

Question de normes :
la comptabilité au XXI^e siècle

Donald G. Lenihan

avec la collaboration de David Hume

Centre pour la collaboration gouvernementale

Avant-propos de Guy Legault, de CGA-Canada

CGA-Canada est fière de s'associer à la publication du présent document, produit par le Centre pour la collaboration gouvernementale. Le fait que nous ayons commandé cette étude témoigne de notre détermination à contribuer de façon tangible à la résolution des questions en émergence relevant de l'intérêt public.

Nous apprécions que le Centre, sous la direction de Don Lenihan, ait bien voulu se charger de ce projet. Le rapport qui suit est le résultat d'un processus de consultation, une sorte de « table ronde virtuelle » grâce à laquelle un groupe diversifié d'éminents Canadiens s'est penché sur les questions qui lui ont été soumises au cours d'une série de conférences téléphoniques et d'entrevues personnelles. Il s'agit de questions complexes, dont les enjeux sont souvent d'une grande importance pour la profession comptable, la communauté financière et le public en général. Les personnes qui ont donné de leur temps et qui ont mis à contribution leurs compétences pour le succès de ce projet ont étudié ces questions avec sérieux et conviction, et nous sommes reconnaissants de leur collaboration.

Au XXI^e siècle, les normes comptables ne sont plus simplement des règles alambiquées servant à la préparation de l'information financière à l'intention des clients. Dans le sillage de la série de scandales dont ont fait l'objet des entreprises très en vue aux États-Unis, les normes d'information financière revêtent un intérêt de premier plan pour les gouvernements nationaux, partout dans le monde. La sélection de normes d'information financière a d'importantes répercussions économiques, en ce qui a trait aux politiques d'intérêt public, répercussions attribuables au pouvoir de ces normes d'influer sur l'économie.

C'est donc aux responsables de l'élaboration des politiques et aux parties prenantes qu'il incombe d'examiner le régime canadien de normalisation comptable dans le cadre d'une évaluation globale des méthodes actuelles de gouvernance d'entreprise. Le présent document se veut une contribution utile à cette évaluation continue.

Guy Legault, FCGA, CAE, MBA
président-directeur général
CGA-Canada

Gouvernements en mutation

Depuis sa création en 1999, le Centre pour la collaboration gouvernementale a coordonné avec ses partenaires plusieurs initiatives nationales visant à effectuer des recherches et à promouvoir la compréhension des diverses grandes questions relatives à la gouvernance et à la gestion du secteur public.

Voici le dixième volume de notre série Gouvernements en mutation, dont l'objectif est de transmettre ces idées et ces résultats de recherche aux personnes qui œuvrent dans tous les ordres de gouvernement, dans le secteur privé et les autres institutions du secteur public. Les prochaines parutions de la série porteront sur les enjeux contemporains de la gestion publique et de la gouvernance et rendront compte des conclusions de projets de recherche précis.

On peut se procurer toutes les publications de cette série gratuitement en s'adressant au Centre pour la collaboration gouvernementale ou en visitant son site Web : www.crossingboundaries.ca. Téléphone : (613) 594-4795. Télécopieur : (613) 594-5925. Courriel : main@crossingboundaries.ca.

Changing Government

Since its formation in 1999, the Centre for Collaborative Government has coordinated several national partnership initiatives to research and advance understanding on a variety of leading issues in governance and public sector management.

This is the 10th in our Changing Government series which communicates ideas and research to people working at all levels of government, the private sector and other public sector institutions. Future releases in the series will develop contemporary themes in public sector management and governance and will report on the outcomes of specific action-research projects.

All publications in this series are available at no cost and can be ordered by contacting the Centre for Collaborative Government or by visiting: www.crossingboundaries.ca
Telephone: (613) 594-4795 Fax: (613) 594-5925 or email: main@crossingboundaries.ca

Table des matières

| | |
|--|----|
| Avant-propos de Guy Legault, de CGA-Canada | ii |
| Préface | 2 |
| Membres du groupe de discussion — participants et observateur..... | 3 |
| 1. Introduction | 4 |
| 1.1 Le contexte | 4 |
| 1.2 Le projet | 5 |
| 2. Les deux modèles | 6 |
| 2.1 Les motifs concurrents | 6 |
| 2.2 Principes ou règles | 7 |
| 3. Argumentation du groupe de discussion..... | 8 |
| 3.1 Le FASB et l'IASB — historique et structure..... | 8 |
| 3.2 Arguments favorables aux normes de l'IASB..... | 9 |
| 3.3 Arguments favorables aux normes du FASB..... | 10 |
| 3.4 Évaluation de l'argumentation du groupe de discussion..... | 10 |
| 3.5 Conclusions préliminaires tirées des observations de l'auteur | 11 |
| 4. Comment les canadiens doivent-ils agir? | 12 |
| 4.1 La nécessité de rassurer le public | 12 |
| 4.2 Les éléments d'une représentation de l'avenir..... | 12 |
| 4.3 Profil du Conseil des normes comptables..... | 14 |
| 4.4 La question de l'indépendance | 16 |
| 5. Regard sur l'avenir : la normalisation au XXI ^e siècle | 19 |
| 5.1 Un exercice de réflexion | 19 |
| 5.2 Mandat et mission | 19 |
| 5.3 Les capacités | 21 |
| 5.4 Une organisation apprenante et un centre d'excellence | 21 |
| 5.5 Modèles organisationnels envisageables..... | 22 |
| 6. Coûts, possibilités et défis..... | 23 |
| Conclusion | 24 |

