

# Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public

---

## Compte rendu de la réunion publique

Le 27 octobre 2015

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

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

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

## Questions présentées et traitées lors de la réunion du 27 octobre 2015

[Chapitres SP 3200, SP 3250 et SP 3255 : Vacances payées dans l'année du départ à la retraite](#)

[Chapitre SP 3150 : Acquisition et développement de logiciels associés à l'infonuagique](#)

[Chapitre SP 3260 : Passif au titre des sites contaminés](#)

[Normalisation dans l'intérêt public](#)

---

## **QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES**

### **Chapitres SP 3200, SP 3250 et SP 3255 : Vacances payées dans l'année du départ à la retraite**

#### *Scénario*

L'année de leur départ à la retraite, les salariés reçoivent l'intégralité des jours de vacances annuelles auxquels ils ont droit, quelle que soit la date à laquelle ils prennent leur retraite pendant l'année civile. Par conséquent, la grande majorité des salariés qui prennent leur retraite quittent leur emploi le 2 janvier. En travaillant jusqu'au 2 janvier, les employés reçoivent de cinq à sept semaines de vacances payées (l'attribution de vacances habituelle des employés de longue date) lors de leur départ à la retraite. Afin de recevoir ces semaines de vacances payées au moment de leur départ à la retraite, les salariés doivent répondre aux critères d'admissibilité à la retraite, qui concernent habituellement l'âge et le nombre d'années de service, ou plus précisément la somme de ces deux nombres. Certains salariés choisissent de prendre leur retraite à un autre moment de l'année, mais la grande majorité d'entre eux reporteront leur date de départ à la retraite afin d'obtenir cet avantage supplémentaire.

La question soumise au Groupe pour examen comporte deux volets. On se demande en premier lieu si l'indemnité au titre des vacances accumulées constitue un passif selon la définition donnée dans le chapitre SP 3200, « Passifs », ou s'il s'agit d'un coût imputable à la période. S'il faut comptabiliser un passif, on doit déterminer si le traitement de cette charge à payer se fonderait soit sur les dispositions relatives à l'acquisition et à l'accumulation pour la comptabilisation d'un passif selon le chapitre SP 3250, « Avantages de retraite », soit sur les dispositions relatives aux avantages conditionnés par les faits du chapitre SP 3255, « Avantages postérieurs à l'emploi, congés rémunérés et prestations de cessation d'emploi ».

#### ***Question – Les vacances payées pendant l'année du départ à la retraite entrent-elles dans le champ d'application du chapitre SP 3255?***

Après avoir obtenu des éclaircissements, les membres du Groupe déterminent que des variantes du scénario soumis pour examen existent partout au pays, ce qui les amène à la conclusion que la réponse à la question peut différer selon les scénarios. Il est décidé de comparer la comptabilisation des droits aux vacances des retraités avec celle des droits aux vacances de tous les autres salariés afin d'axer la discussion sur la question de savoir si l'avantage relatif aux droits à vacances dans l'année de la retraite est gagné au début de l'année du départ à la retraite ou dans les années précédant le départ à la retraite.

#### *Discussion du Groupe*

Trois points de vue ont été examinés :

*Point de vue A – L'indemnité de vacances constitue pour les salariés un avantage à court terme qui n'entre pas dans le champ d'application du chapitre SP 3255*

*Point de vue B – Les vacances payées dans l'année du départ à la retraite entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3255, car il s'agit d'un avantage postérieur à l'emploi fourni par le gouvernement à la suite d'un fait ou de plusieurs faits qui se sont produits*

*Point de vue C – Les vacances payées dans l'année du départ à la retraite n'entrent pas dans le champ d'application du chapitre SP 3255 mais plutôt dans celui du chapitre SP 3250, car il s'agit d'un avantage postérieur à l'emploi qui s'acquiert ou s'accumule sur les périodes au cours desquelles les salariés fournissent des services*

La discussion du Groupe porte principalement sur la question de savoir si la comptabilisation devrait être conditionnée par les faits (c.-à-d. le choix du salarié de prendre sa retraite le 2 janvier), ou si des critères d'admissibilité, comme l'âge et le nombre d'années de service, devraient également avoir une incidence sur la comptabilisation. Au cours de la discussion, d'autres éléments sont pris en considération afin de tester si des situations comparables aboutiraient à un traitement comptable uniforme, notamment les suivants :

- On se demande si le seul fait d'avoir le statut d'employé au début de l'année suffit pour gagner les droits aux vacances annuelles, et ce, pour l'ensemble des salariés, et non uniquement pour ceux qui prennent leur retraite au cours de l'année.
- On se demande également si un traitement comptable différent pouvait être adopté à l'égard d'un scénario dans lequel un retraité prend ses vacances plutôt que de se les faire payer et quitte pour la retraite après avoir pris ses vacances (c.-à-d. qu'il prend sa retraite à la mi-février ou à la fin de ce mois plutôt que le 2 janvier). Seule la date de comptabilisation du paiement serait différente dans ce cas.
- On se demande aussi si les salariés qui quittent l'entité au cours de l'année, sans prendre leur retraite, ont également droit à l'indemnité au titre des vacances payées pour l'année entière quel que soit le moment de leur départ, dans la mesure où ils étaient au service du gouvernement au début de l'année.

De façon générale, les membres du Groupe concluent que les droits aux vacances gagnés par les salariés qui ne prennent pas leur retraite seraient vraisemblablement passés en charges au cours de la période, comme le sont les charges salariales, même si ces droits sont considérés comme gagnés le premier jour de l'année. Nombre de membres conviennent également que si le seul critère exigé afin que soit gagné le droit aux vacances pour l'année est le fait d'avoir le statut d'employé le premier jour de l'année pour les salariés qui partent à la retraite le 2 janvier, alors le coût du droit aux vacances pour l'année du départ à la retraite peut également être considéré comme une charge de la période dans l'année au cours de laquelle le salarié prend sa retraite.

Toutefois, d'autres membres du Groupe estiment que le droit aux vacances pour un retraité dans l'année de départ à la retraite est en réalité gagné soit en raison du respect des critères d'admissibilité au titre de l'âge et des années de service, soit de façon plus générale au cours de la période d'emploi du retraité. Certains membres se disent préoccupés par le fait de comptabiliser une charge pour le

montant global dans l'année du départ à la retraite plutôt que de comptabiliser un passif sur les périodes au cours desquelles les retraités gagnent le droit à leurs dernières vacances en fonction des services fournis. Des membres s'interrogent par ailleurs sur la nature du montant versé au retraité au titre du droit à ses dernières vacances et se demandent si ce paiement pourrait s'apparenter à des éléments conditionnés par des faits comme une allocation de retraite ou à certains types de prestations de cessation d'emploi.

D'autres membres font valoir que la comptabilisation des droits aux vacances des retraités dans l'année du départ à la retraite ne devrait pas être indûment complexe, compte tenu que les montants en cause seront vraisemblablement peu importants et que le coût d'une approche plus complexe, par exemple la comptabilisation d'une forme quelconque de passif déterminé de façon actuarielle pour l'ensemble du groupe de salariés au fil du temps, pourrait ne pas être justifié même si l'approche était correcte sur le plan théorique. De plus, il n'est pas clairement établi que les normes exigent dans les faits un tel niveau de complexité et l'engagement de coûts connexes.

