

Montréal, le 15 août 2017

Monsieur Michael Puskaric, CPA, CMA
Directeur, Comptabilité du secteur public
Conseil sur la comptabilité dans le secteur public
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Monsieur,

Vous trouverez ci-joint les commentaires du Groupe de travail technique Secteur public – Comptabilité dans le secteur public, de l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec concernant l'exposé-sondage intitulé « *Projet de chapitre SP 3400, Revenus* ».

Nous vous serions reconnaissants de nous faire parvenir une copie de la traduction anglaise de nos commentaires.

Veuillez prendre note que ni l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec, ni quelque personne que ce soit ayant participé à la préparation des commentaires ne peuvent être tenus responsables relativement à leur utilisation et ils ne sont tenus à aucune garantie de quelque nature que ce soit découlant de ces commentaires, comme décrit dans le déni de responsabilité joint à la présente.

Veuillez agréer, Monsieur Puskaric, mes salutations distinguées.

Annie Smargiassi, CPA auditrice, CA
Représentante du Groupe de travail technique Secteur public – Comptabilité dans le secteur public

p. j. Déni de responsabilité et commentaires

DÉNI DE RESPONSABILITÉ

Les documents préparés par les Groupes de travail de l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec (Ordre) ci-après appelés les « commentaires », sont fournis selon les conditions décrites dans la présente, pour faire connaître leur opinion sur des énoncés de principes, des documents de consultation, des exposés-sondages préliminaires ainsi que des exposés-sondages publiés par le Conseil des normes comptables, le Conseil des normes d'audit et de certification, le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public, le Conseil sur la gestion des risques et la gouvernance et d'autres organismes.

Les commentaires fournis ne doivent pas être utilisés comme substitut à des missions confiées à des professionnels spécialisés. Il est important de noter que les lois, les normes et les règles sur lesquelles sont émis les commentaires peuvent changer en tout temps et que, dans certains cas, les commentaires écrits peuvent être sujets à controverse.

Ni l'Ordre, ni quelque personne que ce soit ayant participé à la préparation des commentaires ne peuvent être tenus responsables relativement à l'utilisation de ces commentaires et ils ne sont tenus à aucune garantie de quelque nature que ce soit découlant de ces commentaires. Les commentaires donnés ne lient pas, par ailleurs, les membres des Groupes de travail de l'Ordre ou, de façon plus particulière, le Bureau du syndic de l'Ordre.

La personne qui se réfère ou utilise ces commentaires assume l'entière responsabilité de sa démarche ainsi que tous les risques liés à l'utilisation de ceux-ci. Elle consent à exonérer l'Ordre à l'égard de toute demande en dommages-intérêts qui pourrait être intentée par suite de toute décision qu'elle aurait pu prendre en fonction de ces commentaires. Elle reconnaît également avoir accepté de ne pas faire état de ces commentaires reçus via le Groupe de travail dans les avis exprimés ou les positions prises.

MANDAT DU GROUPE DE TRAVAIL

Le Groupe de travail de l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec a comme mandat notamment de recueillir et de canaliser le point de vue des praticiens exerçant en cabinet et de membres œuvrant dans les affaires, dans les services gouvernementaux, dans l'industrie et dans l'enseignement ainsi que le point de vue d'autres personnes concernées œuvrant dans des domaines d'expertise connexes.

Pour chaque exposé-sondage ou autre document étudié, les membres mettent leurs analyses en commun. Les commentaires ci-dessous reflètent les points de vue exprimés et, sauf indication contraire, ces commentaires ont fait l'objet d'un consensus parmi les membres du Groupe de travail ayant participé à cette analyse.

Les commentaires formulés ne font l'objet d'aucune sanction de l'Ordre. Ils n'engagent pas la responsabilité de celui-ci.

COMMENTAIRES GÉNÉRAUX

Identification plus claire des exigences liées aux questions de l'exposé-sondage

Les membres ont indiqué qu'il était difficile de répondre aux questions énoncées dans l'exposé-sondage lorsque les paragraphes du projet de norme ne sont pas spécifiquement indiqués dans les questions qui y font référence. La tendance des Conseils de normalisation comptable est d'indiquer spécifiquement les paragraphes liés aux questions qui sont posées. Ils recommandent donc au CCSP, d'indiquer plus spécifiquement les paragraphes concernés dans les prochains exposés-sondages, pour en faciliter l'analyse.

Graphiques de cheminement

Les membres sont d'avis que des graphiques de cheminement sont très utiles pour déterminer une marche à suivre dans une situation donnée ou pour interpréter une norme. Ils recommandent donc au CCSP d'ajouter, dans le projet de norme sur les revenus, un tel graphique qui permettrait, selon le type de revenu, de déterminer la norme applicable dans les circonstances.

