

Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public

Compte rendu de la réunion publique

Le 7 mai 2015

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

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

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

Questions présentées et traitées

[Chapitre SP 1201 : l'expression « dette nette »](#)

[Chapitres SP 3200 et SP 3260 : obligations d'assainissement](#)

[Chapitre SP 3410 : ententes relatives à la taxe sur l'essence](#)

[NOSP-2 : obligations contractuelles](#)

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES

Chapitre SP 1201 : l'expression « dette nette »

La dette nette constitue un indicateur très important de la situation financière. Il s'agit toutefois d'une notion qui n'est pas toujours bien comprise, en grande partie parce que l'on associe « dette nette » à « emprunts sur le marché ». Certains utilisateurs ne comprennent pas que la dette nette comprend toutes les sommes dues, telles que les crédettes, les pensions de retraite et les emprunts sur le marché. Ces utilisateurs mentionnent qu'on dirait qu'il s'agit de « la dette moins quelque chose », par exemple un fonds d'amortissement ou un autre élément.

L'expression « dette nette » est expliquée dans le chapitre SP 1201 du Manuel du secteur public, « Présentation des états financiers ».

On trouve dans le *Free Dictionary* de Farlex, qu'on peut consulter en ligne, la définition qui suit de l'expression « dette nette ».

[TRADUCTION] « Mesure de la capacité d'une société à rembourser la totalité de ses dettes en cas d'exigibilité immédiate de celles-ci, calculée en additionnant la dette à court terme et la dette à long terme, et en soustrayant la totalité de la trésorerie et des équivalents de trésorerie. De nombreux investisseurs utilisent la dette nette aux fins de la prise de décisions de placement, car elle fournit un aperçu de la santé financière de l'entreprise et de son niveau d'endettement par rapport à ses actifs liquides. Dans certains secteurs d'activité, la dette nette peut être plus élevée que dans d'autres; les investisseurs comparent donc souvent la dette nette d'une société à celles d'autres sociétés du même secteur d'activité. »

Malgré les définitions, les conceptions erronées entourant l'expression « dette nette » prédominent souvent.

L'exposé de la question soulève le fait que la compréhension générale de la notion de dette nette ne s'est pas améliorée depuis l'introduction de l'expression dans les états financiers des entités du secteur public, il y a plus de dix ans.

L'exposé de la question fait également valoir la nécessité de remplacer l'expression « dette nette » pour que les utilisateurs puissent comprendre la notion et lui accordent toute l'importance voulue. D'ici là, l'excédent (déficit) de l'exercice et le niveau des emprunts contractés demeureront les principaux éléments dont tiennent compte les utilisateurs des états financiers des entités du secteur public.

Question – Quelle expression devrait-on utiliser au lieu de « dette nette »?

Proposition A – « Passif net »

Cette expression renvoie au calcul à effectuer pour déterminer l'existence ou non d'une dette nette et est intuitive par rapport à l'état de la situation financière.

Le Manuel du secteur public indique que lorsque les actifs financiers d'un gouvernement excèdent son passif, cet indicateur de la situation financière du gouvernement est appelé « actifs financiers nets ». L'utilisation de l'expression « passif net » refléterait la même logique d'appellation dans le cas où le passif d'un gouvernement excède ses actifs financiers.

Proposition B – « Besoins futurs de revenus »

Cette expression est utilisée dans le chapitre SP 1100, « Objectifs des états financiers », et dans la publication *20 Questions sur la présentation de l'information financière des gouvernements*. Elle reflète la notion qui sous-tend la mesure ainsi que son importance.

Proposition C – Autre expression plus intuitive entraînant moins de confusion que « dette nette »

D'autres expressions pourraient être appropriées. L'important est que l'expression retenue soit plus claire que « dette nette » et permette autant que possible d'éviter toute confusion.

Discussion du groupe

Les membres du Groupe adhèrent à la constatation du présentateur selon laquelle l'expression « dette nette » est mal comprise.

Un membre du Groupe fait remarquer qu'à l'échelle internationale, d'autres entités du secteur public utilisent l'expression « dette nette ». Il met donc les membres en garde contre l'utilisation d'une autre expression qui aurait pour effet de déphaser les entités du secteur public canadien par rapport aux entités similaires du secteur public ailleurs dans le monde. Ce membre du Groupe indique qu'il faudrait discuter de la façon d'amener les gens à comprendre l'expression et qu'il s'agit là d'une question de communication et de sensibilisation.

Quelques membres du groupe appuient la proposition A. L'expression « passif net » leur semble raisonnable et sensée. Elle signale que l'indicateur comprend tous les passifs et permet d'éviter que l'attention soit centrée sur la dette. Toutefois, l'expression « passifs financiers nets » serait peut-être plus appropriée, puisque l'expression opposée est « actifs financiers nets » et que « passif net » est l'opposé de « actif net ».

Quelques membres du Groupe appuient la proposition B du fait que l'expression permet de refléter la situation réelle de l'entité. Le problème lié à cette proposition est de déterminer une expression raisonnable pour décrire la situation dans laquelle les actifs financiers excèdent le passif, puisque l'expression « obligations au titre des charges futures » ne reflète pas nécessairement la mesure requise.

