

Comparaison sommaire des propositions du CCSP pour un modèle d'information révisé et du modèle d'information existant de l'IPSASB

Introduction

Le présent document de comparaison 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 modèle d'information révisé et le modèle d'information 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 modèles d'information.

Points saillants

La comparaison des modèles d'information est structurée en fonction des principaux concepts proposés par le CCSP dans l'énoncé de principes intitulé [*Modèle d'information révisé pour le secteur public canadien*](#).

Le tableau qui suit présente les sujets à l'égard desquels il existe des différences entre les propositions du CCSP pour un modèle d'information révisé et le modèle d'information existant de l'IPSASB selon :

- le cadre conceptuel;
- l'IPSAS 1, *Présentation des états financiers*;
- l'IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*;
- l'IPSAS 24, *Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers*.

Les principales différences entre les modèles d'information sont liées aux dispositions sur la présentation de l'information budgétaire et à la présentation des cas de non-conformité aux autorisations législatives.

La comparaison repose sur les catégories suivantes :

Similaires/Comparables

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

Différences mineures

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 principes sont différents et pourraient avoir une incidence importante.

Sujet	Comparaison
État de la situation financière	Différences mineures
État de l'excédent ou du déficit	Différences mineures
État de l'évolution de l'actif net ou du passif net	Similaires/Comparables
État des flux de trésorerie	Différences mineures
État de la dette nette ou des actifs financiers nets	Différences mineures
Présentation du budget approuvé	Différence relevée
Présentation des cas de non-conformité aux autorisations législatives	Différences mineures
Informations sur les risques et incertitudes associés à l'entité	Similaires/Comparables

Comparaison

État de la situation financière

Présentation des actifs et des passifs

Propositions du CCSP	<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>
L'état de la situation financière doit présenter les actifs financiers, les actifs non financiers et les passifs.	L'entité doit présenter séparément dans le corps de son état de la situation financière les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants.

Le CCSP s'est demandé si la présentation des actifs et des passifs devrait se faire selon un classement « à court terme » et « à long terme ».

Il croit que, compte tenu des caractéristiques des entités du secteur public, il importe davantage d'indiquer la nature des actifs (financiers ou non financiers) plutôt que leur liquidité dans l'état de la situation financière. L'entité qui souhaite présenter ses actifs et ses passifs selon un classement à court terme et à long terme peut le faire dans les notes complémentaires.

Le CCSP estime qu'un état de la situation financière dans lequel l'entité tenterait de montrer un tel classement – tout en présentant ses actifs en tant qu'actifs financiers et non financiers – serait visuellement complexe.

Situation financière nette

Propositions du CCSP	Manuel des normes comptables internationales du secteur public
L'état de la situation financière doit présenter l'actif net ou le passif net comme étant l'indicateur de la situation financière nette.	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.

Dans l'indicateur de la situation financière nette, l'IPSASB inclut les catégories « autres ressources » et « autres obligations », ce que le CCSP ne fait pas. Puisque l'IPSASB n'a à ce jour désigné aucune opération qui appartiendrait à ces catégories, l'indicateur de la situation financière nette des deux normalisateurs est actuellement le même.

Composantes de l'actif net et du passif net

Propositions du CCSP	Manuel des normes comptables internationales du secteur public
Les sources premières des principes comptables généralement reconnus (PCGR) peuvent exiger la présentation de certains montants directement dans l'une des composantes de l'actif net ou du passif net. Lorsque c'est le cas, l'entité doit présenter des informations supplémentaires sur la composition de l'actif net ou du passif net à la date des états financiers, à savoir :	Lorsque l'entité n'a pas de capital social, elle doit présenter l'actif net / les capitaux propres, soit dans le corps même de l'état de la situation financière, soit dans les notes, en indiquant séparément : <ul style="list-style-type: none">• les excédents ou les déficits accumulés : un cumul des excédents et déficits passés;• les apports en capital : le total cumulé, à la date de clôture, des apports des propriétaires moins les distributions aux propriétaires;

Propositions du CCSP	<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>
<ul style="list-style-type: none"> • l'excédent ou le déficit accumulé; • les gains et pertes de réévaluation cumulés, le cas échéant; • les autres éléments cumulés. 	<ul style="list-style-type: none"> • les réserves : elles découlent généralement des gains et des pertes de réévaluation cumulés; • la participation ne donnant pas le contrôle : attribuée aux intérêts minoritaires.

Les différences dans les composantes de l'actif net ou du passif net sont considérées comme mineures :

- Les modèles de l'IPSASB et du CCSP comportent tous deux une composante où sont cumulés les excédents et les déficits passés, et des composantes où sont cumulés les gains et les pertes de réévaluation.
- Le modèle du CCSP ne comporte pas de composante « apports en capital ». On peut s'attendre toutefois à ce que les apports en capital soient rares ou minimales dans le secteur public canadien.
- Le modèle du CCSP ne comporte pas de composante « participation ne donnant pas le contrôle ». Dans ce modèle, une composante « participation ne donnant pas le contrôle » n'est pas requise parce que contrairement aux Normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), le *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public* impose la méthode de la consolidation proportionnelle en cas de participation ne donnant pas le contrôle.