Exemple

Les membres sont d'avis que les annexes A et B seront très utiles dans le cadre de leurs travaux et remercient le CCSP pour ces ajouts.

RÉPONSES AUX QUESTIONS SPÉCIFIQUES DU CCSP

1. La distinction entre une obligation de prestation résultant d'une opération conclue avec un payeur en particulier et les responsabilités associées au mandat d'une entité du secteur public est-elle claire?

Oui. Les membres sont d'avis que les exemples inclus sont clairs et bien exposés et qu'ils les aideront à distinguer les obligations de prestation qui résultent des opérations conclues avec un payeur en particulier et les responsabilités associées au mandat de l'entité du secteur public.

Par contre, ils ont mentionné que les exemples fournis sont assez simples. Ils se sont questionnés à savoir si de telles situations étaient le reflet de la réalité à laquelle ils sont exposés.

Selon eux, des difficultés d'application seront identifiées cas par cas et dépendront de l'analyse du processus de prestations des entités visées.

Ils ont donné à titre d'exemple, l'analyse des revenus reportés; certains revenus de permis notamment, sont actuellement reportés et constatés sur la durée des permis; certains ajustements seront requis dans la comptabilisation de ces permis selon les exigences proposées, lorsqu'aucune obligation de prestation à un payeur en particulier n'est identifiée.

2. Ressort-il clairement des propositions que la définition d'un bien ou d'un service englobe l'octroi de droits?

Oui. Selon les membres les propositions sont claires à ce sujet, notamment par l'ajout d'exemples en annexe et l'inclusion des paragraphes A12 et A15.

3. Selon vous, les critères préconisés pour déterminer si des biens ou services sont distincts conviennent-ils? Par exemple, dans certains territoires de

compétence, les droits de renouvellement du permis de conduire comprendraient une composante relative à de l'assurance. Les critères vous aideraient-ils alors à déterminer si les deux composantes constituent des biens ou des services distincts, ou un groupe de biens ou de services? Veuillez décrire avec précision les types d'opérations auxquels vous pensez.

Les membres sont d'avis qu'il s'agit d'un des aspects les plus complexes de la norme proposée.

Selon les membres, le paragraphe A17 au sujet des immatriculations devrait être révisé pour considérer l'aspect remboursable de l'immatriculation, donc le passif qui pourrait être relié. Ils expliquent qu'au Québec, lorsqu'une voiture est remise par son propriétaire, les immatriculations lui sont remboursées.

Selon certains membres, il semble qu'on se soit inspiré d'IFRS 15, mais qu'on ait changé certains critères de cette dernière ce qui rendrait la norme proposée plus difficile à appliquer; les guides IFRS déjà publiés sur le sujet ne pouvant être d'aucune utilité. Ils ont donné l'exemple du paragraphe .26 qui demande de respecter l'une des conditions décrites alors qu'IFRS 15 exige de répondre aux deux conditions décrites. Ils ont aussi identifié le paragraphe .27 qui est différent des exigences d'IFRS 15 à ce sujet.

Ces membres ont indiqué avoir de la difficulté à comprendre ces choix et auraient aimé des clarifications de la part du CCSP à ce sujet ainsi que sur le fondement de ces choix. Certaines entités du secteur public doivent consolider des entités qui appliquent les IFRS, il est donc important pour eux que ces différences soient claires, bien fondées et bien expliquées pour éviter des diversités d'application en pratique. Ils se sont questionnés également sur l'utilité des modalités d'application d'IFRS 15, non reproduites, mais qui pourraient leur être très utiles. Ils sont d'avis que les exigences n'étant pas claires à ce sujet, il leur sera difficile de prendre position. Ils ont aussi mentionné les différentes modifications et clarifications publiées au sujet d'IFRS 15 qui militent en faveur de leurs demandes de clarification de la norme proposée pour le secteur public.

Des membres ont précisé que la problématique décrite dans le paragraphe précédent touche plusieurs entités commerciales du secteur public (autres organismes du secteur public) qui peuvent appliquer soit les normes du secteur public soit les IFRS. Les différences dans l'application des normes pourraient causer des incohérences avec les homologues du secteur privé. Ils mentionnent qu'une analyse approfondie des contrats et des processus de prestation est requise pour donner des exemples plus concrets de situations conflictuelles, ce qui pourrait prendre un certain temps.

Des membres suggèrent au CCSP de prévoir un processus de révision de la norme comme cela a été le cas avec IFRS 15.

4. Selon vous, les indices énumérés aux fins de déterminer si les revenus sont à constater à un moment précis ou progressivement conviennent-ils? Veuillez indiquer toute question particulière pour laquelle il existe un besoin d'indications.

Les membres ont indiqué une tendance des normalisateurs autres que le CCSP (notamment au sujet d'IFRS et des normes américaines) à prévoir des critères de report dans plusieurs circonstances et également à publier des guides pour aider les professionnels à appliquer les critères définis dans ces normes.

