



Conseil sur la comptabilité
dans le secteur public

Comparaison sommaire des propositions du CCSP pour un cadre conceptuel révisé et du cadre conceptuel existant de l'IPSASB

Introduction

Le présent document vise à donner aux parties prenantes un aperçu des différences entre les propositions du Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) pour un cadre conceptuel révisé et le cadre conceptuel existant du Conseil des normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB).

Il doit être lu conjointement avec le document de consultation du CCSP [*Revoir l'approche du CCSP à l'égard des Normes comptables internationales du secteur public*](#). La comparaison sommaire qui suit peut vous aider à évaluer les diverses options en vue d'une stratégie internationale future pour le CCSP et à en apprécier les avantages respectifs.

Remarque : Cette comparaison a été préparée par les permanents du CCSP et n'a pas été approuvée par ce dernier. Elle ne se veut ni une revue complète ni un relevé exhaustif des différences entre les cadres conceptuels.

Points saillants

La comparaison des cadres conceptuels est structurée en fonction des principaux concepts proposés par le CCSP dans l'énoncé de concepts intitulé [*Cadre conceptuel révisé pour le secteur public canadien*](#).

Le tableau qui suit présente les sujets à l'égard desquels des différences entre les propositions du CCSP pour un cadre conceptuel révisé et le cadre conceptuel existant de l'IPSASB ont été relevées. Les principales différences ont trait au quantifié. En effet, contrairement au CCSP, l'IPSASB ne prescrit pas de quantifié à employer par défaut.

La comparaison repose sur les catégories suivantes :

Similaires/Comparables

Les permanents sont d'avis que les concepts sont similaires.

Différences mineures relevées

Les permanents sont d'avis que les différences n'auraient pas d'incidence importante sur l'information financière.

Différence relevée

Les permanents sont d'avis que les concepts sont différents et pourraient avoir une incidence importante.

Sujet	Comparaison
Caractéristiques des entités du secteur public	Similaires/Comparables
Objectif de l'information financière	Similaires/Comparables
Principaux utilisateurs de l'information financière	Différences mineures
Besoins d'information des utilisateurs	Similaires/Comparables
Rôle des états financiers	Similaires/Comparables
Fondements des états financiers ¹	Similaires/Comparables
Objectifs des états financiers	Différences mineures
Caractéristiques qualitatives	Similaires/Comparables
Aspects à considérer	Différences mineures
Éléments des états financiers	Différences mineures
Critères de comptabilisation	Différences mineures
Décomptabilisation	Similaires/Comparables
Quantifié	Différence relevée
Définition de la présentation	Similaires/Comparables
Objectif de la présentation	Similaires/Comparables

Comparaison

Principaux utilisateurs

Propositions du CCSP	<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>
Le public et ses représentants élus ou nommés sont les principaux utilisateurs des rapports financiers des entités du secteur public.	Les principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général sont les bénéficiaires de services et fournisseurs de ressources (par exemple, les citoyens, les résidents, les prêteurs) ainsi que leurs représentants (à savoir, le pouvoir législatif ou un organe similaire et les membres

¹ Bien que l'IPSASB n'ait pas prévu dans son cadre conceptuel une section distincte qui aurait présenté les fondements des états financiers, son *Manuel des normes comptables internationales du secteur public* semble contenir en filigrane les fondements des états financiers exposés par le CCSP.

Propositions du CCSP	<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>
	du parlement ou d'une chambre des représentants similaire).

Pour l'IPSASB, les principaux utilisateurs ne se limitent pas au grand public et à ses représentants élus ou nommés. Bien que dans la pratique, les répercussions d'une telle différence ne soient pas importantes, les états financiers préparés selon les Normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) pourraient comprendre des informations différentes.

Objectifs des états financiers

Le CCSP a défini six objectifs des états financiers :

1. Le périmètre des états financiers
2. La présentation de la situation financière
3. La présentation de l'évolution de la situation financière
4. La comparaison de la performance réelle et de la performance budgétée
5. La présentation des cas de non-conformité aux autorisations législatives
6. La présentation des risques et incertitudes associés à l'entité

L'IPSASB n'a pas inclus de section sur les objectifs des états financiers dans son cadre conceptuel.