Des membres du Groupe proposent d'autres expressions, notamment « situation financière nette » et « situation monétaire nette ».

Un membre du Groupe propose de faire preuve de souplesse dans l'utilisation de la terminologie, de manière semblable à ce que prévoit la Norme comptable internationale IAS 1, *Présentation des états financiers*.

Un autre membre du Groupe est d'avis qu'il faut tenir compte de la terminologie parce que la signification de la mesure est mal comprise. Il fait remarquer aux membres du Groupe que ce ne sont pas toutes les entités du secteur public qui calculent la dette nette ni qui présentent un état de la variation de la dette nette.

Un membre du Groupe indique que le manque de compréhension de cette expression peut découler du fait que, par le passé, peu d'entités préparaient leurs états financiers conformément aux normes du

Manuel du secteur public. À mesure que le nombre d'entités qui appliquent ces normes augmentera, nous assisterons à une augmentation du nombre de personnes qui utiliseront l'expression. En l'utilisant, on en comprendra mieux le sens.

D'autres membres du Groupe indiquent que la préoccupation liée à cet indicateur est la question de savoir s'il représente vraiment la dette nette lorsque :

- la dette d'une entreprise publique, qui est souvent importante, n'est pas présentée au montant brut;
- les apports reportés / revenus reportés rattachés à l'utilisation d'immobilisations corporelles, qui ne représentent pas des besoins futurs de revenu et n'entraîneront pas de sorties de trésorerie, sont compris dans la mesure;
- le montant présenté ne comprend pas les montants garantis par l'entité.

Un membre du Groupe est d'avis que la question n'a pas trait à l'expression utilisée et concerne plutôt l'emplacement de l'indicateur. Ce membre indique que les utilisateurs lisent d'abord le bas des états financiers parce que c'est là que figurent les mesures les plus importantes (l'excédent ou le déficit accumulé et l'excédent ou le déficit de l'exercice). Le membre estime que la dette nette devrait faire partie de l'excédent accumulé, puisque cette mesure est constituée des éléments suivants :

- les actifs non financiers (actifs qui permettent de fournir des services futurs);
- les actifs financiers nets / la dette nette (mesure financière qui indique que l'entité a un excédent de trésorerie ou qu'elle a l'obligation de régler des passifs au moyen de ses revenus futurs).

Ce membre du Groupe souligne également que l'indicateur obtiendra plus d'attention et sera mieux compris s'il fait partie de l'excédent accumulé.

Un autre membre du Groupe fait remarquer qu'il serait utile d'équilibrer l'importance de tous les indicateurs présentés dans les états financiers, afin que l'attention ne soit plus exclusivement centrée sur l'excédent / le déficit et l'excédent accumulé / le déficit accumulé en tant que mesures clés.

Quelques membres du Groupe expriment le point de vue selon lequel l'état de la variation de la dette nette rend l'indicateur encore plus confus. Cet état est lui aussi mal compris. À titre de solution, un membre du Groupe indique que l'état devrait être présenté selon la méthode directe, ce qui permettrait de fournir de l'information sur :

- le solde des emprunts ayant été remboursés;
- le solde des emprunts contractés;
- les variations des autres actifs financiers et passifs financiers.

Le président présentera au CCSP les idées et les réflexions issues de la discussion, notamment la nécessité d'examiner s'il faut revoir le mode de calcul de la dette nette, étant donné que la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation et la prise en compte des apports reportés entraînent sans doute une distorsion de la mesure. Le président indique que cette discussion sera prise en compte lors de l'élaboration du cadre conceptuel.

Chapitres SP 3200 et SP 3260 : obligations d'assainissement

Question 1 – Doit-on comptabiliser une obligation d'assainissement à titre de passif lorsque la contamination atmosphérique, dans un milieu de travail, excède les seuils de tolérance légaux?

Scénario :

Les entités du secteur public peuvent se heurter à des problèmes de qualité de l'air découlant de la présence de moisissures. Lorsqu'elles sont éliminées rapidement, les moisissures ne constituent généralement pas un risque pour la santé. Toutefois, la présence d'une quantité importante de particules de moisissure dispersées dans l'air peut entraîner des problèmes de santé. Par exemple, on lisait dans *La Presse* du 25 juin 2013 qu'au moins huit écoles de niveau élémentaire étaient fermées au Québec, à l'époque, en raison d'une piètre qualité de l'air causée par des moisissures. Aucun règlement ne prévoit un seuil maximal de contamination fongique et par moisissures dans l'air. Il existe toutefois des lois provinciales en matière de santé et sécurité au travail ainsi que de santé publique, qui créent des obligations en la matière.

L'amiante constitue un autre exemple de contamination de l'air. Lorsque des particules d'amiante sont en circulation dans l'air, elles posent un risque grave pour la santé. L'Association canadienne du droit de l'environnement rapportait en 2012 que, chaque année, dans le monde, environ 125 millions de personnes sont exposées à de l'amiante dans leur milieu de travail. L'amiante est strictement réglementé dans tous les territoires au Canada, en particulier pendant les activités de construction ou d'entretien qui entraînent une perturbation de matériaux contenant de l'amiante. Les employeurs sont tenus de limiter l'exposition des employés à l'amiante en suspension dans l'air.

