2120, « Modifications comptables »*

Le paragraphe SP 2120.13 énonce ce qui suit : « Lorsqu'on modifie une méthode comptable pour se conformer à de nouvelles normes comptables du secteur public [...], les nouvelles normes peuvent être appliquées prospectivement ou rétroactivement. »

Lorsqu'une entreprise publique applique une nouvelle norme, le gouvernement en évalue l'incidence et reflète les choix de méthode comptable faits par l'entreprise publique, rétroactivement ou prospectivement. Par exemple, une entreprise publique peut être tenue d'appliquer rétroactivement une nouvelle norme comptable. Selon le point de vue B, les incidences de l'application de la nouvelle norme peuvent être présentées rétroactivement ou prospectivement dans les états financiers du gouvernement.

Le point de vue B repose sur la disposition du paragraphe SP 2120.13, qui prévoit une telle souplesse pour la mise en œuvre de nouvelles normes.

*Point de vue C – Le gouvernement applique les incidences de la modification prospectivement ou rétroactivement, sans retraitement des états financiers des exercices antérieurs*

Les ajustements apportés à la participation nette du gouvernement dans une entreprise publique ne sont pas attribuables à un choix de méthode comptable fait par celui-ci et ne constituent pas non plus des corrections d'erreurs comptables. La méthode comptable qu'utilise le gouvernement pour comptabiliser la situation financière de l'entreprise publique et le revenu qu'il tire de sa participation dans celle-ci est la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation. Cette méthode n'a pas changé.

Comme le gouvernement n'a pas modifié sa méthode comptable, rien ne justifie le retraitement du solde net de sa participation dans l'entreprise publique ou du revenu de placement connexe pour les périodes antérieures.

### *Discussion du Groupe*

La majorité des membres du Groupe appuie le point de vue A, parce que le chapitre SP 3070 indique qu'un gouvernement doit appliquer la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation lorsqu'il présente l'information concernant une entreprise publique. Selon cette méthode, le gouvernement ne modifie pas les méthodes comptables appliquées par l'entreprise publique. Selon les membres du Groupe, le gouvernement et l'entreprise publique devraient donc présenter de la même manière les incidences d'une modification comptable. L'application du point de vue A permet de garantir que l'information financière condensée sur l'entreprise publique, qui est incluse dans les états financiers condensés du gouvernement, est comparable et cohérente avec celle qui est présentée dans les états financiers de l'entreprise publique.

Les membres du Groupe indiquent que, dans bien des cas, la modification comptable apportée par l'entreprise publique a des incidences financières mineures sur les montants présentés dans les états financiers condensés du gouvernement. Plusieurs membres du Groupe font remarquer que le retraitement du résultat des activités de l'exercice précédent d'un gouvernement est une opération délicate. Certains membres du Groupe estiment que lorsque l'incidence de la modification n'est pas significative, il n'est ni utile ni nécessaire de retraiter les chiffres comparatifs.

Des points de vue différents sont exprimés par d'autres membres du groupe. L'un d'eux est d'avis que le gouvernement devrait pouvoir évaluer les choix offerts au chapitre SP 2120 lorsqu'il présente les incidences d'une modification comptable apportée par une entreprise publique. Un autre membre du Groupe fait valoir l'importance de la mesure de l'excédent ou du déficit annuel comme donnée de référence d'intérêt public. Pour protéger la crédibilité de cette mesure, toute modification nécessitant une application rétroactive devrait être présentée sans retraitement dans les comptes du gouvernement.

***Question 2 – Lorsque l'entreprise publique comptabilise les incidences de la modification comptable prospectivement ou rétroactivement sans retraitement, le montant de la participation nette du gouvernement dans l'entreprise publique se trouve à changer. Comment le gouvernement devrait-il présenter les incidences de ce changement dans ses états financiers?***

*Point de vue A – Ajuster le solde d'ouverture de la participation nette dans l'entreprise publique et le solde d'ouverture de l'excédent ou du déficit accumulé*

Le gouvernement apporte un ajustement cumulatif au solde d'ouverture de la participation nette dans l'entreprise publique et ajuste le solde d'ouverture de l'excédent ou du déficit accumulé.

