



Conseil sur la comptabilité
dans le secteur public

Comparaison sommaire entre le projet de cadre conceptuel révisé du CCSP et le cadre conceptuel existant de l'IPSASB

Introduction

En mai 2020, le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) a pris la décision de poursuivre l'élaboration des Normes comptables pour le secteur public (NCSP), car elles servent l'intérêt public. Pour l'élaboration des normes futures, le Conseil se fondera désormais sur les principes des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) s'il existe déjà une norme IPSAS équivalente et qu'il conclut à la non-nécessité de modifier ces principes.

Comme il le précise dans son document [*Critères de modification et de révision des principes des normes IPSAS*](#) « le CCSP modifiera un principe d'une norme IPSAS si ce principe entre en contradiction avec le cadre conceptuel du CCSP ».

La comparaison internationale sommaire présentée ici permet aux parties prenantes d'avoir une vue générale des différences qui existent entre le cadre conceptuel proposé par le CCSP et le cadre conceptuel actuel du Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB).

N. B. : Cette comparaison a été préparée par les permanents du CCSP et n'a pas été approuvée par celui-ci. Elle ne constitue pas une revue complète ou un relevé exhaustif des différences entre les deux cadres.

Comparaison sommaire

La comparaison est fondée sur les concepts clés de l'exposé-sondage du CCSP [*Le Cadre conceptuel de l'information financière dans le secteur public*](#).

Les différences entre le cadre conceptuel proposé par le CCSP et le cadre conceptuel actuel de l'IPSASB sont présentées dans le tableau qui suit. La plus importante concerne la base de mesure : le CCSP spécifie la base de mesure à employer à moins d'indication contraire, ce que l'IPSASB ne fait pas.

La comparaison est établie selon la classification suivante :

Similitude/Concordance

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

Différences mineures

Les permanents sont d'avis que les différences constatées n'auraient pas d'incidence importante sur la normalisation future.

Différence importante

Les permanents sont d'avis que les concepts sont différents et que cela pourrait avoir une incidence importante sur la normalisation future.

*Comparaison sommaire entre le projet de cadre conceptuel révisé du CCSP
et le cadre conceptuel existant de l'IPSASB*

Sujet	Comparaison
Caractéristiques des entités du secteur public	Similitude/Concordance
Objectif de l'information financière	Similitude/Concordance
Utilisateurs principaux de l'information financière	Différences mineures
Besoins des utilisateurs en matière d'information	Similitude/Concordance
Rôle des états financiers	Similitude/Concordance
Fondements des états financiers ¹	Similitude/Concordance
Objectifs des états financiers	Différences mineures
Caractéristiques qualitatives	Similitude/Concordance
Aspects à considérer/contraintes	Différences mineures
Éléments constitutifs des états financiers	Différences mineures
Définitions d'un actif et d'un passif	Différences mineures
Définitions d'un revenu et d'une charge	Différences mineures
Critères de comptabilisation	Différences mineures
Décomptabilisation	Similitude/Concordance
Base de mesure	Différence importante
Définition de la présentation	Similitude/Concordance
Objectif de la présentation	Similitude/Concordance

¹ Bien que l'IPSASB n'ait pas prévu dans son cadre conceptuel une section distincte qui aurait présenté les fondements des états financiers, les fondements des états financiers exposés par le CCSP sont présents tout au long du *Manuel des normes comptables internationales du secteur public* de l'IPSASB.

Comparaison et implications des différences constatées

Utilisateurs principaux de l'information financière

Exposé-sondage du CCSP	Manuel des normes comptables internationales du secteur public (Volume I)
La population et ses représentants élus ou nommés sont les utilisateurs principaux des rapports financiers des entités du secteur public. (paragraphe 3.08 proposé du chapitre 3)	[...] les utilisateurs premiers des rapports financiers à usage général sont les bénéficiaires de services et leurs représentants et les contributeurs financiers et leurs représentants. (paragraphe 2.4 du <i>Cadre conceptuel</i>)



Qu'est-ce que cette différence implique pour la normalisation future?

Selon le *Cadre conceptuel* de l'IPSASB, les utilisateurs principaux ne se limitent pas au grand public et à ses représentants élus ou nommés.

