

Montréal, le 28 novembre 2018

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 des groupes de travail techniques de l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec qui œuvrent dans le secteur public, concernant l'énoncé de concept intitulé « *Cadre conceptuel révisé pour le secteur public canadien* ». Les groupes de travail qui ont participé aux discussions sont les suivants :

- Groupe de travail technique Secteur public – Comptabilité dans le secteur public
- Groupe de travail sectoriel – Administrations municipales
- Groupe de travail sectoriel – Institutions d'enseignement
- Groupe de travail sectoriel – Réseau de la santé et des services sociaux

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 des groupes de travail précités

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 DES GROUPES DE TRAVAIL**

Les groupes de travail de l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec ont 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 des groupes 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.

## QUESTIONS SPÉCIFIQUES DU CCSP ET COMMENTAIRES DES MEMBRES

### **1. Le projet de cadre conceptuel constituerait-il une assise renforcée pour l'élaboration de normes ou la préparation d'états financiers répondant aux besoins des principaux utilisateurs?**

Les membres sont d'avis que le projet de cadre conceptuel constitue une assise utile pour les normalisateurs principalement aux fins d'élaboration de nouvelles normes ou de la révision de normes existantes. En revanche, ils sont d'avis que les besoins des principaux utilisateurs ne seront pas nécessairement répondus par ce cadre conceptuel tant qu'il y aura des contradictions entre celui-ci et les normes existantes.

### **2. En l'absence d'une norme pertinente sur une question de comptabilité donnée, le cadre conceptuel proposé vous aiderait-il à déterminer plus facilement l'approche à suivre?**

Les préparateurs et auditeurs indiquent que le cadre conceptuel peut les aider à renforcer des arguments, mais comme il n'a pas préséance sur les autres normes publiées, ce n'est pas suffisant tant qu'il y aura des contradictions entre le cadre conceptuel et les normes existantes.

De plus, selon plusieurs d'entre eux, la présentation d'explications et de justifications des incohérences entre le cadre conceptuel et les nouvelles normes, dans les « bases de conclusions » de ces nouvelles normes, comme indiqué au paragraphe 1.11 des propositions, n'est pas adéquate. En effet, ils indiquent que les bases de conclusion ne sont pas toujours consultées par les parties prenantes lorsque vient le temps d'appliquer les normes. Ces indications devraient donc être intégrées dans les modalités d'application des nouvelles normes.

Les membres auraient souhaité que les incohérences entre le cadre conceptuel et les normes existantes soient identifiées plus clairement et qu'un plan d'action ou un échéancier des révisions soit élaboré. Ils sont d'avis que le fait de recenser ces incohérences pourrait permettre au CCSP de prioriser certaines révisions des normes existantes et donc de prioriser les projets reliés.

Les membres ont indiqué que les réflexes actuels de se référer à une autre source de PCGR, soit un autre référentiel comptable sont encore très présents et que la consultation du cadre conceptuel n'est pas toujours jugée comme étant nécessaire.

Selon eux, des clarifications sur la préséance des sources à consulter sont requises lorsqu'un sujet n'est pas traité dans les normes du secteur public. Le cadre conceptuel leur permet, cependant, de s'assurer que l'autre référentiel consulté est cohérent avec celui du secteur public.

Ils ont donné l'exemple des caractéristiques des éléments d'actifs, de passifs et de revenus qui ont été présentées au chapitre 8 des propositions et qui sont moins pertinentes depuis l'inclusion de ces caractéristiques dans les nouvelles normes distinctes traitant des actifs, des actifs éventuels, des passifs, des droits contractuels et des revenus.

## **CHAPITRE 2 : CARACTÉRISTIQUES DES ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC**

### **3. Êtes-vous d'avis que ces caractéristiques s'appliquent généralement à l'ensemble (ou à une partie) des entités du secteur public?**

Les membres sont d'avis que des nuances doivent être apportées dans les paragraphes concernant les caractéristiques, et ce, malgré les mises en garde des paragraphes 2.08 et 2.10 et 2.30.

Ils ont donné les exemples suivants. D'abord celui des OSBL du secteur public qui doivent, par définition, compter des homologues à l'extérieur du secteur public (voir Préface des normes comptables du secteur public au paragraphe .07 b)). De ce fait, il est difficile de conclure que ces entités sont en situation monopolistique. Ensuite, ils ont cité le fait que certaines entités du secteur public qui ont été créées au Québec dans les années 1980 ont émis des titres de capitaux propres, qui ne sont par ailleurs pas transigés sur les marchés. Ces titres de capitaux propres existent encore actuellement et n'ont pas nécessairement une valeur symbolique. Ils sont d'avis que des nuances devraient être apportées dans le cadre conceptuel et que le modèle d'information financière devrait aussi être modifié pour en tenir compte. Actuellement, ni l'énoncé de concept sur le cadre conceptuel ni l'énoncé de principes sur le modèle d'information financière ne tient compte de ces particularités.