Les tenants de ce point de vue invoquent l'alinéa c) du paragraphe 3070.07 :

« La participation du gouvernement dans une entreprise publique, présentée dans les états financiers du gouvernement selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation, comprend d'une part le coût de la participation du gouvernement dans l'entreprise publique, déterminé conformément aux paragraphes SP 3070.10 et .11, et d'autre part, à compter de la date où les circonstances ont justifié le recours à la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation pour la première fois, les ajustements au titre des éléments suivants :

[...]

- c) la quote-part du gouvernement dans les redressements sur exercices antérieurs (qui découlent d'une modification de méthode comptable ou d'une correction d'erreur dans les états financiers d'exercices antérieurs), [...]. »

Les tenants du point de vue A indiquent que le paragraphe SP 3070.08 ne prévoit pas l'ajustement de la quote-part du gouvernement dans le résultat de l'entreprise publique pour refléter les incidences d'une modification de méthode comptable. Par conséquent, cet ajustement devrait être reflété dans le solde d'ouverture de l'excédent / du déficit accumulé.

*Point de vue B – Ajuster le solde d'ouverture de la participation nette dans l'entreprise publique et la quote-part du gouvernement dans le résultat de l'entreprise publique*

Le gouvernement présente les incidences de la modification comptable sur sa quote-part du résultat de l'entreprise publique. Les tenants de ce point de vue soutiennent que toute modification de la participation nette du gouvernement dans l'entreprise publique par suite de l'adoption d'une nouvelle méthode comptable est liée à la période au cours de laquelle la méthode est adoptée et constitue par conséquent un événement qui doit être présenté dans l'état des résultats. Comme la modification de la participation dans l'entreprise publique n'est pas attribuable à une erreur comptable, il est approprié de la présenter à titre de revenu tiré d'une participation dans une entreprise publique.

*Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe appuient le point de vue A, à savoir ajuster le solde d'ouverture de la participation nette dans l'entreprise publique et ajuster le solde d'ouverture de l'excédent / du déficit accumulé. Le point de vue A reflète les indications du paragraphe SP 3070.07 c).



## 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 ».

### Question

Des points de vue divergents s'expriment concernant le classement des régimes d'avantages de retraite dont les risques sont partagés. Différents points de vue se font jour à mesure que les comptables tentent de rapprocher les conditions contractuelles de ces régimes des définitions des régimes à cotisations déterminées, qui sont axées sur les intrants (cotisations de l'employeur), et de celles des régimes à prestations déterminées, qui sont axées sur les extrants (obligation au titre des prestations de retraite et méthodes d'évaluation de ces obligations).

#### Mise en situation :

- La capitalisation est partagée entre les salariés et l'employeur (par exemple, 10 % des salaires).
- La capitalisation est établie de manière à atteindre certains objectifs 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 à la fin de chaque année ne soient pas réduites sur une période de 20 ans après avoir tenu compte du plan de redressement du déficit de capitalisation;
  - l'objectif secondaire de gestion des risques est que l'indexation attendue des prestations de base dépasse, en moyenne sur une période de 20 ans, 75 % de l'augmentation de l'indice des prix à la consommation (pour les régimes dont le mode de calcul des prestations est fondé sur le salaire moyen de fin de carrière).
- Lorsque les niveaux de capitalisation ne sont pas suffisants pour atteindre les objectifs, la mise en œuvre d'un plan de redressement du déficit de capitalisation est obligatoire. Les mesures de redressement des déficits de capitalisation disponibles sont les suivantes :
  - une augmentation des cotisations n'excédant pas le montant le plus élevé entre 2 % des gains à l'égard desquels des cotisations sont versées et 25 % du taux de cotisation initial;
  - une réduction ou une suppression des avantages accessoires s'il ne s'agit pas d'avantages accessoires acquis;
  - une réduction des prestations de base au titre des services futurs si le montant de la réduction n'excède pas 5 % du montant des prestations de base en vigueur immédiatement avant la mise en œuvre du plan de redressement du déficit de capitalisation;
  - une réduction du reste des prestations de base au titre des services futurs;
  - lorsque les mesures ci-dessus ne sont pas suffisantes, une réduction des prestations de base au titre des services rendus antérieurement des membres et des anciens membres (jusqu'à ce que le taux de capitalisation s'établisse de nouveau à 105 % et que les objectifs de gestion des risques [indiqués ci-dessus] soient atteints).

