

# Application de la hiérarchie des PCGR : Contrats de location-exploitation, traitement comptable par le preneur

---

## Extrait, Compte rendu de la réunion publique du 7 juin 2024 fait par le Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public

En février 2024, le CCSP a publié l'exposé-sondage *Modifications de portée limitée : Statut (ou niveau d'autorité en tant que source de PCGR) d'annexes figurant dans le Manuel du secteur public*. En plus du rehaussement du niveau d'autorité en tant que sources de principes comptables généralement reconnus (PCGR) de quatre annexes figurant dans le Manuel du secteur public, il proposait la suppression d'une partie du texte de la dernière case de l'arbre de décision de l'[Annexe B](#) de la note d'orientation du secteur public NOSP-2, plus particulièrement le renvoi périmé au chapitre 3065, « Contrats de location », de l'ancienne Partie V (normes comptables prébasculément), qui a été retirée du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*. Dans l'exposé-sondage, le CCSP expliquait que, comme le Manuel du secteur public ne contient pas de prises de position relatives aux contrats de location-exploitation, pour déterminer le traitement approprié de ces contrats par le preneur, les entités devraient appliquer la hiérarchie des sources premières des PCGR<sup>6</sup> établie dans le [chapitre SP 1150](#), « Principes comptables généralement reconnus ».

Les répondants à l'exposé-sondage appuyaient le retrait du renvoi périmé. Ils ont toutefois exprimé des points de vue divers en ce qui a trait aux renvois de remplacement ou aux autres approches que le CCSP devrait envisager. En effet, plusieurs répondants étaient d'avis que le fait de simplement laisser le choix aux entités d'appliquer la hiérarchie des PCGR pour établir une méthode comptable élaborée par l'entité<sup>7</sup> est insuffisant et pourrait causer un manque d'uniformité dans le traitement comptable des contrats de location-exploitation par le preneur parmi les entités du secteur public qui utilisent les Normes comptables pour le secteur public (NCSP). On a demandé au Groupe d'examiner les approches suivantes proposées par les répondants :

- **Point de vue A** : Le CCSP devrait ajouter à l'arbre de décision de l'[Annexe B](#) de la NOSP-2 un renvoi à la hiérarchie des PCGR énoncée au [chapitre SP 1150](#) et ainsi encourager son utilisation dans l'établissement d'une nouvelle méthode de comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur.
- **Point de vue B** : Le CCSP devrait ajouter à l'arbre de décision de l'Annexe B de la NOSP-2 un renvoi spécifique à la Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 13, *Contrats de location*,

---

<sup>6</sup> L'[alinéa SP 1150.03 d\)](#) établit la hiérarchie des sources premières des PCGR, à savoir, par ordre d'autorité décroissant : les normes; les notes d'orientation du secteur public; et les illustrations. Les annexes qui constituent des guides d'application ont le même niveau d'autorité que la norme (ou la note d'orientation) dont elles font partie intégrante.

<sup>7</sup> Le terme « méthodes comptables élaborées par l'entité » est défini à l'[alinéa SP 1150.03 b\)](#).

- pour permettre son application à la comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur.
- Point de vue C : Le CCSP devrait ajouter à l'arbre de décision de l'Annexe B de la NOSP-2 un renvoi spécifique au [chapitre 3065](#), « Contrats de location », de la Partie II du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* (Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF)), pour permettre son application à la comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur.
  - Point de vue D : Le chapitre SP 1150 exige que l'entité utilise la norme IPSAS 43, *Contrats de location*, pour établir une nouvelle méthode de comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur.
  - Point de vue E : Le CCSP devrait ajouter à l'arbre de décision de l'Annexe B de la NOSP-2 une explication de la façon dont la hiérarchie des PCGR s'appliquerait à l'établissement d'une méthode comptable élaborée par l'entité pour la comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur.
  - Point de vue F : Le CCSP devrait expliquer, dans la base des conclusions, pourquoi le modèle de comptabilisation par le preneur de la norme IPSAS 43 n'est pas cohérent avec le Cadre conceptuel de l'information financière dans le secteur public et les NCSP, et ne peut donc pas être utilisé pour établir une nouvelle méthode de comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur.

