

# Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public

---

## Compte rendu de la réunion publique

Le 18 novembre 2016

*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 lors de la réunion du 18 novembre 2016

[Chapitre SP 3060 : Contrôle partagé](#)

[Préface : Portée des normes pour le secteur public](#)

[Préface : Une société de portefeuille peut-elle être une entreprise publique?](#)

[Chapitres SP 1000 et SP 1201 : Interdictions relatives à la comptabilisation et forêts urbaines](#)

[Chapitres SP 1000 et SP 1201 : Interdictions relatives à la comptabilisation et investissements dans les mesures d'intervention précoce](#)

---

## QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES

### Chapitre SP 3060 : Contrôle partagé

Il est parfois difficile de déterminer si une entité répond à la définition d'un partenariat. La difficulté réside principalement dans la détermination de l'existence d'un contrôle partagé. Dans la question soumise, on mentionnait que le chapitre SP 3060, « Partenariats », ne fournit pas en soi d'indications suffisantes pour permettre de faire cette détermination.

#### *Situation*

- Dix municipalités ont conclu un accord contractuel.
- En conformité avec les conditions stipulées dans l'accord contractuel, une entité distincte a été constituée.
- L'accord contractuel a été conclu, et l'entité constituée, en vue de la prestation de services municipaux particuliers aux résidents des 10 municipalités et du partage des coûts et revenus associés à la prestation de ces services (le critère énoncé à l'alinéa SP 3060.06 a) est rempli).
- Chaque municipalité a fait le même investissement financier initial et détient une participation de 10 pour cent dans l'entité constituée. L'investissement financier initial a servi à la construction des infrastructures nécessaires à la prestation des services aux 10 municipalités (le critère énoncé à l'alinéa SP 3060.06 b) est rempli).
- Les activités annuelles de l'entité sont financées au moyen de redevances payées par chaque municipalité participante en fonction de l'utilisation des services fournis par l'entité.
- L'entité est gérée par un conseil de 10 administrateurs. Chaque municipalité nomme un administrateur qui siège pour un mandat de trois ans et qui dispose d'une voix. Le conseil fonctionne conformément aux conditions de l'accord contractuel et se réunit régulièrement. Les décisions suivantes requièrent le consentement unanime des administrateurs :
  - l'approbation de tout investissement financier important demandé par les municipalités;
  - l'approbation de tout accord d'emprunt que l'entité veut conclure;
  - l'approbation de l'ajout d'une municipalité qui voudrait devenir partie à l'accord contractuel à une date future;
  - l'approbation d'une modification de l'accord contractuel;
  - l'approbation de la résiliation de l'accord contractuel.
- Toutes les autres décisions se prennent à la majorité des membres du conseil.
- Les 10 municipalités se partagent, sur une base équitable, les risques et avantages significatifs rattachés aux activités de l'entité (le critère énoncé à l'alinéa SP 3060.06 d) est rempli).

Selon la question soumise, et la situation présentée, les critères énoncés aux alinéas SP 3060.06 a), b) et d) de la définition d'un partenariat sont réunis.

**Question – Pour que le critère du contrôle partagé énoncé à l’alinéa SP 3060.06 c) soit rempli, quelles décisions essentielles devraient nécessiter le consentement unanime des membres du conseil?**

Les membres du Groupe demandent et obtiennent des éclaircissements sur diverses questions avant d’entamer la discussion.

- Un membre du Groupe souligne qu’un partenariat suppose un contrôle partagé et la participation de tous les partenaires aux décisions essentielles. On demande toutefois des éclaircissements sur la possibilité qu’il y ait un partenariat lorsqu’aucune décision ne nécessite l’accord de toutes les parties. Il est précisé que si le vote ne compte pas (c.-à-d. lorsque seul un vote majoritaire est nécessaire), il n’y a alors pas de contrôle partagé.
- On reconnaît que chacun des trois points de vue requiert l’exercice du jugement professionnel, mais il est aussi précisé que les points de vue A et B font état de sources précises d’indications additionnelles à prendre en considération aux fins de la détermination de l’existence du contrôle partagé. Par contre, le point de vue C porte plutôt sur la prise en considération de diverses sources d’indications additionnelles, les sources étant fonction du type de situation concerné.
- Un membre du Groupe demande s’il y a une distinction de fond entre le libellé « les décisions essentielles à la réalisation des objectifs » du paragraphe SP 3060.13, et les types de décisions essentielles dont il est fait état dans les indicateurs de contrôle mentionnés au chapitre SP 1300, « Périmètre comptable du gouvernement ». Il est précisé qu’aucune distinction n’est voulue.
- On pose aussi une question sur la formation de l’entité, aux fins de l’établissement d’une distinction entre la situation présentée et les exemples donnés aux paragraphes SP 3060.17 et .18. Plus particulièrement, on demande si, dans la situation présentée, les activités concernées relevaient auparavant d’exploitants du secteur public ou du secteur privé ou si toutes les nouvelles infrastructures ont été construites à l’aide des fonds fournis par chaque municipalité. Par souci de simplification, il est précisé que l’entité est le résultat d’un nouvel accord de prestation de services qui n’étaient pas actuellement fournis. Il peut y avoir d’autres situations plus complexes.

Trois points de vue sont étudiés.

*Point de vue A – Pour déterminer en quoi consistent les décisions essentielles de l’entité, il faut prendre en considération les indicateurs de contrôle du chapitre SP 1300*

Selon le point de vue A, puisque le chapitre SP 3060 ne fournit pas d’indications précises quant à la détermination de ces décisions essentielles, il serait approprié qu’une municipalité prenne en considération les indicateurs de contrôle énoncés aux paragraphes SP 1300.18 et .19 pour déterminer ce que sont les décisions essentielles de l’entité.

Si l’on examine la situation présentée au regard des indicateurs énoncés aux paragraphes SP 1300.18 et .19, chaque municipalité peut déterminer qu’elle a un contrôle partagé. Cette conclusion est fondée sur les éléments suivants :

- le paragraphe SP 1300.18 présente les indicateurs de contrôle les plus convaincants;

- on peut considérer que l'indicateur énoncé à l'alinéa SP 1300.18 b) est présent;
- l'indicateur de l'alinéa SP 1300.18 d) est présent;
- on ne considère pas que les autres critères énoncés aux alinéas SP 1300.18 a) et c) s'appliquent à cette situation.

Cette conclusion est en outre étayée par le fait que les « autres » critères énoncés aux alinéas SP 1300.19 c) et e) semblent également être réunis.

Selon ce point de vue, l'accord répond à la définition d'un partenariat.

*Point de vue B – Pour déterminer en quoi consistent les décisions essentielles de l'entité, il faut également prendre en considération des indications publiées en dehors du Manuel du secteur public*

Selon le point de vue B, les indicateurs de contrôle énoncés aux paragraphes SP 1300.18 et .19 constituent un bon point de départ pour déterminer en quoi consistent les décisions essentielles de l'entité. Toutefois, ces paragraphes ne font pas précisément état des décisions qui touchent le plus les « activités et objectifs » du partenariat. On considère que ces activités et objectifs s'apparentent aux « activités pertinentes » d'une entité, au sens d'IFRS 10 *États financiers consolidés*. Selon ce point de vue, il peut donc être utile de se reporter à des indications publiées en dehors du Manuel du secteur public, soit les indications d'IFRS 10, pour déterminer en quoi consistent les décisions essentielles de l'entité.

En vertu d'IFRS 10, la détermination du contrôle<sup>1</sup> requiert la prise en compte des activités pertinentes de l'entité et de la façon dont sont prises les décisions à leur égard. En outre, en vertu d'IFRS 10, lorsqu'il évalue s'il détient le contrôle de l'entité émettrice, l'investisseur tient seulement compte des droits substantiels qu'il détient. Il ne tient pas compte des « droits de protection ». Les droits de protection ont trait à des changements fondamentaux dans les activités de l'entité émettrice ou s'appliquent dans des circonstances exceptionnelles, et ils ne donnent pas de pouvoir sur l'entité émettrice à laquelle ces droits se rattachent. IFRS 10 fournit également des indications sur l'identification des droits de protection.

Suivant cette approche, dans la situation présentée, les municipalités n'exerceraient pas un contrôle partagé sur l'entité puisque les décisions qui requièrent un consentement unanime ne sont pas des décisions de fond au sujet des activités pertinentes de l'entité. Selon ce point de vue, l'accord ne répondrait pas à la définition d'un partenariat.

*Point de vue C – Pour déterminer en quoi consistent les décisions essentielles de l'entité, il faut s'en remettre au jugement professionnel*

Selon le point de vue C, il est approprié de se reporter à la hiérarchie des principes comptables généralement reconnus (PCGR) et de s'en remettre au jugement professionnel pour déterminer, pour chaque situation, la ou les sources des PCGR qui pourraient fournir des indications additionnelles sur

---

<sup>1</sup> La détermination du contrôle conjoint en vertu d'IFRS 11 *Partenariats* est fondée sur les mêmes principes du contrôle que ceux qui sont présentés dans IFRS 10. La détermination du contrôle selon la norme IPSAS 35 *États financiers consolidés* est aussi fondée sur ces mêmes principes.

la nature des décisions essentielles qui établissent l'existence d'un contrôle partagé. Selon le paragraphe .05 du chapitre SP 1150, « Principes comptables généralement reconnus », lorsqu'une norme ne contient pas d'indications précises, l'exercice du jugement professionnel est requis aux fins de l'adoption de méthodes comptables qui sont cohérentes avec les sources premières des PCGR et le cadre conceptuel.

Selon ce point de vue, chaque municipalité exercerait son jugement professionnel et tiendrait compte des faits et circonstances propres à la situation pour déterminer si les décisions qui requièrent le consentement unanime sont en fait des décisions essentielles de l'entité et, par conséquent, si la municipalité exerce un contrôle partagé. À moins qu'un accord ne soit très précis, il est possible, selon ce point de vue, que l'on observe un foisonnement des pratiques, car chaque municipalité concernée pourrait avoir une opinion différente de ce qui constitue des décisions essentielles de l'entité. Certaines municipalités pourraient donc conclure qu'elles exercent un contrôle partagé et d'autres, non.

Il peut être approprié de se reporter au chapitre SP 1300 ou à IFRS 10, ou à ces deux sources, ou encore à d'autres sources pertinentes qui sont cohérentes avec les sources premières des PCGR et le cadre conceptuel. Différentes indications peuvent être utiles selon les circonstances.

La conclusion selon laquelle un accord répond ou non à la définition d'un partenariat serait différente selon le jugement professionnel du préparateur quant à savoir si le critère du contrôle partagé énoncé à l'alinéa SP 3060.06 c) est rempli, compte tenu des sources des PCGR que le préparateur juge les plus pertinentes dans les circonstances.

#### *Discussion du Groupe*

Un membre du Groupe est convaincu qu'il n'est pas approprié de se reporter aux indications d'IFRS 10, car cela pourrait être interprété comme contredisant celles du chapitre SP 3060. En exigeant l'assentiment de toutes les parties à l'accord en ce qui a trait aux décisions essentielles, le paragraphe SP 3060.13 donne en fait à une partie en désaccord un droit de *veto* et, de ce fait, un pouvoir sur les activités de l'entité. Il semble que le chapitre SP 3060 accorde des droits de *veto* à tous les membres en ce qui a trait aux décisions essentielles, mais seulement des droits de vote pour les décisions non essentielles. IFRS 10 établit une distinction entre les droits substantiels et les droits de protection, et comme seuls les droits substantiels confèrent le pouvoir sur une entité émettrice, ils sont les seuls à avoir une incidence sur la détermination du contrôle. Comme les droits de protection ont pour but de protéger les intérêts de leur détenteur, sans toutefois lui donner le pouvoir sur l'entité émettrice à laquelle ces droits se rattachent, l'investisseur qui ne détient que des droits de protection ne peut avoir le pouvoir sur l'entité émettrice ni empêcher une autre partie de l'avoir.

Le Groupe abonde dans le sens du point de vue A pour la situation présentée, au motif que les indicateurs de contrôle énoncés au chapitre SP 1300 pour les entités comprises dans le périmètre comptable du gouvernement sont plus utiles pour permettre de déterminer l'existence ou non d'un contrôle partagé. Cette approche favorise une cohérence interne au sein des PCGR canadiens pour le secteur public. En outre, bon nombre des membres du Groupe sont d'avis que les caractéristiques de l'accord contractuel permettent de déterminer les décisions qui sont essentielles. Étant donné que les entités du secteur privé se reportent à IFRS 10, un membre du Groupe indique que la norme IPSAS 37

*Partenariats* est une référence externe plus appropriée. Cependant, il est précisé que la norme IPSAS 37 est fondée sur IFRS 10 et sur IFRS 11 *Partenariats*.

Un membre du Groupe mentionne que l'exemple présenté est relativement général et simple et il s'interroge sur ce qui sous-tend la question soumise. Le représentant du groupe qui a soumis la question précise que c'est l'identification des décisions nécessitant un vote majoritaire par opposition à celles qui nécessitent un consentement unanime qui pose problème. Parfois, l'accord est vague à cet égard. On se demande si, dans le cas des partenariats, les décisions relatives aux activités financières et aux activités d'exploitation doivent toujours être classées comme des décisions essentielles. On fait aussi remarquer que la nature des indications fournies dans les autres référentiels, par exemple les IFRS, les normes IPSAS et les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF), sont relativement uniformes, mais différentes de celles du Manuel du secteur public. En fait, les auteurs de la question se demandent s'il ne serait pas nécessaire d'avoir davantage d'indications dans le Manuel du secteur public pour déterminer de manière plus uniforme l'existence d'un contrôle partagé dans des circonstances semblables, ou encore si le Groupe ne pourrait pas identifier une seule source d'indications additionnelles à laquelle se reporter.

Le chapitre SP 3060 exige que la participation dans un partenariat soit comptabilisée selon la méthode de la consolidation proportionnelle. Si une participation n'est pas une participation dans un partenariat, elle est comptabilisée comme un placement de portefeuille, au coût.

Les membres du Groupe discutent des répercussions de l'absence d'un contrôle partagé, par exemple lorsqu'il y a des partenaires de taille différente. Dans ces circonstances, il peut y avoir des différences en ce qui a trait au partage du pouvoir et au contrôle qui font douter de l'exercice d'un contrôle « partagé » sur l'entité émettrice. En pareil cas, il n'y aurait vraisemblablement pas de contrôle partagé. L'entité ne répondrait donc pas à la définition d'un partenariat et, par conséquent, elle n'appliquerait pas le Manuel du secteur public. Et les partenaires comptabiliseraient leur participation comme un placement de portefeuille s'ils appliquent le Manuel du secteur public.