#### **4. Approuvez-vous la façon dont chacune des caractéristiques est décrite?**

Les membres approuvent la façon dont les caractéristiques sont décrites, sauf au sujet des exceptions notées à la question 3.

### **CHAPITRE 5 : FONDEMENTS DES ÉTATS FINANCIERS**

#### **5. Approuvez-vous que le concept de contrôle soit décrit dans le cadre conceptuel de la façon proposée (étant entendu que les particularités sont établies dans les normes)?**

Les membres ne sont pas d'accord avec la définition du contrôle présentée dans les propositions. Ils sont d'avis que la définition de contrôle doit être clarifiée. En effet, selon eux, le pouvoir d'exercer le contrôle et la capacité d'exercer ce contrôle sont nécessaires pour déterminer le contrôle sur un élément d'actif autre qu'une entité. Cependant, l'exercice du contrôle n'est pas toujours nécessaire, pour déterminer le périmètre de consolidation d'une entité. Ils sont d'avis que les paragraphes 5.17 à 5.21 sont trop axés sur l'exercice du contrôle et pas assez sur le contrôle de fait ou le pouvoir existant d'exercer le contrôle. Le fait de combiner le pouvoir d'exercer le contrôle avec la capacité d'exercer ce contrôle crée une distorsion avec les indicateurs de contrôle présentés dans le chapitre SP 1300 et pourrait créer des changements importants en pratique dans les périmètres des entités du secteur public. Les membres proposent de distinguer les notions de contrôle d'une entité aux fins de l'inclusion dans le périmètre comptable et le contrôle des actifs aux fins de la comptabilisation dans l'état de la situation financière. Cette caractéristique essentielle d'un actif est mentionnée telle quelle dans la norme SP 1000.36b).

De plus, ils sont d'avis que les paragraphes 5.17 à 5.21 pourraient être en contradiction avec le paragraphe 8.22 des propositions. En effet, la première caractéristique d'un actif indiquée au paragraphe 8.22 est à l'effet que l'entité est en mesure de contrôler la ressource; or l'expression « être en mesure de » est synonyme de « pouvoir » et non pas axée sur l'exercice du pouvoir comme tel.

De plus, ils sont aussi d'avis que la question de la perte du contrôle doit aussi être abordée et suggèrent un ajout au chapitre SP 1300 à ce sujet.

**6. Êtes-vous d'accord pour dire que les états financiers d'une entité du secteur public permettent d'évaluer sa capacité de service et l'évolution de celle-ci au cours de l'exercice ?**

Les membres sont d'accord avec l'énoncé du paragraphe 5.02 à l'effet qu'il faut fournir davantage d'informations sur l'objet qui est mesuré dans les ÉF du secteur public c'est-à-dire la capacité de service. Ils sont d'avis que ce concept est crucial dans le secteur public, mais qu'il sera difficile de l'appliquer de façon uniforme en pratique. Il devra être bien défini et élaboré plus en profondeur dans chacune des normes concernées. Selon eux, la capacité de service de l'entité décrite au paragraphe 5.25 est un concept plus large que celle mesurée et quantifiée dans les états financiers. Ce concept nécessite la plupart du temps une reddition de comptes additionnelle et distincte de celle des états financiers, que ce soit dans un rapport annuel, un rapport d'activités ou certaines redditions de comptes spécifiques aux différents réseaux. Les membres sont d'avis que cette nuance devrait être faite plus clairement dans le cadre conceptuel. De plus, un lien devrait être fait avec le chapitre 3 à l'égard de la capacité de service d'une entité, pour la portion qui n'est pas reflétée dans les états financiers.

Le concept et les propositions ont soulevé beaucoup de discussions au sein du groupe. Selon certains membres, le fondement 3 des propositions devrait être modifié, car il apporte beaucoup de confusion sur l'utilité des états financiers. Pour l'ensemble des membres, la capacité de service n'est pas mesurée uniquement par les informations apparaissant dans les états financiers et fait donc appel à un concept beaucoup plus large que celui des états financiers.