- Au moment du départ ou de la prise de retraite d'un participant au régime, le montant réel des prestations qui lui sont payées ou payables (c'est-à-dire la « valeur à la cessation d'emploi ») est calculé comme étant sa part de l'actif du régime au moment de la cessation d'emploi. Cette valeur à la cessation d'emploi est la plus élevée des valeurs suivantes :
  - les cotisations du salarié et les intérêts sur celles-ci (ce montant étant défini comme le taux de rendement de la caisse de retraite moins les frais d'administration que le régime prend à son compte);
  - la valeur actuarielle des prestations de base et des prestations accessoires multipliée par le taux de capitalisation.

Cela signifie que les prestations payables aux participants du régime ne peuvent à aucun moment excéder les fonds qui y sont disponibles.

- 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 dont les risques sont partagés est de verser ou de payer, dans le délai prescrit par la réglementation, les cotisations exigées selon les dispositions 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.

#### *Point de vue A*

Le régime n'est pas un régime à cotisations déterminées parce que l'employeur est exposé à une variabilité potentielle des cotisations. Le paragraphe .12 du chapitre SP 3250, « Avantages de retraite », prévoit que, dans le cas d'un régime à cotisations déterminées, le gouvernement est tenu de verser un montant fixe de cotisations par exercice. Si ces cotisations sont versées, le gouvernement n'a pas d'autres paiements à faire, dans l'exercice considéré ou dans les exercices futurs, à l'égard des services correspondants. Lorsque l'employeur conserve un risque résiduel, le régime est, par définition, un régime à prestations déterminées. Dans un régime à cotisations déterminées, l'employeur ne conserve aucun risque. Il est vrai que la probabilité qu'un employeur doive augmenter ses cotisations est faible, mais ce fait n'est pas pertinent.

#### *Point de vue B*

Le régime est un régime à cotisations déterminées. Même si les cotisations pouvaient varier dans l'avenir, la possibilité que les cotisations de l'employeur augmentent est prédéterminée et plafonnée. Les paiements de prestations ne peuvent excéder les fonds disponibles dans le régime et peuvent être

réduits si la capitalisation est insuffisante. Les tenants de ce point de vue estiment que ce sont les salariés qui assument collectivement le risque que l'actif du régime ne soit pas suffisant. Il n'y a pas de passif au titre des prestations constituées puisque la seule obligation de l'employeur est de verser les cotisations déterminées.

### *Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe constatent qu'il devient plus difficile qu'auparavant de distinguer les types de régimes d'avantages de retraite. Certains nouveaux régimes d'avantages de retraite ne comportent plus de « promesses ». Ils comportent plutôt des « cibles » financées par les salariés et l'employeur. Pour déterminer comment comptabiliser ces nouveaux régimes, les préparateurs de l'information financière doivent posséder une bonne compréhension des responsabilités et des droits établis des salariés, ainsi que des incidences financières possibles de ces droits lorsque des modifications sont apportées aux régimes.

Les membres du Groupe font remarquer que les normes comptables actuelles pour les régimes de retraite reflètent un modèle traditionnel selon lequel les régimes de retraite sont soit à prestations déterminées, soit à cotisations déterminées. Il se pourrait qu'une troisième catégorie soit requise du fait que beaucoup de nouveaux régimes comportent des caractéristiques se situant entre celles des régimes à prestations déterminées et celles des régimes à cotisations déterminées tels qu'ils sont définis dans les normes comptables.