Enfin, le Groupe est d'avis que le point de vue C n'est pas suffisamment distinct, car l'exercice du jugement professionnel est toujours nécessaire pour déterminer le traitement comptable approprié selon les PCGR. Dans les situations complexes, il peut être nécessaire de se reporter à d'autres indications en complément de celles du Manuel du secteur public; les autres sources pertinentes des PCGR seraient déterminées en fonction de la hiérarchie des PCGR présentée dans le chapitre SP 1150. En outre, certains membres du Groupe se sont dits embêtés par la possibilité dont fait état le point de vue C, à savoir que différentes parties à un accord, du fait de l'exercice du jugement professionnel, dégagent une détermination différente sur l'existence du contrôle partagé et, de ce fait, comptabilisent différemment des participations relevant du même accord.

On fait remarquer que le CCSP pourrait envisager de préparer des exemples qui aideraient à déterminer l'existence ou non d'un contrôle partagé. Le recours accru aux partenariats au sein du secteur public et aux partenariats public-privé laisse présager une augmentation du nombre de situations pour lesquelles il faudra déterminer l'existence d'un contrôle partagé. Le projet du CCSP sur les partenariats public-privé peut fournir des indications utiles.

## Préface : Portée des normes pour le secteur public

La question soumise porte sur le fait que le référentiel comptable que doivent appliquer les entités qui sont des filiales d'un organisme sans but lucratif (OSBL) contrôlé par un gouvernement n'est pas précisé clairement dans le Manuel du secteur public. Les auteurs de la question mentionnent qu'il y a un foisonnement des pratiques selon que l'on applique le Manuel du secteur public ou les Normes comptables pour les organismes sans but lucratif du *Manuel de CPA Canada -- Comptabilité* pour la préparation des états financiers d'un OSBL lorsque l'entité est une filiale d'un OSBL contrôlé par le gouvernement. Des indications claires quant au référentiel approprié auraient une incidence sur de nombreuses entités qui sont des filiales d'organismes publics et, de ce fait, des répercussions importantes sur la portée des normes pour le secteur public énoncées dans le Manuel du secteur public.

### *Situation*

L'Hôpital A est contrôlé par un gouvernement provincial (la province) de la manière suivante :

- Le conseil d'administration actuel de l'Hôpital A est élu par les membres de l'Hôpital A.
- La province ne nomme pas le conseil d'administration dans le cours normal des activités.
- Aucun des administrateurs actuels n'a été nommé par la province.
- La loi actuelle permet toutefois à la province de remplacer le conseil d'administration par un « superviseur » lorsqu'il est dans l'intérêt public de le faire, et le superviseur exerce tous les pouvoirs du conseil.
- En tout temps, un ou plusieurs membres du conseil de l'hôpital peuvent être nommés par la province (par le lieutenant-gouverneur ou par règlement) pour un mandat de trois ans. Le nombre de membres du conseil ainsi nommés ne semble pas être limité en vertu de la loi, et pourrait donc être suffisant pour créer une majorité au sein du conseil. À l'heure actuelle, aucune nomination de cette nature n'a été faite.

L'Hôpital A applique le Manuel du secteur public, y compris les choix de méthodes comptables prévus dans les chapitres SP 4200 à SP 4270 (la série SP 4200) s'appliquant aux OSBL.

L'Hôpital A a créé un certain nombre d'autres OSBL, y compris l'OSBL X, qui s'acquitte de fonctions particulières pour l'hôpital, autres que la prestation des services principaux de soins de santé. Par exemple, l'OSBL X effectue les activités de recherche scientifique de l'hôpital. D'autres OSBL peuvent exercer des activités comme la gestion des stationnements. Les administrateurs de l'OSBL X sont élus par ses membres, qui sont définis comme étant le conseil d'administration de l'Hôpital A. Selon le paragraphe .05 du chapitre SP 4250, « Présentation des entités contrôlées et apparentées dans les états financiers des organismes sans but lucratif » :

« Un organisme est présumé contrôler une autre entité lorsqu'il détient le droit de nommer la majorité des membres votants du conseil d'administration de cette autre entité. Lorsque deux organismes ont le même conseil d'administration, il est présumé que l'un d'eux contrôle l'autre. »

L'Hôpital A a déterminé qu'il exerce un contrôle et que ce fait, conjugué à l'existence d'un intérêt économique important entre les deux entités (un intérêt économique important est un autre indicateur de contrôle en vertu du chapitre SP 4250), étaye la conclusion selon laquelle l'OSBL X est contrôlé par l'Hôpital A. On suppose, aux fins de la discussion, que la conclusion selon laquelle l'Hôpital A contrôle l'OSBL X est exacte.

***Question – Quel référentiel comptable un OSBL contrôlé (OSBL X) d'un OSBL contrôlé par un gouvernement (Hôpital A) devrait-il appliquer – le Manuel du secteur public ou la Partie III du Manuel de CPA Canada – Comptabilité ?***

Avant que la discussion ne s'amorce, un membre du Groupe demande si la question concerne les filiales<sup>2</sup> en général, ou plus précisément les fondations. On fait remarquer que la question soumise porte sur les filiales qui fournissent des services accessoires et que dans la situation présentée, une fondation n'est pas considérée comme étant une entité contrôlée de l'Hôpital A. On précise aussi qu'aux fins de la discussion, les entités contrôlées ne sont pas des entreprises publiques, mais sont habituellement d'autres types d'OSBL. On reconnaît qu'une entité qui fournit des services accessoires peut être une entreprise publique avec des objectifs quasi publics, mais que ce genre de situation n'est pas envisagé dans la question soumise et qu'elle pourrait être examinée séparément lors d'une future discussion.

Deux points de vue sont étudiés.

*Point de vue A – L'OSBL X est un OSBL du secteur public et il devrait appliquer le Manuel du secteur public*

Le point de vue A repose sur l'argument selon lequel l'Hôpital A est un organisme contrôlé par un gouvernement et, du fait de ce contrôle gouvernemental, toutes les filiales (par exemple l'OSBL X) contrôlées par l'Hôpital A) sont aussi contrôlées par un gouvernement. L'OSBL X est donc un organisme public au sens donné à ce terme dans la Préface des Normes comptables pour le secteur public, car il est contrôlé par un gouvernement provincial. En outre, comme c'est un OSBL, il s'agit d'un OSBL du secteur public au sens de la Préface. Selon le tableau présenté à l'annexe A de la Préface, les OSBL du secteur public doivent appliquer le Manuel du secteur public, avec ou sans la série SP 4200.

Le contrôle peut être exercé indirectement par l'entremise d'une autre entité et pour que le contrôle soit exercé, il n'est pas nécessaire que le gouvernement supérieur ait mis en place des mécanismes directs de contrôle. Il y a donc une cascade inévitable du contrôle. Si la province contrôle l'Hôpital A (l'organisme mère), et si l'Hôpital A contrôle l'OSBL X (un organisme qui est une filiale), la province contrôle ainsi indirectement l'OSBL X.

*Point de vue B – L'OSBL X n'est pas un OSBL du secteur public et il devrait appliquer la Partie III du Manuel de CPA Canada – Comptabilité*

---

<sup>2</sup> Le terme « filiale » a le sens qu'on lui donne dans le secteur privé, à savoir une entité contrôlée par une entité « mère ».



Selon ce point de vue, l'OSBL X n'est pas un OSBL du secteur public, et il n'entre donc pas dans le champ d'application de la Préface ni du Manuel du secteur public. En conséquence, en tant qu'OSBL qui n'est pas un OSBL du secteur public, il appliquerait la Partie III du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* pour la préparation de ses états financiers.

Cette conclusion est fondée sur trois arguments :

- l'OSBL X n'est pas à l'évidence un OSBL du secteur public, et il n'a pas d'obligation de reddition de comptes envers la province. Contrairement à l'Hôpital A, l'OSBL X n'a pas pour mission d'offrir des soins de santé;
- le fait que l'Hôpital A soit contrôlé par la province n'est pas un facteur concluant. Le nombre de facteurs étayant l'existence d'un contrôle est insuffisant, et il existe entre le gouvernement et l'OSBL X une distance et l'absence de lien et donc de mécanismes de contrôle;
- la terminologie employée dans le Manuel du secteur public au sujet des organismes contrôlés qui sont des filiales d'entités contrôlées n'est pas claire, et une interprétation littérale indique qu'il faudrait un mécanisme direct de contrôle par la province sur l'OSBL X. À l'heure actuelle, il n'y a pas d'indication claire des intentions du CCSP quant au contrôle direct ou indirect.

#### *Discussion du Groupe*

Un membre du Groupe fait remarquer que cette question se pose de plus en plus, en particulier dans le secteur des soins de santé, pour les organismes qui sont des filiales d'hôpitaux. Un autre membre du Groupe souligne que ces entités existent également au sein des gouvernements des Premières Nations. Des filiales sont créées à des fins de financement, d'avantages fiscaux ou comme incubateurs pour le développement de propriété intellectuelle. Elles ne prennent pas directement part aux soins de santé ou à l'atteinte des autres objectifs du gouvernement même si elles font partie d'organismes qui prennent directement part à cette prestation.

Un autre membre du Groupe mentionne que le Manuel du secteur public ne fait pas de distinction entre le contrôle direct et le contrôle indirect et que le contrôle est une question de fait. Pour déterminer si le contrôle existe, il faut s'en remettre au jugement professionnel et se fonder sur la définition de contrôle et sur la substance de la relation propre à chaque cas. C'est la prépondérance de la preuve qu'il faut apprécier pour déterminer si une entité contrôle ou non une autre entité. D'autres membres du Groupe partagent cette opinion et évoquent la « cascade inévitable de contrôle » dont il est fait mention dans la question soumise.

Le représentant du groupe qui a soumis la question indique que le Manuel du secteur public comprend actuellement les normes de la série SP 4200 s'appliquant aux OSBL du secteur public et que ces normes n'exigeraient pas la consolidation de toutes les filiales. Il arrive que certains organismes contrôlés ne soient pas consolidés et que seules les informations soient fournies dans les états financiers de l'entité exerçant le contrôle. Par conséquent, nombre d'hôpitaux n'incluent actuellement pas les entités comme l'OSBL X dans leurs états financiers consolidés. Certaines provinces exigent que les OSBL du secteur public appliquent le Manuel du secteur public sans la série SP 4200, un choix que permet la Préface. Ainsi, si l'Hôpital A contrôle l'OSBL X, il se peut qu'il l'inclue ou non dans ses états financiers consolidés, selon la province dans laquelle il se trouve.

Un membre du Groupe indique que le point de vue A est approprié parce que la structure de la société mère et de la filiale importe peu. Le traitement comptable approprié dépend non pas de la structure, mais de la substance de la relation.

Certains membres du Groupe sont préoccupés par le fait que le point de vue B met davantage l'accent sur la forme que sur la substance, et davantage sur les détails que sur l'ensemble de la relation de l'entité avec le gouvernement par l'entremise de l'Hôpital A, un OSBL contrôlé par le gouvernement. On fait valoir qu'aux yeux d'un observateur extérieur, l'OSBL X serait perçu comme faisant partie de l'Hôpital A et du gouvernement. Un membre du Groupe se demande si le point de vue B traduit une désaffection de la part d'entités comme l'OSBL X à l'égard du modèle du Manuel du secteur public et une préférence correspondante pour la souplesse associée à la non-consolidation permise en vertu du chapitre SP 4250. D'autres membres du Groupe sont aussi de cet avis et mentionnent que le CCSP devra peut-être se pencher sur la distance par rapport au gouvernement que ressentent certaines entités du secteur public qui, structurellement, sont éloignées et distinctes du gouvernement eu égard à la façon dont le modèle du Manuel du secteur public exige qu'elles fournissent leurs informations sur leurs activités.

On reconnaît qu'il existe des dissensions au sein des OSBL du secteur public parce que certains considèrent que le Manuel du secteur public ne répond pas à leurs besoins. On fait aussi remarquer que la nature de ce type d'entités varie et que bon nombre d'entre elles ont l'impression que leurs caractéristiques s'apparentent davantage à celles de leurs homologues du secteur privé qu'aux caractéristiques d'entités du secteur public. En outre, bon nombre de ces OSBL reçoivent la majorité de leur financement de sources non comprises dans le périmètre comptable du gouvernement, par exemple de dons de particuliers, de sociétés et d'autres OSBL. Ils considèrent donc qu'ils doivent surtout rendre des comptes à leurs donateurs ou, dans le cas des entités des gouvernements des Premières Nations, aux membres plutôt qu'au gouvernement.

Un membre du Groupe souligne que le CCSP doit se pencher sur la présentation de l'information par les gouvernements des Premières Nations et leurs entités. Un membre du Groupe fait remarquer que ce type d'entités ne ressent peut-être pas la présence du gouvernement dans ses activités courantes, dans la mesure où ces activités cadrent avec les objectifs du gouvernement. Cependant, la présence du gouvernement se fait sentir si les activités ne cadrent pas avec ses objectifs et si le gouvernement veut apporter des changements. De plus, si ces entités accusent un déficit, il se peut qu'elles souhaitent s'adresser au gouvernement à ce sujet. Elles bénéficient parfois aussi de services administratifs fournis par le gouvernement, ses composantes ou organismes ou de services qu'elles partagent avec le gouvernement, ses composantes ou organismes. Le Manuel du secteur public précise qu'un gouvernement peut choisir de ne pas exercer son pouvoir; néanmoins, le contrôle existe du fait qu'il a la capacité de l'exercer.

Le Groupe est d'accord, de manière générale, avec le point de vue A selon lequel il existe une cascade de contrôle. On convient que les organismes contrôlés par l'Hôpital A devraient appliquer le Manuel du secteur public pour leurs propres états financiers. Néanmoins, le président fait remarquer qu'une recherche de la part du CCSP sur la nature et les besoins des OSBL du secteur public, de même que l'élaboration d'une stratégie pour les OSBL, permettraient peut-être au Manuel du secteur public de mieux répondre aux besoins de ces organismes à l'avenir.

## Préface : Une société de portefeuille peut-elle être une entreprise publique?

Les municipalités et les gouvernements des Premières Nations, notamment, ont couramment recours aux sociétés de portefeuille, ce qui a des répercussions importantes sur l'information financière dans le secteur public. Plus précisément, le fait de désigner une société de portefeuille comme un « autre » organisme public ou comme une entreprise publique influencerait sur la façon dont l'entité est incluse dans les états financiers du gouvernement et le montant comptabilisé dans les états financiers périodiques relativement aux résultats de la société de portefeuille.