Comme les indications de la norme proposée sur le secteur public sont différentes de ces dernières, des exemples, guides et autres ressources devraient aussi être publiés pour mieux encadrer l'application de ces normes et éviter des situations d'application non uniformes comme celles rencontrées avec la norme sur les paiements de transfert.

Pour illustrer leurs propos, ils ont cité le paragraphe 37 des propositions qui s'inspirent d'IFRS 15. En effet, les alinéas a) à c) proviennent d'IFRS 15, mais le CCSP ajoute les alinéas d) et e). Ils se sont questionnés sur la pertinence de ces ajouts dans le paragraphe 37 puisque les alinéas d) et e) semblent davantage fournir des précisions relatives à l'alinéa a) et, en ce sens, les membres ont suggéré plutôt de les inclure dans un paragraphe distinct.

5. Êtes-vous pour les propositions en matière de modification ou de combinaison d'opérations? Dans quelle mesure est-il courant de prendre des dispositions de la sorte dans le secteur public? Veuillez donner des exemples.

Les membres ont indiqué que la question n'est pas claire, car elle traite de « modification » ou de « combinaison d'opération » alors que les paragraphes A7 à A11 qui sont liés à cette question utilisent plutôt les expressions « modifications » et « regroupement de contrats ».

Or, un contrat et une opération pourraient ne pas signifier le même concept.

Si la question fait référence au « regroupement de contrats », les membres sont d'accord avec les propositions et ils sont d'avis que le principe sous-jacent est logique.

Par contre, ils auraient souhaité que les frais administratifs puissent être rattachés aux produits générés par chacune des opérations.

Selon eux, une analyse des opérations est requise pour transmettre des exemples de situations.

6. Êtes-vous pour les propositions en matière de contrepartie variable? Dans quelle mesure est-il courant d'offrir une contrepartie variable dans le secteur public? Veuillez donner des exemples.

Les membres sont d'avis que les contreparties variables ne sont pas très fréquentes du côté des gouvernements, mais que les propositions sont d'une utilité certaine lorsque les contreparties variables sont offertes par des entités du secteur public autres que les gouvernements eux-mêmes.

Les membres se sont cependant questionnés au sujet de la comptabilisation des rabais et avantages incitatifs, dans les cas où les obligations de prestations distinctes ont été comptabilisées et que le rabais ou avantage concerne l'ensemble des prestations.

7. Les propositions apportent-elles une réponse suffisante à la question des redevances? Si vous pensez que non, veuillez nous en dire plus sur les difficultés qui peuvent subsister.

Non. Selon les membres, les propositions n'apportent pas de réponse suffisante à la question des redevances. Ils sont d'avis que les propositions ne sont pas suffisamment claires sans l'ajout d'exemples additionnels.

De plus, selon eux, des informations présentées dans le document « Analyse des questions » pourraient aider à clarifier la norme et pourraient y être incluses.

8. Êtes-vous d'accord pour que, lorsqu'une opération comporte des conditions avantageuses importantes, l'entité du secteur public doive examiner si une portion de l'opération constitue, en substance, une subvention? Les indications traitent-elles suffisamment de ce genre de situations?

Les membres sont d'avis que les propositions ne devraient pas s'appliquer aux contrats déficitaires où aux ententes en vertu desquelles des conditions avantageuses sont consenties à l'ensemble des « clients » d'une entité du secteur public. Selon eux, si ces contrats sont visés, il en résulterait un nombre trop important de subventions à comptabiliser et à suivre. L'objectif des gouvernements étant de rendre des services à la population et non de faire du profit, ceux-ci concluent souvent des ententes à conditions avantageuses qui pourraient mener à la comptabilisation de subventions. Ils demandent donc au CCSP de préciser ce qu'il entend par « conditions avantageuses », car les propositions pourraient mener à la comptabilisation de subventions dans un grand nombre de circonstances.

9. Les propositions présentent-elles des difficultés importantes d'application à une source de revenus en particulier?

Les membres sont d'avis que le paragraphe .43 n'est pas clair et amène une certaine ambiguïté. Selon eux, la situation pourrait mener à des désaccords comme ceux qui ont été vécus au sujet des paiements de transfert. Ils auraient souhaité des éclaircissements à ce sujet. L'utilisation du mot « peut » sans précision au sujet des modalités d'application, pourrait entraîner des interprétations bien différentes en pratique.

D'autres préoccupations au sujet de l'application des exigences proposées ont été identifiées dans leurs réponses à l'ensemble des questions. Elles n'ont pas été répétées ici.

10. Les indications font-elles ressortir clairement qu'un permis ou une licence que seule une entité du secteur public peut délivrer pourrait renfermer une obligation de prestation et, par conséquent, constituer une opération avec contrepartie?