Les membres sont d'avis que le fondement 3 devrait être relié à la capacité de service du point de vue des états financiers et que le cadre conceptuel s'applique uniquement aux états financiers.

## CHAPITRE 6 : OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS

### **7. Approuvez-vous l'élimination de l'indicateur dette nette du deuxième objectif?**

Oui, les membres approuvent l'élimination de l'indicateur dette nette du deuxième objectif. En revanche, ils sont d'avis que le concept doit tout de même être présent dans le cadre conceptuel, soit dans le chapitre 6 des propositions au sujet des objectifs des états financiers, tout comme l'état de la situation financière présenté dans le deuxième objectif à la page 43 des propositions.

Cependant, un des membres mentionne que ce concept doit être défini et son utilisation expliquée dans le cadre conceptuel puisqu'il est jugé assez important pour faire l'objet d'un état financier distinct afin de présenter ses composantes. Autrement, on ne comprendra pas à quoi sert cette information présentée dans l'état financier, d'autant plus que la dette nette n'est pas rattachée à aucun autre des états financiers.

L'indicateur dette nette et les explications de sa variation sont peut-être moins pertinents aujourd'hui puisque tous les gouvernements canadiens d'ordre supérieur et les organismes publics produisent des états financiers sur la base des charges (consommation) et non pas sur la base des dépenses (acquisition). L'état de la variation de la dette nette fait le pont entre des ces 2 bases.

### **8. Approuvez-vous l'élimination de l'exigence de présentation de l'évolution de la dette nette du troisième objectif?**

Oui, les membres approuvent l'élimination de l'exigence de présentation dans le troisième objectif sous réserve de l'inclusion d'un objectif distinct, comme suggéré à leur réponse à la question précédente.

### **9. Approuvez-vous le quatrième objectif proposé?**

Oui, les membres approuvent le quatrième objectif proposé.

### **10. Approuvez-vous le cinquième objectif proposé?**

Non, une majorité de membres est d'avis que les états financiers ne constituent pas le meilleur véhicule pour présenter les cas de non-conformité aux autorisations législatives. Selon eux, les cas de non-conformité ne sont pas, en pratique, tous divulgués de la même façon. Mais les positions divergent à ce sujet.



Les auditeurs précisent que les cas de non-conformité sont discutés et divulgués à la direction et aux responsables de la gouvernance et, dans certaines circonstances, ils pourraient en faire état dans leur rapport comme requis par la NCA 250 du Manuel de CPA Canada - Certification (voir les paragraphes .23 à .29).

Par contre, ils précisent que les cas de non-conformité présentés dans les états financiers pourraient présenter des enjeux d'audit importants. Les auditeurs précisent aussi que le respect des textes légaux et réglementaires fait aussi souvent l'objet de mandats distincts sur leur conformité par les entités et qu'ils émettent des rapports distincts à cet égard en vertu des autres normes canadiennes en certification (Chapitre 5815, 8600 ou NCMC 3530 et 3531, du Manuel de CPA Canada - Certification) et non dans leur rapport sur les états financiers des entités visées. Il est rare que le respect de textes légaux et réglementaires affecte l'information financière directement présentée dans des états financiers.

#### **11. Approuvez-vous le sixième objectif proposé?**

Non, les membres n'approuvent pas le sixième objectif tel qu'il est proposé. Ils sont d'avis que les états financiers doivent présenter les risques et incertitudes afférents aux instruments financiers et passifs éventuels, mais pas nécessairement l'ensemble des risques et incertitudes afférents aux activités d'une entité. Ils sont d'avis que l'objectif, tel qu'il est proposé, ouvre la porte à des divulgations qui devraient se retrouver ailleurs que dans les états financiers des entités visées. Ils ont cité les énoncés de pratiques recommandées du secteur public qui traitent de la divulgation de ces éléments en dehors des états financiers.

### **CHAPITRE 7 : CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES ET ASPECTS CONNEXES À CONSIDÉRER**

#### **12. Êtes-vous d'avis que la pertinence, la fidélité, la vérifiabilité, la comparabilité, la compréhensibilité et la rapidité devraient être les caractéristiques qualitatives des informations présentées dans les états financiers?**

Les membres sont d'avis que ces caractéristiques qualitatives du cadre conceptuel devraient être comparées aux dispositions du nouveau cadre conceptuel des normes internationales d'information financière (IFRS) et que les différences soient analysées et

justifiées dans les propositions subséquentes du CCSP au sujet du cadre conceptuel du secteur public.

