



Comptabilité du secteur public

Paiements de transfert – De grands changements en perspective

Exposé-sondage – Avril 2009

En avril 2009, le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) a publié son troisième exposé-sondage sur les paiements de transfert. Le projet du Conseil sur les paiements de transfert vise à résoudre les problèmes d'interprétation en raison desquels les normes en vigueur sur les paiements de transfert ont fait l'objet de diverses applications. Cette publication traite des principales caractéristiques de cet exposé-sondage.

Constatation

Selon l'ancien modèle de présentation des rapports du CCSP, tous les paiements de transfert étaient constatés de la même manière. À présent, les bénéficiaires traiteront les transferts de capitaux et les transferts d'immobilisations différemment des transferts opérationnels. Le tableau suivant récapitule le traitement proposé à l'égard des paiements de transfert pour les cédants et les bénéficiaires :

	Cédant	Bénéficiaire	
Type de paiement de transfert	Tous types	Transferts opérationnels	Transferts de capitaux ou d'immobilisations
Moment de la constatation	Constaté à titre dépense quand : <ol style="list-style-type: none"> Autorisé; Critères d'admissibilité remplis 	Constaté à titre de revenu quand : <ol style="list-style-type: none"> Autorisé; Critères d'admissibilité remplis SAUF dans la mesure où le paiement donne lieu à un élément de passif.	Tout d'abord, constater à titre d'apport en capital reporté quand : <ol style="list-style-type: none"> Autorisé; Critères d'admissibilité remplis Ensuite, constater à titre de revenu lorsque l'immobilisation corporelle connexe est constatée en charges, et ce, selon les mêmes proportions (par exemple, lorsqu'un élément d'actif est déprécié).

Un arbre de décision accompagné des règles de comptabilisation pour les bénéficiaires des paiements de transfert se trouve en annexe.

Bénéficiaire - Transferts opérationnels

Les transferts opérationnels sont constatés à titre de passifs plutôt que comme revenu dans la mesure où ils donnent lieu à un élément de passif. La norme proposée permet au bénéficiaire du transfert d'établir si un élément de passif existe ou non à l'aide des éléments suivants :

- (1) Conditions du transfert seul;

Exemple : un gouvernement bénéficiaire (une municipalité) reçoit un transfert opérationnel l'engageant à utiliser les fonds dans un but précis (par exemple l'embauche d'un médecin examinateur supplémentaire). Si l'entité n'a pas utilisé les fonds dans ce but précis avant la date de clôture de l'exercice, elle contracte un élément de passif envers le cédant jusqu'à ce qu'elle utilise les fonds à cette fin.

- (2) Conditions du transfert combinées aux actions et aux communications du gouvernement bénéficiaire AVANT la date de clôture.

Exemple : le gouvernement fédéral effectue un transfert aux gouvernements provinciaux qui est destiné aux programmes de soins de santé. L'un des gouvernements provinciaux prévoit octroyer ces fonds aux municipalités pour leurs programmes de soins de santé. Toutes les actions et les communications entreprises par le gouvernement provincial à la date de clôture (telles que l'annonce de l'attribution des fonds aux municipalités, l'émission de fonds à certaines d'entre elles, etc.) qui sont conforme à la substance et à l'intention des modalités du transfert du gouvernement fédéral peuvent être prises en compte au moment de déterminer s'il existe ou non un élément de passif pour le transfert reçu.

Bénéficiaire - Transferts de capitaux

Le traitement des apports entraîne un important changement pour les entités appliquant le nouveau modèle du CCSP. Un apport en capital reporté doit être constaté à titre de revenu lorsque l'immobilisation corporelle connexe est constatée en charges ou lorsqu'il y a cession. Les apports reportés sont constatés comme revenu selon les mêmes proportions que l'immobilisation corporelle connexe est constatée en charges à l'état des résultats au moyen de l'amortissement ou d'une réduction de valeur. Cela signifie que les transferts de capitaux destinés à des acquisitions de terrain resteront des apports en capital reportés jusqu'à ce que l'actif connexe soit vendu (ou autrement cédé). Les entités n'ont pas le droit d'amortir les apports en capital sur une période plus courte, comme la période de mise en valeur ou d'acquisition de l'immobilisation.