Proposition

La présence de moisissures et d'amiante entraînant de la contamination atmosphérique dans une infrastructure physique ne fait pas partie du champ d'application du chapitre SP 3260, « Passif au titre des sites contaminés », à moins que les contaminants n'aient envahi le sol, les plans d'eau ou les sédiments, conformément au paragraphe SP 3260.04.

Lorsqu'une entité du secteur public a l'obligation de remédier à une contamination par des moisissures ou de l'amiante dans un milieu de travail, elle doit déterminer si cette obligation entraîne un passif selon les dispositions du chapitre SP 3200, « Passifs », compte tenu des faits et circonstances particuliers.

Lorsque la contamination entraîne la fermeture d'un édifice, la conjoncture peut indiquer que l'édifice ne contribue plus à la capacité de l'entité du secteur public de fournir des biens et des services. En pareil cas, le paragraphe .31 du chapitre SP 3150, « Immobilisations corporelles », exige la comptabilisation d'une moins-value.

Discussion du Groupe

La plupart des membres du Groupe appuient la proposition soumise.

Un membre du Groupe se demande si les moisissures et l'amiante devraient être évalués selon le même cadre, car selon lui, ces deux éléments entraînent des situations très différentes. La plupart du temps les moisissures surviennent de façon inattendue. Par contre, on s'attend à ce qu'une

contamination par l'amiante se produise lorsqu'il y a perturbation de la matière ou lorsque celle-ci est utilisée pour la construction d'un édifice. Ce membre du Groupe indique que le CCSP travaille actuellement à l'élaboration d'une norme sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations. Le membre s'attend à ce que la question de l'amiante demeure dans le cadre de ce projet de norme.

Un autre membre du Groupe indique que les raisons pour lesquelles les situations mentionnées dans l'exposé de la question seraient exclues du champ d'application du chapitre SP 3260 ne sont pas claires à première vue. Ce membre se demande si la norme devrait couvrir la contamination atmosphérique contenue dans une infrastructure, étant donné que les situations impliquant des moisissures et de l'amiante sont fréquentes. Le directeur, Normes comptables du secteur public, explique que le projet de norme sur les sites contaminés portait initialement sur tous les types de passifs environnementaux. Au fil de l'évolution du projet, il est devenu clair qu'il serait difficile d'entreprendre un projet aussi vaste. Il a alors été décidé de ne traiter que des sites contaminés. On a exclu la contamination atmosphérique du champ d'application du projet de norme, car on a déterminé qu'il serait difficile de la mesurer, du fait qu'elle est en suspension dans l'air. Le directeur ajoute que les situations soumises dans le cadre de l'exposé de la question révèlent un problème relatif à la hiérarchie des PCGR. Étant donné qu'il n'y a actuellement aucune norme sur la contamination atmosphérique, les préparateurs doivent se tourner vers la norme générale sur les passifs, soit le chapitre SP 3200, pour obtenir des indications.

Le présentateur demande l'avis des membres du Groupe quant à savoir si les indications du chapitre SP3260 seraient pertinentes et utiles pour aider les entités à évaluer leur situation. La plupart des membres du Groupe conviennent que le chapitre SP 3260 constituerait une source d'indications utile. En l'absence de norme sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations dans le secteur public, un membre du Groupe suggère d'utiliser, pour les situations liées à l'amiante, les indications énoncées dans le chapitre 3110, « Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations », de la Partie II du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* et dans l'Abrégé des délibérations du Comité sur les problèmes nouveaux CPN-159, « Obligations conditionnelles liées à la mise hors service d'immobilisations », des Normes comptables pré-basculément de la Partie V de ce manuel.

Le président indique qu'il informera le CCSP de la nécessité de s'assurer d'intégrer les indications sur les divers types de contamination dans le Manuel du secteur public.

Question 2 – En quoi consiste un événement imprévu donnant lieu à la contamination d'un site?

L'alinéa SP 3260.05 d) indique ce qui suit : « [...] un passif au titre de l'assainissement découle normalement de situations telles que : [...] un événement imprévu donnant lieu à une contamination [...] ».

Scénario :

Une entité du secteur public stocke du carburant dans un réservoir souterrain. Le stockage de carburant comporte un risque inhérent de contamination du site, en raison de la possibilité de déversements ou de fuites accidentels. L'entité gère ce risque en vérifiant régulièrement les réservoirs

de carburant pour détecter toute contamination possible du sol ou de l'eau. L'entité peut découvrir l'existence d'une contamination dépassant une norme légale ou les lignes directrices établies par le gouvernement qui contrôle l'entité en cause et peut devoir prendre des mesures d'assainissement du site pendant que celui-ci continue de faire l'objet d'un usage productif.

Point de vue A

La contamination est imprévue lorsqu'on ne peut s'attendre à ce qu'elle se produise au moment de l'acquisition de l'actif. Bien qu'une contamination du site découlant de déversements ou de fuites puisse survenir, cette situation entre dans le champ d'application du chapitre SP 3260 si on ne s'y attendait pas au moment de l'acquisition de l'actif, que le site contaminé continue ou non de faire l'objet d'un usage productif. Un passif au titre de l'assainissement doit être comptabilisé lorsque tous les critères de comptabilisation énoncés au paragraphe SP 3260.08 sont remplis. Cela concorde avec la comptabilisation des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, selon laquelle un passif au titre des coûts d'assainissement prévus doit être comptabilisé au moment de l'acquisition d'un actif.

