

GROUPE DE DISCUSSION SUR LA COMPTABILITÉ DANS LE SECTEUR PUBLIC

Compte rendu de la réunion publique

Le 17 novembre 2017

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), ainsi que des problèmes nouveaux et des questions à l'égard desquels le CCSP sollicite des avis. 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

Rapports de l'auditeur reposant sur l'obligation de conformité – Incidences au regard des PCGR du secteur public

La question soumise porte sur les incidences des rapports de l'auditeur reposant sur l'obligation de conformité (Normes canadiennes d'audit (NCA) 210 et 700), et comprenant un paragraphe d'observations, délivrés à l'égard d'états financiers à usage général d'entités du secteur public qui ont été préparés conformément à un référentiel inacceptable. L'objectif de ce type de rapports est d'encourager la conformité aux principes comptables généralement reconnus (PCGR) du Canada pour le secteur public. Plus particulièrement, on se préoccupe de l'augmentation possible des pratiques comptables imposées par la loi qui ne sont pas conformes aux PCGR. On se questionne également sur la capacité du public de saisir les nuances et la signification des différents types de rapports d'audit, ainsi que la nature, les incidences et l'étendue des divergences par rapport aux PCGR.

Le CCSP a demandé au Groupe de discuter de cette question, étant donné l'utilisation accrue, depuis la publication des NCA 210 et 700, des rapports de l'auditeur reposant sur l'obligation de conformité délivrés à l'égard d'états financiers à usage général qui ont été préparés conformément à des pratiques comptables imposées par la loi qui ne sont pas conformes aux PCGR. D'aucuns ont l'impression que l'autorité des PCGR est ébranlée et que ces rapports de l'auditeur ne signalent peut-être pas les dérogations aux PCGR de manière appropriée. Le Groupe a examiné deux points de vue : selon le

premier, l'inclusion, dans le rapport de l'auditeur reposant sur l'obligation de conformité, d'un paragraphe d'observations comportant un renvoi à des informations dans les notes concernant les dérogations aux PCGR est suffisante. Selon le deuxième point de vue, ce n'est pas suffisant; dans les cas où les états financiers à usage général ne donnent pas une image fidèle conformément aux PCGR, on privilégie l'expression d'une opinion avec réserve dans les rapports de l'auditeur délivrés à leur égard.

Le Groupe rappelle que les gouvernements souverains ont le pouvoir et le droit d'édicter des règles comptables. Ces règles sont établies selon un processus législatif public et démocratique qui doit être respecté. Le Groupe mentionne que si les gouvernements souverains choisissent d'édicter des règles comptables dans le respect du processus législatif, ce choix doit être mis en évidence dans les états financiers à usage général et dans les rapports de l'auditeur délivrés à leur égard.

Il est ensuite question de l'intérêt public et de la meilleure façon de le servir. On indique que la variabilité des opinions d'audit sur des états financiers à usage général pourrait entraîner une certaine confusion, que le public ne devrait pas avoir à dissiper. La responsabilité du public de regarder au-delà du rapport de l'auditeur pour comprendre les états financiers est néanmoins reconnue.

Le Groupe convient que la quantification des divergences par rapport aux PCGR dans les rapports de l'auditeur délivrés à l'égard d'états financiers à usage général qui n'ont pas été préparés conformément aux PCGR faciliterait la compréhension du public et, possiblement, susciterait la discussion. Le *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public* (Manuel du secteur public) pourrait par ailleurs exiger que des informations soient fournies sur les divergences par rapport aux PCGR dans les états financiers qui dérogent aux PCGR. De l'avis général, comme le secteur public canadien dispose de PCGR exhaustifs, les états financiers à usage général des gouvernements et autres entités du secteur public devraient être préparés conformément aux PCGR uniquement. Étant donné la place qu'occupe le secteur public dans l'économie et la taille de certains gouvernements et de leurs entités, on peut établir des rapprochements avec les banques. On mentionne que si celles-ci établissaient leurs propres principes comptables, ce serait considéré comme inacceptable.