On observe un foisonnement des pratiques pour ce qui est de la désignation d'une société de portefeuille, c'est-à-dire comme un « autre » organisme public ou comme une entreprise publique, et donc de l'application du Manuel du secteur public ou du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*, respectivement, pour la préparation des états financiers de la société de portefeuille.

Il est courant que les gouvernements détiennent des participations dans des entreprises au moyen de diverses structures de sociétés de portefeuille. Les sociétés de portefeuille peuvent détenir des participations dans des entités contrôlées qui sont considérées comme des entreprises publiques et d'autres participations, par exemple des placements de portefeuille ou des participations dans des partenariats commerciaux.

Il existe plusieurs situations dans lesquelles le traitement comptable peut différer selon qu'une société de portefeuille est considérée elle-même comme une entreprise publique et comptabilisée selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation ou comme un organisme public consolidé.

Aux fins de la discussion, une société de portefeuille s'entend d'une entité juridique distincte constituée dans le but de détenir une ou plusieurs participations dans d'autres entités juridiques. Cependant, la structure, la gestion et le but des sociétés de portefeuille varient beaucoup. La présente discussion porte sur l'examen d'un cadre d'analyse approprié qui permet de distinguer les sociétés de portefeuille qui sont elles-mêmes des entreprises publiques et celles qui ne le sont pas.

### ***Question 1 – Dans quelles circonstances une société de portefeuille serait-elle comptabilisée comme une entreprise publique?***

La question suivante se pose : une société de portefeuille doit-elle répondre elle-même à la définition d'une entreprise publique? Trois points de vue sont étudiés. On fait remarquer, dans la question soumise, qu'il importe avant tout de déterminer si une société de portefeuille peut être considérée comme une entreprise pour apprécier si elle possède les caractéristiques voulues pour être comptabilisée comme une entreprise publique. Les points de vue A et B portent sur cette question. Par contre, selon le point de vue C, une société de portefeuille peut être classée comme une entreprise publique si la majorité des participations qu'elle détient possèdent les caractéristiques de participations dans une entreprise publique.

*Point de vue A – Une société de portefeuille est une entreprise publique parce qu'elle possède elle-même toutes les caractéristiques d'une entreprise publique*

Selon le point de vue A, une société de portefeuille peut répondre elle-même à la définition d'une entreprise publique dans certaines circonstances, lorsque tous les critères énoncés au paragraphe .28

du chapitre SP 1300, « Périmètre comptable du gouvernement » sont remplis. Si la société de portefeuille répond à la définition d'une entreprise publique, elle est comptabilisée dans les états financiers du gouvernement selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation.

Par définition, une entreprise publique est un organisme public au sens du paragraphe .06 de la Préface du Manuel du secteur public. Un organisme public, par ailleurs, est un organisme contrôlé par le gouvernement. Pour être une entreprise publique, une société de portefeuille doit donc être contrôlée par un gouvernement. Une société de portefeuille dont la totalité des actions sont détenues par un gouvernement serait vraisemblablement contrôlée par ce gouvernement.

En outre, un organisme public doit aussi posséder toutes les caractéristiques énumérées au paragraphe SP 1300.28 pour être une entreprise publique.

Le point de vue A tient compte de ces caractéristiques et établit que, dans certaines circonstances, une société de portefeuille pourrait répondre à la définition d'une entreprise publique. On fait valoir notamment que la caractéristique suivant laquelle la principale activité consiste dans la vente de biens ou la prestation de services est une interprétation trop littérale et que cette activité n'est qu'un exemple des activités que mène une entreprise. Selon le point de vue A, le principal critère est plutôt le fait que les revenus doivent être tirés de sources non comprises dans le périmètre comptable du gouvernement.

*Point de vue B : Une société de portefeuille ne peut posséder elle-même les caractéristiques d'une entreprise publique*

Selon le point de vue B, une société de portefeuille ne répondrait pas elle-même à la définition d'une entreprise publique, principalement parce qu'elle ne possède pas les caractéristiques d'une entreprise publique. Par conséquent, une société de portefeuille serait un organisme public consolidé dans les états financiers d'un gouvernement.

Le point de vue B se distingue du point de vue A en ce que l'on considère qu'une société de portefeuille ne remplit peut-être pas les critères énoncés aux alinéas SP 1300.28 b) à d).

Même la gestion active des placements ne permettrait pas de considérer qu'une société de portefeuille mène des activités commerciales, car elle ne constitue pas une activité permettant de déterminer qu'une entité remplit le critère énoncé à l'alinéa SP 1300.28 b). Selon une interprétation stricte des indications du chapitre SP 1300, une entreprise doit effectuer la vente de biens ou la prestation de services pour répondre à la définition d'une entreprise publique. Cette interprétation concorde avec le raisonnement qui sous-tend depuis toujours la définition d'un actif financier et la prise en considération des participations dans des entreprises publiques comme un type d'actif financier.

En outre, lorsqu'une société de portefeuille détient uniquement des participations dans des entreprises publiques ou d'autres sociétés comprises dans le périmètre comptable du gouvernement, les dividendes et autres revenus de placement reçus ne sont pas des revenus tirés d'organismes non compris dans ce périmètre comptable. Si des entreprises publiques sont contrôlées par un organisme public (la société de portefeuille) lui-même contrôlé par un gouvernement, elles font partie du périmètre comptable du gouvernement (paragraphe SP 1300.07). Il se peut aussi qu'il n'y ait pas de marché actif

pour certaines participations dans des entreprises publiques ou autres sociétés d'État. Un gouvernement peut créer une entreprise parce que l'activité concernée ne serait pas rentable pour une organisation du secteur privé et n'attirerait donc pas d'investissements du secteur privé. La capacité d'acheter et de vendre activement et de manière continue des participations dans des entreprises publiques ou autres sociétés d'État peut être limitée, de sorte que l'on ne peut considérer une société de portefeuille comme une entreprise.

*Point de vue C – Une société de portefeuille est une entreprise publique si la majorité des participations qu'elle détient possèdent les caractéristiques de participations dans une entreprise publique*

Les tenants de ce point de vue prônent une approche « ascendante » aux fins de la détermination du classement d'une société de portefeuille. Selon ce point de vue, si la majorité des participations détenues par une société de portefeuille sont des participations dans des entreprises publiques, la société de portefeuille elle-même devrait être classée comme une entreprise publique. La société de portefeuille n'a pas d'activités importantes autres que les activités de l'entreprise publique et, par conséquent, les caractéristiques de la société de portefeuille sont celles de ses participations sous-jacentes. Elle serait donc comptabilisée selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation dans les états financiers d'un gouvernement.

Les points de vue A et B prennent en considération la nature et les activités de la société de portefeuille et le fait que la société elle-même répond ou non à la définition d'une entreprise publique. À l'inverse, le point de vue C se concentre sur la nature des participations détenues par la société de portefeuille et notamment, sur la question de savoir si la majorité des participations qu'elle détient sont des participations dans des entités qui possèdent les caractéristiques d'entreprises publiques. Selon ce point de vue, le fait qu'une société de portefeuille soit considérée ou non comme une entreprise n'est pas un facteur pertinent pour permettre de déterminer si elle est une entreprise publique. Le fait que la société de portefeuille gère activement, ou détient passivement, les participations n'est pas non plus un élément pertinent aux fins de cette détermination.

### *Discussion du Groupe*

Deux membres du Groupe considèrent que le point de vue B reflète une interprétation trop littérale, et sans doute davantage axée sur la prééminence de la forme sur la substance, des caractéristiques d'une entreprise publique présentées dans le chapitre SP 1300. Ils craignent que l'élargissement de la définition d'une entreprise publique pour y inclure les sociétés de portefeuille ne favorise l'adoption d'un traitement comptable qui n'est pas voulu selon les normes. Cependant, on fait remarquer qu'une entité constituée dans le but de détenir et aussi de gérer activement un portefeuille de placements dans des entités non compris dans le périmètre comptable du gouvernement pourrait théoriquement répondre à la définition d'une entreprise publique.

Un autre membre du Groupe commente l'utilisation par le secteur privé d'une société de portefeuille, qui est normalement constituée seulement dans le but de détenir un ou plusieurs placements, à des fins commerciales, juridiques ou fiscales. L'objectif stratégique visé par l'établissement d'une structure de société de portefeuille au sein d'un gouvernement devrait être pris en considération aux fins de la détermination de la substance de l'entité et de la nature de ses activités.

Un membre du Groupe souligne que le véritable problème réside dans le fait que l'incidence sur l'état des résultats diffère, selon qu'une société de portefeuille est classée comme une entreprise publique ou comme un « autre » organisme public, ainsi que l'illustrent les exemples examinés par le Groupe :

- si une société de portefeuille vend une partie d'une participation dans une entreprise publique et si elle est considérée comme un « autre » organisme public (point de vue B), elle appliquerait le Manuel du secteur public et procéderait à la consolidation proportionnelle de la participation restante dans la société de portefeuille. Le gain ou la perte découlant de la vente serait reflété dans les résultats du gouvernement pour l'exercice au cours duquel la vente a lieu;
- par ailleurs, dans les mêmes circonstances, si la société de portefeuille est considérée comme une entreprise publique (point de vue A ou C), elle appliquerait les IFRS. La vente ne donnerait pas lieu à la perte du contrôle sur l'entreprise publique par la société de portefeuille, de sorte que l'entreprise publique serait entièrement incluse dans les états financiers consolidés de la société de portefeuille. Cette dernière ne consoliderait ni gain ni perte dans son état des résultats parce que, selon IFRS 10 *États financiers consolidés*, les opérations qui ne donnent pas lieu à une perte de contrôle sont comptabilisées dans les capitaux propres. Il n'y aurait donc pas d'incidence sur les résultats du gouvernement pour l'exercice au cours duquel la vente a lieu.

Le Groupe n'appuie pas le point de vue C. Cependant, il discute du pour et du contre de ce point de vue, certains membres du Groupe s'intéressant à une approche préconisant un « examen attentif » des participations, et d'autres membres à la nécessité que la société de portefeuille réponde elle-même à la définition d'une entreprise publique. Certains membres du Groupe craignent que le fait d'approuver une approche préconisant un examen attentif des participations détenues par la société de portefeuille aux fins de la détermination de la nature de l'entité risque d'avoir des répercussions sur les autres organismes publics et sur le choix du référentiel comptable à utiliser pour la préparation de leurs états financiers. Pour illustrer cette préoccupation au moyen d'un exemple extrême, un membre du Groupe fait remarquer que si une masse critique d'organismes publics était des entreprises publiques, le gouvernement lui-même serait alors considéré comme une entreprise publique et utiliserait les IFRS pour la préparation de ses états financiers.

On craint également que selon le point de vue A, une société de portefeuille doive être une entreprise de placement exploitée activement pour être considérée comme une entreprise publique, alors que selon l'approche ascendante proposée dans le point de vue C, une société de portefeuille pourrait être une entreprise publique même si elle détient seulement passivement une participation dans une entreprise publique. Cela semble aller à l'encontre de la caractéristique établie pour les entreprises publiques voulant qu'elles doivent « mener des activités commerciales », et des raisons pour lesquelles elles ont été visées par la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation par le CCSP et sont tenues d'appliquer les normes comptables pour les entreprises ayant une obligation d'information du public. On souligne aussi que les participations qu'une société de portefeuille détient dans des entreprises publiques allaient devoir être négociées et gérées activement par la société de portefeuille et être des participations dans des entités non comprises dans le périmètre comptable du gouvernement. Sinon, la société de portefeuille ne tirerait pas ses revenus de placement de sources non comprises dans le périmètre comptable du gouvernement, et ne serait donc pas considérée comme une entreprise publique.

Un membre du Groupe réitère la nature passive d'une société de portefeuille traditionnelle dont fait état la question soumise. Par définition, les sociétés de portefeuille ne sont pas des entreprises actives et donc le point de vue A ne serait pas possible. Dans la question soumise, il est mentionné que les sociétés de portefeuille n'ont souvent aucune substance économique. Qu'elles existent ou non n'a pas d'incidence sur la situation économique d'un gouvernement. Ces sociétés sont souvent mises en place à des fins de protection légale (voile social) ou par souci de commodité (pour permettre à des actionnaires sans contrôle d'investir conjointement dans les participations sous-jacentes) ou pour des raisons historiques ayant trait à des restructurations antérieures. Les sociétés de portefeuille ne sont généralement pas des « entreprises » au sens que les dictionnaires donnent à ce terme, qui laisse supposer des activités audacieuses ou difficiles ou une société en exploitation. En général, la société de portefeuille, par définition, ne détient généralement des participations que de façon passive, et les participations visent normalement l'encaissement de dividendes et la réalisation de gains en capital à long terme.

Au bout du compte, le point de vue C recueille très peu d'appui. Cependant, il n'y a par ailleurs pas de consensus ferme au sein du Groupe. On reconnaît dans une certaine mesure que la plupart des sociétés de portefeuille ne sont pas des entreprises publiques. Toutefois, certains membres du Groupe sont d'avis qu'une société de portefeuille qui offre activement des services de placement pourrait théoriquement être considérée comme une entreprise publique, mais elle devrait avoir pour but de tirer des revenus de sources non comprises dans le périmètre comptable du gouvernement. À l'inverse, une simple société de portefeuille constituée pour détenir passivement une seule participation dans une entreprise publique serait simplement une extension du gouvernement mère et la société de portefeuille ne pourrait appliquer un référentiel comptable différent de celui de sa mère.

***Question 2 – Faut-il qu'une entité soit contrôlée par un gouvernement pour posséder les caractéristiques d'une entreprise publique?***

On a jugé que la question était pertinente seulement si le point de vue C de la question 1 était considéré comme une approche viable pour l'évaluation de la nature d'une société de portefeuille. Selon l'approche ascendante présentée dans le point de vue C de la question 1, la nature des participations détenues par la société de portefeuille permet de déterminer la nature de la société de portefeuille. Par conséquent, la population possible de participations d'une société de portefeuille qui ferait en sorte qu'elle serait considérée comme une entreprise publique est plus importante si une entité n'a pas à être contrôlée par un gouvernement pour être une entreprise publique.

Deux points de vue sont étudiés.