Même si cette différence n'a pas d'implication pratique importante, il se pourrait que, pour répondre aux besoins des utilisateurs supplémentaires, les états financiers préparés selon les normes IPSAS ne contiennent pas les mêmes informations que ceux préparés selon les NCSP. Le CCSP devrait alors déterminer si ces informations différentes améliorent la reddition de comptes aux utilisateurs principaux précisés dans son cadre conceptuel, auquel cas il devra en tenir compte dans l'élaboration des normes futures.

Objectifs des états financiers

Le CCSP énumère, au chapitre 6 de son exposé-sondage, six objectifs des états financiers :

1. la détermination du 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 communication des cas de non-conformité aux autorisations financières;
6. la communication des risques et incertitudes.

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



Qu'est-ce que cette différence implique pour la normalisation future?

L'énoncé des objectifs des états financiers dans le *Cadre conceptuel* est propre au CCSP et trouve son origine dans le consensus initialement établi par le Comité sur la comptabilité et la vérification des organismes du secteur public (CCVOSP)² sur le contenu des états financiers.

Le CCSP estime que le fait d'énoncer clairement les objectifs des états financiers comporte des avantages. Ces objectifs découlent des objets généraux de reddition de comptes de l'information financière du secteur public, qui sont présentés dans le chapitre 3 du cadre conceptuel proposé. C'est en fonction de ces objectifs que sont déterminés les principes du modèle d'information et l'objet de chacun des états financiers, c'est-à-dire les « indicateurs » qu'ils servent à communiquer.

Pour ce qui est des différences entre le modèle d'information du CCSP et celui de l'IPSASB, voir la [Comparaison sommaire entre le projet de modèle d'information révisé du CCSP et le modèle d'information existant de l'IPSASB](#).

² Le CCVOSP a été établi en 1981 par l'Institut Canadien des Comptables Agréés après consultation des parties prenantes des gouvernements supérieurs, qui avaient constaté la nécessité d'une démarche visant la comparabilité et la cohérence de l'information financière publiée par les gouvernements au Canada. En 1993, le CCVOSP, devenu un conseil de normalisation, a été renommé Conseil sur la comptabilité et la vérification dans le secteur public (CCVSP). Celui-ci est devenu le CCSP en 1999, par suite de la prise en charge des normes relatives à l'audit dans le secteur public par le Conseil des normes de vérification et de certification.

Aspects à considérer / Contraintes

Exposé-sondage du CCSP	Manuel des normes comptables internationales du secteur public (Volume I)
Les aspects à considérer afin d'atteindre un équilibre entre les différentes caractéristiques sont les suivants : <ul style="list-style-type: none">• l'équilibre avantages-coûts;• le caractère significatif;• la prudence. (paragraphe 7.31 proposé du chapitre 7)	Les rapports financiers à usage général sont soumis aux contraintes générales que sont l'importance relative, le rapport coûts-avantages et le bon équilibre entre les caractéristiques qualitatives. (paragraphe 3.3 du <i>Cadre conceptuel</i>)

Les aspects à considérer, c'est ce dont l'entité tient compte pour décider du contenu des états financiers. Dans son cadre conceptuel, l'IPSASB parle plutôt de « contraintes ».

La prudence est inhérente à l'exercice du jugement professionnel que nécessite la détermination du traitement comptable à appliquer aux opérations et autres événements; c'est pourquoi le CCSP l'a ajoutée aux aspects à considérer. En revanche, elle ne fait pas partie des contraintes définies par l'IPSASB, mais celui-ci procède actuellement à une mise à jour de portée limitée du *Cadre conceptuel* et examine la pertinence de l'y inclure.

La nécessité d'un bon équilibre entre les caractéristiques qualitatives est considérée comme une contrainte dans le *Cadre conceptuel* de l'IPSASB. Dans le cadre que propose le CCSP, ce sont plutôt les aspects à considérer qui sont garants de l'atteinte de l'équilibre entre les caractéristiques.



Qu'est-ce que ces différences impliquent pour la normalisation future?

Nous considérons qu'il ne s'agit pas de différences d'intention ou de substance importantes. Par conséquent, elles ne devraient pas avoir de conséquences pour les normes futures.