Point de vue B

Les déversements et les fuites ne sont pas des événements imprévus parce qu'ils constituent des risques inhérents à l'utilisation continue d'un site de stockage de carburant. Cette situation n'entre donc pas dans le champ d'application du chapitre SP 3260 parce qu'elle n'est pas imprévue et que le site contaminé continue de faire l'objet d'un usage productif.

Discussion du Groupe

Des membres du Groupe appuient le point de vue A et mentionnent que l'existence d'un risque ne signifie pas nécessairement qu'on s'attend à ce qu'il se matérialise. On indique également que dans le scénario présenté, le risque ne semble pas substantiel.

Les membres du Groupe amorcent une discussion sur le chapitre SP 3260 en lien avec l'énoncé de principes « Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations ». Un membre du Groupe indique que la prise en compte de la notion d'attente permet de contribuer à distinguer le champ d'application du chapitre SP 3260 de celui de l'énoncé de principes. Par exemple, si on s'attend à ce qu'une contamination se produise, la future norme sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations s'appliquerait. En revanche, si on ne s'attend pas à ce qu'une contamination se produise, le chapitre SP 3260 s'appliquerait. Les membres du Groupe insistent de nouveau sur l'importance de faire en sorte que le champ d'application du chapitre SP 3260 et celui de la future norme sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations s'excluent mutuellement. Cela permettrait de comptabiliser la contamination qui dépasse une norme légale ou les lignes directrices établies par le gouvernement qui contrôle l'entité en cause selon l'une des deux normes.

Un membre du Groupe fait valoir que, selon les faits et circonstances, il est possible de devoir comptabiliser une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation pendant la durée de vie utile de l'actif plutôt qu'au commencement de celle-ci.

Le président indique qu'il transmettra les commentaires qui suivent au Groupe de travail sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, par l'intermédiaire du CCSP :

- la nécessité d'expliquer clairement en quoi consiste la contamination attendue et de disposer d'indications à ce sujet;
- la nécessité d'envisager la comptabilisation d'une obligation liée à la mise hors service d'immobilisations pendant la durée de vie utile de l'actif.

Chapitre SP 3410 : Ententes relatives à la taxe sur l'essence

Les transferts de fonds dans le cadre des ententes relatives à la taxe sur l'essence entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3410, « Paiements de transfert ». Bien qu'il existe une certaine disparité dans les pratiques selon les ententes relatives à la taxe sur l'essence actuellement en vigueur, les bénéficiaires comptabilisent généralement à titre de passifs les fonds reçus jusqu'à ce qu'ils soient utilisés.

Le gouvernement fédéral a récemment conclu avec les provinces et territoires une nouvelle entente administrative sur dix ans relativement au Fonds fédéral de la taxe sur l'essence. Les gouvernements provinciaux ont ensuite conclu de nouvelles ententes avec les municipalités et les organismes publics, dont bon nombre sont entrées en vigueur le 1^{er} avril 2014.

La plupart des dispositions des nouvelles ententes provinciales sont similaires et elles sont susceptibles d'avoir une incidence sur le moment auquel le bénéficiaire du transfert de la taxe sur l'essence comptabilise le revenu.

Parmi les modifications importantes apportées aux conditions standard des ententes relatives à la taxe sur l'essence récemment conclues, on relève ce qui suit :

- a) une augmentation du nombre de catégories des dépenses admissibles, qui passent de 7 à 18;
- b) la suppression d'une disposition exigeant le remboursement proportionnel des fonds utilisés pour acquérir des actifs, dans l'éventualité où ceux-ci feraient l'objet d'une cession dans les dix ans suivant leur acquisition;
- c) l'établissement d'une directive selon laquelle les fonds détenus en vertu d'une entente relative à la taxe sur l'essence au moment de l'entrée en vigueur de la nouvelle entente sont assujettis aux dispositions de cette entente; il en découle que les fonds détenus en vertu d'ententes antérieures qui n'ont pas été utilisés peuvent maintenant l'être en fonction des catégories admissibles mentionnées à l'alinéa a) ci-dessus et que les sommes en cause ne sont pas assujetties au remboursement proportionnel mentionné à l'alinéa b) ci-dessus.

Question 1 – Comment les municipalités et les organismes publics devraient-ils comptabiliser le financement relatif à la taxe sur l'essence selon la nouvelle entente fédérale?

Trois points de vue principaux ressortent. Étant donné que les ententes relatives à la taxe sur l'essence ne sont conclues qu'avec des bénéficiaires admissibles, l'application de la définition des critères d'admissibilité énoncée au chapitre SP 3410 ne pose pas de problème. Ce sont plutôt les différences qui surgissent lors de l'application de la définition de stipulations contenue dans le glossaire du chapitre SP 3410 et de l'application des paragraphes SP 3410.16 ou SP 3410.19, ainsi que des dispositions à l'appui applicables, qui sont en cause.