Cette approche est propre au CCSP et trouve son origine dans la façon dont le Conseil sur la comptabilité et la vérification dans le secteur public (CCVSP)² était initialement parvenu à un consensus sur l'information que devraient contenir les états financiers. Le CCSP estime que le fait d'énoncer clairement les objectifs des états financiers comporte des avantages, puisqu'ils servent de base à l'élaboration des principes du modèle d'information financière et à la détermination des éléments, ou « indicateurs », sur lesquels il convient de mettre l'accent dans chaque état financier.

Pour une analyse générale des différences entre le modèle d'information du CCSP et celui de l'IPSASB, se reporter au document intitulé *Comparaison sommaire des propositions du CCSP pour un modèle d'information révisé et du modèle d'information existant de l'IPSASB*.

² La CCVSP est le conseil qui a été établi en 1981 par l'Institut Canadien des Comptables Agréés, après consultation de parties prenantes gouvernementales d'ordre supérieur qui avaient constaté la nécessité pour les gouvernements du Canada d'adopter une approche comparable et cohérente en matière d'information financière. En 1998, le CCVSP a été rebaptisé CCSP.

Aspects à considérer / Contraintes

Propositions du CCSP	<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>
Les aspects à considérer pour atteindre un équilibre entre les caractéristiques qualitatives sont les suivants : <ul style="list-style-type: none">• le caractère significatif;• l'équilibre avantage-coûts;• la prudence.	Les contraintes générales auxquelles l'information fournie dans les rapports financiers à usage général est soumise sont les suivantes : <ul style="list-style-type: none">• le caractère significatif;• le rapport coûts-avantages;• l'atteinte d'un équilibre approprié entre les caractéristiques.

Le CCSP a ajouté la prudence aux aspects à considérer, car le jugement professionnel requis pour déterminer le traitement comptable approprié d'opérations et d'autres événements fait nécessairement appel à la prudence.

Pour l'IPSASB, l'atteinte d'un équilibre approprié entre les caractéristiques qualitatives fait partie des contraintes. Le CCSP énumère quant à lui les aspects qui doivent être pris en considération pour atteindre un équilibre entre les caractéristiques qualitatives.

Ces différences ne sont pas considérées comme des différences importantes d'intention ou de substance.

Éléments des états financiers

Propositions du CCSP	<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>
Les éléments des états financiers sont les suivants : <ul style="list-style-type: none">• actifs;• passifs;• revenus;• charges.	Les éléments des états financiers sont les suivants : <ul style="list-style-type: none">• actifs;• passifs;• revenus;• charges;• apports de capital;• distributions de capital. Les « autres ressources » et les « autres obligations » sont des catégories qui s'ajoutent aux éléments et qui sont à présenter dans l'état de la situation financière.

Apports de capital et distributions de capital

Le CCSP a envisagé d'inclure dans le cadre conceptuel les apports de capital et les distributions de capital, mais a déterminé que :

- la distinction entre les apports de capital et les paiements de transfert était difficile à faire pour de nombreuses entités du secteur public;
- les distributions de capital et les apports de capital sont rares dans le secteur public et leur inclusion dans le cadre conceptuel leur aurait conféré une importance injustifiée;
- le fait de définir une composante de l'actif net ou du passif net comme un élément des états financiers va à l'encontre de l'idée selon laquelle les éléments sont la matière première des états financiers (les éléments pouvant comporter des sous-catégories mais ne pouvant pas être eux-mêmes des sous-catégories).

Comme les distributions de capital et les apports de capital sont rares dans le secteur public, cette différence ne devrait pas avoir d'incidence importante sur les états financiers.