Le Groupe convient que le CCSP et le CNAC devraient tous deux être informés de cette discussion et que la collaboration entre les conseils contribuerait à servir l'intérêt public.

Traitement comptable des infrastructures vertes dans les états financiers d'entités du secteur public

La question soumise porte sur la mesure dans laquelle le Manuel du secteur public permet la comptabilisation des infrastructures vertes dans les états financiers d'entités du secteur public.

Les infrastructures vertes englobent la végétation naturelle, les systèmes végétaux, les sols dont le volume et la qualité permettent de soutenir la végétation et d'absorber l'eau, et les technologies vertes qui reproduisent les fonctions des écosystèmes. Elles sont composées d'éléments conçus et aménagés pour imiter des fonctions et des processus naturels pour le bénéfice des collectivités. En voici quelques exemples : les zones humides, les forêts, les parcs, les voies d'eau, les champs et les sols; les structures renforcées comme les jardins pluviaux, les baissières biologiques, les bassins d'eau

pluviale et les arbres et parcs en milieu urbain; et les structures aménagées, comme le pavage perméable, les toits verts, les barils pluviaux, les murs verts et les citernes.

Le Groupe est d'avis que le CCSP devrait envisager d'apporter des éclaircissements aux indications actuelles du Manuel du secteur public, afin de préciser qu'une infrastructure verte est incorporable dans le coût d'un actif lorsque des coûts ont été engagés pour l'achat, le développement ou l'amélioration de l'infrastructure. Il ne devrait pas être plus avantageux, selon les normes comptables du secteur public, de faire le choix de développer ou de financer des infrastructures vertes plutôt que des infrastructures aménagées traditionnelles (infrastructures dites « grises »). Toutefois, étant donné les difficultés que posent l'identification et l'évaluation des infrastructures vertes dévolues à l'État, il est recommandé que le CCSP envisage de traiter en priorité la question des ressources naturelles dévolues à l'État dans son programme de travail, ainsi que les travaux menés à l'échelle internationale au sujet des actifs naturels et des biens patrimoniaux.

La discussion d'une deuxième question, portant sur la possibilité de comptabiliser à titre d'actifs dans les états financiers d'une entité du secteur public les structures naturelles qui chevauchent des terres publiques et des terrains privés, est reportée à une réunion ultérieure.

Chapitre SP 3430 : Opérations de restructuration – Ajustements apportés par le cessionnaire

Le chapitre SP 3430, « Opérations de restructuration », s'applique aux opérations de restructuration qui ont lieu au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2018. Selon le chapitre SP 3430, le cessionnaire d'une opération de restructuration dans laquelle des actifs et des responsabilités connexes sont reçues doit comptabiliser les actifs à leur valeur comptable attribuée par le cédant. Un problème se pose pour le cessionnaire lorsque la valeur comptable des actifs attribuée par le cédant est symbolique.

Contrairement au chapitre SP 3430, le chapitre SP 3150, « Immobilisations corporelles », exige que les immobilisations corporelles reçues en apport soient évaluées à leur juste valeur lorsqu'elles sont reçues. Par contre, le chapitre SP 3430 établit une distinction entre les restructurations et les apports d'actifs. Le chapitre SP 3430 ne traite que des transferts d'un ensemble intégré d'actifs (et/ou de passifs) ainsi que des responsabilités connexes qui font partie d'une opération de restructuration.

Dans le scénario examiné, les actifs transférés sont non significatifs pour le gouvernement cédant, mais significatifs pour le cessionnaire. Le Groupe discute de deux points de vue présentés dans la question : l'un insistant sur l'obligation d'utiliser la valeur comptable symbolique attribuée par le cédant, et l'autre en faveur de la possibilité d'utiliser une estimation de la valeur comptable établie à l'aide de techniques d'évaluation conformément au chapitre SP 3150, qui est interprété comme permettant l'utilisation de la juste valeur. Le Groupe mentionne une troisième possibilité qui fait consensus : utiliser une estimation de la valeur comptable attribuée par le cédant comme si celui-ci n'avait pas pu choisir une valeur symbolique en se fondant sur le caractère non significatif des actifs.