État de l'excédent ou du déficit

Propositions du CCSP	<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>
Sauf disposition contraire d'une norme, l'entité doit comptabiliser dans l'état de l'excédent ou du déficit l'ensemble des revenus et des charges générés au cours d'un exercice.	<p>Sauf disposition contraire d'une norme IPSAS, tous les éléments de revenus et de charges comptabilisés au cours d'un exercice doivent être inclus dans l'excédent ou le déficit¹.</p> <p>L'excédent ou le déficit est présenté dans l'état de la performance financière.</p>

¹ Certaines des normes IPSAS traitent des éléments qui pourraient répondre aux définitions de revenu ou de charge mais sont exclus de l'excédent ou du déficit. Selon les normes IPSAS, ces éléments doivent plutôt être comptabilisés directement dans l'actif net ou dans le passif net.

Propositions du CCSP	<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>
<p>L'état de l'excédent ou du déficit doit :</p> <ul style="list-style-type: none">• présenter les revenus par grandes catégories;• présenter les charges par fonctions ou par grands programmes;• rendre compte de l'excédent ou du déficit de l'exercice, c'est-à-dire de la différence entre les revenus et les charges présentés dans l'état de l'excédent ou du déficit.	<p>L'entité doit présenter une subdivision des revenus globaux, classée d'une manière adaptée à l'activité de l'entité.</p> <p>L'entité doit présenter les charges en utilisant un classement reposant soit sur leur nature, soit sur leur fonction au sein de l'entité. Les entités qui classent les charges par fonction doivent fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges, y compris les dotations aux amortissements et les charges liées aux avantages du personnel.</p>

Il existe deux différences mineures entre l'état prescrit par l'IPSASB et celui proposé par le CCSP qui concernent :

- 1) l'intitulé de l'état;
- 2) le mode de présentation des charges.

Intitulé de l'état

Le CCSP préfère l'intitulé « état de l'excédent ou du déficit » à celui d'« état de la performance financière », car la performance financière est un concept vaste dont la présentation déborde le cadre des états financiers. L'excédent ou le déficit est l'indicateur du résultat dans l'état de l'excédent ou du déficit, qui ne représente qu'un seul aspect de la performance financière.

Présentation des charges

Le CCSP a décidé de conserver la présentation actuelle des charges par fonctions et l'exigence concernant la présentation de la nature (ou de l'objet) des charges dans les notes, pour les raisons suivantes :

- Elle permet de rendre compte des coûts totaux de chaque grande fonction de l'entité du secteur public.
- Elle est utile pour la compréhension du coût des ressources économiques que l'entité du secteur public consomme dans l'atteinte de ses objectifs.
- Elle permet au lecteur des états financiers de comparer les coûts de chaque fonction au total des charges engagées par l'entité du secteur public, et ainsi d'obtenir des informations sur les priorités de cette dernière (par exemple, le pourcentage de revenus utilisé en éducation pourrait être comparé au montant consacré à la santé).

État des flux de trésorerie

Propositions du CCSP	<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>
<p>L'état des flux de trésorerie doit présenter les flux de trésorerie de l'exercice et leur répartition entre les activités de fonctionnement, d'investissement en immobilisations, de placement et de financement.</p> <p>Si l'entité mène des activités de financement, elle doit présenter dans l'état des flux de trésorerie le montant net de trésorerie pouvant être affectée aux activités de financement ou le montant net de l'insuffisance de trésorerie devant être comblée par les activités de financement.</p>	<p>L'état présente les flux de trésorerie liés à ce qui suit :</p> <ul style="list-style-type: none">• les activités de fonctionnement;• les activités de placement;• les activités de financement.

Il existe deux différences mineures entre l'état des flux de trésorerie selon l'IPSASB et celui proposé par le CCSP qui concernent :

- 1) la présentation des activités d'investissement en immobilisations;
- 2) la présentation isolée des activités de financement.

Présentation des activités d'investissement en immobilisations

Le CCSP a décidé de conserver dans l'état des flux de trésorerie la présentation des activités d'investissement en immobilisations, car elles sont importantes dans le secteur public.

Présentation isolée des activités de financement

Le fait de mettre en évidence le montant net de trésorerie, avant les activités de financement et après avoir présenté toutes les autres catégories d'entrées et de sorties de trésorerie de l'exercice, favorise la compréhensibilité de l'état des flux de trésorerie pour les utilisateurs. Ce mode de présentation permettrait de visualiser si les autres activités de l'entité mises ensemble ont nécessité ou non l'obtention de trésorerie au moyen des activités de financement.

Il met en outre l'accent sur un aspect de la viabilité de l'entité. La communication d'informations sur la viabilité constitue une dimension importante de la reddition de comptes, notamment pour de nombreux répondants au [document de consultation 1](#) et au [document de consultation 2](#).