Autres ressources et autres obligations

Au paragraphe 5.4 de son cadre conceptuel, l'IPSASB indique ce qui suit :

Dans certaines circonstances, afin que les états financiers fournissent de l'information utile à la réalisation d'une évaluation significative de la performance et de la situation financière d'une entité, il peut être nécessaire de comptabiliser des phénomènes économiques que ne reflètent pas les éléments tels qu'ils sont définis. Par conséquent, l'identification des éléments n'empêche pas les normes IPSAS d'exiger ou d'autoriser la comptabilisation de ressources ou d'obligations qui ne répondent pas à la définition d'un élément énoncée dans le présent chapitre (ci-après, les « autres ressources » ou les « autres obligations ») lorsque l'atteinte des objectifs de l'information financière s'en trouve favorisée. [TRADUCTION]

Le cadre conceptuel de l'IPSASB énonce également que la situation financière nette correspond à la différence entre les actifs et les passifs, après l'ajout des autres ressources et la déduction des autres obligations qui ont été comptabilisées dans l'état de la situation financière.

Le CCSP a choisi de ne pas adopter ces catégories, jugeant qu'à eux seuls, les actifs et les passifs favoriseraient la compréhension de la situation financière de l'entité.

Or, la proposition du CCSP de créer une composante « autre » de l'actif net ou du passif net pourrait avoir la même fonction. Cette composante « autre » pourrait être utilisée pour constater un revenu ou une charge qui, selon le CCSP, devrait être comptabilisé hors de l'excédent ou du déficit afin de mieux répondre à l'objectif de reddition de comptes.

Pour obtenir plus d'information sur la composante « autre » de l'actif net ou du passif net, se reporter à l'énoncé de principes du CCSP intitulé *Modèle d'information révisé pour le secteur public canadien*.

Bien que l'IPSASB ait établi l'existence d'« autres ressources » et d'« autres obligations » dans son cadre conceptuel, il n'a à ce jour désigné aucune opération comme appartenant à ces catégories.

Définitions d'« actif » et de « passif »³

Propositions du CCSP		Manuel des normes comptables internationales du secteur public	
Définition d'un actif			
Un actif est une ressource économique actuelle contrôlée par une entité du fait d'événements passés et de laquelle des avantages économiques futurs sont attendus.		Un actif est une ressource actuellement contrôlée par l'entité du fait d'un événement passé.	
Définition d'un passif			
Un passif est une obligation économique actuelle de l'entité envers autrui résultant d'événements passés et dont il est attendu que le règlement nécessite le renoncement futur à un avantage économique.		Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'un événement passé et devant se traduire par une sortie de ressources.	

La principale différence entre les définitions d'« actif » et de « passif » proposées par le CCSP et celles retenues par l'IPSASB est que le CCSP propose d'inclure la notion d'attente quant à l'obtention d'avantages économiques futurs ou au renoncement à de tels avantages.

S'appuyant sur les commentaires reçus en réponse au [document de consultation 3](#), le CCSP a décidé de maintenir la notion d'attente dans les définitions. Son retrait, tel qu'il était proposé dans le document de consultation 3, aurait éliminé le chevauchement entre les définitions et les critères généraux de comptabilisation. Bien qu'elle se justifie sur le plan théorique, l'élimination de ce chevauchement aurait pu alourdir le fardeau des préparateurs sans pour autant accroître, ne serait-ce que minimalement, la valeur additionnelle des états financiers.

³ Le cadre conceptuel de l'IPSASB renferme des indications relatives aux définitions d'« actif » et de « passif ». Dans le *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*, ces indications se trouvent aux chapitres SP 3200, « Passifs », et SP 3210, « Actifs ». L'examen de ces indications ne fait pas partie du projet sur les fondements conceptuels de la performance financière. Le présent document de comparaison ne porte que sur les propositions formulées dans l'énoncé de concepts intitulé *Cadre conceptuel révisé pour le secteur public canadien*.

Définitions de « revenu » et de « charge »

<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>	
Propositions du CCSP	
Définition d'un revenu	
Un revenu, y compris un gain, est une augmentation d'actifs ou une diminution de passifs se produisant au cours de l'exercice de manière à faire augmenter l'actif net ou diminuer le passif net.	Un revenu est une augmentation de la situation financière nette de l'entité, autre qu'une augmentation résultant d'un apport de capital.
Définition d'une charge	
Une charge, y compris une perte, est une diminution d'actifs ou une augmentation de passifs se produisant au cours de l'exercice de manière à faire diminuer l'actif net ou augmenter le passif net.	Une charge est une diminution de la situation financière nette de l'entité, autre qu'une diminution résultant d'une distribution de capital.