*Point de vue A – Une entreprise publique est un organisme public de sorte que, par définition, chaque participation détenue par la société de portefeuille doit aussi être contrôlée par un gouvernement pour posséder les caractéristiques d'une entreprise publique*

Comme le mentionne la Préface, une entreprise publique est un organisme public. Un organisme public, par ailleurs, est un organisme contrôlé par un gouvernement. Ainsi, selon le point de vue C de la question 1, pour qu'une société de portefeuille soit considérée comme une entreprise publique, elle doit détenir des participations qui sont contrôlées par le gouvernement.

Au paragraphe SP 1300.28, le terme « public » n'est pas employé pour qualifier le terme « organisme ». Cependant, les paragraphes SP 1300.32 et .33 indiquent clairement qu'une entreprise publique est un organisme public.

*Point de vue B – Le paragraphe SP 1300.28 ne mentionne pas l'exercice d'un contrôle par le gouvernement comme une caractéristique de la définition d'une entreprise publique*

Selon le point de vue B, le paragraphe SP 1300.28 n'exige pas qu'une entité soit une entité contrôlée pour être considérée comme une entreprise publique. Le terme « organisme public » n'est pas employé dans le paragraphe SP 1300.28 – on y précise simplement qu'une entreprise publique doit être un organisme qui possède certaines caractéristiques particulières. Par conséquent, l'entité doit seulement posséder toutes les caractéristiques énumérées au paragraphe SP 1300.28 pour avoir toutes les caractéristiques d'une entreprise publique (voir le point de vue C de la question 1 ci-dessus). La Préface ne fait pas partie du référentiel comptable. Ainsi, seules les exigences énoncées au paragraphe SP 1300.28 devraient être prises en considération aux fins de la question de savoir si une entité du secteur public est une entreprise publique.

### *Discussion du Groupe*

Même si on s'entend pour considérer que le point de vue C de la question 1 n'est pas approprié, la nature de la question 2 soulève des préoccupations. Le Groupe convient qu'il est évident qu'une entreprise publique doit être contrôlée par un gouvernement. Un organisme public est par définition contrôlé par un gouvernement. Et une entreprise publique est par définition un organisme public. Un membre du Groupe fait remarquer que le projet du CCSP sur la terminologie, lorsqu'il redémarrera, pourrait apporter des éclaircissements au sujet du paragraphe SP 1300.28 pour que l'on ne puisse adopter une interprétation littérale menant à la conclusion qu'une entreprise publique n'a pas à être un organisme public.

## **Chapitres SP 1000 et SP 1201 : Interdictions relatives à la comptabilisation et forêts urbaines**

Une forêt urbaine est une forêt, ou un ensemble d'arbres, qui croît au sein d'une grande ou d'une petite ville, ou d'une banlieue. Elle comprend les arbres des rues, des quartiers résidentiels, des parcs et de la ceinture verte, de même que la flore et la faune des ravins, et elle procure un habitat pour toute une faune urbaine.

Dans la question soumise, on s'interroge sur la comptabilisation des forêts urbaines à titre d'actif, de même que sur ce en quoi consiste l'actif, la nécessité de l'amortir, la méthode d'évaluation à utiliser, etc. La question soumise porte en fait sur le « capital naturel » et la question de savoir si le capital naturel doit être comptabilisé ou non dans les états financiers. On s'intéresse aux forêts urbaines en guise de prélude à un approfondissement du sujet parce que les administrations locales possèdent des informations sur ces ressources naturelles. Elles effectuent le dénombrement de leurs « arbres de rue », et nombre d'entre elles leur ont aussi attribué une valeur à l'aide de techniques d'évaluation reconnues et utilisées à l'échelle internationale. Certaines administrations locales incluent des infrastructures vertes dans leur plan de gestion des actifs.



On pourrait considérer que les forêts urbaines sont un type de ressources naturelles. Selon les normes actuelles, les ressources naturelles achetées ne peuvent être comptabilisées dans les états financiers des entités du secteur public que si elles répondent à la définition d'actifs énoncée au paragraphe .35 du chapitre SP 1000 « Fondements conceptuels des états financiers », dans les indications correspondantes des paragraphes SP 1000.36 et .37 et au chapitre SP 3210 « Actifs », de même que si elles satisfont aux critères généraux de constatation énoncés aux paragraphes SP 1000.52 à .59. Les interdictions relatives à la comptabilisation énoncées au paragraphe SP 1000.57 et aux paragraphes .068 et .069 du chapitre SP 1201 « Présentation des états financiers », reflètent la présomption selon laquelle les ressources naturelles dévolues à l'État ne peuvent être évaluées. Dans la question soumise, on fait valoir que cette présomption est dépassée et peut être réfutée, en raison de l'évolution des techniques d'évaluation du capital naturel.

Les administrations locales de l'ensemble du Canada doivent composer avec d'importants problèmes en ce qui a trait à leurs infrastructures. Les changements climatiques vont en outre accentuer ces problèmes<sup>3</sup>. Le capital naturel s'avère, dans certains cas, une solution économique alternative particulièrement intéressante aux infrastructures construites ou grises<sup>4</sup>.

Les municipalités ayant des budgets et des revenus limités, ces actifs naturels peuvent représenter une valeur importante non reconnue. Elles doivent vraisemblablement gérer leurs actifs naturels avec autant de rigueur comptable que leurs actifs achetés ou construits.

Dans la question soumise, les municipalités qui mettent au point leurs systèmes de gestion des actifs ont l'occasion d'y intégrer des moyens de retracer et de gérer également les actifs naturels. Le fait de permettre l'inclusion du capital naturel dans les états financiers témoignerait du mérite de la gestion des actifs naturels. Il pourrait en résulter une amélioration de la gestion globale des infrastructures au Canada.

Les forêts urbaines représentent un important capital naturel. Malgré sa très grande valeur pour la société, le couvert forestier urbain est maltraité et en déclin dans de nombreuses parties du pays. Les étés chauds et secs, et les tempêtes de plus en plus fréquentes et violentes, endommagent sérieusement les arbres des villes. Le développement urbain et des espèces envahissantes comme l'agrile du frêne et autres ravageurs forestiers freinent la croissance et tuent des millions d'arbres.

« Tous les membres de collectivité bénéficient de la « contribution financière » inestimable des arbres. En premier lieu, les gouvernements municipaux, provinciaux et fédéral épargnent de l'argent puisque les arbres diminuent la quantité d'eau pluviale d'orages, améliorent la qualité de l'air, attirent les touristes, réduisent les coûts aux soins de santé, séquestrent les matières en suspension et les gaz polluants, conservent l'énergie, etc. Quant aux citoyens, ils bénéficient des arbres qui amortissent le bruit, ils voient la valeur de leur propriété s'accroître et ils réalisent des économies en matière de conservation d'énergie. En ce qui concerne les activités commerciales, on remarque que les pépinières et les entreprises d'entretien des arbres et d'embellissement des

---

<sup>3</sup> [Low Carbon Resilience: Transformative Climate Change Planning for Canada](#), 2016 Adaptation to Climate Change Team, School of Public Policy, Université Simon Fraser.

<sup>4</sup> [Incenting the Nature of Cities: Using Financial Approaches to Support Green Infrastructure in Ontario](#), 2016, The George Cedric Metcalf Charitable Foundation.

zones de commerces de détail connaissent une vitalité économique. À l'échelle internationale, bon nombre de dirigeants municipaux reconnaissent que les espaces boisés en milieu urbain jouent un rôle important dans leur habileté à inciter les nouvelles entreprises à s'installer dans leur territoire.

Comme il a été mentionné antérieurement, les arbres des milieux urbains ou ruraux procurent des avantages à la communauté entière. Cela dit, les citoyens remarquent plus facilement les bienfaits qu'accordent les forêts urbaines en raison de leur proximité. Il faut souligner que l'on valorise de plus en plus les arbres, les arbustes et les espaces verts et que l'on se sert maintenant d'un modèle économique pour calculer la valeur de cette « infrastructure verte<sup>5</sup> ».

La plantation d'arbres incorporée au coût d'un autre actif, par exemple l'aménagement paysager d'un immeuble ou les arbres plantés lors de la construction d'une autoroute, serait déjà comptabilisée à l'actif du fait de son incorporation au coût de l'actif correspondant. Le chapitre SP 3150, « Immobilisations corporelles » permet cette comptabilisation à l'actif.

Le modèle d'information financière du Manuel du secteur public repose principalement sur le modèle du coût historique. La comptabilisation des forêts urbaines à leur coût historique ne fournit peut-être pas les données nécessaires à la présentation de l'information sur la durabilité de ces ressources. Notamment, il est peu probable que le coût historique d'un arbre reflète sa capacité de piéger le carbone ou sa contribution à la gestion des eaux ou d'autres avantages de cette nature. Il ne reflète pas non plus l'appréciation de la valeur de l'arbre qui parvient à maturité. Les avantages que procure un arbre augmentent à mesure que celui-ci croît.

#### *Situation*

- Il existe une forêt urbaine au sein d'une municipalité.
- La forêt urbaine se compose des arbres des jardins, des rues et autoroutes, des résidences, des parcs, de la ceinture verte et des ravins, de même que des terrains boisés dispersés dans un paysage plus rural à la périphérie de la municipalité. Elle comprend donc les arbres qui sont sur les terrains de la municipalité et ceux qui se trouvent sur d'autres propriétés à l'intérieur des limites de la municipalité.
- Certains arbres sont déjà comptabilisés à l'actif avec d'autres actifs de la municipalité, à leur coût historique.

#### *Discussion du Groupe*

Les questions suivantes sont étudiées par le Groupe :

1. Les forêts urbaines répondent-elles à la définition d'un actif?
2. Si les forêts urbaines répondent à la définition d'un actif, en quoi consiste l'actif?
3. L'amortissement de l'actif est-il approprié ou possible?
4. Si les forêts urbaines répondent à la définition d'un actif, comment doivent-elles être évaluées?

---

<sup>5</sup> <https://treecanada.ca/fr/programmes/forets-urbaines/bienfaits/>.

5. Si une forêt urbaine représente un actif et peut être évaluée, et si une entité la présente dans ses états financiers, l'auditeur devrait-il exprimer une opinion avec réserve sur les états financiers tant que les interdictions relatives à la comptabilisation sont toujours en vigueur?

L'essentiel de la discussion porte sur la première question.

Les membres du Groupe demandent et obtiennent des éclaircissements avant d'entamer la discussion.

- Un des membres du Groupe soulève la question des milieux sauvages – par exemple l'aquifère de Gibsons, en Colombie-Britannique, mentionné dans la question soumise, et d'autres ressources naturelles – et fait état des répercussions de l'inclusion des forêts urbaines dans les états financiers sur d'autres ressources naturelles. Il est admis que la forêt urbaine sert de « prélude », en ce sens qu'elle a des répercussions sur l'inclusion d'autres ressources naturelles. Elle est soumise à l'attention du Groupe parce qu'il existe maintenant des techniques d'évaluation, et de dénombrement, des arbres de rue (et qu'ainsi on peut réfuter la présomption qui sous-tend les normes actuelles et selon laquelle les ressources naturelles ne peuvent être évaluées). À tout le moins, il existe un inventaire des espèces, de la taille, de l'emplacement et de l'état des forêts urbaines de nombreuses municipalités. Il serait plus difficile de refléter la valeur des services écologiques que rendent ces forêts et cela constituerait un précédent en ce qui a trait aux états financiers.
- Un autre membre du Groupe mentionne que les répercussions de l'inclusion de ressources naturelles comme les forêts urbaines dans l'état de la situation financière permettraient de diminuer la pression sur l'état des résultats annuels. Cette conséquence est reconnue comme une possibilité. Cependant, il est précisé que ce n'est pas l'intention visée par la question soumise. La comptabilisation à l'actif des forêts urbaines dans les états financiers éliminerait des résultats des charges relatives à l'acquisition. Cependant, l'intention qui sous-tend la comptabilisation à l'actif est de faire allouer une enveloppe budgétaire pour le remplacement et l'entretien plus soutenus et plus constants des forêts, pour que les municipalités continuent de profiter des services écologiques qu'elles rendent et pour que les forêts les aident à atténuer l'effet des changements climatiques sur leur territoire.
- On se demande s'il y a lieu de comptabiliser un passif au titre du maintien du couvert forestier. Il est précisé qu'il faut d'abord examiner les avantages de la comptabilisation d'un actif au titre des forêts urbaines. En outre, comme les passifs relatifs à l'entretien futur (ou reporté) des immobilisations corporelles ne sont pas actuellement comptabilisés à titre de passifs dans les états financiers, il est peu probable que l'on établirait un précédent en exigeant cette comptabilisation pour les forêts urbaines.
- Un membre du Groupe s'interroge aussi sur l'effet des espèces envahissantes et se demande si les arbres de remplacement de différentes espèces seraient pris en considération lors de la comptabilisation de l'actif. On fait remarquer que la question de la dépréciation de l'actif se poserait si des forêts urbaines étaient comptabilisées à titre d'actif. La comptabilisation des arbres de remplacement dépendrait de ce que l'actif comptabilisé concerne un seul arbre ou la forêt dans son ensemble. Il faudrait que le CCSP prenne en considération tous les aspects de la comptabilisation

d'un actif lors de l'élaboration de normes s'appliquant aux forêts urbaines si on considère que ces forêts répondent à la définition d'un actif.

### **Question 1 – Les forêts urbaines répondent-elles à la définition d'un actif?**

Trois points de vue sont étudiés.

*Point de vue A – Les forêts urbaines répondent à la définition d'un actif et devraient être présentées dans les états financiers*

Selon ce point de vue, les forêts urbaines représentent un actif de la municipalité dans laquelle elles se trouvent. On considère que les forêts urbaines satisfont à chaque élément de la définition d'un actif.