Au cours de l'été 2002, l'Association des comptables généraux accrédités du Canada a demandé au Centre pour la collaboration gouvernementale (CCG) de former un groupe de discussion dont les membres auraient collectivement un bagage diversifié et collaboreraient à la rédaction d'un document sur l'avenir de la normalisation comptable au Canada, dans le sillage des scandales Enron et WorldCom. Le groupe comprenait des représentants du milieu politique et de la fonction publique et des membres influents du milieu des affaires et de la comptabilité, ainsi qu'un administrateur de l'International Accounting Standards Board (Conseil des normes comptables internationales) et le président du Conseil des normes comptables du Canada.

Le rapport qui suit est le résultat des efforts de l'auteur pour synthétiser l'éventail des points de vue et des commentaires colligés au fil des discussions de groupe et des entrevues personnelles, dans le cadre du projet. Pour des raisons logistiques, il était impossible à tous les membres du groupe de se réunir au même moment. En conséquence, les points de vue exprimés au cours des conférences téléphoniques n'ont pas bénéficié des commentaires de l'ensemble du groupe. De plus, puisque nous avons aussi mené des entrevues personnelles, ce que nous présentons comme étant l'opinion du « groupe » est parfois le résultat de la compilation des points de vue exprimés lors des entrevues et interprétés par l'auteur. J'espère néanmoins que ce document fournira certains points de référence fondamentaux à partir desquels toutes les parties intéressées pourront pousser plus loin la discussion.

Le présent document a essentiellement pour but de susciter le débat public en ce qui a trait à l'avenir de la normalisation comptable au Canada et, en particulier, au risque d'érosion de la confiance du public à la suite des scandales comptables qui ont récemment frappé les États-Unis. Il vise à rendre compte, dans leurs grandes lignes, des arguments des parties intéressées, à alimenter le débat et à rattacher les questions entourant la normalisation comptable aux autres questions stratégiques qui intéressent le milieu politique, le milieu de la presse, les groupes de réflexion et la fonction publique. L'ambition de l'auteur n'est pas de tirer de grandes conclusions au sujet de l'état actuel de la question au Canada.

Enfin, bien que les observations des participants au groupe de discussion nous aient été précieuses, la responsabilité de ce document et des points de vue exprimés ici incombe strictement à l'auteur et ne saurait être attribuée à l'un quelconque des membres du groupe de discussion ou à son organisation.

DGL

Membres du groupe de discussion — participants et observateur

L'honorable Jack Austin
Sénateur

Ernest J. Boudreau
Associé fondateur
Porter Hétu International

Paul Cherry
Président, Conseil des normes comptables
ICCA

Alan Curleigh
Consultant

Yves Fortier
Président, Conseil de surveillance de la normalisation comptable
Associé principal,
Ogilvy Renault

John Hanna
Vice-président directeur et directeur financier
Rexel North America Inc.

Bill Langdon
Vice-président, Capital intellectuel
CMA Canada

Don Lenihan
Directeur
Centre pour la collaboration gouvernementale

Cameron McInnis
Chef comptable
Commission des valeurs mobilières de l'Ontario

April MacKenzie
Consultante

Richard C. Morris
Vice-président, Vérification et inspection
Banque de développement du Canada

Jayson Myers
Économiste en chef et premier vice-président
Manufacturiers et Exportateurs du Canada

L'honorable Jim Peterson
Député (Willowdale)

Stephen Spector
CGA Canada

Observateur :
Gilles Gauthier
Directeur
Politique du droit corporatif et de l'insolvabilité
Industrie Canada

1.1 Le contexte

L'établissement de normes et de méthodes comptables est un processus remarquablement aride, technique et complexe qui ne se prête guère aux débats politiques inspirés. Il y a peu de temps encore, ce sujet d'intérêt public ne faisait la manchette ni au Canada, ni ailleurs. Les affaires qui ont récemment mis en cause Enron, WorldCom et d'autres sociétés ont métamorphosé la situation. Avec la chute des marchés boursiers et les ennuis que connaissent certaines économies jusque-là d'une immuable stabilité, il paraît de plus en plus clair que l'infrastructure de réglementation des économies occidentales repose, en définitive, sur la confiance.