Autorisation

Aucune des situations énumérées dans le tableau ci-dessus ne permet de constater les paiements de transfert si le transfert n'a pas été autorisé. Le tableau ci-dessous récapitule les règles d'autorisation pour les cédants et les bénéficiaires :

Type de transfert	Cédant	Bénéficiaire	
	Tous types	Transferts opérationnels	Transferts de capitaux ou d'immobilisations
L'autorisation est accordée quand il est prouvé que :	<ol style="list-style-type: none">1. À la date de clôture, le gouvernement a pris une décision en vertu de laquelle il n'a plus la possibilité d'annuler le transfert;2. soit :<ol style="list-style-type: none">a. La législation, les réglementations ou les règlements approuvés sont en place;b. Les deux éléments suivants ont été satisfaits :<ol style="list-style-type: none">i. À la date de clôture, il existe une prépondérance de la preuve selon laquelle le gouvernement est manifestement engagé dans le processus d'approbation de la législation, des réglementations ou des règlements relatifs au transfert;ii. L'approbation finale de la législation, des réglementations ou des règlements a lieu entre la date de clôture et la date d'achèvement des états financiers.	<ol style="list-style-type: none">1. La législation, la réglementation ou le règlement approuvés permettant le transfert est en place;2. À la date de clôture, le cédant a pris une décision en vertu de laquelle il n'a plus la possibilité d'annuler le transfert.	

En ce qui a trait à la deuxième situation mentionnée où les gouvernements cédants sont concernés, il devrait se produire assez rarement. En effet, il faudrait, par exemple, qu'une administration annonce le lancement d'un nouveau programme de paiements de transfert peu avant la date de clôture alors que le Parlement n'a pas encore terminé toutes les étapes de lecture nécessaires relativement à la législation couvrant le programme et que celle-ci puisse être approuvée avant la date de clôture. Cette deuxième situation exige également que l'administration effectuant le transfert ait une prépondérance de la preuve selon laquelle elle est manifestement engagée dans le processus d'approbation de la législation permettant le transfert; il est possible que chaque élément de la preuve pris séparément soit insuffisant pour répondre à cette condition. Par conséquent, chaque situation doit être jugée au cas par cas.

Comme il existe différentes conditions d'autorisations pour les gouvernements cédants et les gouvernements bénéficiaires, il est possible qu'un cédant constate un transfert avant le bénéficiaire dudit transfert.

Présentation des états financiers

Avec l'introduction du principe des apports en capital reportés pour les bénéficiaires de paiements de transfert, l'exposé-sondage propose de présenter à l'état de la situation financière les apports en capital reportés séparément, sous les actifs non financiers, tel qu'illustré ci-dessous :

Bilan	
31 décembre 20XX	
Actifs financiers	100 \$
Passif (Note)	<u>150</u>
Dette nette	<u>(50)</u>
Immobilisations corporelles	400
Stocks	10
Total des actifs non financiers	<u>410</u>
Apports en capital reportés	X
Actif net (excédent/déficit accumulé)	<u>X</u> \$
<i>Note : le passif comprendra toujours les transferts opérationnels satisfaisant les conditions de comptabilisation des passifs</i>	

Informations à fournir

La norme propose de communiquer les informations à fournir sur les principaux types de transferts constatés durant la période dans l'état des résultats (par exemple, les fonds sociaux et d'assurance-maladie, les programmes à frais partagés, les transferts opérationnels des administrations locales, les transferts de capitaux). La norme exige également la divulgation des apports en capital reportés non réglés au début et à la fin de la période, les ajouts aux apports en capital reportés, les retraits des apports en capital reportés et le montant de l'amortissement des apports en capital reportés pour la période.

Date d'entrée en vigueur

L'exposé-sondage propose d'appliquer le chapitre à tous les transferts constatés à compter du 1^{er} avril 2011. Comme la norme ne fera pas l'objet d'une application rétroactive, la nouvelle comptabilité ne s'appliquera pas aux transferts non réglés à la date de son adoption. L'adoption anticipée est recommandée.

Conséquence des dispositions transitoires des normes proposées, les administrations locales, adoptant le chapitre 3150 - Immobilisations corporelles pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009, ne seront

pas tenues de comptabiliser les précédentes subventions d'investissement comme des apports en capital reportés. Celles-ci continueront d'être constatées à titre de revenu après avoir obtenu l'autorisation, et que le bénéficiaire satisfait aux critères d'admissibilité et peut en faire une estimation raisonnable. Par conséquent, à la clôture de l'exercice 2009, une municipalité ayant acheté un bâtiment pour la somme de 100 000 \$ et ayant reçu une subvention de 60 000 \$ du gouvernement fédéral pour réaliser cette acquisition, constatera le bâtiment comme une immobilisation et l'amortira pendant toute sa durée d'utilisation, tandis que la somme de 60 000 \$ sera constatée immédiatement à titre de revenu, et ce, en partant du principe que le gouvernement fédéral a autorisé la subvention, que la municipalité a acheté le bien et qu'il n'existe pas d'autres critères d'admissibilité.

Après l'application de la norme gouvernementale en 2011, la municipalité n'aura pas à retraiter de manière rétroactive ses états financiers pour constater la subvention initiale de 60 000 \$ à titre d'apport en capital reporté, et le traitement antérieur restera en vigueur. Néanmoins, tous les apports futurs seront reportés et amortis.

Annexe

Arbre de décision sur la comptabilisation des paiements de transfert par les bénéficiaires

Extrait du projet de chapitre du Manuel de comptabilité pour le secteur public, relatif aux paiements de transfert