Les membres du Groupe discutent du bien-fondé des six approches. Il ressort des discussions que les points de vue B à F sont très directifs, tandis que le point de vue A met l'accent sur l'exercice du jugement professionnel par l'application des indications du [chapitre SP 1150](#). Certains membres sont d'avis que le point de vue A concorde davantage avec les normes du Manuel du secteur public, qui sont fondées sur des principes. Un membre souligne aussi que le fait de permettre de façon inhérente l'application de la hiérarchie des PCGR pourrait présenter un risque de foisonnement des pratiques comptables lorsqu'une question n'est pas traitée dans les NCSP. D'autres se disent toutefois préoccupés par le manque d'uniformité dans la comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur qui pourrait découler de l'adoption du point de vue A par le CCSP.

Plusieurs membres du Groupe font remarquer qu'un tel changement dans la pratique, qui pourrait être important pour certaines entités, en ce qui concerne la comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur – comme celui qui découlerait de l'application de la norme IPSAS 43 – pourrait ne pas être approprié d'ici à ce que le CCSP puisse se pencher sur la question des contrats de location dans le cadre de son programme de travail technique. Le Groupe indique qu'il conviendrait d'opter pour l'approche qui aurait le moins d'incidences sur les pratiques actuelles.

Les commentaires des membres à l'égard des différents points de vue sont les suivants :

**Point de vue A : Ajouter un renvoi à la hiérarchie des PCGR**

- Respecte la hiérarchie des PCGR;
- N'inclut aucun renvoi à d'autres référentiels d'information financière, de sorte que le Manuel du secteur public est indépendant;
- Est cohérent avec l'approche de normalisation fondée sur des principes du Manuel du secteur public;
- Permet l'exercice du jugement professionnel;
- Pourrait entraîner un changement dans la pratique pour certaines entités et un foisonnement des méthodes de comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur;
- Pourrait causer un changement important pour certaines entités ou aucun changement pour d'autres selon les sources consultées pour l'établissement de la méthode comptable, conformément au [paragraphe SP 1150.19](#);
- Permettrait l'utilisation, par exemple, des définitions des éléments constitutifs des états financiers dans le Manuel du secteur public pour l'établissement d'une méthode comptable.

**Point de vue B : Ajouter un renvoi à la norme IPSAS 13, *Contrats de location***

- Constitue une approche prescriptive qui réduirait la disparité dans la pratique pour ce qui est de la comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur;
- Respecte la hiérarchie des PCGR, puisque le traitement comptable des contrats de location-exploitation dans la norme IPSAS 13 est cohérent avec le cadre conceptuel canadien et les sources premières de PCGR canadiens;
- Respecte la stratégie internationale du CCSP;
- Obligerait le CCSP à demander de garder la norme IPSAS 13, qui sera retirée sous peu des normes IPSAS, accessible aux utilisateurs canadiens;
- Suppose une comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur conforme aux pratiques actuelles énoncées dans le chapitre 3065 de l'ancienne Partie V. Par conséquent, il n'y aurait pas de changement dans la pratique pour les entités du secteur public qui appliquent la NOSP-2;
- Inclut un renvoi spécifique à un autre référentiel d'information financière, de sorte que le Manuel du secteur public n'est pas indépendant.

**Point de vue C : Ajouter un renvoi au chapitre 3065 des NCECF**

- Constitue une approche prescriptive qui réduirait la disparité dans la pratique pour ce qui est de la comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur;

- Respecte la hiérarchie des PCGR, puisque le traitement comptable des contrats de location-exploitation dans le chapitre 3065 des NCECF est cohérent avec le cadre conceptuel canadien et les sources premières de PCGR canadiens;
- Ne respecte pas la stratégie internationale du CCSP;
- Suppose une comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur conforme aux pratiques actuelles énoncées dans le chapitre 3065 de l'ancienne Partie V. Par conséquent, il n'y aurait pas de changement dans la pratique pour les entités du secteur public qui appliquent la NOSP-2;
- Inclut un renvoi spécifique à un autre référentiel d'information financière, de sorte que le Manuel du secteur public n'est pas indépendant.