Les investisseurs, les administrateurs et les autres utilisateurs de l'information financière sont en droit de s'attendre à ce que les renseignements qui leur sont transmis soient exacts, complets et aussi faciles d'accès que possible. Les normes qui régissent l'information financière établissent les paramètres d'une relation de confiance dont l'importance est cruciale.

Le cas de l'information financière en atteste. Elle est le principal canal de communication des investisseurs et des sociétés ouvertes, en même temps qu'un outil de gouvernance indispensable aux conseils d'administration. Les investisseurs, les administrateurs et les autres utilisateurs de l'information financière sont en droit de s'attendre à ce que les renseignements qui leur sont transmis soient exacts, complets et aussi faciles d'accès que possible. Les normes qui régissent l'information financière établissent les paramètres d'une relation de confiance dont l'importance est cruciale.

Il n'est donc pas étonnant que, dans le ressac des affaires Enron et WorldCom, les normes et les méthodes comptables fassent maintenant l'objet d'une étroite surveillance du public, chacun se demandant comment ont bien pu se produire des événements d'une telle gravité.

Certains prétendent que ces scandales ont mis au jour les faiblesses du système des États-Unis. Selon eux, les principes comptables généralement reconnus (PCGR) des États-Unis prennent trop fortement appui sur des règles étriquées, ce qui permet à des comptables astucieux d'altérer les données financières et d'induire les actionnaires en erreur.

D'autres ne sont pas d'accord. Le système, affirment-ils, repose sur de solides assises. Le problème tient au fait que quelques « fruits avariés » gâtent le lot. À leur avis, les causes véritables ne sont pas rattachées aux règles et aux normes, mais à l'éthique et à la gouvernance d'entreprise. Les défenseurs des PCGR des États-Unis soutiennent qu'aucun système comptable ne saurait enrayer tout abus. Ce qu'il faut, concluent-ils, c'est une supervision plus rigoureuse et l'imposition de pénalités plus sévères aux contrevenants.

De fait, certaines mesures sont prises pour restaurer la confiance de la communauté des investisseurs et des conseils d'administration. Aux États-Unis, par exemple, *l'Act Sarbanes-Oxley*, adoptée en 2002, indique une tendance générale à favoriser la prompte administration de la justice et de sévères sanctions pour ceux qui enfreignent les règles comptables¹.

Au Canada aussi, le comportement répréhensible de certaines entreprises a soulevé l'inquiétude². L'Institut canadien des comptables agréés (ICCA), les Autorités canadiennes en valeurs mobilières et le Bureau du surintendant des institutions financières ont travaillé de concert à la création d'un nouveau comité de surveillance publique, chargé d'examiner les pratiques des vérificateurs de sociétés ouvertes³.

Bien que ces mesures soient un pas dans la bonne direction pour rassurer les investisseurs, elles ne suffiront sans doute pas à réparer entièrement les dommages. Que pouvons-nous faire d'autre pour aider à rétablir la confiance du public?

¹ Pour plus d'information, voir « Congress' Crackdown », *The Economist Global Agenda*, 26 juillet 2002. Également accessible en ligne, à l'adresse http://www.economist.com/agenda/displaystory.cfm?story_id=1257787.

² Voir Brian Milner, « Taking Stock » dans la section « Report on Business » de *The Globe and Mail*, 30 septembre 2002, p. B2.

³ Pour plus d'information, voir le site Web du Conseil canadien sur la reddition de comptes, à l'adresse <http://www.cpab-ccrc.ca/-/index.html>.

1.2 Le projet

En juin 2002, le Centre pour la collaboration gouvernementale et l'Association des comptables généraux accrédités du Canada ont formé un groupe de discussion auquel ils ont confié la mission d'approfondir certaines questions clés relatives à la normalisation comptable au Canada et, par ses conseils, de collaborer à l'élaboration d'un document de réflexion visant à aider l'ensemble des décideurs à comprendre ce que les événements récemment survenus aux États-Unis signifient pour l'avenir des normes comptables au Canada. Quinze personnes provenant d'horizons professionnels divers ont participé aux travaux de ce groupe, notamment des représentants des milieux politique et universitaire, des gens d'affaires, des professionnels de la comptabilité, des membres de deux associations comptables canadiennes et le président du Conseil des normes comptables du Canada.