On reconnaît par ailleurs que les faits énoncés dans le scénario n'indiquent pas si l'avantage s'accumule à une date déterminée au cours de la période de service du salarié. Le scénario n'indique pas non plus si le droit aux vacances est strictement un type d'avantage de retraite. Le Groupe décide donc de concentrer ses remarques sur trois possibilités :

- Si un salarié répond aux critères d'admissibilité à la retraite et qu'il prend sa retraite au début de l'exercice, il aurait droit à des vacances de cinq à sept semaines qui lui seront payées au moment du départ à la retraite.
- Si tous les salariés, de façon générale, gagnent ou accumulent la totalité de leur droit aux vacances annuelles le premier jour de l'année, et s'ils quittent l'organisation en milieu d'année, ils auront néanmoins gagné l'intégralité du droit étant donné qu'ils étaient employés par l'organisation le premier jour de l'année.
- Si le droit aux vacances est gagné par le salarié le premier jour de l'année à la condition qu'il prenne sa retraite au cours de la même année, alors le salarié pourrait choisir de prendre ses vacances et de partir à la retraite après avoir pris ses vacances de cinq à sept semaines.

Certains sont d'avis que si le traitement comptable est conditionné par les faits, il pourrait alors être nécessaire dans l'intérêt public de comptabiliser à l'avance un montant quelconque, dans la mesure où l'organisation sait qu'un nombre élevé de tels événements vont survenir. La comptabilisation d'un passif à ce titre pourrait être nécessaire aux fins de la reddition de comptes au public. Un membre du Groupe fait remarquer que certaines catégories de prestations de cessation d'emploi prévues seraient vraisemblablement comptabilisées conformément aux dispositions du chapitre SP 3255 et que les indemnités en cause dans les scénarios étudiés pourraient être comparables à de telles prestations de cessation d'emploi. À l'opposé, un autre membre du Groupe observe qu'il pourrait également être dans l'intérêt public de procéder à une évaluation coûts/avantages et de ne pas comptabiliser un montant à l'avance.

Le Groupe conclut sa discussion en énonçant ce qui suit :

- Si les critères d'admissibilité applicables prévoient que le salarié doit prendre sa retraite, satisfaire aux exigences relatives à l'âge et au nombre d'années de service, et doit avoir le statut d'employé le premier jour de l'exercice, alors le point de vue de B s'appliquera vraisemblablement du fait qu'il s'agit fondamentalement d'un scénario où l'avantage est conditionné par les faits. L'avantage sera comptabilisé lorsque les critères d'admissibilité seront respectés, vraisemblablement à la date du départ à la retraite.
- Toutefois, il pourrait être dans l'intérêt public de déterminer si les montants sont importants et si les salariés choisissent généralement de prendre leur retraite deux jours après le début d'un nouvel exercice. Dans une telle situation, il serait possible d'opter en faveur du point de vue C, qui exige la comptabilisation du montant estimatif à verser, vraisemblablement calculé au moyen d'estimations actuarielles, sur les périodes au cours desquelles le salarié fournit des services. En pareil cas, le critère des années de service pourrait être considéré comme étant atteint au fil des périodes de service plutôt qu'après un nombre déterminé d'années.
- À l'opposé, si tous les salariés gagnent leurs droits aux vacances la première journée d'un nouvel exercice, alors les montants correspondants ne constituent simplement que des avantages fournis aux salariés au cours de l'année et seraient considérés comme un coût imputable à la période dans cette année, conformément au point de vue A, même pour les retraités.

## **Chapitre SP 3150 : Acquisition et développement de logiciels associés à l'infonuagique**

Un logiciel qui n'est pas stocké dans du matériel appartenant à l'entité ou se trouvant physiquement dans les installations de celle-ci et qui peut être assujéti à un accord de licence à long terme au lieu d'appartenir à l'entité est considéré comme un logiciel utilisé pour des services d'« infonuagique » ou d'« informatique en nuage ».

Le chapitre SP 3150, « Immobilisations corporelles », explique que les immobilisations corporelles ont une existence matérielle. Toutefois, la note 2 du chapitre SP 3150 précise que les immobilisations corporelles comprennent les logiciels. Au moment de l'élaboration de la norme, il était admis que les logiciels faisaient partie intégrante du matériel informatique utilisé et qu'ils devaient être comptabilisés de la même façon que ce matériel.

Lors de la publication du chapitre, il y avait peu ou pas d'informatique en nuage, et pratiquement tous les logiciels étaient stockés ou comportaient un code écrit sur le matériel appartenant à l'entité et se trouvant physiquement dans ses installations. En outre, la grande majorité des logiciels étaient tout simplement achetés, et on supposait qu'ils appartenaient à l'acheteur. Depuis ce temps, la façon dont les entités acquièrent et hébergent des logiciels a beaucoup changé.

Le présentateur de la question indique que l'IASB et le FASB examinent actuellement des questions liées à la comptabilisation de différents aspects de l'informatique en nuage.

Le National Institute of Standards and Technology, qui fait partie du département du Commerce des États-Unis, donne la définition suivante de l'infonuagique :

« L'informatique en nuage est un modèle d'accès au réseau habilitant, pratique et sur demande comprenant un bassin partagé de ressources informatiques configurables (p. ex. réseaux, serveurs, stockage, applications et services) qui peut rapidement être activé et désactivé en réduisant au minimum les efforts de gestion ou les contacts avec le fournisseur de services. Ce modèle d'informatique en nuage est composé de cinq caractéristiques essentielles : libre-service à la demande, accès élargi au réseau, regroupement des ressources, élasticité rapide et mesure du service; de trois modèles de services : logiciel-service (SaaS), plateforme-service (PaaS), infrastructure-service (IaaS); et quatre modèles de déploiement : nuage privé, nuage collectif; nuage public et nuage hybride. » [traduction]

### *Discussion du Groupe*

Le Groupe consacre un certain temps à examiner différents aspects de l'infonuagique et des logiciels servant à la prestation de services en nuage afin d'approfondir sa compréhension avant de discuter des problèmes particuliers soulevés par les demandeurs.

On établit d'entrée de jeu une nuance, à savoir que les serveurs qui hébergent le nuage comprennent le matériel; toutefois, des ordinateurs personnels ou des dispositifs semblables sont requis afin de faire fonctionner le logiciel hébergé dans le nuage et d'y accéder.

Les membres du Groupe consacrent ensuite un certain temps à clarifier les expressions et les faits exacts relatifs aux scénarios à examiner. Il est précisé que « acquis » signifie généralement « acheté » et que le logiciel est stocké dans le nuage. On fait toutefois observer que les contrats varient en ce qui concerne le logiciel et la question de savoir s'il peut être retiré du nuage par un acquéreur et utilisé au sein de son entité. Certains logiciels stockés dans un nuage sont adaptés à un client unique ou à un groupe de clients, alors que d'autres logiciels sont moins adaptés et sont utilisés par une multitude de clients ayant des besoins similaires.

Les permanents du CCSP clarifient les raisons pour lesquelles les éléments incorporels sont exclus du champ d'application du chapitre SP 3150. Un membre indique que les éléments incorporels simples, comme ceux détenus par les entités du secteur privé, pouvaient être pris en compte dans les états financiers du secteur public. Les permanents du CCSP indiquent que la gamme des éléments incorporels est plus étendue dans le secteur public que dans le secteur privé et comprend des droits souverains particuliers et d'autres droits, comme des droits aériens et maritimes, et des droits sur le spectre électromagnétique. Le CCSP prévoit se pencher sur l'ensemble des éléments incorporels du secteur public à une date future. Toutefois, pour l'instant, tant selon le cadre conceptuel que selon le chapitre SP 1201, « Présentation des états financiers », les éléments incorporels ne sont pas comptabilisés dans les états financiers du secteur public :

« Compte tenu de l'absence de critères propres au secteur public concernant la constatation et la mesure des éléments incorporels, tous les éléments incorporels, y compris les éléments qui ont été achetés, construits, développés ou mis en valeur, ou dévolus à l'État, ne sont pas constatés comme des actifs dans les états financiers des gouvernements. L'incorporel souvent désigné par l'expression "capital humain", qui engloberait par exemple le "talent" ou le "capital intellectuel" des employés du secteur public, n'est pas constaté comme un actif par application des principes comptables actuels. »

**Question – Le logiciel associé à l’infonuagique constitue-t-il un actif de l’entité qui doit être comptabilisé dans l’état de la situation financière et passé en charges par amortissement sur une période équivalente à la « durée de vie utile », ou les coûts y afférents doivent-ils être passés en charges à mesure qu’ils sont engagés?**

*Scénario 1*

Une entité acquiert un logiciel hébergé dans un nuage. L’entité n’est pas propriétaire du matériel associé à ce logiciel et ne sait pas nécessairement où se trouve physiquement le matériel, du fait qu’elle a passé un contrat avec un tiers qui héberge le logiciel.