**Point de vue D : Utiliser la norme IPSAS 43 pour établir une nouvelle méthode comptable, conformément au chapitre SP 1150**

- Ne respecte pas la hiérarchie des PCGR. Suppose un modèle de comptabilisation par le preneur reposant sur le droit d'utilisation, contrairement au modèle fondé sur les risques et avantages inhérents à la propriété prévu dans la NOSP-2. La norme IPSAS 43 n'est donc pas cohérente avec le Cadre conceptuel et les sources premières de PCGR canadiens;
- Respecte la stratégie internationale du CCSP;
- Entraînerait un changement dans la pratique pour toutes les entités du secteur public pour ce qui est de la comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur;
- Résulte d'une interprétation très étroite du chapitre SP 1150, qui, pour des raisons d'ordre pratique, suggère d'utiliser les normes IPSAS comme première autre source à consulter lorsqu'une question n'est pas traitée dans les NCSP. Comme les prochaines NCSP s'appuieront sur les principes des normes IPSAS, lorsqu'ils sont appropriés pour le Canada et cohérents avec le cadre conceptuel canadien, il s'agit d'un choix pratique que de fonder les méthodes comptables élaborées par l'entité sur une norme IPSAS existante et appropriée, conformément aux exigences du [paragraphe SP 1150.05](#).

**Point de vue E : Ajouter à l'arbre de décision de l'Annexe B de la NOSP-2 une explication de la façon dont la hiérarchie des PCGR s'appliquerait à la comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur**

- Constitue une approche prescriptive qui réduirait la disparité dans la pratique pour ce qui est de la comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur;
- Créerait un précédent obligeant le CCSP à indiquer expressément comment la hiérarchie des PCGR s'appliquerait dans d'autres situations précises, ce qui réduirait l'exercice du jugement professionnel et pourrait être interprété comme un abandon de l'approche de normalisation fondée sur des principes;
- Laisse entendre qu'il n'y a qu'une seule façon d'appliquer la hiérarchie des PCGR. Autrement dit, le jugement professionnel n'est pas à exercer.

**Point de vue F : Expliquer, dans la base des conclusions, que la norme IPSAS 43 ne peut pas être utilisée pour établir une nouvelle méthode comptable**

Le Groupe convient que le point de vue F n'est pas une approche viable. Les documents « Base des conclusions » ne font pas autorité et ne sont pas censés, par définition, contenir de modalités d'application de normes ou de notes d'orientation. En outre, cette conclusion pourrait créer un précédent qui limiterait la capacité des entités d'exercer leur jugement professionnel dans l'utilisation de la hiérarchie des PCGR.

Un membre du Groupe suggère un point de vue G, soit l'inclusion, dans la NOSP-2, des indications limitées sur la comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur provenant du chapitre 3065 de l'ancienne Partie V, ainsi que la mise à jour en conséquence de l'[Annexe B](#). Il s'agirait d'une mesure temporaire d'ici à ce que le CCSP puisse ajouter un projet sur les contrats de location à son programme de travail technique. Du nouveau texte serait ajouté à la NOSP-2, mais cela n'entraînerait aucun changement dans la pratique, étant donné que cette approche est la même que celle qui résulterait du fait de suivre le renvoi périmé au chapitre 3065 de l'ancienne Partie V.

La présidente du Groupe souligne que les membres ont d'abord appuyé le point de vue A, le point de vue B et le point de vue C dans leurs commentaires, en essayant de trouver une orientation appropriée qui tient compte à la fois de l'exercice du jugement professionnel et de la réduction du potentiel de foisonnement dans la pratique. Les membres du Groupe s'intéressent également à l'uniformité de l'application de la stratégie internationale du CCSP et de la hiérarchie des PCGR dans leurs points de vue. Certains estiment qu'il ne serait pas approprié d'apporter des modifications de portée limitée à une note d'orientation pour mettre en œuvre le modèle du droit d'utilisation pour ce qui est de la comptabilisation des contrats de location-exploitation par le preneur.

Le Groupe repasse tous les points de vue après avoir pris connaissance du point de vue G, et conclut qu'il s'agit de la meilleure solution provisoire pour le CCSP, d'ici à ce qu'il puisse ajouter un projet sur les contrats de location à son programme de travail technique.