Certains membres du groupe de discussion avaient des idées bien arrêtées sur la validité des PCGR des États-Unis; il a cependant été convenu qu'une évaluation complète dépassait la portée du projet. L'auteur a donc plutôt choisi d'inviter le groupe à aborder sous un angle « stratégique » certains des problèmes posés, en s'interrogeant sur la façon dont les canadiens devaient réagir à la situation actuelle et en débattant des questions suivantes :

- Que signifient ces problèmes pour l'évolution du système canadien?
- Que pouvons-nous faire pour protéger et promouvoir les intérêts des canadiens?
- Que pouvons-nous faire pour garantir aux canadiens le bien-fondé des méthodes canadiennes?

Il vise à dégager une pensée canadienne commune en ce qui a trait aux objectifs futurs de l'information financière, en clarifiant l'orientation qu'une telle pensée pourrait fournir aux entreprises, aux gouvernements et à la profession même.

Le présent document résulte de ces discussions. Il vise à dégager une pensée canadienne commune en ce qui a trait aux objectifs futurs de l'information financière, en clarifiant l'orientation qu'une telle pensée pourrait fournir aux entreprises, aux gouvernements et à la profession même, au Canada, et en ébauchant les plans du vaisseau dont nous pourrions avoir besoin pour naviguer sur les eaux troubles qui séparent notre point de départ de notre point d'arrivée.

Malgré les buts visés, le présent document ne prétend pas être davantage qu'un point de départ pour alimenter la discussion. Il vise plus particulièrement à rapprocher les parties intéressées sur un sujet qui, selon certains, est à l'origine d'un différend quant à l'orientation future appropriée de la normalisation. Il a pour but d'établir les paramètres d'un débat plus productif relativement à certaines des questions et des options auxquelles font face l'information financière et ceux qui s'appuient sur cette information à diverses fins.

Notre rapport comporte, en fait, deux volets principaux. Le premier a trait au débat relatif à l'opportunité pour le Canada d'adopter les normes internationales, à la lumière des récents scandales. En somme, les canadiens doivent parvenir à un équilibre entre deux éléments concurrents :

- **la volonté de contribuer à l'élaboration d'un système fiable de normes comptables internationales**
- **le fait indéniable que le Canada est lourdement tributaire de l'accès aux marchés financiers des États-Unis.**

Le second volet invite les lecteurs à s'interroger sur la façon dont les canadiens devraient réagir. Il contient l'exposé des résultats d'un exercice de réflexion dans le cadre duquel certains des membres du groupe de discussion ont été appelés à spéculer sur ce à quoi devrait ressembler l'entité responsable de la normalisation comptable au Canada au XXI^e siècle et à discuter de cette question. On y expose plusieurs des principes et des propriétés suggérés lors des entrevues et des conférences téléphoniques. Tous ces éléments réunis produisent un profil qui pourrait servir de point de référence et de comparaison avec l'entité actuellement responsable de la normalisation comptable.

2.1 Les motifs concurrents

Les normes comptables au Canada sont actuellement destinées et appliquées aux sociétés ouvertes, aux sociétés fermées et aux organismes sans but lucratif. Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) établit les normes s'appliquant au secteur public et le Conseil des normes comptables (CNC) établit les normes de comptabilité et les normes d'information financière auxquelles sont assujettis les sociétés et les organismes sans but lucratif au Canada. Toutes les sociétés et tous les organismes sans but lucratif canadiens sont tenus de respecter ces normes en vertu de la Loi sur les sociétés par actions (de régime fédéral), ainsi qu'en vertu de la législation provinciale⁴. L'autorité du CCSP n'est pas stipulée dans la loi, mais le secteur public accueille ses règles comme des recommandations et, dans la plupart des cas, les applique par convention comme des normes.

Compte tenu de la fusion progressive des multiples économies nationales en un marché mondial unique et intégré, des mesures doivent être prises pour faciliter la conversion de l'information financière.

Compte tenu de la fusion progressive des multiples économies nationales en un marché mondial unique et intégré, des mesures doivent être prises pour faciliter la conversion de l'information financière. Adapter l'information à différents systèmes obéissant à des normes différentes peut être onéreux et exiger beaucoup de temps. En outre, ces différences entre les normes sont souvent d'une ampleur telle qu'il est parfois impossible de déterminer avec certitude comment doit être opérée la conversion.

Selon les participants à notre groupe de discussion, on convient maintenant au Canada qu'il est de plus en plus onéreux pour les entreprises de satisfaire aux exigences d'un aussi grand nombre de systèmes. De façon générale, on est d'avis dans le milieu des affaires qu'il faudra tôt ou tard en venir à une certaine forme de normes comptables internationales. Ce point de vue est aussi largement répandu au-delà de nos frontières.

Au Canada, certains ont affirmé que la solution résidait dans l'utilisation des normes comptables internationales fixées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Selon eux, ces normes demeurent « inégalées ».