*Point de vue A – Le logiciel est considéré comme une immobilisation corporelle*

Pour que ce point de vue soit acceptable, il faut arriver à la conclusion que le logiciel répond à la définition d’un actif et que les logiciels inclus dans la définition d’une immobilisation corporelle comprennent les logiciels hébergés dans un nuage. Ce point de vue suppose qu’un traitement distinct du matériel et du logiciel est permis en vertu du chapitre SP 3150.

Les tenants de ce point de vue remarquent que la définition d’une immobilisation corporelle ne précise pas où le logiciel doit être physiquement stocké et n’exige pas que l’entité soit propriétaire du matériel d’hébergement.

*Point de vue B – Le logiciel est passé en charges l’année de son acquisition*

Ce point de vue suppose que l’inclusion des logiciels dans la définition d’une immobilisation corporelle du chapitre SP 3150 ne visait pas les logiciels associés à l’infonuagique. Les tenants de ce point de vue indiquent que la note figurant dans le chapitre SP 3150 a été ajoutée parce que, au moment de la publication du chapitre, on estimait que les logiciels étaient essentiels à l’utilisation du matériel informatique.

Les tenants de ce point de vue indiquent également que le logiciel est un actif incorporel, étant donné qu’il n’a pas de substance physique, et ne peut donc être comptabilisé dans les états financiers.

*Point de vue C – Le logiciel est considéré comme un actif non financier, mais non comme une immobilisation corporelle*

Ce point de vue suppose que le logiciel répond à la définition d’un actif; toutefois, l’élément est exclu du champ d’application du chapitre SP 3150. Selon ce point de vue, on considère que le coût d’acquisition d’un logiciel hébergé dans un nuage s’apparente plus à une charge payée d’avance ayant une durée de vie limitée – en présumant que le contrat n’est pas perpétuel et/ou ne comporte pas de charges supplémentaires. On considère également que le logiciel est un service et donc, que le coût initial y afférent se rapporte à la prestation d’un service sur une longue période, comme dans le cas d’un contrat de location pluriannuel payé d’avance.

*Discussion du Groupe*

La comptabilisation et la compréhension de l’infonuagique et de ses variantes est un problème nouveau et important pour les normalisateurs comptables. Les membres du Groupe disent avoir de la difficulté à comprendre toutes les permutations de l’infonuagique ainsi qu’à déterminer la substance



des accords d'infonuagique aux fins de la comptabilité. Bien que la discussion porte principalement sur la question de savoir si les logiciels hébergés dans un nuage constituent un actif incorporel distinct ou une partie intégrante d'une immobilisation corporelle, on se demande par ailleurs si la question va au-delà des considérations relatives à la comptabilisation des éléments incorporels. On fait remarquer que les discussions de l'IASB sur cette question font également intervenir la comptabilisation des contrats de location et des immobilisations corporelles.

On fait valoir que, si le logiciel est adapté aux besoins d'un client, il fait alors partie d'une immobilisation corporelle même s'il est stocké dans un serveur qui héberge le nuage, du fait que l'entité a accès à son programme personnalisé à partir de ses propres ordinateurs.

Les membres du Groupe conviennent que la substance de l'accord d'infonuagique aura vraisemblablement une incidence sur le choix du traitement comptable approprié. Un membre suggère que si l'accord porte sur une utilisation à long terme, l'adaptation peut ne pas constituer une condition nécessaire pour que l'on conclue que le logiciel est un actif.

Aux fins de la discussion, on identifie quatre points en vue d'en déterminer l'incidence possible sur le choix du traitement comptable (c.-à-d. la localisation du logiciel, la définition d'un actif et si cette définition est respectée dans le cas d'un logiciel hébergé dans un nuage, le degré de personnalisation du logiciel ainsi que le contrôle, par l'acquéreur, de l'accès au logiciel hébergé dans le nuage).

Un membre du Groupe fait remarquer que si le logiciel est standard (c.-à-d. non personnalisé) et que d'autres peuvent également l'acheter, ce logiciel devrait probablement être traité comme une charge payée d'avance et passé en charges sur la durée de l'accord connexe.

Un autre membre du Groupe précise que même le matériel appartenant à une entité a besoin de certains logiciels pour pouvoir fonctionner (c.-à-d. un système d'exploitation comme DOS), et que de tels logiciels sont généralement considérés comme faisant partie intégrante du matériel. Toutefois, les applications comme la série de programmes Microsoft Office devraient être différentes des logiciels intégrés dans un système d'exploitation — une distinction non précisée dans le chapitre SP 3150 au moment de sa publication.

Différents points sont soulevés quant aux détails et à la substance des conditions relatives à l'acquisition et à l'utilisation des logiciels hébergés dans un nuage :

- Quelle est la fenêtre d'utilisation du logiciel par l'acquéreur : définie, indéfinie ou durée prescrite?
- Qui met à jour le logiciel et l'acquéreur a-t-il accès aux mises à jour?
- L'acquéreur peut-il reprendre le logiciel ou le déplacer d'un fournisseur de services en nuage à un autre?
- Le logiciel a-t-il été acheté par l'acquéreur et lui appartient-il même si on a demandé à un tiers de l'héberger pour qu'il soit utilisé par l'entité?
- L'accord d'utilisation du logiciel constitue-t-il une licence ou un contrat de service, ou donne-t-il uniquement un accès non limité à l'actif d'une autre entité qui est partagé avec d'autres entités?



Le test déterminant est la définition d'un actif. La question de savoir s'il s'agit d'un actif corporel ou d'un autre type d'actif non financier revêt moins d'importance. Les membres du Groupe sont généralement d'accord pour dire qu'un tel logiciel correspondrait à un type quelconque d'actif non financier pour l'acquéreur.

### *Scénario 2*

Une entité conclut une entente de partage des coûts dans le cadre de laquelle plusieurs entités mettent en commun leurs ressources pour acquérir ou distribuer sous licence des droits d'utilisation pluriannuelle d'un système d'exploitation ou d'un progiciel de gestion intégré (PGI), lequel est stocké dans un emplacement central sur des serveurs qui ne sont pas propres à l'entité. Chaque entité passe des contrats distincts avec le fournisseur pour soit acquérir le logiciel soit obtenir une licence d'utilisation du logiciel selon ses propres exigences de personnalisation. Les acquéreurs tardifs peuvent être tenus de verser un certain montant pour l'espace supplémentaire requis afin de stocker leurs données supplémentaires dans le système.

Les mêmes trois points de vue examinés dans le scénario 1 ont été envisagés.