Éléments constitutifs des états financiers

Exposé-sondage du CCSP	Manuel des normes comptables internationales du secteur public (Volume I)
<p>Dans les états financiers, ces éléments constitutifs sont les actifs, les passifs, les revenus et les charges. (paragraphe 8.07 proposé du chapitre 8)</p>	<p>Les éléments définis [...] sont les suivants :</p> <ul style="list-style-type: none">• actifs;• passifs;• produits;• charges;• apports;• distributions. <p>(paragraphe 5.5 du <i>Cadre conceptuel</i>)</p> <p>[Aux éléments constitutifs s'ajoutent les autres ressources et les autres obligations, deux catégories qui sont à présenter dans l'état de la situation financière. À ce sujet, voir les paragraphes 5.4, 5.27 et 5.28 du <i>Cadre conceptuel</i>.]</p>

Apports et distributions

Le CCSP a envisagé d'inclure les apports et les distributions, mais a déterminé que :

- pour bien des entités du secteur public, la distinction entre les apports et les paiements de transfert était difficile à établir;
- les distributions et les apports étaient rares dans le secteur public, et leur inclusion dans le *Cadre conceptuel* à titre d'éléments leur aurait conféré une importance injustifiée;
- définir une composante de l'actif net ou du passif net comme un élément constitutif allait à l'encontre de l'idée selon laquelle ces éléments sont la matière première des états financiers, les éléments constitutifs pouvant comporter des sous-catégories, mais ne pouvant pas être eux-mêmes des sous-catégories.



Qu'est-ce que cette différence implique pour la normalisation future?

Comme les distributions et les apports de capital sont rares dans le secteur public, cette différence ne devrait pas avoir d'implication importante pour la normalisation future. Si l'IPSASB statuait qu'un élément ou une opération ou un autre événement doit être présenté comme un apport ou une distribution, le CCSP devrait établir quel traitement comptable répond à l'objectif de reddition de comptes de l'information financière.

Autres ressources et autres obligations

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

Dans certains cas, pour s'assurer que les états financiers fournissent des informations utiles à une évaluation pertinente de la performance et de la situation financière d'une entité, il peut être nécessaire de comptabiliser des phénomènes économiques qui ne sont pas pris en compte dans les éléments définis dans le présent chapitre. Par conséquent, l'identification des éléments définis dans le présent chapitre n'exclut pas que les normes IPSAS exigent ou autorisent si nécessaire la comptabilisation de ressources ou d'obligations qui ne répondent pas à la définition d'un élément identifié dans le présent chapitre (ci-après « autres ressources » ou « autres obligations ») de manière à mieux répondre à l'objectif de l'information financière.

L'IPSASB énonce également dans son cadre conceptuel (au paragraphe 5.28) que « [l]a situation nette correspond à la différence entre les actifs et les passifs, après ajout des autres ressources et déduction des autres obligations inscrites dans l'état de la situation financière. »

Le CCSP a choisi de ne pas adopter ces catégories, estimant que de se limiter aux actifs et aux passifs favoriserait la compréhension de la situation financière de l'entité par la population et les élus.



Qu'est-ce que cette différence implique pour la normalisation future?

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

Si l'IPSASB décidait de se servir des catégories en question dans une norme que le CCSP souhaiterait adapter, celui-ci devrait trouver une solution de rechange répondant à l'objectif de reddition de comptes de l'information financière. Il pourrait, par exemple, envisager l'utilisation de la composante qu'il propose d'inclure dans l'actif net ou le passif net, c'est-à-dire les « autres éléments cumulés ». Le CCSP propose cette composante pour qu'elle puisse servir à la comptabilisation de revenus ou de charges qui devraient selon lui, pour une meilleure reddition de comptes, être exclus de l'excédent ou du déficit au moment où ils se produisent.

Pour en savoir davantage sur la composante proposée « autres éléments cumulés » de l'actif net ou du passif net, voir l'exposé-sondage du CCSP [*Projet de chapitre SP 1202, « Présentation des états financiers »*](#).