Ainsi, l'Association des comptables généraux accrédités du Canada a préconisé l'adoption des normes de l'IASB en invoquant le fait qu'elles **se fondent sur des principes**. Selon CGA-Canada, les systèmes que l'on dit **fondés sur des règles** sont empreints d'une rigidité qui ne favorise pas la qualité de la comptabilité. Ils incitent à la dérobade plutôt qu'à la transparence; si une règle stipule : « tout élément supérieur à 20 % doit être présenté », l'entreprise qui préfère se soustraire à cette obligation visera 19,9 %. Certains partisans des systèmes fondés sur des principes poussent même plus loin l'argumentation, affirmant que les normes de tels systèmes rendent beaucoup plus difficile l'usage de méthodes comptables comme celles qui ont conduit aux scandales récemment survenus aux États-Unis. D'autres, au contraire, affirment qu'un système fondé sur des principes ressemble fort à un système fondé sur des règles. Les scandales leur paraissent être davantage attribuables à la corruption ou à des lacunes de la gouvernance d'entreprise que ne saurait combler l'abandon des règles au profit des principes.

Les adeptes des normes de comptabilité fondées sur des principes persistent néanmoins à affirmer que les règles, à la différence des principes, ne favorisent pas une culture de responsabilisation.

Les adeptes des normes de comptabilité fondées sur des principes persistent néanmoins à affirmer que les règles, à la différence des principes, ne favorisent pas une culture de responsabilisation. À long terme, selon CGA-Canada, un système fondé sur des principes constitue une solution plus souple et plus efficace en vue de l'intégration à l'économie mondiale et de l'établissement de relations d'affaires avec un large éventail de partenaires internationaux.

Les participants étaient quelque peu indécis quant à la situation exacte des PCGR canadiens dans le spectre des règles et des principes (voir la rubrique 3.4), mais au dire de l'un d'eux, qui possédait une vaste expérience dans le domaine, les experts canadiens et étrangers sont d'avis que nos PCGR sont très proches de ceux de l'IASB.

Les partisans d'un système qui serait semblable à celui des États-Unis ont fait valoir la supériorité de ce dernier en invoquant maints arguments, notamment le fait que les PCGR canadiens et les normes de

⁴ Les normes comptables pour le secteur public qui s'appliquent aux administrations fédérales, provinciales et territoriales, aux organismes publics, aux organismes qui relèvent conjointement de deux administrations ou plus ou qui sont assujettis à leur contrôle, et aux commissions scolaires sont administrées par le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public.

l'IASB sont parfois « trop vagues ». La déconfiture d'Enron et de WorldCom a toutefois mis du plomb dans l'aile aux arguments de cette nature : il est difficile de prétendre sérieusement que le système qui a permis des échecs aussi spectaculaires devrait servir de norme au village planétaire. Les partisans du système des États-Unis s'inquiètent du fait que ce pays n'ait jamais véritablement manifesté l'intention d'adopter les normes de l'IASB. Si le Canada devait le faire malgré tout, cette décision l'éloignerait encore davantage des PCGR des États-Unis. Les sociétés canadiennes risqueraient ainsi d'avoir beaucoup plus de difficulté à accéder aux marchés financiers des États-Unis, ce qui, concluent-ils, serait trop cher payer pour l'adoption des normes de l'IASB — un argument auquel la majorité de nos participants ont semblé se ranger.

L'adoption des normes des États-Unis nous rapprocherait des Américains et consoliderait nos relations d'affaires.

Par exemple, dans un exposé sur les retombées des scandales récemment présenté au Comité sénatorial des banques et du commerce, Thomas Caldwell, de Caldwell Securities, a présenté l'argument suivant : « Il est bon de se rallier aux États-Unis, étant donné que l'Amérique considère toujours ce qui est “ différent ” comme étant “ inférieur ” ». Il a mis en garde les membres du comité : si les Canadiens choisissent un système auquel les États-Unis ne sont pas disposés à souscrire, nous serons simplement ignorés par nos voisins. La préservation de notre relation privilégiée avec les États-Unis, insiste-t-il, est de toute première importance. L'adoption des normes des États-Unis nous rapprocherait des Américains et consoliderait nos relations d'affaires.

Les critiques de l'IASB ont, en outre, prétendu que ce dernier ne disposait pas de mécanismes efficaces pour assurer le respect des normes, ni d'instruments de contrôle de la qualité permettant de garantir l'uniformité et la qualité de l'interprétation et de l'application de ses normes.

En marge de ce débat, il convient de noter que l'IASB et le FASB sont, à maints égards, des organismes souples qui connaissent actuellement de considérables transformations et qui ont même subi bon nombre de changements durant la rédaction du présent document.

2.2 Principes ou règles

Puisque le débat tourne autour d'une divergence d'opinion quant aux systèmes fondés sur des règles et aux systèmes fondés sur des principes, il convient de s'attarder à cette divergence.