Point de vue A – Comptabilisation dans le passif jusqu'à l'utilisation

Il n'y a qu'une seule stipulation. Bien que la nouvelle entente établisse de nouvelles catégories de dépenses, les nouveaux critères demeurent suffisamment précis et imposent une stipulation précisant les fins auxquelles doivent servir les ressources transférées (clause de finalité), qui engendre un passif. Cette clause s'applique jusqu'à ce que le bénéficiaire utilise les ressources pour l'acquisition, ou le développement ou la mise en valeur d'une immobilisation corporelle. Lorsque le bénéficiaire du transfert de la taxe sur l'essence effectue une dépense admissible, le montant est comptabilisé à titre de revenu.

Point de vue B – Comptabilisation à titre de revenu lorsque le transfert est autorisé

Trois arguments sont présentés à l'appui de ce point de vue :

- la clause de finalité est maintenant si large que pratiquement tout projet d'infrastructure entrepris est admissible;
- l'entente ne comprend plus de disposition obligeant le bénéficiaire à utiliser les actifs acquis pour fournir des services;
- les ententes sont vagues en ce qui concerne le traitement des fonds non utilisés à l'expiration de l'entente. Aucune disposition ne précise d'horizon temporel clair et l'expérience passée montre que les fonds inutilisés n'ont pas été remboursés après l'expiration de la première entente.

Par conséquent, la somme reçue constitue un paiement de transfert non assorti de stipulations et est comptabilisée conformément aux dispositions du paragraphe SP 3410.16, où il est mentionné que : « Le gouvernement bénéficiaire doit comptabiliser à titre de revenu un paiement de transfert non assorti de critères d'admissibilité ou de stipulations lorsque le transfert est autorisé ».

Point de vue C – Prise en compte des faits et circonstances propres à la situation du bénéficiaire

Chaque bénéficiaire doit examiner les faits et les circonstances propres à sa situation pour déterminer s'il est assujéti à des stipulations. Par exemple, il se peut qu'une petite municipalité ait des besoins limités en matière d'investissement, qui ne correspondent pas aux catégories de dépenses établies. En pareil cas, il se peut que les fonds reçus dans le cadre de l'ancien programme et qui sont inutilisés le demeurent, et ce, malgré l'introduction de nouvelles catégories de dépenses.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe demandent des éclaircissements au sujet de la situation exposée. Un membre du Groupe indique que, puisque le gouvernement provincial est l'intermédiaire du financement, il peut imposer d'autres critères d'admissibilité. Selon le rôle joué par le gouvernement provincial dans le cadre de ces ententes, on peut soutenir différents points de vue. Le présentateur clarifie le fait qu'on a supposé que le gouvernement provincial n'imposerait pas de critères d'admissibilité en sus de ceux imposés par le gouvernement fédéral. Aux fins de la présente discussion, le présentateur indique que la question centrale a trait aux stipulations plutôt qu'aux critères d'admissibilité.

Un membre du Groupe indique qu'un énoncé fait dans l'exposé de la question pourrait être trompeur. Par conséquent, on apporte une correction à la première phrase du dernier paragraphe figurant sous « Point de vue B » pour clarifier l'intention de la norme, à savoir que les stipulations n'engendrent pas toujours un passif. Le présentateur indique que la phrase devrait être modifiée comme suit : « [...] la somme constitue un paiement de transfert non assorti de stipulations répondant à la définition d'un passif et est comptabilisée conformément aux dispositions du paragraphe SP 3410.16 ».

Les membres du Groupe se demandent s'il y a déjà eu des cas de remboursement des fonds au gouvernement fédéral. Selon l'expérience passée du présentateur, les municipalités utilisent habituellement les fonds reçus.

Les membres de Groupe se demandent également si les actions d'une municipalité peuvent créer une obligation implicite, indépendamment des stipulations prévues dans l'entente. On détermine ensuite que l'on évaluera la question en cause en s'appuyant sur la présomption que la municipalité n'a posé aucune action qui serait perçue comme créant une obligation implicite.

Les membres du Groupe expriment des points de vue partagés. Plusieurs membres soutiennent le point de vue B. Ces membres estiment que les stipulations indiquées ne sont pas suffisamment substantielles pour engendrer un passif. La norme indique que ce ne sont pas toutes les stipulations qui engendrent un passif. Par conséquent, l'existence de stipulations ne signifie pas nécessairement l'existence d'un passif. Elle signifie qu'il faut faire preuve de jugement professionnel. La norme définit les stipulations comme suit : « modalités imposées par le gouvernement cédant quant à l'utilisation de ressources transférées ou aux actions qu'un bénéficiaire doit accomplir pour conserver le transfert ». Certains membres estiment que les conditions de l'entente ne semblent pas répondre à la définition d'une stipulation, étant donné qu'il ne semble pas y avoir de conséquence négative associée à leur non-respect. On examine également ce qu'il en est du mandat des municipalités. Certains membres du Groupe estiment que les conditions de l'entente n'engendrent pas de passif, puisqu'elles n'ajoutent aucune exigence supplémentaire par rapport à ce qu'une municipalité ferait normalement. Ces membres n'estiment pas que les stipulations soient suffisamment précises pour engendrer un passif.

Quelques membres du Groupe proposent que lorsque le financement est comptabilisé à titre de revenu, il devrait être mis en évidence dans l'excédent accumulé (en tant que ressources affectées) pour indiquer à l'utilisateur des états financiers qu'on a affecté ces ressources à des fins particulières. Pour ces membres, la section de l'excédent accumulé dans l'état de la situation financière devrait être davantage mise en évidence dans le Manuel du secteur public que ce n'est le cas actuellement.