- **Ressources économiques** : Les forêts urbaines sont des ressources corporelles; elles sont composées de ressources naturelles et elles sont une forme de capital naturel. Les forêts sont des ressources économiques parce qu'elles comprennent des biens limités (c.-à-d. des arbres ou autres éléments naturels de la forêt qui peuvent être utilisés activement à des fins de consommation, de production ou d'échange ou passivement pour fournir des avantages économiquement quantifiables à une municipalité et à sa population, par exemple le piégeage du carbone, la gestion des eaux pluviales, etc.). Les arbres et autres éléments naturels des forêts urbaines se font de plus en plus rares en raison de l'épuisement, à l'échelle mondiale, du capital naturel.
- **Contrôle** : Les parties de la forêt urbaine qui sont sur les terrains d'une municipalité appartiennent de toute évidence à la municipalité. Elles sont également de ce fait contrôlées même si leur gestion ou leur utilisation est restreinte ou visée par la législation provinciale ou fédérale. Les parties de la forêt urbaine qui n'appartiennent pas à la municipalité sont contrôlées au moyen de règlements comme ceux qui prévoient qu'un avis doit être donné avant l'abattage d'un arbre sur une propriété privée, ou qui régissent l'entretien des arbres sur les propriétés privées, l'élagage d'arbres qui menacent d'endommager les infrastructures municipales ou de compromettre la sécurité du public, ou le remplacement d'arbres abattus sur des propriétés privées. La municipalité peut refuser ou réglementer l'accès aux avantages d'une forêt urbaine au moyen de la réglementation ou d'obstacles physiques, sur les terrains de la municipalité ou sur une propriété privée (par exemple lorsque des travaux de construction peuvent endommager un arbre, lorsque des arbres posent un danger dans un parc, pour demander des droits de fréquentation d'un parc ou d'une zone de conservation, lorsqu'un arbre est jugé malade et pourrait endommager une infrastructure municipale, etc.).
- **Événements passés** : Les événements passés à l'origine d'une forêt urbaine comprennent l'achat, le don, la dévolution ou la croissance biologique/écologique (depuis une semence jusqu'à la propagation naturelle) des arbres qui composent la forêt.
- **Avantages économiques futurs attendus** : Les arbres et autres éléments naturels d'une forêt urbaine procurent des avantages économiques futurs sous la forme de biens et de services et permettent la diminution de sorties de trésorerie futures. La municipalité bénéficiera de bon nombre des avantages associés à l'existence de la forêt urbaine, peu importe que les arbres se trouvent

sur les terrains de la municipalité ou sur une propriété privée. La population de la municipalité profitera aussi de ces avantages. Les municipalités qui ont des forêts urbaines se trouvent dans une situation plus avantageuse que celles qui n'en ont pas. Une municipalité qui dispose d'une infrastructure verte consacrera peut-être moins d'argent à une infrastructure grise (c.-à-d. construite). La forêt urbaine aide la municipalité à atteindre son objectif qui consiste à procurer des biens et des services à ses résidents, de sorte que la municipalité tire des avantages de la forêt urbaine.

*Point de vue B – Les forêts urbaines ne répondent pas à la définition d'un actif*

Les forêts urbaines sont des ressources économiques et elles découlent d'événements passés. Cependant, selon ce point de vue, une forêt urbaine ne répond par ailleurs pas à la définition d'un actif parce que l'ensemble de la forêt n'est pas contrôlé par un gouvernement et que l'on ne peut déterminer la répartition des avantages qu'elle procure entre un gouvernement et la population. Il est possible également que les coûts associés à la gestion et au maintien de la forêt l'emportent sur les avantages.

- **Contrôle** : Une partie seulement des arbres d'une forêt urbaine est contrôlée par la municipalité. Les arbres se trouvant sur les terrains de la municipalité sont une ressource économique du gouvernement. Les arbres se trouvant sur la propriété d'autres parties ne sont pas une ressource économique de la municipalité; ils n'appartiennent pas à la municipalité, ni ne sont contrôlés et entretenus par elle. La réglementation municipale régissant la gestion des arbres qui se trouvent sur une propriété privée ne constitue pas un contrôle. Le pouvoir de réglementation ne constitue pas un contrôle parce que les intérêts de l'organisme de réglementation ne concernent que l'utilisation réglementaire des ressources économiques et non pas la capacité de contrôler l'accès à de futurs avantages économiques. La capacité d'ériger temporairement des obstacles physiques pour assurer la sécurité du public ne constitue pas un contrôle.
- **Répartition des avantages** : La nature et l'importance des avantages associés à la forêt dont bénéficie la municipalité, plutôt que sa population, peuvent être difficiles à déterminer. Bon nombre des avantages économiques cités que procurent les arbres peuvent être quantifiés au moyen de méthodes existantes. Cependant, la répartition de ces avantages entre un gouvernement et sa population peut être difficile à établir de manière fiable aux fins des états financiers. En outre, le calcul des économies futures réalisées du fait des avantages que procure une forêt urbaine peut poser problème.
- **Coûts de la forêt** : L'entretien des arbres permet de maintenir leurs avantages, mais entraîne aussi des coûts. Il peut également y avoir des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations connexes qui excèdent les avantages représentés par le coût historique des arbres de la forêt. Les coûts d'abattage et de remplacement de grands arbres peuvent être considérables et comprendre une obligation liée à la mise hors service d'immobilisations pour la municipalité. Ce type d'obligation donne à entendre qu'une municipalité voudrait maintenir et améliorer son couvert forestier, ce qui n'est peut-être pas toujours le cas. L'état, les espèces et l'âge des arbres qui composent une forêt urbaine peuvent aussi avoir une incidence sur la nature et l'importance des avantages que procure la forêt à un moment quelconque. Les avantages économiques et environnementaux produits par un jeune arbre de remplacement sont minimes lorsqu'on les

compare à ceux d'un arbre mature. La prolongation de la durée de vie fonctionnelle de grands arbres matures au moyen d'un programme de maintien courant peut retarder ces charges et maximiser les avantages. Cependant, lorsque l'on tente de déterminer la nature et l'importance des avantages que peut procurer une forêt urbaine, se pose la question de l'ampleur des charges différées liées à la préservation de la forêt.

*Point de vue C – Les forêts urbaines représentent des ressources économiques, mais il est préférable de fournir des informations sur ces ressources à l'extérieur des états financiers*

Une municipalité et sa population profitent de l'ensemble de la forêt urbaine se trouvant à l'intérieur des limites de la municipalité, et non pas seulement de la partie qui se trouve sur les terrains de la municipalité. Les états financiers traditionnels ne rendraient compte que de la partie de la forêt qui constitue une ressource économique pour la municipalité parce qu'ils présentent seulement la situation financière et les résultats de l'entité présentant l'information, et non pas la situation financière et les résultats de l'ensemble de la collectivité.

En outre, le coût historique de la partie de la forêt qui se trouve sur les terrains de la municipalité, s'il peut faire l'objet d'une estimation, ne représente aucunement les avantages d'une forêt urbaine. La gestion, la durabilité et la préservation du capital naturel revêtent de l'importance pour l'avenir de la planète; l'inclusion des forêts urbaines dans les états financiers traditionnels ne fournira pas suffisamment d'informations pour appuyer ces objectifs.

Il serait plus utile d'avoir davantage d'informations plus complètes sur la gérance, soit à la fois des informations financières et des informations non financières par exemple sur l'état, l'épuisement annuel et la durabilité de la forêt urbaine de même que certaines déclarations sur la valeur des avantages qu'elle procure. Ces informations sur la gérance pourraient être présentées séparément ou par voie de note dans les états financiers traditionnels.

### *Discussion du Groupe*

Le Groupe convient que les forêts urbaines représentent des ressources naturelles, qu'elles sont des ressources économiques en conformité avec la définition d'un actif et que des événements passés sont à l'origine de ces ressources. Les principales questions débattues sont les suivantes : la question de savoir si la forêt est contrôlée en tout ou en partie par un gouvernement, l'attribution au gouvernement des avantages qu'elle procure, les coûts relatifs au maintien du couvert forestier et à la sécurité et à la gestion de la forêt, l'évaluation des forêts (voir la question 4) et les informations possibles à fournir sur la gérance des forêts urbaines.

La discussion porte aussi sur les forêts sauvages et, de ce fait, sur les questions plus problématiques de l'identification et de l'évaluation des actifs. La question soumise portait d'abord sur les forêts urbaines étant donné que l'on possède une plus vaste expérience de ce type de forêt, que l'on a déjà procédé à un grand nombre de dénombrements et que des essais au moyen de bons modèles d'évaluation ont cours depuis un certain temps.

Un membre du Groupe considère que les arbres se trouvant sur les terrains d'une municipalité sont contrôlés par la municipalité et qu'à l'inverse ceux qui se trouvent sur des terrains privés ne sont pas contrôlés par la municipalité, ce qui correspond davantage au point de vue B. Un autre membre du

Groupe mentionne l'expérience du gouvernement de la Colombie-Britannique en ce qui a trait aux négociations avec les Premières Nations pour le contrôle des terres – les forêts se trouvant sur des terres sur lesquelles le contrôle exercé par l'État est contesté ne pourraient figurer dans les actifs du gouvernement. Dans d'autres provinces, l'exercice du contrôle sur ce type d'actif serait également contesté par les Premières Nations, car les terres sur lesquelles se trouvent ces arbres sont considérées comme des terres publiques fédérales, mais ce sont les Premières Nations qui bénéficient des avantages que procurent les forêts concernées. La question de l'attribution des avantages pourrait influencer sur la capacité d'une Première Nation de comptabiliser une forêt à titre d'actif et sur l'évaluation de l'actif que constitue la forêt pour cette Première Nation.

Un membre du Groupe souligne les coûts, par opposition aux avantages, associés à une forêt urbaine, y compris le fait que les arbres empêchent les résidences et les jardins de recevoir la lumière du soleil, que leurs racines peuvent endommager les infrastructures grises, qu'ils peuvent causer des dommages à la propriété lors de tempêtes, qu'ils peuvent avoir des répercussions sur le plan de la santé pour les êtres humains, etc. Ce commentaire vise à apporter un contrepoids à l'accent mis, dans la question soumise, sur les avantages que procurent les arbres. On reconnaît qu'il peut y avoir des coûts éventuels. Cependant, on mentionne que le dénombrement des arbres et l'attribution d'une valeur à une forêt permettent d'en effectuer une gestion proactive et d'atténuer certains coûts, notamment les coûts liés à d'éventuelles répercussions négatives sur les infrastructures grises.

Un membre du Groupe mentionne que les arbres sont des biens publics, et donc que les avantages qu'ils procurent ne sont pas exclusifs, en ce sens que personne ne peut se les approprier. Comme les arbres sont des biens publics, les gouvernements devraient vraisemblablement fournir des informations à leur sujet. Il existe également des passifs éventuels associés aux forêts; les forêts doivent être préservées et leur préservation peut être coûteuse. Les membres se posent aussi cette question : si un gouvernement s'engage à assurer la gérance des forêts, s'engage-t-il également à assurer leur préservation, et cet engagement l'expose-t-il à un risque lié à la viabilité financière? Un autre membre également de cet avis fait remarquer que les forêts urbaines sont une forme de service public et qu'elles s'apparentent ainsi à de nombreux autres actifs appartenant à une municipalité et qui procurent des avantages plus indirects.

Lors de l'examen du point de vue C, on souligne que les normes actuelles limitent les informations qui peuvent être présentées dans les états financiers au sujet des forêts urbaines. Les informations présentées à l'extérieur des états financiers procureraient ainsi une plus grande souplesse que celle qui est actuellement permise et constitueraient un premier pas utile. Un membre du Groupe mentionne que la discussion du Groupe représente le début d'un débat sur le sujet. À l'instar du traitement comptable et de la gestion des immobilisations corporelles, le traitement comptable et la gestion du capital naturel évoluera au fil du temps. La normalisation est un long processus. En outre, la réflexion de la société sur le rôle et la valeur du capital naturel doit aussi évoluer et elle englobera peut-être à l'avenir l'utilisation de l'infrastructure verte plutôt que de l'infrastructure grise lorsque cette solution est viable. Si les gouvernements attribuent un prix au carbone, la société reconnaîtra alors peut-être la valeur des arbres qui absorbent cet élément.

De manière générale, le Groupe est d'avis que les forêts procurent une valeur aux collectivités et qu'elles répondraient vraisemblablement à la définition d'un actif, mais que l'évaluation demeure problématique tout comme la vérifiabilité de cette évaluation.

***Question 2 – Si les forêts urbaines répondent à la définition d'un actif, en quoi consiste l'actif?***

Deux points de vue sont étudiés.

*Point de vue A – Chaque arbre pris individuellement représente l'actif*

Aux fins des états financiers, les arbres représentent les ressources économiques les plus identifiables. Il n'est probablement pas possible de procéder à une évaluation vérifiable et suffisamment crédible de tous les écosystèmes qui se trouvent à l'intérieur des limites d'une municipalité pour pouvoir les comptabiliser à titre d'actifs dans les états financiers de ce gouvernement.

*Point de vue B – La forêt urbaine dans son ensemble représente l'actif*

Chaque arbre pris individuellement, ou la forêt dans son ensemble, pourrait être considéré comme représentant l'actif. Cependant, il n'est pas économiquement rentable de traiter chaque arbre comme un actif, et la valeur ajoutée ne serait pas suffisante dans le contexte d'une gestion efficace d'une forêt urbaine pour justifier le coût de la microgestion nécessaire. Il s'agit d'une détermination d'ordre pratique et non théorique. Il faudrait diviser la forêt et identifier les parties qui sont de propriété municipale et celles qui sont de propriété privée, car seule la partie de la forêt se trouvant sur les terrains de la municipalité constituerait un actif pour celle-ci.

*Discussion du Groupe*

Un membre du Groupe souligne que si l'information fournie au sujet d'une forêt concerne la gérance plutôt que les revenus, il faudrait comptabiliser la forêt dans son ensemble, et non pas chaque arbre.

Un autre membre du Groupe mentionne l'interdépendance de la forêt et des écosystèmes correspondants et souligne qu'il est important de comptabiliser la forêt dans son ensemble plutôt que chaque arbre pris individuellement.

Le Groupe fait état d'un aspect pratique, à savoir la nécessité de dénombrer tous les arbres, et conclut que si on comptabilise une forêt à titre d'actif, il faut alors comptabiliser la forêt dans son ensemble, et non pas chaque arbre pris individuellement. Cet aspect est une préoccupation qui concerne davantage la forêt sauvage que les arbres de rue.

***Question 3 – L'amortissement de l'actif est-il approprié ou possible?***

Deux points de vue sont étudiés.

*Point de vue A – Les arbres pris individuellement représentent l'actif. Ils ne devraient pas être amortis; ils sont des actifs jusqu'à ce qu'ils meurent*

Les avantages associés à la durée de vie d'un arbre, peu importe l'espèce, sont d'abord peu importants et ils augmentent avec l'âge et la taille de l'arbre puis se stabilisent (dans le cas d'un grand arbre



mature). La durée de la période de stabilité varie selon les espèces. La durée de vie des arbres et les avantages qu'ils procurent sont aussi touchés par la température, en ce sens que des températures extrêmes comme les tempêtes ou la sécheresse peuvent abîmer ou faire mourir les arbres, et par les infestations et l'action humaine (ou l'inaction en l'absence de mesures de préservation). L'arbre finit par se détériorer et par mourir et les avantages qui y sont associés diminuent puis prennent fin.