Une règle est un énoncé qui a pour but de guider l'action sans nécessiter d'interprétation ou de mise en contexte.

Une règle est un énoncé qui a pour but de guider l'action sans nécessiter d'interprétation ou de mise en contexte. Par exemple, la directive « retirez votre chapeau à l'église » est une règle. Si tant est que nous sachions ce que sont une église et un chapeau, aucune autre interprétation n'est nécessaire. La règle est toujours et partout la même.

Les principes, au contraire, sont plus généraux et nécessitent une interprétation. Pour pouvoir orienter le comportement, ce principe doit être placé en contexte, ce qui n'est certes pas évident.

Les principes, au contraire, sont plus généraux et nécessitent une interprétation. Le postulat du courtier « acheter à bon compte et vendre à prix fort » l'illustre bien. Il a pour but de nous indiquer la voie du succès sur le marché boursier. Mais la directive est incomplète. Pour pouvoir l'appliquer efficacement, il nous faut d'autres informations. L'expression « à bon compte » est relative : ce qui paraît être « à bon compte » dans une situation peut ne pas l'être dans une autre. Pour pouvoir orienter le comportement, ce principe doit être placé en contexte, ce qui n'est certes pas évident.

On peut supposer que l'attrait d'un système fondé sur des règles réside dans sa clarté et la simplicité de sa conception. Une règle est soit respectée, soit transgressée. La faiblesse d'un système fondé sur des règles tient à son incapacité à refléter les nuances ou à s'adapter aux circonstances. Les principes, au contraire, peuvent être interprétés différemment dans différents contextes. Mais l'adaptation exige du jugement, ce qui peut prêter à controverse.

Il est utile de noter que la majorité des systèmes juridiques s'appuient en grande partie sur des principes. Les notions de droit fondées sur des règles sont universellement reconnues comme étant trop péremptives pour permettre l'administration efficace de la justice. Les circonstances et les motifs sont donc des notions qui ont entièrement leur place dans tous les systèmes de justice modernes. Il est difficile de dire jusqu'où l'on peut pousser l'analogie entre l'exercice du droit et celui de la comptabilité, mais les membres de notre groupe de discussion semblaient, quant à eux, partager le point de vue selon lequel les principes aussi bien que les règles sont indispensables.

Avant de réunir le groupe de discussion, nos entretiens préliminaires et nos premières recherches nous ont menés à la conclusion que le principal enjeu stratégique pour la profession comptable a trait au choix d'un modèle de normes internationales parmi ceux qui s'offrent à elle.

Si l'idée d'adopter des normes internationales comptait un grand nombre d'adeptes parmi les participants, l'incertitude marquait le choix du modèle approprié. Certains semblaient favoriser les PCGR des États-Unis, tandis que d'autres paraissaient vouloir adopter les normes de l'IASB.

Si l'idée d'adopter des normes internationales comptait un grand nombre d'adeptes parmi les participants, l'incertitude marquait le choix du modèle approprié. Certains semblaient favoriser les PCGR des États-Unis, tandis que d'autres paraissaient vouloir adopter les normes de l'IASB. À en juger par les premiers échanges entre les participants, nous nous attendions à ce que leur adhésion à l'un ou l'autre camp respecte le même profil que celui qui caractérisait le débat dans le grand public.

La rubrique 3.1, qui replace la situation dans son contexte, décrit l'historique et la structure de l'IASB et du FASB, ainsi que les recoupements actuels entre les deux entités. Vient ensuite un résumé des observations que nous avons entendues lors de la première réunion de notre groupe de discussion et dans notre série d'entrevues. Les opinions recueillies reflètent les divers angles sous lesquels les participants envisageaient la question. La discussion nous a semblé jeter un éclairage intéressant sur l'état actuel du débat relatif aux normes comptables au Canada.

3.1 Le FASB et l'IASB — historique et structure

Depuis 1973, le FASB est l'organisme indépendant qui établit les normes comptables qu'applique la Securities Exchange Commission (SEC) aux États-Unis⁵. Il a recours à un modèle ouvert, fondé sur une « procédure établie », qui prévoit la participation du public et vise à garantir que la normalisation soit envisagée dans une perspective équilibrée. Les membres du Conseil du FASB doivent rompre tout lien avec les organisations au service desquelles ils travaillaient avant de se joindre au FASB. Le Conseil est guidé en matière technique par le Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC), et les administrateurs de la Financial Accounting Foundation (FAF), qui représente les parties prenantes de la profession financière, nomment ses membres et en assurent le financement et la surveillance. Selon le site Web du FASB, plus de la moitié des fonds nécessaires à son financement sont versés à la FAF par la profession comptable, le reste provenant de l'industrie et de la communauté financière⁶.