D'autres membres du Groupe appuient le point de vue A. Un membre du Groupe indique que si l'entente est conclue avec le gouvernement provincial, celui-ci a un rôle à jouer dans la surveillance du financement et doit rendre des comptes au gouvernement fédéral. Il faut tenir compte de la manière dont la province gère le financement relatif à la taxe sur l'essence. Le gouvernement provincial pourrait rendre les conditions énoncées dans les ententes relatives à la taxe sur l'essence plus précises en approuvant des projets particuliers que la municipalité pourrait entreprendre. Ces projets devraient se dérouler conformément aux modalités approuvées pour que la municipalité puisse comptabiliser le financement à titre de revenu. Le fait de préciser plus étroitement les conditions de l'entente permettrait de rendre également les stipulations plus précises. Un autre membre indique que même si le nombre

de stipulations s'est accru, les municipalités doivent tout de même utiliser les fonds dans le cadre de certains projets d'infrastructure. Le financement ne peut pas servir à couvrir les coûts d'exploitation. Cela fait en sorte que les stipulations sont très précises, ce qui engendre un passif.

Quelques membres du Groupe se disent préoccupés par la question de l'amortissement du financement sur la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle. Selon eux, le financement constitue un passif jusqu'à ce que les fonds soient utilisés (c'est-à-dire jusqu'à l'acquisition de l'immobilisation et l'achèvement du projet).

Pendant la discussion, on constate qu'il existe également des différences quant à la façon dont les gouvernements provinciaux comptabilisent le financement associé aux nouvelles ententes relatives à la taxe sur l'essence.

Certains membres du Groupe mentionnent que, en tant que comptables professionnels, c'est le point de vue C qu'il conviendrait d'appliquer pour apprécier et évaluer toutes les situations. En prenant en considération les faits et les circonstances propres à la situation du bénéficiaire, on dégagera une conclusion afin de comptabiliser soit un passif jusqu'à l'utilisation, soit un revenu lorsque le transfert est autorisé.

Question 2 – En Alberta et en Ontario, certaines ententes comprennent une clause selon laquelle les fonds inutilisés doivent être remboursés. Quelle incidence cela aurait-il sur le plan de la comptabilisation?

On a observé que certaines ententes présentaient des disparités par rapport aux ententes provinciales standard. En Alberta et en Ontario, par exemple, l'entente introduit l'obligation de remettre les fonds inutilisés. Si le financement n'est pas utilisé pendant une période donnée (habituellement cinq ans), les fonds inutilisés sont considérés comme constituant une dette que le bénéficiaire doit rembourser au cédant ou à l'intermédiaire de celui-ci.

Point de vue A – Comptabilisation dans le passif jusqu'à l'utilisation

L'exigence de remboursement des fonds inutilisés impose une stipulation temporelle en sus de la clause de finalité. Le non-respect d'une clause de finalité à l'expiration de l'entente entraîne l'obligation de rembourser les fonds inutilisés. En pareil cas, le financement est comptabilisé à titre de passif jusqu'à ce qu'une dépense admissible soit faite ou que les fonds soient remboursés.

Lorsque la nouvelle entente a préséance sur une disposition d'une entente antérieure qui permettait au bénéficiaire de conserver les fonds inutilisés, tous ces fonds devraient être comptabilisés à titre de passif jusqu'à ce qu'une dépense admissible soit faite ou que les fonds soient remboursés.

Point de vue B – Comptabilisation à titre de revenu lorsque le transfert est autorisé

L'obligation de remboursement (une stipulation temporelle) n'est pas substantielle, puisque la clause de finalité est maintenant si large que presque n'importe quel projet d'infrastructure entrepris est admissible. Il ne conviendrait de comptabiliser un passif qu'en cas de non-respect de la stipulation temporelle.

La même approche s'applique aux fonds inutilisés découlant d'ententes antérieures.

Point de vue C – Prise en compte des faits et circonstances propres à la situation du bénéficiaire

Chaque bénéficiaire doit prendre en compte les faits et circonstances propres à sa situation pour déterminer si les stipulations sont substantielles. Par exemple, si une petite municipalité ne mène pas suffisamment de projets d'investissement admissibles, il se peut qu'elle ne puisse pas utiliser tout le financement lié à la taxe sur l'essence qu'elle a reçu. Une autre municipalité qui mène un programme de projets d'investissement utilise généralement tout le financement reçu au titre de la taxe sur l'essence et pour cette municipalité, la stipulation temporelle n'est pas substantielle.

La même approche s'applique aux fonds inutilisés découlant d'ententes antérieures.

Discussion du Groupe

On demande aux membres du Groupe si la stipulation temporelle a une incidence sur le point de vue qu'ils ont exprimé sur la question 1. Ils indiquent que l'ajout de cette stipulation change en effet la situation. Certains membres changent d'avis, tandis que d'autres sont toujours du même avis. Le changement ou non de point de vue dépend du caractère substantiel de la stipulation temporelle.