Un exemple est donné, dans lequel la notion d'importance relative et son incidence sont employées pour apprécier si, en substance, les cotisations de l'employeur sont fixes. Dans cet exemple, la conclusion est que les cotisations n'augmenteraient qu'en raison d'un événement improbable et que, même en pareil cas, le montant de l'augmentation serait non significatif. Sur la base de cette appréciation, le régime a été comptabilisé à titre de régime à cotisations déterminées. Une troisième catégorie de régimes pourrait être constituée de régimes assortis d'un plafond, dans le cas de régimes qui ne diffèrent pas de manière significative des régimes à cotisations déterminées traditionnels.

Un membre du Groupe demande si une autre possibilité a été prise en compte, à savoir un régime hybride constitué d'un volet à prestations déterminées et d'un volet à cotisations déterminées. On lui explique que cette possibilité avait été étudiée, mais non retenue, car il est difficile en pratique de séparer les composantes d'un régime de retraite.

Dans le cas de la mise en situation, une majorité de membres du Groupe appuient le point de vue A. Même s'il y a eu un transfert des risques, les membres du Groupe indiquent qu'il est possible que la cotisation de l'employeur augmente. Le chapitre SP 3250 définit un régime à cotisations déterminées comme un « régime dans lequel la cotisation de l'employeur est fixée d'avance ». Par conséquent, le régime en cause n'est pas un régime à cotisations déterminées et il est comptabilisé par défaut en tant que régime à prestations déterminées. Un membre du Groupe exprime par ailleurs un autre point de vue, soulignant qu'il est possible qu'un fiduciaire unique transfère la responsabilité à un nouveau conseil fiduciaire mixte de manière à ce que le régime de retraite puisse encore être un régime à prestations déterminées, mais que l'obligation au titre des prestations constituées incombe au conseil fiduciaire mixte plutôt qu'à l'employeur. L'employeur n'aurait aucune obligation juridique ou comptable au titre des avantages de retraite des salariés. De ce fait, le chapitre SP 3250 ne s'appliquerait pas;

l'employeur devrait plutôt appliquer le chapitre SP 3200, « Passifs », aux fins de la comptabilité et de la présentation de l'information financière. S'il peut être démontré que les obligations de l'employeur au titre des cotisations seront fixes pendant une période future donnée, disons cinq ans, on pourrait considérer les cotisations comme déterminées jusqu'à ce qu'un changement de circonstances se produise.

Au cours de la discussion, on fait remarquer que les Normes comptables pour les régimes de retraite donnent une autre définition des régimes à cotisations déterminées. Dans la Partie IV du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*, un régime à cotisations déterminées est défini comme étant un « régime de retraite dans lequel est précisée la façon dont les cotisations sont établies, plutôt que le montant des prestations que recevront les salariés ou le mode de calcul du montant de ces prestations ». Par conséquent, il se peut qu'un employeur doive comptabiliser une obligation au titre des prestations déterminées alors que le régime est présenté dans les états financiers de la caisse de retraite comme un régime à cotisations déterminées.

Plusieurs membres évoquent la nécessité d'élaborer des indications adaptées à l'évolution des régimes d'avantages de retraite, à la suite de quoi le président fait remarquer que la discussion a permis de relever un certain nombre de points à soumettre à l'évaluation du CCSP.

### **Chapitre SP 3410 : Obligations implicites et charges au titre des transferts**

Le chapitre SP 3410, « Paiements de transfert », énonce les dispositions qui régissent la comptabilisation d'une charge par un gouvernement cédant. Il est demandé au Groupe d'examiner l'application du Manuel du secteur public dans les situations où les dispositions légales ou réglementaires habilitantes relatives à un paiement de transfert sont en vigueur à la date des états financiers.

La question qui se pose est de savoir si une charge au titre d'un transfert peut découler d'une obligation implicite, plus particulièrement :

- si un gouvernement devrait comptabiliser une charge au titre d'un transfert sur la base de la prépondérance de la preuve qu'il a peu ou pas de pouvoir discrétionnaire de se soustraire au paiement du transfert (comme il est indiqué au chapitre SP 3200);
- si la comptabilisation d'une charge au titre d'un transfert exige l'exercice d'un pouvoir tel que le gouvernement a perdu son pouvoir discrétionnaire de se soustraire au paiement du transfert (comme il est indiqué au chapitre SP 3410).