*Point de vue B – L'ensemble de la forêt représente l'actif; les changements périodiques dans le nombre et la valeur des arbres de la forêt devraient être reflétés dans les résultats périodiques comptabilisés selon l'approche par composants*

À l'instar d'un réseau d'aqueduc ou d'égout, une forêt urbaine est un type de réseau d'actifs – un système constitué de composants qui sont, à tout le moins, les arbres pris individuellement. Par conséquent, on considère que les frais de préservation et de restauration des arbres en place permettent de maintenir le potentiel de service de la forêt et seraient passés en charges dans l'exercice au cours duquel ils sont engagés. À l'inverse, les améliorations comme l'accroissement du couvert forestier ont pour effet d'augmenter le potentiel de service de la forêt et les dépenses connexes seraient incorporées au coût de l'actif (forêt urbaine). Les diminutions importantes du couvert forestier attribuables à l'âge des arbres, à la température, aux infestations ou autres désastres naturels qui tuent ou abîment irrévocablement les arbres seraient traitées comme des sorties d'actifs à mesure qu'elles surviennent et comptabilisées en charges.

#### *Discussion du Groupe*

Conformément à la conclusion selon laquelle il est probablement plus approprié de considérer que c'est la forêt dans son ensemble qui représente l'actif, le Groupe est d'avis que l'amortissement ne serait pas approprié. On comptabiliserait plutôt les variations de la valeur de la forêt, y compris la dépréciation et l'appréciation. Néanmoins, le Groupe convient qu'il est prématuré d'avancer des hypothèses sur un traitement comptable détaillé et réaffirme que la communication de l'information sur la gérance devrait probablement être une première étape, laquelle n'exigerait pas la prise en compte de l'incidence des variations de la valeur sur les résultats annuels.

#### ***Question 4 – Si les forêts urbaines répondent à la définition d'un actif, comment doivent-elles être évaluées?***

Trois points de vue sont étudiés.

*Point de vue A – Seuls les arbres achetés d'une forêt urbaine devraient être comptabilisés dans les états financiers et ils devraient être comptabilisés à leur coût historique; les arbres dévolus à la municipalité ne devraient pas être comptabilisés*

Ce point de vue concorde avec les exigences concernant l'évaluation énoncées dans le Manuel du secteur public – coût historique – et tient compte des interdictions relatives à la comptabilisation énoncées dans les chapitres SP 1000 et SP 1201. À l'heure actuelle, les ressources naturelles dévolues à un gouvernement ne peuvent être comptabilisées dans les états financiers du secteur public au motif qu'elles ne peuvent être adéquatement évaluées à l'aide des techniques actuelles d'évaluation.

*Point de vue B – Les arbres achetés d'une forêt urbaine devraient être comptabilisés dans les états financiers à leur coût historique; les arbres dévolus à une municipalité devraient être comptabilisés et évalués à leur coût historique estimatif (ou un coût qui en tient lieu)*

Selon ce point de vue, tous les arbres d'une forêt urbaine d'une municipalité devraient être comptabilisés dans les états financiers. On peut recourir aux techniques actuelles d'évaluation pour évaluer le coût historique des arbres dévolus à la municipalité.

*Point de vue C – Une forêt urbaine devrait être comptabilisée dans les états financiers à une valeur qui tient compte de la nature et de l'importance de tous les avantages qu'elle procure à un gouvernement.*

Selon ce point de vue, le coût historique des arbres ne reflète pas adéquatement les avantages économiques futurs associés à une forêt urbaine. Il existe de nouvelles techniques d'évaluation pour diverses formes de capital naturel qui reflètent mieux les avantages économiques que le capital naturel procure à un gouvernement et à sa population.

### *Discussion du Groupe*

Les questions soulevées relativement à l'évaluation portaient notamment sur la façon dont on prendrait en considération l'emplacement, les espèces, la taille, l'état et la raison d'être des arbres aux fins de la compilation de chiffres concrets pour l'attribution d'une valeur à la forêt dans les états financiers – même pour un coût tenant lieu de coût historique, pour ne rien dire d'une évaluation qui tiendrait compte de la valeur des avantages que les arbres procurent. On admet que ces questions posent davantage problème pour les forêts sauvages. Des éléments comme les droits de coupe, la sylviculture et les passifs associés à la replantation poseraient aussi des problèmes d'évaluation dans les collectivités territoriales où sont menées des activités forestières, en particulier si des subventions gouvernementales sont accordées au titre du coût des arbres. Dans le cas des forêts urbaines, il faudrait délimiter une frontière précise pour l'évaluation et la gestion de la forêt. La possibilité de vérifier l'évaluation d'une forêt urbaine est aussi mentionnée comme étant un problème.

Un membre du Groupe précise que la valeur d'un actif qui est un bien public devrait refléter le but pour lequel il est détenu, la capacité de l'actif de répondre aux besoins et les variations de cette capacité. Un autre membre du Groupe fait remarquer qu'il peut être nécessaire de recourir aux services d'experts en arpentage et en évaluation pour établir le coût historique initial d'une forêt ou une valeur actuelle qui tienne compte d'un certain nombre d'avantages difficiles à évaluer. Cette évaluation pourrait s'améliorer au fil du temps à mesure que les techniques d'évaluation progressent, mais une évaluation préliminaire permettrait déjà de fournir des informations utiles au public. La méthode d'évaluation devrait prévoir la vérifiabilité de la valeur et résister à une inspection professionnelle.

Le Groupe convient que le coût historique de la forêt serait moins utile qu'une valeur actuelle quelconque des avantages qu'elle procure. La valeur des arbres s'apprécie à mesure qu'ils croissent, tout comme les avantages qu'ils procurent, et le coût historique ne reflète pas cette appréciation ou ces avantages. Néanmoins, l'établissement d'un coût historique initial d'une forêt peut constituer un bon point de départ fiable. Le Groupe s'entend pour considérer qu'il serait intéressant de tenter d'abord l'expérience de présenter des informations sur la nature, l'ampleur et la valeur d'une forêt urbaine à l'extérieur des états financiers. Des informations sur la durabilité de la forêt et la façon dont celle-ci est

gérée de même que les avantages liés au piégeage du carbone et autres avantages seraient également utiles.

***Question 5 – Si une forêt urbaine représente un actif et peut être évaluée, et si une entité la présente dans ses états financiers, l’auditeur devrait-il exprimer une opinion avec réserve sur les états financiers tant que les interdictions relatives à la comptabilisation sont toujours en vigueur?***

Deux points de vue sont proposés, mais ne sont toutefois pas abordés explicitement.

*Point de vue A – L’auditeur devrait exprimer une opinion avec réserve sur les états financiers*

Selon les paragraphes SP 1201.068 et .069, la comptabilisation des ressources naturelles qui ont été dévolues à un gouvernement n’est pas permise dans les états financiers du secteur public. Les états financiers qui présentent ces ressources comme des actifs ne sont pas conformes aux PCGR, et si ces actifs sont importants, l’auditeur doit envisager d’exprimer une opinion avec réserve.

*Point de vue B – L’auditeur ne devrait pas exprimer une opinion avec réserve sur les états financiers*

Les interdictions relatives à la comptabilisation énoncées aux paragraphes SP 1201.068 et .069 renvoient aux mêmes interdictions énoncées aux paragraphes SP 1000.57 et .58. Les raisons invoquées pour la non-comptabilisation des ressources naturelles et autres éléments, comme les éléments incorporels, dévolus à un gouvernement sont les suivantes : « ces éléments ne sont pas comptabilisés comme des actifs du fait que les coûts, les avantages et la valeur économique de ces éléments ne peuvent être quantifiés de façon raisonnable et vérifiable selon les méthodes existantes. »

Si un auditeur convient de ce qui suit :

- une forêt urbaine répond à la définition d’un actif pour une municipalité (en tout ou en partie);
- l’évaluation de l’actif doit s’effectuer au coût historique;
- les techniques d’évaluation et les valeurs qui en résultent sont considérées appropriées;
- la valeur redditionnelle des états financiers augmente du fait de l’inclusion de l’actif;
- il serait trompeur de ne pas inclure l’actif;

il doit alors envisager de ne pas exprimer une opinion avec réserve sur les états financiers.

#### *Discussion du Groupe*

Le Groupe convient qu’il ne lui appartient pas de formuler des commentaires sur ce qu’un auditeur pourrait faire ou ne pas faire. Les membres du Groupe sont d’avis que l’inclusion éventuelle de nouveaux éléments dans les états financiers devrait, de manière générale, faire l’objet de discussions proactives et collaboratives avec l’auditeur.

La discussion porte donc plutôt sur la question de savoir si l’hypothèse selon laquelle les éléments frappés d’interdictions ne pourraient être évalués est réfutable. Certains membres du Groupe considèrent qu’il existe des interdictions et que ces interdictions devraient être respectées jusqu’à ce que le CCSP se penche sur la question. D’autres membres du Groupe considèrent que le public

s'attend à ce que des ressources qui répondent à la définition d'un actif et peuvent faire l'objet d'une évaluation vérifiable figurent dans les états financiers. On s'interroge sur la question de savoir si une opinion avec réserve serait dans l'intérêt du public dans de telles circonstances.

### **Chapitres SP 1000 et SP 1201 : Interdictions relatives à la comptabilisation et investissements dans les mesures d'intervention précoce**

Dans la question soumise, on précise qu'il est dans l'intérêt du public que le CCSP élabore des normes comptables pour les immobilisations incorporelles qui permettraient la comptabilisation à l'actif et l'amortissement des investissements en santé et mesures sociales, en particulier des investissements dans les mesures d'intervention précoce effectués par les entités du secteur public au Canada. On mentionne que la comptabilisation à l'actif des investissements dans les mesures d'intervention précoce stimulerait ce genre d'investissements et mettrait en évidence les avantages à long terme qu'ils procurent. On fait aussi valoir que la comptabilisation à l'actif et l'amortissement de ces investissements auraient une incidence positive sur les politiques publiques et aideraient le secteur public à résoudre des problèmes sociaux importants et croissants. On encouragerait ainsi l'adoption de mesures d'intervention proactives plutôt que réactives.

On considère que cette question a trait au capital humain et à la nécessité de comptabiliser ou non ces investissements dans les états financiers.

Dans la question soumise, on s'interroge sur le bien-fondé des interdictions relatives à la comptabilisation énoncées à la fois dans le chapitre SP 1000 « Fondements conceptuels des états financiers » et dans le chapitre SP 1201 « Présentation des états financiers », dont il a été question dans la discussion sur les [forêts urbaines](#), qui portait sur la question de savoir si les forêts urbaines répondent à la définition d'un actif.

La proposition porte sur la possibilité de définir les investissements dans les mesures d'intervention précoce comme des mesures fondées sur des éléments probants qui visent à améliorer le bien-être des personnes et des familles. Aux fins de la discussion, on propose la définition suivante :

S'entend d'un investissement dans les mesures d'intervention précoce un investissement découlant des dépenses consacrées à des mesures sociales par une entité du secteur public aux fins de la résolution d'un problème social, pour lequel on s'attend à ce qu'une mesure d'intervention précoce diminue les dépenses futures de l'entité (par exemple les coûts en matière d'éducation, de services sociaux ou de santé) et procure des avantages futurs à l'entité (par exemple de nouvelles sources de recettes fiscales provenant des bénéficiaires de l'investissement) de même que des avantages sociaux ou cliniques aux bénéficiaires visés.

Les questions suivantes sont abordées :

1. Les investissements dans les mesures d'intervention précoce sont-ils des immobilisations incorporelles aux fins des états financiers? Répondent-ils aux critères relatifs à la présentation en tant qu'actifs dans les états financiers (selon le chapitre SP 3210, « Actifs »)? Ou la présentation d'informations sur ce type d'investissements devrait-elle plutôt se faire à l'extérieur des états financiers, par exemple dans le cadre d'un rapport sur la gestion de biens?

2. Si les investissements dans les mesures d'intervention précoce sont des actifs, est-il approprié de les amortir?
3. Si les investissements dans les mesures d'intervention précoce sont des actifs, comment devraient-ils être évalués – au coût historique ou à une autre valeur qui reflète les avantages qu'ils procurent?
4. Si les investissements dans les mesures d'intervention précoce sont des actifs et peuvent être évalués, et si une entité du secteur public les présente dans ses états financiers, l'auditeur devrait-il exprimer une opinion avec réserve sur les états financiers tant que les interdictions relatives à la comptabilisation sont toujours en vigueur? Ou une réserve serait-elle inappropriée parce qu'il est dans l'intérêt du public que ces investissements soient présentés à des fins de reddition de comptes?
5. Est-il possible de bien distinguer les investissements dans les mesures d'intervention précoce des autres dépenses d'un gouvernement? Si on établit un précédent en permettant que les investissements dans les mesures d'intervention précoce soient comptabilisés à titre d'actifs plutôt que comptabilisés en charges au moment où ils sont effectués, cela pose-t-il un risque pour le CCSP et pour la reddition de comptes assurée par les états financiers du secteur public?

Il peut être aussi nécessaire de prendre en considération les questions d'évaluation ultérieure, par exemple les dépréciations, les améliorations et les modifications de l'amortissement. Ces éléments n'ont pas été mentionnés dans la question soumise, qui portait avant tout sur la question de savoir si les investissements dans les mesures d'intervention précoce sont des actifs aux fins des états financiers.

#### *Situation*

- Un gouvernement effectue un investissement dans les mesures d'intervention précoce, au sens de la définition susmentionnée.
- L'investissement concerne des services particuliers pour des enfants autistes, offerts à une population définie, pendant des périodes déterminées. Dans le cas présent, les services doivent être offerts aux personnes de la population définie, âgées de deux à cinq ans. L'âge d'admission au programme est de deux ans. L'investissement est effectué au moment où les personnes de la population faisant l'objet de la prestation de services ont toutes deux ans.
- L'investissement est non récurrent pour cette population et il vise clairement à financer la prestation de services particuliers destinés à cette population définie pour des périodes déterminées.
- Les montants ajoutés à l'investissement ne peuvent comprendre que des dépenses visant à maintenir le niveau et le type particuliers de services destinés à la population définie pour les périodes déterminées.