État de la dette nette ou des actifs financiers nets

Contrairement au CCSP, l'IPSASB n'exige pas la présentation d'un état de la dette nette ou des actifs nets. Le CCSP estime que l'indicateur que représentent la dette nette ou les actifs financiers nets constitue un indicateur important. Dans le Manuel de l'IPSASB, aucune disposition n'interdit au préparateur de calculer et de présenter la dette nette ou les actifs financiers nets.

Présentation du budget approuvé

Exigence de présentation du budget

Propositions du CCSP	<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>
Toutes les entités du secteur public devraient être tenues de rendre compte du respect du budget initialement approuvé et de leur performance par rapport à celui-ci.	La norme s'applique aux entités qui sont tenues ou qui décident de rendre publics leurs budgets approuvés.

La comparaison des résultats réels présentés dans les états financiers et des résultats budgétés est une composante fondamentale du cycle de reddition de comptes sur les finances des entités du secteur public. La comparaison des résultats réels et des résultats budgétés fournie dans les états financiers constitue la base en vue de la clôture du cycle de reddition de comptes. Il est essentiel que les utilisateurs soient en mesure de comparer ce qui s'est réellement passé à ce qui était prévu ou budgété. En conséquence, le CCSP est d'avis que toutes les entités du secteur public devraient présenter leur budget approuvé dans l'état de l'excédent ou du déficit.

Présentation de multiples budgets

Propositions du CCSP	<i>Manuel des normes comptables internationales du secteur public</i>
L'état de l'excédent ou du déficit doit comporter une comparaison des résultats de l'exercice et des résultats budgétés à l'origine. Les montants budgétés présentés dans l'état de l'excédent ou du déficit doivent l'être selon la même méthode de comptabilité, les mêmes principes comptables, le même périmètre d'activités et les mêmes classements que les montants réels.	L'IPSASB impose la présentation des montants budgétés à l'origine et en définitive ainsi que des montants réels sur une base comparable à celle du budget rendu public.

Le CCSP estime que le budget initialement approuvé devrait être présenté dans les états financiers puisqu'il s'agit du budget² :

- que l'autorité compétente a examiné soigneusement et approuvé;
- à l'égard duquel l'entité est tenue de rendre compte.

La présentation de plus d'une colonne pour le budget dans l'état de l'excédent ou du déficit pourrait rendre la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés plus complexe.

Retraitement des résultats réels et des résultats budgétés

Propositions du CCSP	Manuel des normes comptables internationales du secteur public
<p>Si la méthode de comptabilité, les principes ou le classement utilisés pour l'établissement du budget diffèrent de ceux utilisés pour la préparation des états financiers, les résultats budgétés devraient être retraités, et les montants retraités seraient désignés et présentés comme tels dans le corps même de l'état de l'excédent ou du déficit. Les informations fournies par voie de note ou dans un tableau permettraient de rapprocher les résultats budgétés retraités et les résultats budgétés approuvés à l'origine.</p> <p>Lorsque le périmètre du budget n'est pas le même que celui des états financiers (c'est-à-dire que les entités contrôlées ne sont pas toutes prises en compte dans le budget), il faut inclure une note dans le corps de l'état de l'excédent ou du déficit expliquant pourquoi la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés n'a pas pu être effectuée.</p>	<p>L'entité doit présenter, au moyen de colonnes additionnelles dans ses principaux états financiers, une comparaison des montants budgétés et des montants réels, mais uniquement lorsque les états financiers et le budget sont établis sur une base comparable.</p> <p>Si les états financiers et le budget ne sont pas établis sur une base comparable, une comparaison des montants budgétés et des montants réels doit être présentée dans un état complémentaire distinct. En pareil cas, l'état complémentaire distinct est préparé sur une base comparable à celle du budget. Un rapprochement entre les montants réels établis sur une base comparable à celle du budget et les montants réels présentés dans les états financiers doit être fourni soit dans les notes, soit dans l'état présentant la comparaison des montants budgétés et des montants réels.</p> <p>Une explication des écarts importants entre le budget à l'égard duquel l'entité est tenue de rendre compte et les résultats réels doit être fournie par voie de notes, sauf si l'explication est incluse dans tout autre document rendu public au même moment que les états financiers.</p>

² Dans son énoncé de principes intitulé *Modèle d'information révisé pour le secteur public canadien*, le CCSP admet toutefois certaines exceptions à cette disposition.

Si les résultats budgétés et les résultats réels ne sont pas établis de la même manière, le CCSP exige soit le retraitement des résultats budgétés, soit l'inclusion d'une note indiquant que la comparaison n'a pas pu être effectuée (selon ce qui diffère). Cependant, l'IPSASB exige que les montants réels soient retraités selon une méthode conforme à celle suivant laquelle le budget a été établi.

Le CCSP est d'avis que comme les montants réels sont audités, les utilisateurs peuvent leur accorder une certaine confiance. Il considère donc que le retraitement des résultats budgétés est plus approprié.

Présentation des cas de non-conformité aux autorisations législatives

Contrairement à l'IPSASB, le CCSP exige que les états financiers indiquent les cas où l'entité a dépassé les limites de ses autorisations de prélever des revenus, d'emprunter, d'investir, d'engager des charges et de dépenser.

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