L'alinéa SP 3430.38 c) permet l'apport d'ajustements au montant comptabilisé initialement par le cessionnaire afin de refléter sa situation, dans ce cas le fait que les actifs sont non significatifs pour le

cédant mais significatifs pour le cessionnaire. La raison expliquant le choix fait par le cédant en matière d'évaluation est une donnée pertinente pour déterminer si la valeur symbolique attribuée par le cédant devrait être utilisée, ou s'il convient plutôt d'apporter des ajustements à la valeur comptable aux fins de la comptabilisation des actifs par le cessionnaire. Ces ajustements ne permettraient toutefois pas l'utilisation de la juste valeur, mais plutôt d'une estimation de ce qu'aurait été le coût historique après amortissement des actifs si le cédant n'avait pas choisi de les évaluer à une valeur symbolique.

Chapitres SP 3200, SP 3300 et SP 3390 : Obligations à impact social – Point de vue des bailleurs de fonds du secteur public

Cette discussion est présentée comme une première conversation sur un nouveau sujet d'intérêt, du point de vue du gouvernement en tant qu'instigateur d'un projet d'obligations à impact social et éventuel bailleur de fonds (payeur) des résultats, s'il en est¹.

Le terme « obligation » ne convient pas tout à fait, car il s'agit en fait d'ententes qui ne sont généralement pas des instruments émis, mais plutôt de contrats fondés sur des résultats sociaux futurs. De plus, tous les projets d'obligations à impact social mis en place à l'échelle mondiale jusqu'ici, soit plus d'une centaine, possèdent des caractéristiques distinctes. La première question est néanmoins de savoir si une obligation à impact social s'apparente davantage à un instrument d'emprunt ou à un instrument de capitaux propres. Les obligations à impact social ne fonctionnent pas de la même façon que les obligations traditionnelles. Le terme « obligation » renvoie généralement à un produit à risque relativement faible et à revenu fixe, dont le capital est protégé et les rendements sont spécifiés. Par comparaison, les obligations à impact social présentent certaines caractéristiques qui s'apparentent à celles des capitaux propres : leurs rendements sont variables et liés à l'impact social obtenu, et elles n'offrent souvent aucune protection du capital. Le Groupe convient que ces ententes engendrent une forme de responsabilité pour le gouvernement qui les a mises en place. Aucune mise de fonds initiale n'est exigée du gouvernement et aucun intérêt résiduel n'est acquis. On mentionne certaines ressemblances avec les partenariats public-privé (PPP); les leçons tirées de la comptabilisation des PPP pourraient possiblement servir dans le cas des obligations à impact social.

La deuxième question porte sur la nature et le calendrier du fait générateur d'obligation aux fins de la comptabilisation d'un passif. Les indicateurs de progrès et le calendrier de paiement convenu peuvent avoir une incidence sur cette détermination. La nature et l'ampleur du transfert de risque du gouvernement à d'autres parties dans le cadre d'une entente peuvent être difficiles à évaluer. Les projets d'obligations à impact social qui débordent le cadre du mandat du gouvernement qui les a mis en place sont susceptibles de grever le budget des gouvernements futurs. Par ailleurs, leur décomptabilisation au moment d'un changement de gouvernement, par suite d'une réévaluation des chances de succès, pourrait avoir une incidence sur l'évaluation de l'excédent ou du déficit de l'exercice.