- Les dépenses relatives à d'autres populations (par exemple une nouvelle population admise) ou au financement de services ou de coûts pour la population définie qui n'avaient pas été expressément identifiés et n'étaient pas financés au départ ne s'ajouteraient pas à l'investissement.
- On considère que les avantages que l'investissement procure au gouvernement vont se matérialiser après la prestation des services sous forme d'économies et peut-être de recettes fiscales accrues lorsque la population concernée aura l'âge de travailler.
- L'investissement dans les mesures d'intervention précoce possède les caractéristiques supplémentaires suivantes :
  - Il existe des éléments probants indiquant que ce type de dépenses dans les mesures d'intervention précoce procure effectivement des avantages semblables à une partie d'une cohorte suffisamment importante de personnes de différents milieux et à des moments différents. Par conséquent, l'investissement vise une cohorte suffisamment importante pour générer les résultats et les économies auxquels on peut s'attendre, selon la recherche effectuée. Par exemple :
    - une recherche de grande qualité validée de manière indépendante étaye l'affirmation selon laquelle des mesures d'intervention précoce auprès de la population définie améliorent l'autonomie des personnes concernées;
    - une recherche de grande qualité validée de manière indépendante indique que les économies futures sont réalisables et qu'elles excèdent le coût des mesures; les avantages pour le gouvernement investisseur sont prévisibles et quantifiables;
    - la validité des éléments probants a été examinée et jugée appropriée. L'examen interne de la validité des éléments probants a porté notamment sur l'évaluation de la qualité des éléments probants au regard du contexte, à l'efficacité et aux avantages nets prévus des mesures d'intervention. L'examen indépendant de la validité des éléments probants a consisté notamment à déterminer si l'on avait l'assurance que des éléments probants de grande qualité concernant l'efficacité et l'avantage net d'une mesure d'intervention mise à l'épreuve dans un contexte indiquent que la mise en œuvre de la mesure d'intervention dans d'autres contextes produirait des résultats semblables.
  - Le gouvernement jugerait difficile d'éliminer ce programme parce que l'on peut démontrer que le besoin est important, et qu'il va le demeurer pour une période future prévisible, justifiable et quantifiable.
  - La population définie visée par l'investissement dans les mesures d'intervention précoce devrait demeurer stable et identifiable et associée au programme. La diminution de la population au cours des périodes de prestation de services et des périodes d'avantages prévues, peut faire l'objet d'estimations et être prise en considération aux fins de la comptabilité. Il n'y aura aucun ajout à la population définie une fois que l'investissement dans les mesures d'intervention précoce aura été effectué, car chaque investissement est lié à une population définie au moment de l'admission au sein du programme.

**Question 1 – Les investissements dans les mesures d'intervention précoce répondent-ils à la définition d'un actif?**

Les membres du Groupe demandent et obtiennent des éclaircissements avant d'entamer la discussion.

- Un membre du Groupe demande des éclaircissements au sujet de l'ampleur des coûts à comptabiliser à l'actif au titre de l'investissement dans les mesures d'intervention précoce. La question posée est la suivante : les coûts concernent-ils uniquement la prestation du programme ou comprennent-ils aussi les coûts initiaux liés à la planification et à la recherche? On cherche ainsi à comprendre quels coûts antérieurs engagés eu égard au programme seraient pris en considération aux fins de la comptabilisation à l'actif. Réponse : il faudrait tenir compte principalement des coûts liés à la prestation directe du programme aux bénéficiaires visés par l'investissement dans les mesures d'intervention précoce. La recherche effectuée avant la prestation de services constituerait vraisemblablement la propriété intellectuelle de l'entité et ne ferait pas partie de l'investissement dans les mesures d'intervention précoce.
- On demande des éclaircissements au sujet de la période au cours de laquelle un investissement dans les mesures d'intervention précoce serait comptabilisé en charges aux fins de l'amortissement. Les auteurs de la question soumise ont précisé que chaque investissement serait associé aux coûts du programme pour une cohorte définie qui doit recevoir les avantages au cours d'une période déterminée. Par exemple, dans le cas d'un programme s'adressant à des enfants autistes, la période de comptabilisation en charges serait vraisemblablement de trois ans, car les bénéficiaires reçoivent un service de l'âge de deux ans à l'âge de cinq ans. De manière générale, le plan d'amortissement serait déterminé en fonction du calendrier de prestation de services et de l'importance des services.
- Un membre du Groupe s'informe au sujet de l'uniformité de l'analyse de rentabilité de ce genre d'investissements pour différentes collectivités territoriales. Les auteurs de la question soumise indiquent qu'il faudrait s'entendre sur une méthodologie commune, peut-être pour chaque type de services, qui pourrait ensuite être appliquée à plusieurs collectivités territoriales. En outre, les éléments probants à l'appui du traitement d'un investissement dans les mesures d'intervention précoce à titre d'actif devraient être validés de manière interne<sup>6</sup>. On veut ainsi s'assurer que les décisions relatives à la répartition des dépenses consacrées aux programmes sociaux sont fondées sur des éléments probants.

---

<sup>6</sup> Web Center for Social Research Methods, Research Methods Knowledge Base : La validité interne n'est pertinente que pour les études qui visent à établir un lien causal. Elle n'est pas pertinente pour la plupart des études observationnelles ou descriptives, par exemple. Pour les études qui portent sur l'évaluation des effets des programmes ou interventions d'ordre social, la validité interne est vraisemblablement un élément important. Dans ces contextes, il faudrait être en mesure de déterminer si le programme ou le traitement a eu des effets concrets – il a permis d'améliorer les résultats de tests ou de diminuer les symptômes. Il peut toutefois y avoir de nombreuses raisons, autres que le programme, pour lesquelles les résultats des tests peuvent s'être améliorés ou les symptômes peuvent avoir diminué. Voici la principale question à poser eu égard à la validité interne : les changements observés peuvent-ils être attribués à un programme ou une intervention donnée (c.-à-d. la cause) et **non pas** à d'autres causes possibles (que l'on qualifie parfois d'autres explications possibles pour les résultats obtenus). <http://www.socialresearchmethods.net/kb/intval.php>.

- Un membre du Groupe demande si la proposition vise notamment à influencer sur les résultats annuels, étant donné que les investissements dans les mesures d'intervention précoce seraient traités comme des actifs plutôt que des charges. On reconnaît l'incidence initiale sur les résultats; cependant, il est mentionné que les investissements seraient amortis, parfois sur de brèves périodes selon le type de programme, ce qui pourrait atténuer l'incidence sur les résultats. Néanmoins, il est précisé que la comptabilisation de ces investissements à titre d'immobilisations incorporelles vise à encourager l'investissement dans des mesures sociales plutôt qu'à influencer sur les résultats annuels.
- Un membre du Groupe propose, comme autre traitement possible, la présentation dans l'état des résultats des investissements dans les interventions précoces plutôt que leur comptabilisation à l'actif. On pourrait ainsi présenter les dépenses consacrées aux investissements dans les mesures d'intervention précoce séparément des autres dépenses pour les distinguer en raison de leur nature. On reconnaît que cette approche est une solution possible, mais on fait remarquer que le traitement proposé de comptabilisation à l'actif vise à refléter l'affirmation selon laquelle les mesures d'intervention précoce procurent des avantages futurs quantifiables et réalisables pour les gouvernements, à l'instar d'autres investissements.

Quatre points de vue sont étudiés.

*Point de vue A – Les investissements dans les mesures d'intervention précoce répondent à la définition d'une immobilisation incorporelle*

Les investissements dans les mesures d'intervention précoce sont des immobilisations incorporelles en ce sens qu'ils n'ont pas de substance physique et que l'on ne peut les toucher. Le Manuel du secteur public ne permet actuellement pas que les immobilisations incorporelles soient comptabilisées dans les états financiers du secteur public au motif qu'elles ne peuvent être évaluées. Néanmoins, on peut faire valoir que certaines immobilisations incorporelles répondent à la définition d'un actif et peuvent être évaluées, et donc qu'elles peuvent être comptabilisées.

Le Manuel du secteur public ne présente actuellement pas de définition des immobilisations incorporelles. La norme IAS 38, *Immobilisations incorporelles*, fournit un point de référence quant à la nature des immobilisations incorporelles et peut servir à déterminer si les investissements dans les mesures d'intervention précoce répondent à la définition d'une immobilisation incorporelle telle qu'elle est actuellement définie. La norme IPSAS 31 *Immobilisations incorporelles* présente peut-être des considérations propres au secteur public qui s'appliquent à l'évaluation.

Les normes IAS 38 et IPSAS 31 définissent ainsi une immobilisation incorporelle : « Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique. »

De nature incorporelle : Un investissement dans les mesures d'intervention précoce est un accord de financement préalable identifiable visant un programme d'intervention précoce défini et ayant fait ses preuves, pour lequel la recherche fournit des preuves concluantes d'économies futures pour l'investisseur.

Les normes IAS 38 et IPSAS 31 s'appliquent notamment aux dépenses liées à la publicité, à la formation, au démarrage et aux activités de recherche et de développement. Ces normes précisent que



les activités de recherche et de développement visent à développer les connaissances. Par conséquent, même si ces activités peuvent donner lieu à une immobilisation ayant une substance physique (par exemple, un prototype), l'élément physique de l'immobilisation est secondaire par rapport à sa composante incorporelle (à savoir les connaissances qu'elle représente).

Un investissement dans les mesures d'intervention précoce est un investissement dans le développement des capacités et connaissances (autonomie) de la population concernée. Les dépenses consacrées à des mesures d'intervention précoce sont un investissement en ce sens que l'on s'attend à ce qu'elles procurent un rendement, à la fois au gouvernement qui effectue les dépenses et à la population qui reçoit les services – un rendement qui est non seulement d'ordre social, mais aussi financier (économies et recettes fiscales futures).

Ressources économiques : Les investissements dans les mesures d'intervention précoce sont des ressources économiques parce qu'ils procurent des avantages économiquement quantifiables à une collectivité territoriale et à la population à laquelle sont destinés les programmes d'intervention précoce. Ils permettent au gouvernement investisseur d'atteindre ses objectifs en matière de politique de manière efficiente et efficace. Les programmes d'intervention ne constituent pas tous des ressources économiques.

Seuls les programmes d'intervention précoce :

- pour lesquels une recherche de grande qualité validée de manière indépendante prouve que ce type de dépenses procure effectivement des avantages semblables à une partie d'une cohorte suffisamment importante de personnes de différents milieux et à des moments différents;
- qui visent une cohorte suffisamment importante pour générer les résultats et les économies auxquels on peut s'attendre, selon la recherche effectuée;

peuvent être considérés comme des investissements dans les mesures d'intervention précoce et constituer des ressources économiques.

Contrôle : Un gouvernement contrôlerait un investissement dans les mesures d'intervention précoce s'il définit clairement les éléments probants requis à l'appui du programme, les limites du programme, les bénéficiaires et les services que ces personnes vont recevoir de même que la structure de reddition de comptes au gouvernement. La surveillance du programme, de son état d'avancement et de ses résultats jouerait également un rôle.

Opérations ou événements passés : L'opération passée qui donne lieu à la ressource économique est l'investissement dans un programme d'intervention précoce admissible et fondé sur des éléments probants.

Avantages économiques futurs : La proposition suivant laquelle les investissements dans les mesures d'intervention précoce admissibles doivent être considérés comme des immobilisations incorporelles amortissables s'appuie sur les résultats de recherches publiées à l'échelle mondiale et ayant généré des éléments probants valables et fiables indiquant que certaines mesures d'intervention produisent des résultats financiers positifs quantifiables pour les gouvernements dans des délais prévisibles.

Les principales catégories d'avantages que ces investissements procurent aux gouvernements sont :

- des économies (c.-à-d. une diminution des dépenses actuelles relatives au programme);
- les coûts évités (c.-à-d. une diminution des dépenses prévues relatives au programme);
- l'augmentation des recettes fiscales (c.-à-d. une augmentation du montant des recettes fiscales d'un gouvernement générées par les populations qui bénéficient de l'investissement).

Au départ, tout au moins, les avantages pour un gouvernement d'un investissement dans les mesures d'intervention précoce seraient essentiellement sous la forme de coûts qui n'auront pas à être engagés. En fait, les mesures d'intervention entraîneraient une diminution des coûts en amont futurs pour des services d'intervention et d'urgence ultérieurs, et donc une réduction ultime des coûts relatifs au système canadien d'aide sociale. En outre, les bénéficiaires concernés seront vraisemblablement des citoyens plus productifs et donc de futurs contribuables, ce qui ne serait pas le cas sans mesures d'intervention. Seules les mesures d'intervention pour lesquelles une recherche objective fondée sur des éléments probants étaye l'affirmation relative aux économies futures seraient traitées comme des actifs.

*Point de vue B – Les investissements dans les mesures d'intervention précoce ne répondent pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, mais ils répondent à la définition plus générale d'un actif*

Les tenants de ce point de vue appuient les arguments selon lesquels un investissement dans les mesures d'intervention précoce répond à la définition d'un actif qui sont exposés au point de vue A. Cependant, ils considèrent que ce type d'investissement ne répond pas à la définition d'une immobilisation incorporelle au sens des normes comptables et des textes actuels en comptabilité. Par conséquent, les interdictions relatives à la comptabilisation des immobilisations incorporelles énoncées aux chapitres SP 1000 et SP 1201 ne s'appliqueraient pas à ces investissements, et ces investissements peuvent être comptabilisés à titre d'actifs dans les états financiers du secteur public sans qu'il soit nécessaire de réfuter la présomption suivant laquelle ils ne peuvent être évalués.

Les normes IAS 38 et IPSAS 31 exigent qu'une immobilisation incorporelle soit identifiable et réponde à la définition d'un actif pour être comptabilisée comme un actif dans les états financiers. Cependant, le terme « identifiable » dans ces normes n'est pas employé dans son sens habituel, soit le sens qu'on lui donne au point de vue A. Les normes IAS 38 et IPSAS 31 fournissent des indications précises sur ce que signifie le terme « identifiable » :

« Un actif est identifiable s'il :

- (a) est séparable, c'est-à-dire susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit conjointement avec un contrat, un actif identifiable ou un passif identifiable y afférents, peu importe si l'entité entend ou non en arriver là; ou
- (b) résulte d'accords exécutoires (y compris des droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations. »

Un investissement dans les mesures d'intervention précoce ne répond pas à cette définition d'un actif identifiable et ne peut donc être comptabilisé à titre d'immobilisation incorporelle.

On mentionne les normes IAS 38 et IPSAS 31 parce que ces normes sont les plus pertinentes des autres référentiels d'information financière en ce qui a trait à la question abordée. La norme IPSAS 31

est une norme pour le secteur public; cependant, elle est pour l'essentiel fondée sur IAS 38 et elle ne tient pas uniquement compte des immobilisations incorporelles propres au secteur public.