Certains membres du Groupe continuent de soutenir le point de vue A pour les mêmes raisons que celles énoncées lors de la discussion sur la question 1. L'ajout de la stipulation temporelle n'a pas d'incidence sur leur point de vue. Quelques membres changent d'avis par rapport à celui qu'ils avaient exprimé sur la question 1 et ils appuient plutôt le point de vue A, en indiquant que la stipulation entraîne maintenant des conséquences. Si le financement n'est pas utilisé à l'intérieur d'un délai déterminé, il y a obligation de rembourser tout fonds inutilisé. Dans le cadre de cette question, la stipulation semble répondre à la définition d'une stipulation telle qu'elle est énoncée dans la norme. On examine si la stipulation est suffisamment substantielle pour répondre à la définition d'un passif. En raison des conséquences qui s'y rattachent, ces membres estiment que la stipulation est suffisamment substantielle pour donner lieu à un passif jusqu'à ce qu'une dépense admissible soit faite ou que les fonds soient remboursés.

D'autres membres du Groupe continuent de soutenir le point de vue B. Un membre indique que la stipulation temporelle fournit aux parties à l'entente l'occasion de discuter de l'utilisation du financement. Il est rare que des fonds soient remboursés, même lorsqu'il existe une stipulation temporelle. D'autres membres indiquent que dans les cas où il est certain que le bénéficiaire utilisera les fonds et que le cédant ne s'attend pas à recevoir un remboursement, le financement devrait être comptabilisé à titre de revenu lorsqu'il est autorisé. Certains membres du Groupe soutiennent que dans le cas où le financement sera de toute façon utilisé, la stipulation temporelle n'est alors pas suffisamment substantielle pour donner lieu à un passif.

Un membre fait remarquer qu'en Ontario, l'Association des municipalités de l'Ontario peut, à sa discrétion, déclarer que les fonds inutilisés constituent une dette. Ce ne sont pas tous les fonds inutilisés qui sont automatiquement considérés comme une dette.

Un membre du Groupe appuie le point de vue C. Bien qu'au début de la discussion, on ait établi que l'on évaluerait la question en cause en s'appuyant sur la présomption que la municipalité n'a posé aucune action qui serait perçue comme entraînant une obligation implicite, les actions et communications d'une municipalité sont importantes pour déterminer la comptabilisation du

financement. Par exemple, si une municipalité a promis de construire une bibliothèque, elle a l'obligation de le faire. Les faits et circonstances propres à la situation d'une municipalité sont essentiels pour déterminer la comptabilisation appropriée.

Un membre du Groupe appuie tous les points de vue et indique que, pour les petites municipalités, la stipulation temporelle peut être substantielle. Il faut alors comptabiliser un passif jusqu'à l'utilisation des fonds, ce qui milite en faveur du point de vue A. Pour les municipalités de plus grande taille, la stipulation temporelle peut être essentiellement non significative. Dans ce cas, le financement serait comptabilisé à titre de revenu lorsqu'il est autorisé, ce qui correspond au point de vue B. Il faut prendre en compte les faits et circonstances propres au bénéficiaire pour déterminer le caractère substantiel des stipulations, ce qui correspond au point de vue C.

Autres éléments de discussion

À la suite de l'examen des questions soumises, on discute des difficultés d'application liées à la norme.

Les membres du Groupe constatent que la norme se prête à différentes interprétations. Elle permet que des opérations se déroulant dans des situations semblables soient comptabilisées différemment, ce qui entraîne un manque de comparabilité et d'uniformité. Certains membres du Groupe se demandent si cela est dans l'intérêt public.

Certains membres du Groupe se disent d'avis que la norme doit être plus claire. Ces membres soulignent qu'ils ne préconisent pas des normes fondées sur des règles, mais souhaitent plutôt des principes suffisamment clairs pour mener à une comptabilisation similaire des paiements de transfert effectués dans des circonstances semblables. Ces membres ont formulé les suggestions suivantes :

- fournir des indications qui aideraient les entités du secteur public à interpréter la norme de la même manière dans des situations semblables;
- fournir des éclaircissements quant à ce qu'est un passif;
- fournir des éclaircissements quant à la pertinence d'établir, pour les entités du secteur public, un rôle de détermination du caractère substantiel d'une stipulation ou une conduite normalement attendue de leur part à cet égard;
- intégrer l'exigence selon laquelle les stipulations donnant lieu à des passifs doivent être plus précises, et entraîner des conséquences négatives en cas de non-respect;
- en cas de décision de comptabiliser ce financement à titre de revenu, permettre aux entités du secteur public d'expliquer ce que comprend leur excédent accumulé (à savoir les fonds affectés à des investissements), dans le corps même de l'état de la situation financière.

D'autres membres du Groupe sont d'avis que la norme est adéquate. Elle permet de faire preuve de jugement professionnel. Les informations fournies dans les états financiers devraient aider les utilisateurs à comprendre comment l'entité a comptabilisé les paiements de transfert. Un membre du Groupe dit qu'il serait difficile d'atteindre l'objectif d'une comptabilisation identique par des entités similaires, étant donné que les faits et circonstances propres à la situation de chacune peuvent être différents. Un autre membre indique que la norme est bien telle qu'elle est, puisque toutes les autres possibilités ne sont pas nécessairement meilleures. Les membres du Groupe reconnaissent que, si l'apport de modifications à la norme faisait en sorte que davantage de gouvernements souverains

adoptent leurs propres règles comptables, la situation ne serait pas meilleure qu'en ce moment. Un membre du Groupe indique que la meilleure façon d'aborder la norme consiste à tenir des discussions telles que celles que tient le Groupe de discussion, où l'on tente de faire évoluer les idées et où l'on vise un consensus plus large, même s'il ne fait pas l'unanimité, sur la façon de comptabiliser les opérations et autres événements en lien avec les principes établis dans le Manuel du secteur public.