*Mise en situation :*

- Le paragraphe SP 3410.12 indique que le gouvernement cédant comptabilise un paiement de transfert à titre de charge dans l'exercice où le transfert est autorisé et où le bénéficiaire satisfait à tous les critères d'admissibilité.
- L'alinéa SP 3410.28 a) est à prendre en compte pour apprécier si l'autorisation existe. Dans le cas présent, ce paragraphe ne s'applique pas, puisqu'il ne doit être pris en compte que lorsque

l'approbation définitive des dispositions légales ou réglementaires habilitantes a lieu après la date des états financiers, dans une période tampon.

- Dans ce cas-ci, la disposition du sous-alinéa SP 3410.28 a) i) est satisfaite, car les dispositions légales ou réglementaires habilitantes nécessaires pour permettre le transfert sont en vigueur à la date des états financiers.
- Toutefois, pour que le paiement de transfert ait été autorisé, le pouvoir habilitant d'effectuer un transfert doit également avoir été exercé, tel qu'il est indiqué au sous-alinéa SP 3410.28 a)ii).

Le paragraphe SP 3410.28 énonce ce qui suit :

.28 *Pour le gouvernement cédant, un paiement de transfert est autorisé aux fins du présent chapitre lorsque l'autorisation décrite en a) ou en b) existe.*

a) *On a la preuve, à la date des états financiers, de l'existence des deux éléments suivants :*

- le pouvoir habilitant d'effectuer un transfert est établi, lequel est conféré au moyen de dispositions légales ou réglementaires adoptées par le gouvernement cédant, et*
- ce pouvoir a été exercé. En substance, une décision a été prise par le gouvernement cédant conformément aux dispositions légales ou réglementaires et elle établit clairement que le gouvernement a perdu son pouvoir discrétionnaire d'éviter d'effectuer le transfert.*

b) *On a la preuve de l'existence des deux éléments suivants :*

- les actions et les communications du gouvernement cédant, à la date des états financiers, montrent clairement qu'il a perdu son pouvoir discrétionnaire d'éviter d'effectuer un transfert et le gouvernement s'est manifestement engagé à adopter les dispositions légales ou réglementaires habilitantes relativement au transfert et à effectuer le transfert, et*
- l'adoption finale des dispositions légales ou réglementaires habilitantes dans la **période tampon** confirme que le gouvernement cédant s'était manifestement engagé à approuver et à effectuer le transfert à la date des états financiers.*

[...]

*Point de vue A*

Le gouvernement apprécie s'il a une charge et un passif au titre d'un transfert en s'appuyant sur les dispositions du chapitre SP 3410. Dans le cas où les dispositions légales ou réglementaires habilitantes nécessaires pour effectuer le transfert sont en vigueur à la date des états financiers, le chapitre SP 3410 exige que le gouvernement exerce ce pouvoir habilitant avant la date des états financiers. C'est la preuve d'une décision du gouvernement, qui établit clairement que celui-ci a perdu son pouvoir discrétionnaire de se soustraire au paiement du transfert.

L'exercice du pouvoir d'effectuer un transfert est une décision réfléchie que prend un gouvernement et qui peut revêtir la forme, par exemple, d'une approbation du Conseil du Trésor ou du cabinet, de la signature d'un ministre ou d'un représentant, ou de la signature d'un contrat.

*Point de vue B*

Le gouvernement apprécie s'il a une obligation implicite et s'il doit comptabiliser une charge au titre d'un transfert selon les dispositions du chapitre SP 3200, « Passifs ». Cela implique qu'il peut être nécessaire de comptabiliser un passif en s'appuyant sur le jugement professionnel pour conclure que le gouvernement a peu ou pas de pouvoir discrétionnaire de se soustraire à l'obligation, même si les conditions du sous-alinéa SP 3410.28 a)ii) ne sont pas remplies.