L'International Accounting Standards Board a été créé en janvier 2001 pour remplacer l'International Accounting Standards Committee (IASC), l'organisme chargé de l'établissement des normes internationales. L'IASC avait été fondé en juin 1973 aux termes d'une entente entre les organismes comptables d'Australie, du Canada, de la France, de l'Allemagne, du Japon, du Mexique, des Pays-Bas, du Royaume-Uni et de l'Irlande, ainsi que des États-Unis. Les représentants de ces organismes formaient à l'époque le Conseil de l'IASC⁷.

La nouvelle structure présente certaines des caractéristiques du FASB. Elle possède un conseil d'administration, c'est-à-dire un conseil de normalisation indépendant, composé essentiellement de membres à plein temps, qui entretient des relations avec les normalisateurs de l'Allemagne, de la France, des États-Unis, de la Grande-Bretagne, du Canada, du Japon, de l'Australie et de la Nouvelle-Zélande, ainsi qu'un comité consultatif. Comme le FASB, l'IASB applique le modèle de la « procédure établie », et le public

⁵ La SEC est, en fait, l'organisme faisant autorité devant la loi dans l'établissement des normes d'information financière et de comptabilité qui s'appliquent aux sociétés ouvertes. Au fil de son histoire, la SEC a cependant compté sur le secteur des sociétés fermées pour s'acquitter de ces fonctions, dans la mesure où ledit secteur se montrait capable de s'acquitter de ces responsabilités dans l'intérêt public.

⁶ L'information financière est extraite du site Web du FASB, <http://www.fasb.org/facts/index.shtml>. Tous les renseignements provenant du site Web qui sont reproduits ici ont été puisés dans le site au cours des mois de septembre et octobre 2002. Il est donc possible que ces renseignements en aient été retirés depuis.

⁷ Nous remercions April Mackenzie, FCA, de nous avoir permis de reproduire ici l'information relative à l'historique de l'IASB et du FASB tirée de son rapport non publié intitulé « Report to Certified General Accountants Association of Canada on Accounting Standard Setting Structures », soumis à CGA-Canada en août 2002.

peut assister aux réunions qu'il consacre à la discussion de questions techniques. L'IASB est financée par la Fondation de l'IASC, représentée par ses administrateurs, qui en assure également la surveillance. Plus de la moitié du financement de la Fondation de l'IASC provient des entreprises, le tiers environ des cabinets d'expertise comptable, et le reste des gouvernements, des banques centrales et des organisations et associations internationales⁸.

Les recouvrements entre le FASB et l'IASB sont nombreux. L'IASB entretient des relations avec l'instance de normalisation des États-Unis. En outre, le FASB a publiquement déclaré qu'il favorisait l'élaboration de normes comptables internationales

Les recouvrements entre le FASB et l'IASB sont nombreux. L'IASB entretient des relations avec l'instance de normalisation des États-Unis. En outre, le FASB a publiquement déclaré qu'il favorisait l'élaboration de normes comptables internationales et a intégré ce principe à son énoncé de mission, pour attester sans doute du sérieux de son engagement. Enfin, les deux organismes ont convenu publiquement de la nécessité de produire des normes communes de qualité supérieure, s'appliquant aux marchés financiers internationaux; ils tiennent des réunions en vue de réaliser des progrès dans cette voie⁹. Toutefois, malgré les efforts de l'IASB, les autorités américaines de la SEC doivent toujours déterminer si les normes comptables internationales établies par l'IASB conviennent aux marchés des États-Unis sans qu'il soit nécessaire de les rapprocher des PCGR des États-Unis¹⁰.

3.2 Arguments favorables aux normes de l'IASB

Certains des participants à la première réunion de notre groupe de discussion et à notre première série d'entrevues semblaient d'avis que les scandales survenus aux États-Unis révélaient les défaillances du système du FASB, lequel repose sur des règles. Pareil système, a-t-on souligné, se prête plus aisément à la « créativité comptable », ce qui risque de conduire à de l'information financière trompeuse. Dans cette optique, le système de l'IASB, fondé sur des principes, est plus souple dans l'application et le suivi des normes — aspect sous lequel il est comparable au droit — et ferait donc sans doute échec aux stratégies des vérificateurs qui respectent la lettre des normes comptables mais en trahissent l'esprit. En outre, opter pour des normes plus « subjectives » (fondées sur des principes) nécessiterait l'exercice d'une surveillance plus étroite des méthodes, dans le but de s'assurer qu'elles sont efficaces et appropriées. En conséquence, le rôle de surveillance est plus exigeant dans les systèmes dont les normes reposent sur des principes. Il convient cependant de noter qu'il n'est pas du ressort de l'IASB de faire respecter ses normes à l'échelle internationale de manière uniforme et qu'il n'existe pas, pour le moment, de mécanisme permettant de garantir cette uniformité.