*Point de vue A – Le logiciel est considéré comme une immobilisation corporelle*

*Point de vue B – Le logiciel est passé en charges l'année de son acquisition*

*Point de vue C – Le logiciel est considéré comme un actif non financier, mais non comme une immobilisation corporelle*

### *Discussion du Groupe*

Au départ, la discussion du Groupe se concentre sur la nature de l'accord convenu entre les parties en ce qui concerne le progiciel de gestion intégré, sur la question de savoir si le logiciel est détenu en copropriété et sur quelle entité devrait présenter l'« entité » correspondant au PGI dans ses états financiers. Le présentateur précise qu'il s'agit en quelque sorte d'un accord informel de coentreprise qui en réalité prévoit uniquement le partage des coûts de démarrage. Il ajoute qu'aucune entité correspondant au PGI n'est constatée dans les états financiers des parties à l'accord. La discussion porte par la suite sur la façon de comptabiliser le logiciel acheté, les accords de licence étant étudiés au scénario 4.

Dans la discussion, on constate essentiellement que le scénario 2 n'est pas très différent du scénario 1 tant du point de vue de la substance que de la conclusion du Groupe (c.-à-d. que l'entité acquiert un type quelconque d'actif non financier). D'autres questions connexes sont soulevées, notamment la comptabilisation des coûts de développement et l'existence possible d'un contrôle conjoint. Toutefois, le Groupe se concentre sur la question du logiciel et indique que chacune des entités qui participe au développement du logiciel a acquis un logiciel adapté à ses besoins et hébergé dans un nuage.

### *Scénario 3*

Une entité développe à l'interne un logiciel hébergé dans un nuage.

De façon générale, les coûts du développement à l'interne d'un logiciel se limitent soit à une fonction de développement consacrée uniquement à cette tâche, qui tient compte du temps et des coûts attribués à chaque projet, soit à des coûts qui sont manifestement différentiels par rapport aux activités courantes de l'organisation (c.-à-d. coûts des contrats / des consultants ou coûts du personnel interne qui sont affectés à l'activité de développement et, par conséquent, différentiels par rapport aux activités d'exploitation).

Les points de vue exprimés à l'égard du scénario 3 sont semblables aux points de vue exprimés à l'égard du scénario 1. Il ne s'agit pas ici de déterminer l'identité de l'entité qui développe le logiciel. Il s'agit plutôt de déterminer si le logiciel hébergé dans un nuage constitue une immobilisation corporelle. Les deux scénarios font état de l'existence de logiciels hébergés dans un nuage.

### *Discussion du Groupe*

Le Groupe conclut que le scénario 3 est plus près en substance des situations envisagées lorsque le chapitre 3150 a été rédigé. Le logiciel est destiné à être utilisé par l'entité qui l'a développé. Quel que soit l'endroit où il est stocké, il est adapté de manière à pouvoir fonctionner avec les autres ordinateurs et logiciels de l'entité. Compte tenu de cette caractéristique, il fait donc partie intégrante des activités de l'entité. Le Groupe convient que le point de vue A est le plus approprié pour ce scénario.

### *Scénario 4*

Une entité dispose d'un logiciel de gestion intégré ou d'un autre logiciel sous licence qu'elle peut utiliser pour une période prédéterminée de plusieurs années ou à perpétuité moyennant un paiement initial et des frais annuels de service, de maintenance ou de mise à niveau. Le logiciel est hébergé dans un nuage.

*Point de vue A – Incrire à l'actif le paiement initial au titre de la licence logicielle comme une immobilisation corporelle et passer en charges les frais annuels*

Selon ce point de vue, on présume que l'acquisition d'une licence d'utilisation d'un logiciel équivaut en substance à l'acquisition du logiciel par l'entité (c.-à-d. que le développeur/fournisseur « vend » le logiciel sous licence afin de protéger ses droits au code informatique).

Ce point de vue est semblable au point de vue A du scénario 1. Les tenants de ce point de vue arrivent à la conclusion que les logiciels inclus dans la définition d'une immobilisation corporelle comprennent les logiciels hébergés. Ils soulignent que cette définition ne précise pas où le logiciel doit être physiquement stocké et n'exige pas que l'entité possède le matériel d'hébergement. Ce point de vue suppose que cela ne fait aucune différence que le logiciel soit stocké dans le matériel de l'entité ou dans celui d'un tiers.

Ce point de vue suppose également que les frais annuels sont des coûts de maintenance du fait qu'ils sont engagés pour assurer le fonctionnement continu du logiciel sur sa durée de vie utile.

*Point de vue B – Inscrire à l'actif le paiement initial et la valeur actualisée des paiements annuels futurs comme une immobilisation corporelle*

Ce point de vue s'appuie sur les mêmes hypothèses que le point de vue A; toutefois, on présume que les frais annuels de service, de maintenance ou de mise à niveau font partie intégrante du coût d'acquisition initial du logiciel, de sorte que l'opération s'apparente davantage à un accord de financement.

*Point de vue C – Le logiciel est passé en charges dans l'année de son acquisition*

Ce point de vue suppose que le coût d'acquisition initial d'une licence logicielle ne répond pas à la définition d'une immobilisation corporelle contenue dans le chapitre SP 3150.

Ce point de vue suppose également que le logiciel est un actif incorporel et ne peut donc pas être comptabilisé comme un actif.

*Point de vue D : Comptabiliser le logiciel comme un autre actif non financier*

Selon ce point de vue, on présume qu'un avantage économique futur est associé à l'acquisition d'un logiciel hébergé dans un nuage, mais que cela ne cadre pas avec l'objectif visé par l'inclusion des logiciels dans la définition d'une immobilisation corporelle au chapitre SP 3150. Ce point de vue suppose en effet que le coût de la licence s'apparente davantage à une charge payée d'avance qui serait passée en charges sur la durée de la licence. Les tenants de ce point de vue sont d'avis que la licence représente des services futurs à recevoir, comparables à ceux reçus en vertu d'un contrat de location pluriannuel payé d'avance qui comporte un avantage économique futur et qui, par conséquent, est un actif.

*Discussion du Groupe*

Il est précisé que le progiciel de gestion intégré est considérablement personnalisé pour l'entité et que le paiement initial couvre ce travail d'adaptation.

La discussion porte notamment sur la nature de l'accord (c.-à-d. la question de savoir si la licence correspond essentiellement à l'acquisition d'un logiciel du fait qu'elle porte sur une période d'utilisation longue ou perpétuelle). Si l'accord constitue en substance une acquisition, alors le logiciel est un actif. En outre, les paiements annuels pour le service, la maintenance et la mise à niveau constitueraient une charge annuelle (point de vue A). Par ailleurs, un membre du Groupe fait remarquer que la maintenance et la mise à niveau seront vraisemblablement essentielles au bon fonctionnement du logiciel et que, sans ces éléments, le logiciel pourrait devenir rapidement désuet. Dans une telle situation, l'accord dans son ensemble pourrait être une licence, auquel cas l'actif potentiel ne serait pas le logiciel, mais bien la licence.

Un autre membre du Groupe indique que l'élément clé consiste à déterminer l'objet des paiements récurrents. Constituent-ils une composante financière permettant d'étaler dans le temps les décaissements relatifs au logiciel, ou bien des correctifs et des améliorations qui sont essentiels au bon fonctionnement du logiciel et qui s'apparentent plus à des améliorations apportées au logiciel? Afin de répondre à cette question, il convient vraisemblablement de se demander ce qui se produirait si l'entité cessait d'effectuer les paiements annuels. Pourrait-elle toujours utiliser le logiciel? En réalité, il pourrait

y avoir plusieurs variantes en ce qui a trait à l'accès et aux dates de mises à niveau, ainsi qu'à la capacité de déplacer le logiciel afin que sa maintenance et sa mise à niveau puissent être effectuées par un autre fournisseur.

Divers membres du Groupe reconnaissent que l'acquisition d'une compréhension approfondie du contrat et de la substance de l'accord pourrait constituer un facteur déterminant pour établir quel traitement comptable lui appliquer.