Définitions d'un actif et d'un passif³

Exposé-sondage du CCSP	Manuel des normes comptables internationales du secteur public (Volume I)
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. (paragraphe 8.09 proposé du chapitre 8)	Un actif est : Une ressource actuellement contrôlée par l'entité du fait d'un événement passé. (paragraphe 5.6 du <i>Cadre conceptuel</i>)
Un passif est une obligation économique actuelle d'une entité envers d'autres parties, qui résulte d'événements passés et dont il est attendu que le règlement nécessitera la renonciation future à des avantages économiques. (paragraphe 8.16 proposé du chapitre 8)	Un passif est : Une obligation actuelle de sortie de ressources à laquelle est tenue l'entité du fait d'un événement passé. (paragraphe 5.14 du <i>Cadre conceptuel</i>)

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, *Fondements du cadre conceptuel et modèle d'information financière*, 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 redditionnelle des états financiers.



Qu'est-ce que cette différence implique pour la normalisation future?

Il se pourrait que le nombre d'éléments répondant à la définition d'un actif ou d'un passif soit plus élevé si on applique les définitions de l'IPSASB plutôt que celles du CCSP. Celui-ci devra, dans l'établissement des normes futures, déterminer si les actifs et les passifs que l'on comptabilise selon une norme IPSAS répondent à ses propres définitions des éléments constitutifs. Dans la négative, il lui faudra voir si la comptabilisation de l'élément exigée par la norme IPSAS considérée répond à l'objectif de reddition de comptes de l'information financière.

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 ». Or, l'examen de ces indications ne fait pas partie du projet sur les fondements conceptuels de la performance financière, et la comparaison réalisée dans le présent document ne porte que sur les propositions de l'exposé-sondage [Le Cadre conceptuel de l'information financière dans le secteur public](#).

Voir aussi sous la rubrique « Critères de comptabilisation ».

Définitions d'un revenu et d'une charge

Exposé-sondage du CCSP	Manuel des normes comptables internationales du secteur public (Volume I)
Un revenu, y compris un gain, est une augmentation d'actifs ou une diminution de passifs qui se produit au cours de l'exercice et qui fait augmenter l'actif net ou diminuer le passif net. (paragraphe 8.23 proposé du chapitre 8)	Les produits sont : des augmentations de la situation nette de l'entité, autres que celles découlant d'apports. (paragraphe 5.29 du <i>Cadre conceptuel</i>)
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. (paragraphe 8.25 proposé du chapitre 8)	Les charges sont : des diminutions de la situation nette de l'entité, autres que celles découlant de distributions. (paragraphe 5.30 du <i>Cadre conceptuel</i>)

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



Qu'est-ce que cette différence implique pour la normalisation future?

Nous ne prévoyons aucune conséquence sur le plan de la normalisation future.

Critères de comptabilisation

Exposé-sondage du CCSP	Manuel des normes comptables internationales du secteur public (Volume I)
<p>On comptabilise un élément, une opération ou un autre événement dans les états financiers lorsque les conditions suivantes sont réunies :</p> <ul style="list-style-type: none">a) l'élément, l'opération ou l'autre événement répond à la définition d'un élément constitutif des états financiers;b) la rentrée des avantages économiques futurs associés à l'élément ou la renonciation à ces avantages est attendue;c) l'élément, l'opération ou l'autre événement peut être mesuré. <p>(paragraphe 9.05 proposé du chapitre 9)</p>	<p>Les critères de comptabilisation sont les suivants :</p> <ul style="list-style-type: none">• le poste répond à la définition d'un élément;• le poste peut être évalué de manière conforme aux caractéristiques qualitatives et qui tient compte des contraintes en matière d'information telles qu'énoncées dans les rapports financiers à usage général. <p>(paragraphe 6.2 du <i>Cadre conceptuel</i>)</p>

Comme ses définitions d'un actif et d'un passif, les critères de comptabilisation généraux actuels et proposés du CCSP comportent un seuil à respecter, à savoir la réalisation attendue des rentrées ou des sorties associées à l'élément. Ce n'est pas le cas des critères de comptabilisation de l'IPSASB.

L'IPSASB a jugé que, par rapport à une approche faisant intervenir un seuil, la sienne avait plus de chances d'aboutir à la comptabilisation d'informations qui répondent aux caractéristiques qualitatives. Cela dit, l'IPSASB traite quand même, dans son cadre conceptuel, de l'incertitude en matière de comptabilisation. Ainsi, il est énoncé, au paragraphe 6.4 du chapitre sur la comptabilisation de son cadre conceptuel, ce qui suit :

La comptabilisation implique d'évaluer l'incertitude quant à l'existence de l'élément et à l'évaluation de celui-ci. Les conditions qui sont à l'origine de l'éventuelle incertitude peuvent changer. Aussi, il importe qu'elle soit évaluée à chaque date de clôture.