Les définitions de « revenu » et de « charge » de l'IPSASB ne font référence qu'aux augmentations et aux diminutions de la « situation financière nette ». Par souci de précision, le CCSP a estimé que les définitions de « revenu » et de « charge » devaient également inclure les mouvements des actifs et des passifs qui conduisent à des variations de l'actif net ou du passif net.

Critères de comptabilisation

<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>	
Propositions du CCSP	
On comptabilise un élément dans les états financiers lorsque les conditions suivantes sont réunies : <ul style="list-style-type: none"> • l'élément répond à la définition d'un élément des états financiers; • s'il s'agit d'un actif ou d'un passif, l'obtention d'avantages économiques futurs associés à l'élément ou le renoncement à de tels avantages est attendu; 	Les critères de comptabilisation sont les suivants : <ul style="list-style-type: none"> • l'élément répond à la définition d'un élément des états financiers; • l'élément peut être mesuré d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes auxquelles l'information fournie dans les rapports financiers à usage général est soumise.

<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>	
Propositions du CCSP	
<ul style="list-style-type: none">l'élément peut être mesuré et le montant peut faire l'objet d'une estimation raisonnable.	

Les critères de comptabilisation établis par le CCSP comprennent un seuil correspondant à la réalisation attendue des avantages économiques ou des sorties de ressources associés à un élément. Un tel seuil ne fait pas partie des critères de comptabilisation établis par l'IPSASB.

L'IPSASB a jugé que sa méthode (comparativement à celle fondée sur un seuil) est plus susceptible de se traduire par la comptabilisation d'informations qui répondent aux caractéristiques qualitatives.

Le CCSP est quant à lui d'avis que le seuil doit être conservé pour les raisons suivantes :

- La méthode semble bien fonctionner dans le secteur public au Canada.
- L'inclusion d'éléments dont la réalisation est peu probable selon toute attente réduit la compréhensibilité et ne répondrait pas à l'objectif de reddition de comptes.
- Il n'y a ni nécessité impérieuse ni argument convaincant pour justifier le changement.

En conséquence, plus d'actifs et de passifs peuvent être comptabilisés selon la méthode de comptabilisation adoptée par l'IPSASB que selon celle préconisée par le CCSP.

Quantifié

<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>	
Propositions du CCSP	
Dans la préparation des états financiers, on se sert surtout du coût historique pour représenter les actifs, les passifs, les opérations et les autres événements, sauf si le CCSP détermine qu'un autre quantifié répond mieux à l'objectif de reddition de comptes.	Il n'est pas possible de déterminer une base d'évaluation capable, à elle seule, de répondre de façon optimale à l'objectif de l'évaluation. Dès lors, le cadre conceptuel ne propose pas de base d'évaluation unique applicable à l'ensemble des opérations, des événements et des conditions. Il fournit des indications sur le choix d'une base d'évaluation des actifs et des passifs permettant de répondre à l'objectif de l'évaluation.

La différence entre les méthodes d'évaluation pourrait dans l'avenir entraîner des différences dans l'élaboration des normes. Pour le moment, même si les méthodes d'évaluation de chacune des normes diffèrent, l'examen des diverses IPSAS et normes du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le*

secteur public révèle que de nombreuses opérations similaires peuvent être comptabilisées en fonction des mêmes quantifiés (par exemple, les immobilisations corporelles peuvent être comptabilisées au coût, et les instruments financiers sont comptabilisés à la juste valeur). Cela dit, il semblerait aussi que l'utilisation de la juste valeur comme quantifié soit plus fréquente selon les IPSAS que selon les normes du Manuel.

Personnes-ressources

Antonella Risi, CPA, CA

Directrice de projets, Comptabilité du secteur public

Téléphone : 416-204-3484

Courriel : arisi@psabcanada.ca

Martha Jones Denning, CPA, CA

Directrice de projets, Comptabilité du secteur public

Téléphone : 416-204-3288

Courriel : mjonesdenning@psabcanada.ca