Le cadre conceptuel IFRS propose, entre autres, de :

- conserver la pertinence et la fidélité (intégralité, neutralité et exempt d'erreur) comme étant les deux caractéristiques qualitatives essentielles de l'information financière utile;
- de catégoriser comme caractéristiques qualitatives auxiliaires la comparabilité, la vérifiabilité, la rapidité, et la compréhensibilité;
- de réintroduire une mention explicite de la notion de prudence;
- d'indiquer que l'exercice de la prudence est important pour la neutralité;
- d'énoncer explicitement qu'une image fidèle communique la substance d'un phénomène économique plutôt que de s'en tenir à la forme juridique;
- d'indiquer que l'incertitude relative aux estimations peut nuire à la pertinence de l'information.

**13. Approuvez-vous les aspects à considérer (équilibre avantage-coûts, caractère significatif et prudence) pour l'établissement d'un équilibre entre les caractéristiques qualitatives dans la communication d'informations dans les états financiers?**

Oui, les membres approuvent les propositions.

## **CHAPITRE 8 : ÉLÉMENTS DES ÉTATS FINANCIERS**

**14. Approuvez-vous la définition d'«actif» qui est présentée au paragraphe 8.21?**

Sous réserve des commentaires qu'ils ont émis au sujet de la notion de contrôle d'actif à la question 5, les membres approuvent la définition proposée d'« actif ».

**15. Approuvez-vous la définition de «passif» qui est présentée au paragraphe 8.27?**

Oui, les membres approuvent la définition proposée de « passif ».

**16. Approuvez-vous la définition de «revenu» qui est présentée au paragraphe 8.33?**

Oui, les membres approuvent la définition proposée de «revenu».

**17. Approuvez-vous la définition de «charge» qui est présentée au paragraphe 8.35?**

Oui, les membres approuvent la définition proposée de «charge».

**CHAPITRE 9 : COMPTABILISATION ET MESURE**

**18. Approuvez-vous les critères généraux de comptabilisation?**

Les membres sont d'avis que le critère a) soit que « l'élément doit répondre à la définition d'un élément des états financiers » englobe d'emblée le critère b) à l'effet que « s'il s'agit d'un élément d'actif ou de passif, l'obtention d'avantages économiques futurs ou le renoncement à de tels avantages est attendu », et que cette redondance n'est pas souhaitable. On pourrait même conclure que si le critère b) est requis, qu'un critère additionnel devrait être ajouté pour les produits et charges qui sont également couverts par le critère a). Selon les membres, seuls les critères a) et c) devraient être inclus comme critères généraux de comptabilisation.

**19. Approuvez-vous le concept de décomptabilisation?**

Selon les membres, seul le critère b) devrait être conservé. En effet selon eux, le critère a) est déjà inclus dans les critères de comptabilisation et est donc superflu.

**20. Êtes-vous d'avis que les exceptions à la comptabilisation devraient être retirées du cadre conceptuel et figurer plutôt dans la norme sur les actifs (c'est-à-dire le chapitre SP 3210, ACTIFS)?**

Oui, les membres sont d'avis que les exceptions à la comptabilisation devraient être retirées du cadre conceptuel et figurer plutôt dans la norme sur les actifs. Un membre est d'avis qu'on devrait conserver l'information dans le cadre conceptuel et aussi dans les normes détaillées.

**CHAPITRE 10 : CONCEPTS DE PRÉSENTATION**

**21. Approuvez-vous la définition de «présentation»?**

Oui, les membres approuvent la définition proposée de «présentation».

**22. Approuvez-vous l'objectif de la présentation?**

Oui, les membres approuvent l'objectif de la présentation.

**GLOSSAIRE**

**23. Approuvez-vous la définition de «gouvernement»?**

Oui, les membres approuvent la définition proposée de «gouvernement».

**AUTRES**

**24. Y a-t-il d'autres points que le CCSP devrait prendre en considération lors de la finalisation du cadre conceptuel révisé pour le secteur public canadien?**

Non, les membres n'ont pas d'autres points à transmettre au CCSP au sujet du cadre conceptuel révisé pour le secteur public canadien.

Ils font cependant remarquer que ces commentaires représentent, comme l'indique la lettre de présentation, les commentaires de membres œuvrant dans les réseaux des institutions d'enseignement, de la santé, du réseau des organismes municipaux, du contrôleur des finances du Québec, des préparateurs d'états financiers de ces réseaux et de leurs auditeurs incluant des vérificateurs généraux et des vérificateurs généraux municipaux du Québec.