Il est également question de l'incertitude dans la base des conclusions du chapitre 6 du *Cadre conceptuel* de l'IPSASB, par rapport à la comptabilisation, mais aussi aux définitions des éléments.

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

- cette approche semble bien fonctionner dans le secteur public au Canada;
- l'inclusion d'éléments dont la réalisation serait peu probable selon toute attente réduirait 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.



Qu'est-ce que cette différence implique pour la normalisation future?

Il se pourrait que l'approche de l'IPSASB aboutisse à la comptabilisation de plus d'actifs et de passifs que celle du CCSP. Celui-ci devra, dans l'établissement des normes futures, déterminer si les actifs et les passifs que l'on comptabilise selon l'IPSASB répondent à ses propres critères de comptabilisation. Dans la négative, il lui faudra voir si la comptabilisation de l'élément prévue par l'IPSASB répond à l'objectif de reddition de comptes de l'information financière.

Base de mesure

Exposé-sondage du CCSP	Manuel des normes comptables internationales du secteur public (Volume I)
<p>Dans la préparation des états financiers, c'est surtout du coût historique que l'on se sert pour représenter les actifs, les passifs et les opérations ou autres événements, sauf si le CCSP détermine qu'une autre base de mesure répond mieux à l'objectif redditionnel. (paragraphe 9.34 proposé du chapitre 9)</p>	<p>Il est impossible de déterminer une seule et unique base d'évaluation qui remplisse au mieux l'objectif d'évaluation tel qu'énoncé dans le <i>Cadre conceptuel</i>. En conséquence, dans le <i>Cadre conceptuel</i>, il n'est pas proposé une seule base d'évaluation (ou combinaison de bases) pour l'ensemble des transactions, événements et conditions. Le <i>Cadre conceptuel</i> fournit des indications sur le choix d'une base d'évaluation des actifs et des passifs afin de remplir l'objectif d'évaluation. (paragraphe 7.5 du <i>Cadre conceptuel</i>)</p>



Qu'est-ce que cette différence implique pour la normalisation future?

La différence d'approche en ce qui concerne la mesure pourrait dans l'avenir entraîner des différences dans l'élaboration des normes. Pour le moment, même si les deux normalisateurs ne voient pas la mesure de la même manière, l'examen des diverses IPSAS et NCSP révèle que beaucoup d'opérations semblables peuvent être mesurées sur la même base selon les deux référentiels (par exemple, les immobilisations corporelles, au coût, et les instruments financiers, à la juste valeur). Cela dit, il semble que l'utilisation de la juste valeur soit plus fréquente selon les IPSAS que selon les NCSP.

Personnes-ressources

Antonella Risi, CPA, CA
Directrice de projets, Comptabilité du secteur public
Téléphone : +1 416 204 3484
Courriel : arisi@psabcanada.ca

Martha Jones Denning, CPA, CA
Directrice de projets, Comptabilité du secteur public
Téléphone : +1 416 204 3288
Courriel : mjonesdenning@psabcanada.ca

Le présent document, *Comparaison sommaire entre le projet de cadre conceptuel révisé du CCSP et le cadre conceptuel existant de l'IPSASB*, contient des extraits du *Manuel des normes comptables internationales du secteur public*, publié par l'IFAC en anglais en juillet 2020 et en français en janvier 2021, qui sont utilisés avec la permission de l'IFAC. La version approuvée des publications de l'IFAC est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de la traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais du *Manuel des normes comptables internationales du secteur public* © 2020 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français du *Manuel des normes comptables internationales du secteur public* © 2021 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements

Veillez écrire à permissions@ifac.org pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre le *Manuel des normes comptables internationales du secteur public*, ou de l'utiliser à d'autres fins similaires.

© 2021 Normes d'information financière et de certification, Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. Cette publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour toute question relative à cette autorisation, veuillez écrire à info@frascanada.ca.