#### *Scénario 5*

Une entité dispose d'un logiciel de gestion intégré ou d'un autre logiciel sous licence qu'elle peut utiliser pour une durée déterminée, sans avoir à effectuer un paiement initial. Elle doit cependant payer des frais annuels de service, de maintenance ou de mise à niveau. Le logiciel est hébergé dans un nuage.

*Point de vue A – Inscrire à l'actif la valeur actualisée de tous les paiements minimums futurs et amortir ce montant sur la durée de l'accord*

Les tenants de ce point de vue présument que les paiements font partie d'un accord de financement semblable à un contrat de location d'une immobilisation corporelle et ils font valoir qu'en substance, cela n'est pas différent d'un accord de licence pluriannuel prévoyant un paiement initial et des paiements annuels (inférieurs) pour la maintenance (comme le décrit le scénario 4), si ce n'est que ces paiements seraient annualisés.

*Point de vue B – Passer en charges les paiements annuels à mesure qu'ils sont engagés*

Selon ce point de vue, les paiements constituent une charge de l'exercice pour le droit d'utiliser le logiciel. Les tenants de ce point de vue font observer que la définition d'une immobilisation corporelle louée qui est énoncée dans la Note d'orientation du secteur public NOSP-2, « Immobilisations corporelles louées », n'englobe pas les logiciels et, par conséquent, n'indique pas que des actifs autres que des actifs corporels peuvent être comptabilisés comme actif, et ce, même si les avantages et les risques inhérents à la propriété peuvent être transférés au « preneur » en vertu de l'accord.

#### *Discussion du Groupe*

Comme pour les autres scénarios, les membres du Groupe estiment qu'il est essentiel d'acquérir une compréhension des conditions des accords de licence visant les logiciels hébergés dans un nuage pour déterminer le traitement comptable approprié. Les membres du Groupe conviennent que ni les normes comptables pour le secteur public ni les notes d'orientation du secteur public contenues dans le Manuel du secteur public ne traitent directement de ce scénario, mais qu'un examen de la substance d'un accord et l'utilisation de la hiérarchie des PCGR pourraient permettre d'obtenir des indications débouchant sur un traitement établi par analogie.

Pour les licences d'une année ou moins, le choix du point de vue B semble évident. Même dans le cas d'une durée plus longue, la licence pourrait correspondre uniquement à un droit d'utilisation minimale ou à l'utilisation d'un logiciel non personnalisé hébergé dans un nuage que bon nombre d'autres clients peuvent également utiliser, et les paiements annuels seraient strictement destinés à permettre cette utilisation. Encore une fois, le point de vue B semble le plus approprié pour de tels accords. À l'opposé,

pour des licences d'une durée plus longue, les indications de la NOSP-2 pourraient être utiles même si la définition d'une immobilisation corporelle louée qui est énoncée dans la NOSP-2 n'inclut pas expressément les logiciels. Lorsque les conditions d'un accord s'apparentent davantage à celles d'un contrat de location, le logiciel en question est davantage personnalisé et son utilisation est plus limitée ou est réservée à l'entité. Le point de vue A pourrait alors être plus approprié par rapport à la substance d'un tel accord.

Deux membres du Groupe indiquent que les scénarios 4 et 5 ne sont en réalité que des variantes d'accords de financement pour l'utilisation d'un logiciel hébergé dans un nuage.

Les membres du Groupe conviennent que dans tous les scénarios examinés en lien avec cette question, il est essentiel de comprendre les conditions (les responsabilités prévues au contrat, y compris en ce qui concerne les éléments suivants : service, maintenance et mise à niveau; durée d'utilisation; degré d'accès et, dans le cas d'un partage, niveau de personnalisation ou caractère unique du logiciel) de l'accord relatives à l'accès au logiciel hébergé dans un nuage pour déterminer la substance de l'accord aux fins de la comptabilité.

Les membres du Groupe indiquent qu'il serait utile que le CCSP publie une norme ou une note d'orientation, ou encore d'autres outils, par exemple une liste de contrôle, afin de tenir compte des problèmes nouveaux concernant la comptabilisation des logiciels hébergés dans un nuage.

Un membre du Groupe fait remarquer qu'il pourrait y avoir un certain chevauchement avec des indications sur les éléments incorporels, et qu'il est important que le CCSP publie des indications à ce sujet. Par exemple, les droits de diffusion font également partie intégrante des immobilisations corporelles du fait qu'il faut disposer de matériel permettant d'assurer la diffusion afin que les droits de diffusion soient utiles. En outre, si le CCSP publie des indications sur les éléments incorporels, il pourrait être sensé d'exclure complètement les logiciels du champ d'application du chapitre SP 3150, et de différencier, aux fins de la comptabilité, les éléments incorporels qui sont propres au secteur public de ceux qui s'apparentent davantage à des éléments incorporels détenus par les entités du secteur privé.

Un autre membre du Groupe fait remarquer que des indications sur la comptabilisation des logiciels hébergés dans un nuage pourraient être fournies dans une note d'orientation du secteur public. Il serait bon d'énoncer des nuances comme celles établies relativement aux différents scénarios examinés dans le présent rapport et de les consigner sous forme de listes afin qu'on puisse déterminer si elles sont pertinentes aux fins de la comptabilité : logiciels dans des serveurs ou immobilisations corporelles détenues; acquisition d'un logiciel ou obtention d'une licence; décaissements pour le développement de logiciels; accords de service, de maintenance et de mise à niveau, etc. Il pourrait être utile de prévoir dans ces indications un diagramme de décision permettant d'effectuer de telles distinctions.

Le Groupe convient qu'une certaine mise à jour des normes ou des notes d'orientation s'avère nécessaire afin de tenir compte de la façon dont l'informatique a évolué depuis la publication du chapitre SP 3150, compte tenu tout particulièrement de l'évolution de l'infonuagique.

## Chapitre SP 3260 : Passif au titre des sites contaminés

Le chapitre SP 3260, « Passif au titre des sites contaminés », indique que pour déterminer s'il existe un passif au titre de l'assainissement de sites contaminés dans le cas de sites qui n'ont pas fait l'objet de tests de contamination, il faut tenir compte de l'expérience acquise dans des sites contaminés connus qui sont semblables ou dans des sites ayant des caractéristiques types ou communes. La question soumise vise à déterminer ce qui constitue un site possédant des caractéristiques « types », ou « similaires » ou « communes » afin que puisse être comptabilisé un passif estimatif lorsqu'un site n'a pas fait l'objet d'une étude détaillée.

### ***Question – Doit-on comptabiliser un passif au titre de l'assainissement de sites contaminés pour les sites qui n'ont pas fait l'objet de tests de contamination, identifiés dans chacun des trois scénarios suivants?***

Dans tous les scénarios, on suppose qu'il existe une norme environnementale et que la contamination dépasse cette norme, soit deux des exigences du chapitre SP 3260 pour que soit comptabilisé un passif au titre de l'assainissement des sites contaminés.

#### *Scénario 1*

Il existe un site où des réservoirs de carburant ont été conservés dans le passé (c.-à-d. des réservoirs de carburant qui ne sont plus utilisés). L'entité effectue des tests sur une base rotative dans le cadre de ses activités de surveillance permanente de ses sites, mais n'a pas effectué de tests visant à déterminer l'étendue de la contamination dans le site en question. L'entité possède divers autres sites contenant des réservoirs de carburant, et environ 65 % des sites identifiés ne montraient pas de contamination dépassant la norme environnementale. L'entité a déterminé que la caractéristique la plus importante permettant de prédire une contamination est le type du réservoir en question, et elle a estimé que d'autres caractéristiques (y compris la localisation, les caractéristiques géologiques du site, le degré d'utilisation, etc.) n'avaient pas d'incidence sur la contamination future. Dans le passé, l'entité a acheté deux types de réservoirs. Au moyen d'une analyse effectuée sur les sites ayant fait l'objet de tests, l'entité a observé que lorsque des réservoirs du type A sont utilisés, il est peu probable que le site soit contaminé dans l'avenir. Toutefois, l'entité a noté que dans le cas où des réservoirs du type B sont utilisés, la probabilité d'une contamination future est très élevée et pratiquement tous les réservoirs conservés dans les 35 % des sites qui sont contaminés sont des réservoirs de ce type. Le site dont il est ici question contient lui aussi des réservoirs du type B.