¹ Le scénario utilisé pour illustrer les points de discussion provient de la première initiative du gouvernement du Canada en matière d'obligations à impact social, soit le projet relatif aux compétences essentielles et à la finance sociale (2013). Un lien vers un résumé de ce projet se trouve sur cette page : <https://www.collegesinstitutes.ca/fr/file/essential-skills-social-finance-project-fact-sheet/>.

Bien que des commentaires soient formulés concernant l'évaluation (selon lesquels, par exemple, le calcul de la valeur actualisée de l'obligation devrait être exigé), on s'entend pour dire que les projets d'obligations à impact social donneraient lieu à un passif éventuel pour le gouvernement instigateur. Le Groupe entrevoit cependant que l'établissement de la probabilité d'atteinte de résultats aux fins de la détermination du calendrier de comptabilisation du passif éventuel pourrait poser problème. On convient de poursuivre la discussion au cours de réunions à venir.

Entités du secteur public qui appliquent les normes IFRS® : Comptabilisation par le preneur au moment de la consolidation – Conflits entre IFRS 16 et la NOSP-2

La Norme internationale d'information financière (IFRS) 16 *Contrats de location* préconise la comptabilisation « au bilan » de presque tous les contrats de location par le preneur. Par comparaison, selon la Note d'orientation concernant la comptabilité NOSP-2, *Immobilisations corporelles louées*, les contrats de location sont classés soit comme des contrats de location simple (c'est-à-dire « hors bilan ») soit comme des contrats de location-financement (c'est-à-dire « au bilan »), selon que la quasi-totalité des avantages et des risques inhérents à la propriété du bien sont transférés au preneur ou non. Il en résulte qu'une entité du secteur public, par exemple un « autre organisme public », qui établit ses états financiers selon les normes IFRS, sortirait du bilan certains de ses contrats de location considérés comme des contrats de location simple lors de la consolidation des états financiers du gouvernement qui a le contrôle. La question soumise est de savoir si cette façon de faire est appropriée. D'autres points de vue peuvent être examinés, notamment la possibilité d'exiger que le gouvernement dans son ensemble applique IFRS 16 à tous les contrats de location, ou de permettre à l'entité contrôlée de continuer de comptabiliser les contrats de location simple à titre de passifs conformément à IFRS 16 au moment de la consolidation, même si le gouvernement applique la NOSP-2.

On renvoie au paragraphe .21 du chapitre SP 3210, « Actifs ». Selon les nouvelles indications sur les actifs énoncées dans le chapitre SP 3210, les contrats de location confèrent au preneur des droits qui répondent à la définition d'un actif. On pourrait donc conclure que le preneur doit comptabiliser ces contrats « au bilan » à titre d'actifs et comptabiliser les passifs correspondants. Le libellé « droit d'utiliser » employé au paragraphe SP 3210.21 est cohérent avec le libellé « actif au titre du droit d'utilisation » employé dans IFRS 16. On peut affirmer que, par rapport à la NOSP-2, le chapitre SP 3210 a un degré d'autorité plus élevé dans la hiérarchie des PCGR en tant que source première de PCGR. Il faut donc se reporter au paragraphe SP 3210.21 pour ce qui est de la comptabilisation de tous les contrats de location par le preneur conformément au Manuel du secteur public.

On mentionne également le projet en cours du Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB) sur les contrats de location, qui tient compte d'IFRS 16.

Le Groupe convient néanmoins que la NOSP-2 fait partie des PCGR actuels du secteur public et qu'elle devrait être appliquée, même si ses dispositions ne tiennent pas compte des éléments nouveaux sur la scène internationale en matière de comptabilisation des contrats de location. Le chapitre SP 3210 n'est pas destiné à avoir préséance sur les dispositions de la NOSP-2. Le Groupe admet que cette note d'orientation a besoin d'être mise à jour, mais peu de ressources du CCSP

peuvent y être consacrées compte tenu de toutes les autres priorités du Conseil et des parties prenantes. La question de la comptabilisation des contrats de location pourrait donc ne pas être traitée à brève échéance.