Oui. Les membres sont d'avis que les indications sont claires, mais ils ont mentionné que les propositions poseront des difficultés importantes d'application.

Ils ont référé à « l'approche client » retenue dans la norme américaine et dans la norme internationale sur la comptabilisation des produits, qui n'a pas été retenue par le CCSP. Cette approche entraîne le report d'un produit lorsque le service n'a pas de valeur en soi pour le client. Ils ont donné l'exemple du produit provenant du permis de conduire qui, selon « l'approche client », serait reporté sur la durée du permis. Cette approche a été retenue, entre autres, pour éviter des abus et la comptabilisation trop hâtive des produits. Selon eux, les paragraphes 18 et B13 amènent à une confusion et des différences importantes avec ce qui se fait dans le secteur privé et ils aimeraient en comprendre les fondements. Ils ne sont pas nécessairement en désaccord avec les différences dans les normes, mais le fondement doit être précisé et clarifié.

11. Trouvez-vous les exemples illustratifs de l'Annexe B utiles? Dans la négative, veuillez indiquer le ou les exemples qui font problème et proposer un scénario de rechange qui serait plus utile.

Oui. Les membres sont d'avis que les exemples sont clairs et utiles.

Par contre, ils souhaiteraient l'ajout d'exemples additionnels en lien avec les redevances sur les ressources naturelles. Ils ont fait référence aux précisions apportées à ce sujet aux paragraphes 15 et 16 de l'analyse des questions.

12. Y a-t-il d'autres incidences des propositions ou quelque autre point qu'il faudrait prendre en considération?

Oui. Les membres sont d'avis que certaines propositions auront d'autres incidences et ont proposé des éléments qui doivent être pris en considération par le CCSP. Ils sont exposés ci-dessous :

Champ d'application

Les membres sont d'avis que le paragraphe 3 devrait être reformulé ou retiré. Ils sont d'avis que la situation expliquée au paragraphe 3 fait l'objet des recommandations

formulées au paragraphe 20. Selon eux, ces situations entrent dans le champ d'application de la norme proposée contrairement à ce qui est énoncé au paragraphe 3. Selon eux, le paragraphe 3 devrait plutôt inclure une mention à l'effet que les recommandations des chapitres SP 3380 et SP 3390 pourraient exiger que des informations supplémentaires soient divulguées à propos de ces situations, mais pour eux, il n'en demeure pas moins que l'opération ou l'événement entre dans le champ d'application de la norme SP 3400 proposée.

Les membres ont aussi indiqué avoir de la difficulté à comprendre l'exclusion prévue au paragraphe .02a), car elle n'est liée à aucun chapitre particulier des normes SP. Selon eux, les apports de nature volontaires et non réciproques seraient compris dans la définition prévue au paragraphe .07d), soit les revenus unilatéraux. Ils ont souhaité des éclaircissements sur les différences entre l'exclusion prévue en .02a) et les revenus unilatéraux définis en .07d).

Ils ont également noté que les propositions au sujet des contrats déficitaires (contrats onéreux), présentées initialement dans l'énoncé de principes, n'ont pas été reprises dans le projet de norme. Ils proposent, pour clarifier ces situations, d'inclure un paragraphe à ce sujet dans le champ d'application; ils ont fait référence à la question 15 de l'énoncé de principes qui a été publié avant la présente proposition de norme. Ils sont d'avis que les contrats déficitaires ne devraient pas être traités comme c'est le cas dans le secteur privé; plusieurs missions des entités qui appliquent les normes du secteur public amènent ces entités à signer des contrats déficitaires et on ne s'attend pas toujours à ce que les produits compensent les coûts, contrairement au secteur privé. Ils sont d'avis que des clarifications sont requises à ce sujet pour éviter qu'on se base sur les critères de comptabilisation du secteur privé, en l'absence d'indication claire dans les normes du secteur public.

Dispositions transitoires

Les membres ne comprennent pas pourquoi, les exigences liées à l'application initiale des propositions, s'écartent et sont plus contraignantes que les dispositions transitoires prévues au chapitre SP 2120. Pour plusieurs des membres consultés, les nouvelles

propositions pourraient par exemple s'appliquer à des contrats de longue durée (5 à 10 ans et même plus) qu'il pourrait être difficile de retracer. Pour d'autres membres, les modifications apportées par les nouvelles propositions ne seront pas importantes, car les produits associés à ces exigences ne sont pas significatifs; l'application rétrospective proposée dans les circonstances ne serait pas optimale.

Les membres suggèrent au CCSP de s'inspirer des dispositions transitoires simplifiées d'IFRS 15, soit une approche rétrospective simplifiée. Ils sont d'avis qu'on doit encourager une application rétrospective pour maintenir une certaine comparabilité lorsque l'information est disponible.