*Point de vue A – Aucun passif ne doit être comptabilisé du fait que les données concernant l'ensemble des réservoirs indiquent que seulement 35 % des sites contenant des réservoirs de carburant sont susceptibles d'être contaminés*

Selon ce point de vue, lorsqu'on met en œuvre le test exigé par le chapitre SP 3260 quant aux sites possédant des caractéristiques types, similaires ou communes pour déterminer si l'information obtenue aux sites faisant l'objet d'une étude peut être utilisée afin d'estimer un passif pour les sites n'ayant pas fait l'objet d'une étude, l'évaluation doit être effectuée pour tous les types de réservoirs. Ainsi, le simple fait qu'il existe un risque de contamination et des antécédents de contamination ne signifie pas que tous les sites seront contaminés. Compte tenu de la faible probabilité observée à ce jour, à moins que

le site en question ait fait l'objet d'un test et qu'une contamination ait été confirmée, aucun passif ne doit être comptabilisé.

*Point de vue B – Un passif doit être comptabilisé lorsqu'il est établi qu'on a installé des réservoirs du type B*

Les tenants de ce point de vue indiquent qu'à la lumière des éléments présentés dans le scénario, lorsqu'on évalue les caractéristiques typiques, similaires et communes sous l'angle de la comptabilisation, l'entité doit tenir compte des caractéristiques qui sont le plus susceptibles d'indiquer qu'il y a eu contamination. Bien que les données historiques puissent montrer qu'il y a une certaine concordance entre les caractéristiques des sites pour lesquels on a des données historiques et le site dont il est question (par exemple, localisation, géologie, usage, etc.), il a été prouvé que ces autres facteurs n'ont pas d'incidence sur la contamination et, par conséquent, ils ne seront pas pris en compte dans l'évaluation. Toutefois, il semble qu'il y ait une corrélation très élevée entre le facteur ayant la plus grande incidence sur le risque de contamination et le site dont il est question. Compte tenu du fait que pratiquement tous les sites ayant des réservoirs du type B présentent une contamination et que le site dont il est question a des réservoirs de ce type, l'entité devrait comptabiliser un passif dès qu'il est établi que le site a des réservoirs du type B. Pour les sites n'ayant pas de réservoirs du type B (c.-à-d. la caractéristique indiquant le plus probablement l'existence d'une contamination), un passif ne serait comptabilisé que si le site a fait l'objet d'un test et qu'on y a confirmé l'existence d'une contamination.

#### *Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe insistent sur la nécessité de faire preuve de rigueur lorsqu'on effectue une estimation du passif au titre de l'assainissement d'un site qui est potentiellement contaminé mais qui n'a pas encore fait l'objet d'un test de contamination, du fait que l'estimation pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers et le budget.

Quoi qu'il en soit, le Groupe convient que le chapitre SP 3260 exige la comptabilisation d'un passif et que la mise en œuvre de tests sur tous les sites n'est pas nécessaire aux fins de l'estimation d'un tel passif. Un membre fait remarquer qu'il pourrait falloir s'appuyer sur des experts comme des ingénieurs afin d'estimer le degré de contamination des sites et d'évaluer les similitudes entre sites non testés et sites testés. L'information sur les sites testés possédant des caractéristiques similaires à celles des sites non testés faisant l'objet d'un examen serait extrapolée pour estimer le passif au titre de l'assainissement des sites non testés. Le Groupe conclut que le recours à la meilleure information disponible et la plus précise pour établir l'estimation cadre avec l'application du jugement professionnel. Par conséquent, les résultats de l'analyse indiquant que la probabilité de contamination est plus élevée pour les réservoirs du type B et incertaine pour les réservoirs de type A justifieraient d'estimer un passif pour les réservoirs du type B et non pour ceux du type A. Les membres du Groupe sont conscients que les montants comptabilisés pourraient être ajustés au fil du temps à mesure que davantage d'informations deviennent disponibles, et que la comptabilisation d'un passif est à la fois possible et appropriée.

Par conséquent, le Groupe est d'accord avec le point de vue B.



## Scénario 2

L'entité a des phares situés partout sur son territoire. Bon nombre d'entre eux ont été peints avec de la peinture contenant du plomb. Les phares ayant été repeints à de nombreuses reprises au fil du temps, des flocons de peinture se sont accumulés sur le sol environnant. Dans certains cas, il y a eu des situations de contamination au mercure et au pétrole en raison du carburant utilisé au cours de ces activités. De l'amiante se trouve par ailleurs dans certaines installations.

L'emplacement des phares varie. Certains sont établis près de collectivités, d'autres dans des endroits reculés et certains sur des îles sans accès routier. Le sol sur lequel ils sont construits est également différent d'un endroit à l'autre.

Les coûts réels d'assainissement des emplacements des phares varient. Le nombre de phares étant très élevé, les sites n'ont pas tous fait l'objet d'une évaluation exhaustive pour déterminer l'existence d'une contamination, le cas échéant, l'étendue de celle-ci et les plans d'assainissement.

Dans le cadre de ce scénario, on tente également de déterminer le nombre de facteurs mentionnés dans le paragraphe SP 3260.15 (la nature des activités passées au site, l'hydrologie, la géologie, les similitudes et les expériences passées relatives à d'autres sites contaminés connus) qui doivent être présents pour établir l'existence d'un passif.

*Point de vue A – On ne dispose pas de suffisamment d'informations pour établir une estimation raisonnable*

Le paragraphe SP 3260.56 fait ressortir la nécessité que la meilleure estimation soit fondée sur le jugement professionnel, auquel il faut ajouter l'expérience, les prix cotés par des tiers et, dans certaines situations, les rapports d'experts indépendants. Aucun passif ne peut être comptabilisé préalablement à la conduite d'un examen détaillé du site pour confirmer l'existence d'une contamination et à l'établissement de plans d'assainissement préliminaires.

*Point de vue B – Deux sites doivent posséder des caractéristiques similaires afin que puissent s'appliquer les résultats de l'évaluation d'un site à l'autre site*

Selon ce point de vue, les types de contaminants, l'emplacement par rapport à des aspects pertinents (par exemple, la proximité de secteurs habités), l'hydrologie et la géologie doivent être suffisamment similaires pour que le même plan d'assainissement soit adopté.

De plus, les différents aspects qui ont une incidence sur l'évaluation du passif sont évalués individuellement de telle sorte qu'on puisse arriver à une estimation de base. Par exemple, deux sites sont contaminés de la même façon et sont situés près de secteurs habités; toutefois, la surface de l'un des sites est terreuse tandis que l'autre est rocheuse. L'entité a assaini différents sites contaminés et connaît les écarts de coûts entre les travaux d'assainissement d'une surface rocheuse et les travaux d'assainissement d'une surface terreuse. Il existe une évaluation des coûts pour un phare construit sur une surface rocheuse. Dans le cas présent, il est possible d'effectuer une estimation pour un site à surface terreuse. L'estimation sera révisée à mesure que des évaluations seront effectuées sur le site.