Les tenants du point de vue A font remarquer que l'objet et le champ d'application du chapitre SP 3200 sont formulés comme suit :

.01 Le présent chapitre :

- a) a pour objet de fournir des indications sur l'application de la définition des passifs énoncée dans le chapitre SP 1000, « Fondements conceptuels des états financiers », et d'établir des normes générales de constatation des passifs et d'informations à fournir à leur sujet;
- b) ne comporte cependant pas de normes de constatation et d'informations à fournir à l'égard de catégories précises de passifs, qui sont traitées dans des chapitres particuliers du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public.

Les paragraphes SP 3410.29 et.30, qui réfèrent à la prépondérance de la preuve pour déterminer si un passif existe et qui renvoient l'utilisateur au chapitre SP 3200 pour déterminer s'il y a prépondérance de la preuve, ne s'appliquent que dans les situations visées à l'alinéa SP 3410.28 b). En d'autres termes, ces paragraphes ne s'appliquent que lorsque les dispositions légales ou réglementaires habilitantes n'étaient pas en vigueur à la date des états financiers et qu'elles sont adoptées dans la période tampon.

*Discussion du Groupe*

Pour tenter de clarifier la question à discuter, le président demande au présentateur de donner un exemple. Le présentateur mentionne les particularités suivantes :

- a) le bénéficiaire utilise une partie ou la totalité du produit du transfert pour acquérir des immobilisations;
- b) le gouvernement cédant dispose d'un pouvoir réglementaire à l'égard des emprunts du bénéficiaire;
- c) le bénéficiaire peut faire partie ou non du périmètre comptable du gouvernement;
- d) le bénéficiaire doit demander et obtenir chaque année une approbation de financement.

Les dispositions légales ou réglementaires habilitantes permettant au gouvernement d'effectuer des transferts de cette nature à des bénéficiaires de ce type sont en vigueur. La question qui se pose est donc de savoir comment s'appliquent les dispositions du sous-alinéa SP 3410.28 a)ii), plus précisément en quoi consiste l'exercice du pouvoir de transfert.

Il y a deux conclusions possibles à l'égard de la question soumise. Selon le point de vue A, l'autorisation d'un transfert nécessite la preuve concrète d'une décision réfléchie, telle que la signature d'une personne autorisée ou un acte minutaire du cabinet. Selon le point de vue B, il conviendrait de tenir compte d'autres formes de preuves, comme lorsqu'on détermine, de la façon décrite au chapitre SP 3200, si un gouvernement a une obligation implicite. Le point de vue B est décrit comme soulevant la possibilité que le gouvernement soit contraint de revenir à la comptabilisation d'un passif.

Le Groupe cherche ensuite à clarifier certains aspects de l'exemple fourni. À la question de savoir si le bénéficiaire a d'autres possibilités de financement viables que le financement du gouvernement, le présentateur répond que les bénéficiaires sont encouragés à procéder à des levées de fonds. Quant à savoir si une entente a été conclue, le présentateur indique qu'il n'existe aucune entente. On fait alors remarquer que s'il existait un contrat, la question ne serait pas aussi controversée. C'est en l'absence de contrat, lorsqu'il y a beaucoup de communications entre les parties, que le jugement professionnel entre en jeu.

Une discussion portant sur diverses situations s'en suit. On évoque des circonstances dans lesquelles, par ses communications, un gouvernement cédant a créé des attentes légitimes chez d'autres parties, de telle sorte qu'il n'a d'autre option réaliste que de régler son obligation. On indique que les paragraphes 25 à 27 de la Base des conclusions sur les paiements de transfert font mention de l'élément d'« engagement manifeste » dans la notion d'autorisation. C'est notamment pour cette raison que la plupart des membres du Groupe trouvent le point de vue B pertinent sous certains aspects, mais soulignent la nécessité d'évaluer les situations individuellement et de faire appel au jugement professionnel.

Les membres du Groupe font remarquer que la relation entre le bénéficiaire et le gouvernement revêt de l'importance. Ainsi, le fait pour le bénéficiaire d'être sous le contrôle du gouvernement accordant le financement et le mandat que reçoit le bénéficiaire entrent en ligne de compte. Lorsqu'un bénéficiaire ne fait pas partie du périmètre comptable du gouvernement et qu'une décision ou une évaluation ont lieu chaque année, il est moins probable qu'il existe une obligation implicite.