Selon la question soumise, les investissements dans les mesures d'intervention précoce s'apparentent davantage à une immobilisation incorporelle comme un brevet. Cependant, on peut concevoir que ces investissements peuvent s'apparenter plutôt à d'autres actifs comme des paiements anticipés, des actifs financiers ou d'autres catégories qui permettent aux gouvernements de réduire ou d'éviter d'engager de futures dépenses ou d'accroître leurs recettes fiscales ou autres revenus.

*Point de vue C – Les investissements dans les mesures d'intervention précoce ne répondent pas à la définition d'un actif*

Les tenants de ce point de vue contestent les arguments présentés aux points de vue A et B selon lesquels les investissements dans les mesures d'intervention précoce constituent une ressource économique contrôlée et procurent des avantages économiques futurs dont profitera l'entité qui est l'investisseur.

Les avantages économiques futurs sous forme d'économies futures sont des projections fondées essentiellement sur les intentions actuelles et futures d'un gouvernement. Pour affirmer que des économies futures découleront d'investissements dans les mesures d'intervention précoce, on s'appuie sur l'hypothèse selon laquelle un même gouvernement engagera des dépenses au cours d'exercices futurs ou un gouvernement différent engagera des dépenses relativement à des mesures d'intervention ultérieures en amont. La détermination de l'ampleur des économies futures soulève différentes questions susceptibles de donner lieu à des variations importantes dans le calcul et l'attribution des économies futures à un investissement donné, et donc quant à la nature et à l'ampleur des avantages futurs que l'investisseur réalisera.

- Comment calcule-t-on les économies projetées pour un gouvernement? Quels coûts futurs précis l'investissement est-il censé réduire?
- Au regard de quel point de référence établirait-on qu'un gouvernement a réduit ses coûts futurs? L'un ou l'autre, ou la totalité, de ces coûts futurs (prévus/estimatifs) sont-ils évitables? Ce gouvernement est-il tenu légalement ou moralement d'engager l'un ou l'autre, ou la totalité, de ces coûts futurs (prévus/estimatifs)? Est-il facile d'annuler un programme d'intervention précoce dans le cadre duquel un investissement dans les mesures d'intervention précoce a été effectué? Est-il facile pour un gouvernement de décider de ne pas engager les coûts prévus en amont liés aux mesures d'intervention?
- Le point de référence au regard duquel on établit qu'un gouvernement réduira ses coûts futurs diffère-t-il selon le type d'investissement dans les mesures d'intervention précoce?
- Lorsque l'on suppose qu'il y aura une diminution des dépenses futures, on suppose aussi que des dépenses futures pour des services particuliers, par exemple des services pour les enfants autistes, et des coûts connexes, par exemple des coûts liés à des services d'urgence et autres coûts de santé, vont continuer d'être engagés. Si des dépenses futures moindres constituent des avantages qui justifient la comptabilisation d'un actif au titre d'un investissement dans les mesures d'intervention précoce par un gouvernement, les dépenses prévues constituent-elles aussi une

obligation répondant à la définition d'un passif pour le gouvernement? En effet, si les avantages associés aux dépenses futures moindres sont censés se matérialiser, l'obligation d'effectuer ces dépenses futures devrait aussi être censée se matérialiser.

- Les avantages réels que procure à un gouvernement un investissement dans les mesures d'intervention précoce sont-ils directs? Est-il possible de distinguer les avantages que procurent ces investissements et de les répartir entre le gouvernement et la population concernée?
- À quel type de « produit » le résultat du programme doit-il aboutir pour justifier que l'on comptabilise un actif? Un investissement dans les mesures d'intervention précoce peut-il donner lieu à un produit uniforme? Par exemple, le résultat attendu est-il de nature générale et sociétale ou s'agit-il d'une incidence mesurable pour chaque bénéficiaire du programme? L'effet pour chaque bénéficiaire doit-il être uniforme ou est-ce acceptable que le produit varie?
- Suppose-t-on des résultats positifs en raison de l'intention visée par un programme et parce que la comptabilisation d'un actif est fondée sur les avantages attendus? À l'inverse, une preuve de succès/résultats après coup convient-elle pour justifier la comptabilisation d'un actif au moment où l'investissement est effectué?
- Les éléments probants proviennent-ils uniquement des résultats de l'expérience? C'est-à-dire que les avantages ne sont probants qu'après que le traitement a été expérimenté et uniquement probants pour ceux qui ont fait l'objet du traitement – ou les avantages peuvent-ils être observés/évalués de manière indépendante?
- Les avantages peuvent-ils être établis pour chaque personne de la population concernée ou le sont-ils de manière plus générale pour la population dans son ensemble? Les produits/résultats d'un investissement dans les mesures d'intervention précoce doivent-ils tous être conformes à un niveau de qualité précis – s'attend-on à ce qu'ils satisfassent chacun aux mêmes critères minimums/maximums établis?
- À quoi doit correspondre le résultat? À quoi doit correspondre un résultat de qualité par opposition à un résultat quelconque? Est-ce que seuls les investissements dans les mesures d'intervention précoce dont on s'attend à ce qu'ils produisent des résultats de grande qualité peuvent être comptabilisés à titre d'actifs? Dans l'affirmative, qu'est-ce qui distingue un résultat de grande qualité d'un résultat quelconque et pourquoi est-ce l'un des facteurs servirait à déterminer s'il est approprié de comptabiliser un actif? Ou la distinction repose-t-elle au contraire juste sur la question de la qualité de l'actif qui pourrait avoir une incidence sur les évaluations de la dépréciation?
- Faut-il que les mêmes dépenses soient engagées chaque année pour obtenir les avantages attendus pour une nouvelle population? S'il faut que des dépenses soient engagées chaque année et si le montant est semblable chaque année, la comptabilisation à l'actif et l'amortissement ont-ils simplement pour effet d'ajouter du travail et des coûts, mais non pas de la valeur? Bref, est-ce que l'établissement d'une base de données permettant d'effectuer le suivi des investissements et de les amortir sur des périodes futures ne devrait pas ajouter de la valeur ou procurer des avantages démontrables?

En outre, un investissement dans les mesures d'intervention précoce ne possède pas les autres caractéristiques d'un actif, même si ces caractéristiques ne sont pas essentielles pour la comptabilisation d'un actif dans les états financiers.

- Un investissement dans les mesures d'intervention précoce ne peut être vendu, transformé, breveté, loué ou échangé. Les avantages que procure ce type d'investissement ne peuvent être transférés à d'autres ni même revenir au gouvernement. Il est possible que l'entité recouvre un paiement anticipé versé à un fournisseur externe pour un programme de trois ans si le programme est annulé ou considérablement modifié, mais cette possibilité devrait probablement être précisée dans le contrat correspondant conclu avec le fournisseur. En tant qu'événement futur, l'avantage à recevoir ne serait comptabilisé à titre d'actif par un gouvernement que lorsqu'il est censé se matérialiser.
- Un investissement dans les mesures d'intervention précoce n'a pas d'autre usage.
- Un investissement dans les mesures d'intervention précoce n'est pas un bien physique d'un gouvernement parce qu'il s'agit d'un élément incorporel. En outre, l'autonomie intellectuelle de la population qui reçoit le service appartient à cette population et non pas au gouvernement qui a effectué l'investissement.

*Point de vue D – Les investissements dans les mesures d'intervention précoce sont des investissements dans le capital humain (et peut-être social) et les informations sur ces investissements devraient être présentées à l'extérieur des états financiers*

Selon ce point de vue, la comptabilisation d'un actif au titre de ces investissements ne se justifie pas sur le plan théorique et ces investissements devraient plutôt faire l'objet d'informations supplémentaires sur la gestion des biens. Ces investissements seraient ainsi néanmoins présentés et visibles, mais non pas comme actifs dans les états financiers.

#### *Discussion du Groupe*

Un membre du Groupe indique que les dépenses consacrées par un gouvernement à des programmes d'intervention précoce sont en fait une forme d'assurance plutôt qu'un investissement. Le nombre de personnes présentant un trouble précis ne constitue normalement qu'une fraction de la population de la collectivité territoriale. Le gouvernement offre des programmes visant à aider les personnes touchées parce que le citoyen moyen n'est pas en mesure de s'offrir l'aide nécessaire. Le bien public qui en résulte n'est pas un investissement, mais l'assurance d'une diminution d'un risque possible pour un citoyen donné. Le bien public ne réside pas dans le traitement, mais dans l'assurance que si une personne est touchée par un trouble précis, ce programme permettra de lui venir en aide. Un gouvernement choisit d'engager ce genre de dépenses après avoir tenu compte des coûts et avantages de diverses formes d'aide qui pourraient être fournies de manière efficiente. L'intention n'est pas d'acheter un actif.

Un autre membre du Groupe poursuit dans cette voie en indiquant qu'il est approprié de choisir d'engager des coûts moindres plus tôt au lieu de coûts plus élevés plus tard, mais que ce choix ne crée pas un actif. Un autre membre du Groupe est aussi d'avis que ce type de dépenses ne constitue pas un actif et se distingue d'une dépense portant sur l'acquisition d'une immobilisation corporelle courante.

De plus, le Groupe appuie fortement la prise de décisions fondée sur des éléments probants, mais certains membres du Groupe croient que la prise en considération des coûts de renonciation risque d'altérer le processus décisionnel.

On fait remarquer qu'il est dans la nature du gouvernement d'offrir des services, et que les dépenses consacrées à des programmes pour des raisons politiques font partie intégrante de cette prestation de services. Si certaines de ces dépenses sont comptabilisées à l'actif, ce traitement comptable risque de brouiller la reddition de comptes sur les dépenses engagées que le public exige. Deux membres du Groupe mentionnent que des évaluations de l'optimisation des ressources seraient peut-être un meilleur outil pour encourager la mise sur pied de programmes d'intervention précoce. Un autre membre du Groupe, aussi de cet avis, ajoute qu'il peut être difficile et arbitraire de départager les dépenses gouvernementales à comptabiliser à l'actif au titre d'un investissement et les autres dépenses, même si les éléments probants nécessaires pour justifier la comptabilisation à l'actif sont rigoureux. En permettant cette distinction, on risque d'inciter à faire en sorte qu'une dépense satisfasse aux critères pour la comptabilisation à l'actif.

Les membres du Groupe commentent également les aspects de la définition d'un actif et la question de savoir si un investissement dans les mesures d'intervention précoce est contrôlé, l'incidence d'une situation où les bénéficiaires des services quittent la collectivité territoriale, si les avantages seraient attribués aux bénéficiaires ou au gouvernement, etc. On évoque comme exemples des programmes d'intervention de différentes collectivités territoriales, par exemple des programmes de vaccination, mais des préoccupations sont exprimées au sujet du caractère approprié et de la viabilité de la comptabilisation de ce type de programme à titre d'actif. On mentionne comme question connexe les répercussions sociales de ce type d'investissement, et que cette question devrait peut-être faire l'objet de futures discussions du Groupe.

Un membre du Groupe souligne que s'il n'existe pas de méthodologie acceptable pour établir que tous les programmes d'intervention sont des investissements fondés sur des éléments probants, on pourrait de manière non intentionnelle favoriser l'investissement dans les programmes pour lesquels il existe une recherche suffisante à l'appui de la comptabilisation à titre d'actif par opposition à ceux qui ne reposent pas sur ce type de recherche (par exemple les programmes visant les personnes autistes par rapport à celles atteintes de la maladie d'Alzheimer). En outre, comme le gouvernement intervient souvent dans l'économie, la santé et le bien-être de ses citoyens, on risque de faire en sorte de surcharger involontairement l'état de la situation financière avec des dépenses comptabilisées à l'actif à des fins d'amortissement futur et de nuire à la signification de l'état des résultats.

Un autre membre du Groupe souligne qu'il est très difficile de distinguer ces opérations des paiements de transfert. Les investissements dans les mesures d'intervention précoce sont un moyen plus efficient, et fondé sur des éléments probants, d'offrir des services publics. De meilleurs services publics aident la population ciblée. La situation présentée ci-dessus s'apparente au fait qu'un paiement de transfert ne résulte jamais en un paiement anticipé ou en un actif pour le cédant. C'est la population ciblée qui récolte les avantages futurs de l'investissement. En ce sens, cette situation s'inscrit dans la question théorique courante de l'établissement d'une distinction entre le gouvernement et sa population.

Le sujet semble toucher également des aspects de l'équité « intergénérationnelle » ou « interpériodes ». Comme on l'a vu dans le projet actuel du CCSP sur le cadre conceptuel, ce concept pose la question du rapprochement le plus approprié des charges et des périodes finales de réception des avantages. En dernier ressort, le report et l'étalement dans le temps de l'incidence des investissements dans les mesures d'intervention précoce permettent d'atteindre cet objectif. Cependant, le modèle actuel et proposé de présentation axé sur le bilan n'a pas comme objectif l'équité intergénérationnelle ou interpériodes et ne repose pas sur l'hypothèse selon laquelle chaque gouvernement vise ce type d'objectif, car ce genre d'objectif serait une décision stratégique du gouvernement.

Certains membres du Groupe font remarquer que les informations sur les mesures d'intervention précoce, y compris le succès de ces programmes, constituent des informations utiles, mais les normes actuelles limitent vraisemblablement la façon dont ces informations sont communiquées. La présentation des informations de la manière proposée au point de vue D permettrait une certaine souplesse quant à la forme, au niveau de détail et à la base d'évaluation.

Le Groupe conclut que la discussion sur les questions comme les investissements dans les mesures d'intervention précoce n'en est qu'à ses débuts. Il y a plusieurs questions de nature théorique, pratique et de communication à résoudre. Si ces investissements sont considérés comme des actifs, il faudrait alors leur attribuer une valeur vérifiable. Pour ce faire, il faudrait des données et des techniques d'évaluation appropriées. Le modèle actuel du coût historique peut constituer un obstacle. Il se peut que le public ne souhaite et ne puisse pas encore comprendre la ligne qu'il faudrait tracer entre ce type d'investissement et d'autres dépenses gouvernementales. Le public aurait besoin de comprendre pourquoi ce type de dépenses, en comparaison avec d'autres dépenses du gouvernement, est unique et doit être comptabilisé à titre d'actif.

La normalisation est un processus évolutif. Le Groupe aimerait discuter plus avant de cette question à l'avenir.

---

Les autres questions n'ont pas été abordées expressément par le Groupe étant donné que la comptabilisation à titre d'actif des investissements dans les mesures d'intervention précoce n'est pas retenue pour le moment.