### *Discussion du Groupe*

La discussion porte initialement sur les aspects pratiques de la mise en œuvre de l'évaluation des sites, y compris l'obtention d'un financement suffisant. La norme a eu des répercussions importantes sur les budgets des ministères du fait que les coûts des tests et de l'assainissement peuvent être importants. On fait remarquer toutefois qu'il n'est pas approprié d'éviter de comptabiliser un passif en choisissant de ne pas tester les sites. Les membres du Groupe sont conscients du fait que des fonds peuvent être consacrés à l'assainissement des pires sites ou à l'évaluation des sites à risque réduit et qu'un équilibre entre les deux actions pourrait constituer une décision de nature politique. On indique qu'il existe des informations dans la sphère publique au sujet de procédures d'atténuation liées à la peinture au plomb et à l'amiante susceptibles de faciliter le processus d'estimation. En outre, comme dans le scénario 1, il existe des informations différentielles sur le coût d'assainissement des surfaces rocheuses par rapport aux surfaces terreuses, qui pourraient également faciliter l'établissement d'une estimation.

Les membres du Groupe se penchent également sur la nécessité de prioriser les risques pour tous les sites contaminés et d'attribuer des fonds aux sites à risque plus élevé. Certains membres indiquent que des efforts plus importants doivent être déployés afin d'estimer le passif au titre de l'assainissement de la contamination des sites à risque plus élevé, compte tenu de la probabilité plus élevée de devoir y procéder à des travaux d'assainissement et de l'importance relative potentielle de tels sites.

Le consensus dégagé par le Groupe pour ce scénario indique que la meilleure méthode consiste à établir une corrélation directe et statistiquement valable entre les sites évalués et non évalués afin d'extrapoler les coûts des sites testés aux fins de l'estimation du passif au titre de l'assainissement des sites non testés.

### *Scénario 3*

Le site A est une mine de charbon qui a été exploitée durant 15 ans il y a 50 ans, et qui a fait l'objet d'activités de décontamination il y a 10 ans, au coût de 100 M\$. Le site B est une mine de charbon qui a été exploitée durant 20 ans il y a 20 ans, et pour laquelle des activités de contamination ont été menées il y a 15 ans, au coût de 125 M\$. Le site C est une mine de charbon qui a été exploitée durant 50 ans il y a de cela 60 ans, et pour laquelle aucune évaluation n'a été effectuée.

### *Point de vue A – On ne dispose pas de suffisamment d'informations pour établir une estimation raisonnable*

Le paragraphe SP 3260.56 fait ressortir la nécessité que la meilleure estimation soit fondée sur le jugement professionnel, auquel il faut ajouter l'expérience, les prix cotés par des tiers et, dans certaines situations, les rapports d'experts indépendants. Aucun passif ne peut être comptabilisé préalablement à la conduite d'un examen détaillé du site C pour confirmer l'existence d'une contamination et à l'établissement de plans d'assainissement préliminaires.

*Point de vue B – Les sites sont similaires du fait qu'ils ont tous été utilisés pour l'exploitation de mines de charbon*

Deux des mines ayant dû être décontaminées, selon ce point de vue, il faudra probablement aussi décontaminer le site C. Ainsi, un passif est comptabilisé malgré le fait qu'aucune évaluation n'a été effectuée pour confirmer la contamination du site C.

L'entité doit procéder à l'évaluation du passif. Voici quelques possibilités :

- 112,5 M\$, soit la moyenne des coûts de décontamination des deux sites;
- 125 M\$, parce que le site B ressemble plus au site C quant au nombre d'années d'exploitation;
- 312,5 M\$, parce que le site C a été en exploitation durant 50 ans, alors que le site B l'a été durant 20 ans  $((125 \text{ M\$} \div 20 \text{ ans}) \times 50 \text{ ans})$ ; ou
- limiter le passif au montant connu le plus élevé pour assainir une mine (c.-à-d. 125 M\$) et pour éviter le risque de surcomptabilisation.

### *Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe demandent deux éclaircissements avant de poursuivre l'étude du scénario :

- Le nombre d'années écoulées depuis la fin de l'exploitation de la mine ou le nombre d'années d'exploitation de la mine sont-ils des caractéristiques essentielles aux fins de l'évaluation du passif (c.-à-d. en ce qui a trait à la quantité de travail et/ou aux coûts à engager pour assainir le site)?
- Quelle est la nature de la décontamination requise?

Le présentateur a indiqué qu'il n'y a pas nécessairement de corrélation entre, d'une part, le degré de contamination et le coût de la décontamination et, d'autre part, le nombre d'années écoulées depuis la fin de l'exploitation de la mine ou le nombre d'années d'exploitation de la mine. Le coût de la décontamination dépend principalement de ce qu'on découvre lorsqu'on effectue une évaluation sur le site de la mine. Ainsi, la nature des activités de décontamination d'une mine est également fonction de la nature des dommages constatés lors de l'évaluation effectuée sur le site de la mine.

La discussion fait ressortir un certain malaise lié à la tentative d'évaluer l'ampleur du passif à comptabiliser pour l'assainissement du site, compte tenu que l'expérience à ce jour semble varier d'un site à l'autre. Un membre fait remarquer qu'une estimation du passif au titre de l'assainissement de la mine potentiellement contaminée pourrait ne pas être appropriée sans que soit effectuée au préalable une évaluation par des ingénieurs ayant l'expérience requise pour ce type de décontamination.

On fait observer que la décontamination de bon nombre de mines de charbon finit par devoir être effectuée par le gouvernement du fait que les propriétaires les ont abandonnées. Le gouvernement n'aurait donc pas pu évaluer les coûts potentiels de l'assainissement lorsque les mines étaient en exploitation ni comptabiliser progressivement un passif à ce titre.

Les membres semblent convenir qu'un passif existe en pareil cas (point de vue B) mais que son évaluation pose problème. Les membres du Groupe indiquent qu'il devrait être possible d'estimer un passif minimum à la lumière des coûts d'assainissement des autres mines. Idéalement, ce passif aurait

été comptabilisé sur la période au cours de laquelle la mine était en exploitation puisqu'il faut en général assainir toutes les mines après leur fermeture et que les coûts d'assainissement sont souvent importants. L'estimation du passif pourrait être révisée au fil du temps à mesure que davantage d'informations deviennent disponibles.

Le Groupe refuse de commenter les évaluations possibles envisagées pour la décontamination du site C et présentées sous le point de vue B.

### **Normalisation dans l'intérêt public**

Le mandat du CCSP contient l'énoncé suivant :

« Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) sert l'intérêt public en établissant des normes et d'autres indications en matière d'information financière à l'intention de toutes les entités canadiennes du secteur public et en contribuant à l'élaboration de normes d'information financière pour le secteur public reconnues mondialement. Le CCSP a pour mission de contribuer à soutenir la prise de décisions éclairées et la reddition de comptes grâce au maintien d'un référentiel assurant la qualité élevée de l'information sur la performance organisationnelle présentée par les entités du secteur public au Canada. »

Nombreux sont ceux qui ont tenté de définir de manière générale ce que l'on entend par « intérêt public », mais il s'agit là d'une notion abstraite qui comporte de multiples facettes et dont la définition est souvent une question de perception.

Lors d'une réunion précédente, le Groupe a discuté de ce qui était dans l'intérêt public. Par exemple, certains membres du Groupe ont indiqué que pour que des normes servent l'intérêt public, elles doivent donner lieu à la comptabilisation et à la présentation des opérations de manière compréhensible. Les membres du Groupe ont discuté de la pertinence de créer un document consignait les raisons pour lesquelles une norme particulière sert l'intérêt public.