On suggère que, dans le cadre du suivi après mise en œuvre du chapitre SP 3410, de l'information soit recueillie pour déterminer l'ampleur des difficultés d'application. Cela faciliterait la prise de décisions quant aux mesures à prendre, le cas échéant, à l'égard de la norme.

Le président souligne que la discussion sera utile aux fins du suivi après mise en œuvre de la norme.

NOSP-2 : obligations contractuelles

La Note d'orientation concernant la comptabilité NOSP-2, « Immobilisations corporelles louées », comprend des obligations d'information applicables aux entités du secteur public ayant des immobilisations corporelles louées. Une partie de ces obligations a trait à la présentation d'informations sur les obligations contractuelles et les éventualités relatives aux immobilisations corporelles louées.

La mention d'« obligations contractuelles » aux paragraphes 26 et 27 de la NOSP-2 peut créer de la confusion, étant donné que le chapitre SP 3390, « Obligations contractuelles », définit les obligations contractuelles comme étant des « obligations d'un gouvernement envers des tiers, qui deviennent des passifs au moment où les conditions prévues par les contrats ou les accords en cause sont remplies ».

Le chapitre SP 3390 énonce également que : « Les obligations contractuelles se distinguent des passifs en ce qu'il n'y a aucune opération ni aucun événement passé à la date des états financiers obligeant le gouvernement à céder des avantages économiques dans l'avenir ».

Lorsqu'il détient une immobilisation corporelle en vertu d'un contrat de location, le gouvernement comptabilise l'immobilisation corporelle louée en constatant une immobilisation corporelle et un passif. En pareil cas, la passation du contrat de location constitue l'événement passé nécessitant la constatation d'un passif et le gouvernement n'a plus d'obligation contractuelle à l'égard du passif comptabilisé.

Question – L'utilisation de l'expression « obligations contractuelles », aux paragraphes 26 et 27 de la NOSP-2, entre en contradiction avec le sens qu'en donne le chapitre SP 3390

Pour éviter toute confusion, il faudrait harmoniser les obligations d'information énoncées au paragraphe 27 avec la définition de l'expression « obligations contractuelles » donnée dans le chapitre SP 3390. Il convient de distinguer les obligations d'information qui concernent des montants comptabilisés dans les états financiers de ceux qui servent à décrire des obligations contractuelles qui ne sont pas encore comptabilisées dans les états financiers.

Discussion du Groupe

Le directeur, Comptabilité du secteur public, explique que la section de la note d'orientation portant sur les obligations contractuelles et les éventualités vise à traiter des autres activités ou responsabilités

prévues au contrat de location relatif à l'immobilisation corporelle qui entraînent des obligations contractuelles et des éventualités.

La majorité des membres du Groupe conviennent qu'il existe une contradiction entre l'utilisation de l'expression « obligation contractuelle » dans la NOSP-2 et son utilisation dans le chapitre SP 3390, même si, à leur connaissance, cette contradiction n'a pas causé de problèmes d'application ou de mise en œuvre. En particulier, il semble y avoir une contradiction évidente à l'alinéa 27 d). Les paiements minimums futurs exigibles en vertu des contrats de location ne constituent pas des obligations contractuelles qui deviendront des passifs dans l'avenir lorsque les conditions de ces contrats ou accords seront remplies. Ces paiements minimums futurs constituent des passifs à court terme.

Le présentateur indique que l'on peut résoudre la question en révisant la NOSP-2. Un membre du Groupe suggère de réviser la note d'orientation en établissant une liste des éléments d'information à fournir et en supprimant toute mention de l'expression « obligations contractuelles ». Ce membre suggère également que le CCSP envisage d'apporter les modifications dans le cadre d'un processus annuel d'amélioration qui permettrait de résoudre rapidement les problèmes mineurs sans revoir la totalité d'une norme et/ou d'une note d'orientation.

Un autre membre du Groupe fait remarquer que le chapitre SP 3390 ne couvre pas certaines situations, comme celle des accords contractuels prévoyant l'avance de fonds. Ces types de contrats entraînent la comptabilisation d'une créance. Le directeur, Comptabilité du secteur public, indique que le chapitre SP 3380, « Droits contractuels », et le chapitre SP 3390 ne traitent que des éléments qui ont une incidence sur les résultats de l'entité. Les deux normes ne traitent pas des droits ou obligations contractuels qui ne touchent que la situation financière de l'entité.

Le président recommandera au CCSP que la Note d'orientation soit corrigée dans le cadre d'un processus annuel d'amélioration. Il indique qu'il faudra traiter des questions plus larges entourant la définition des obligations contractuelles dans un cadre distinct de celui du processus annuel d'amélioration.