En réponse à cette discussion et à de nombreuses autres discussions portant sur l'intérêt public, le CCSP a travaillé à élaborer un cadre sur l'intérêt public comportant un certain nombre d'éléments. Ce cadre comporte des éléments prioritaires et secondaires. Les éléments prioritaires sont ceux reflétant le cadre conceptuel qui, du seul fait de leur existence, fournissent en soi un niveau d'assurance important quant au fait que l'intérêt public est servi. Les éléments d'ordre secondaire sont ceux qui peuvent être soulevés au cours de la procédure officielle et qui peuvent également être pris en considération. Alors qu'ils sont utiles pour permettre de déterminer si l'intérêt public est servi, ces éléments, en soi, ne contribuent pas de manière importante à l'intérêt public.

Le président du CCSP, Rod Monette, ouvre la séance en indiquant que le CCSP a déjà examiné les questions par le prisme de l'intérêt public, mais qu'un cadre d'éléments à considérer rendrait cette pratique plus transparente et cohérente. M. Monette donne quelques exemples de questions pour lesquelles la comptabilité peut ne pas être compréhensible pour le public, en faisant observer que le CCSP estime qu'il est important, lors de l'examen de différentes options techniques, de tenir compte de leur incidence sur l'intérêt public. M. Monette précise que le CCSP ne tente pas de proposer une définition de l'intérêt public parce que ce qui sert le public peut signifier différentes choses pour différentes personnes à des moments différents. Le CCSP cherche à élaborer des éléments à prendre

en compte qui le guideront dans ses délibérations plutôt qu'à définir ce qu'on entend par intérêt public. Afin d'illustrer le rôle du cadre conceptuel dans les délibérations du CCSP, M. Monette donne également l'exemple de l'équilibre qu'on cherche à établir entre les caractéristiques qualitatives comme la comparabilité et la compréhensibilité, en précisant qu'un tel équilibre peut devoir être visible, tant du point de vue de la normalisation que du point de vue des décisions des préparateurs portant sur les méthodes comptables et l'information financière. M. Monette souligne au passage quelques-uns des changements apportés au projet de cadre sur l'intérêt public depuis que le Groupe en a discuté en mai 2015.

### *Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe demandent des précisions, notamment au sujet de l'objet du cadre sur l'intérêt public du CCSP<sup>1</sup>. M. Monette répond que les objectifs visés sont les suivants :

- promouvoir la réflexion sur l'intérêt public au cours de l'élaboration des normes du fait que le voyage peut être tout aussi important que la destination;
- envisager de publier les éléments à prendre en compte au titre de l'intérêt public selon le CCSP afin que ses parties prenantes puissent les comprendre;
- conserver l'intérêt du public au sommet des préoccupations lorsqu'il s'agira d'apporter des modifications au cadre conceptuel;
- encadrer les discussions stratégiques du CCSP avec l'organisme chargé de surveiller ses activités, à savoir le Conseil de surveillance de la normalisation comptable.

Les membres du Groupe indiquent que la détermination des éléments à prendre en compte constitue un pas dans la bonne direction de la part du CCSP. Un des membres du Groupe demande que ces éléments soient reliés à la mission du CCSP dans le cadre sur l'intérêt public.

Certaines préoccupations sont soulevées quant à la façon de s'assurer que les éléments seront pris en compte de manière uniforme. Un membre du Groupe indique que le document devrait préciser qu'il convient d'assurer la cohérence des décisions et des normes par rapport aux travaux d'autres normalisateurs, mais qu'il pourrait exister par ailleurs de bonnes raisons, sur le plan théorique ou pratique, d'adopter à dessein une approche différente pour le secteur public canadien.

Le Groupe se penche sur ce qui devrait constituer une attente réaliste quant au niveau de compréhension du public à l'égard de l'information financière du secteur public, en indiquant qu'il devait y avoir un équilibre entre la convivialité des rapports financiers destinés au grand public et la nécessité de faire en sorte que l'information complexe ne soit pas exclue des états financiers si elle est nécessaire pour fournir au public une image financière complète.

---

<sup>1</sup> Le cadre sur l'intérêt public est un document utilisé par le CCSP dans le processus de normalisation. Il ne fait pas partie du cadre conceptuel, qui constitue un élément essentiel du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public. Les modifications qu'il est proposé d'apporter au cadre conceptuel seront examinées dans le cadre de la procédure officielle du CCSP.

Un autre membre du Groupe note que le public désire comprendre les politiques budgétaires du gouvernement dans la mesure où elles auront une incidence sur leurs impôts et sur le niveau et le type de services fournis. On fait remarquer que les états financiers de certains gouvernements pourraient ne pas être comparables en raison des différences existant dans les cadres budgétaires sous-jacents, qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur la substance économique des réalisations des gouvernements pris individuellement. Ainsi, la comparabilité pourrait ne pas être souhaitable ou possible.

Certains membres du Groupe précisent que le cadre conceptuel est la pierre angulaire aux fins de l'application des éléments d'ordres prioritaire et secondaire étudiés par le CCSP. Il faut poser comme prémisses que le cadre conceptuel constitue le critère permettant de déterminer ce qui est dans l'intérêt public et que les éléments d'ordre secondaire sont moins importants. On fait remarquer que les éléments prioritaires, tels qu'ils sont proposés actuellement, correspondent essentiellement aux caractéristiques qualitatives de l'information financière qui sont énoncées dans le cadre conceptuel dans le Manuel du secteur public. On indique en outre que les discussions concernant le traitement comptable à adopter débouchent la plupart du temps sur l'attribution de pondérations différentes à chaque caractéristique, notamment dans le but d'établir un équilibre entre la comparabilité et la compréhensibilité.

On précise que la clarté et la cohérence au sein du cadre conceptuel et des normes permettraient d'en favoriser une application plus facile. Des normes comptables solides et rigoureuses réduisent le risque moral d'information trompeuse dans les rapports financiers et devraient permettre de combler l'écart entre la compréhension que le public a de la façon dont les impôts sont établis et sa compréhension de la façon dont les recettes fiscales sont utilisées. Il est important que le public perçoive que les rapports financiers produits conformément aux normes sont dignes de confiance parce que ces normes sont elles aussi perçues comme promouvant la production d'informations dignes de confiance pour le public.

Le Groupe discute ensuite des avantages liés à la publication du cadre sur l'intérêt public lorsqu'il sera finalisé et propose des façons de le diffuser.

Un des membres du Groupe indique que certains estiment que les normes comptables ne reflètent pas la réalité économique, mais tentent plutôt de la façonner. De fait, les normes comptables tentent de brosser un tableau de la réalité économique de façon aussi neutre que possible. Un autre membre du Groupe indique pour sa part que la comparabilité entre administrations pourrait ne pas être possible parce que les organisations englobées dans les différentes entités économiques délimitées par le périmètre comptable pourraient être différentes en raison des relations structurelles et de reddition de comptes parfois propres à chaque entité. On a toutefois fait remarquer que la comparabilité ne peut être imposée. Par exemple, les universités ne devraient pas toutes être consolidées par leurs gouvernements provinciaux respectifs à moins que chaque province contrôle ses universités.

Un des membres du Groupe souligne les distinctions qui existent entre les notions de comparabilité et de cohérence. Il précise également que le cadre sur l'intérêt public est un document utile qui rehausse le cadre conceptuel et qu'il faudrait trouver un moyen d'intégrer au cadre sur l'intérêt public les notions du cadre conceptuel révisé lorsque ce dernier sera finalisé plutôt que de tenter d'intégrer de force les éléments du cadre sur l'intérêt public au cadre conceptuel.

\*\*\*\*\*

Le président du Groupe, Andrew Newman, termine la réunion en soulignant le départ à la retraite du directeur du CCSP, Tim Beauchamp, et en le remerciant de son apport à la comptabilité du secteur public et des efforts qu'il a déployés pour servir l'intérêt public. Il le remercie également de son implication dans le Groupe et des ressources qu'il y a consacrées. Enfin, il indique que le travail de M. Beauchamp pour le compte du CCSP continuera de porter ses fruits durant de nombreuses années.