La souveraineté et la perception internationale sont également des éléments dont il faut tenir compte. À titre de canadiens, a fait remarquer l'un des participants, il nous faut être en mesure de contrôler les normes qui influent sur nos marchés intérieurs. Si nous adoptons les normes du FASB, nous perdrons ce contrôle. Il serait illusoire de penser que les États-Unis nous permettront d'exercer une quelconque influence sur leurs décisions ou même de nous prononcer sur leurs normes. En revanche, estimait ce même participant, l'IASB serait davantage susceptible de permettre au Canada de prendre part au processus de normalisation. En outre, si nous adoptons les normes du FASB et que le reste du monde juge que ces normes sont déficientes, il nous sera difficile d'accéder aux capitaux internationaux. Nous devons évaluer avec soin jusqu'à quel point nous souhaitons, à l'heure actuelle, nous rapprocher des États-Unis en cette matière.

Un bon nombre de participants ont laissé entendre que, selon toute apparence, l'IASB et les normes comptables internationales étaient l'inéluctable voie de l'avenir.

Enfin, un bon nombre de participants ont laissé entendre que, selon toute apparence, l'IASB et les normes comptables internationales étaient l'inéluctable voie de l'avenir. Les États-Unis allaient même finir par se rallier, étant donné que les normes internationales contribueraient à faciliter les échanges

⁸ Pour plus de détails, voir « IASC Foundations Financial Information » dans la section « About Us » du site Web de l'IASB, <http://www.iasb.co.uk>.

⁹ Voir, par exemple, le communiqué de presse conjoint affiché à l'adresse <http://www.fasb.org/news/nr091702.shtml> et, plus récemment, à l'adresse <http://www.fasb.org/news/nr102902.shtml>.

¹⁰ Dans un récent discours prononcé lors du congrès de l'Institute of Chartered Accountants of England and Wales à Bruxelles (Belgique), le 10 octobre 2002 (voir <http://www.sec.gov/news/speech/spch589.htm>), l'ancien président de la SEC, Harvey Pitt, suggère une modification dans la position de la SEC : « Si, d'ici 2005, les progrès ont été suffisants dans l'amélioration et la convergence à court terme des normes comptables, dans l'élaboration d'un processus et d'une structure pour l'interprétation et l'application uniformes des IAS, et dans l'amélioration de l'infrastructure d'information financière, le moment sera peut-être venu pour nous de remettre en question la nécessité de continuer à demander aux émetteurs privés étrangers des pays membres de l'Union européenne de rapprocher les IAS des PCGR des États-Unis. » [Traduction]

commerciaux internationaux et à en réduire les coûts. Dans une économie mondiale, les normes comptables internationales élaborées en consultation avec toutes les instances concernées seront les seules normes équitables et raisonnables.

3.3 Arguments favorables aux normes du FASB

Les Canadiens ne peuvent absolument pas se permettre de s'aliéner les États-Unis et risquer ainsi de perdre l'accès à des sources de capitaux et à des occasions d'affaires vitales.

Par ailleurs, bon nombre des membres de notre groupe de discussion semblaient vouloir se rallier à l'autre camp. Du point de vue canadien, ont-ils affirmé, nous devons envisager les répercussions qu'aurait sur notre économie l'adoption des normes internationales. Le but est sans doute noble, mais toute discussion relative à cette décision restera théorique sans la collaboration des États-Unis qui sont le plus important partenaire commercial du Canada et le premier marché financier en importance au monde. Les Canadiens ne peuvent absolument pas se permettre de s'aliéner les États-Unis et risquer ainsi de perdre l'accès à des sources de capitaux et à des occasions d'affaires vitales¹¹.

Pour ce qui est des scandales comptables survenus aux États-Unis, on a soutenu que le système du FASB n'était pas à blâmer. Les causes profondes de ces événements sont diverses et exigent des solutions à volets multiples. De fait, un participant a affirmé avec conviction que les scandales avaient peu à voir avec les normes comptables et qu'ils étaient, en fait, liés à l'échec de la vérification et de la gouvernance d'entreprise. Par ailleurs, on a affirmé que les règles garantissaient l'application uniforme du même traitement, de sorte que les investisseurs puissent aisément comparer les états financiers et que les sociétés puissent se comparer entre elles. L'application d'un même traitement hausse également la crédibilité des états financiers, l'uniformité de l'information présentée étant chose claire pour tous les utilisateurs.

3.4 Évaluation de l'argumentation du groupe de discussion

Le résumé des arguments invoqués dans les deux rubriques précédentes semble indiquer que notre groupe de discussion était divisé en deux camps, de part et d'autre d'une ligne de démarcation entre principes et règles. En fait, tel n'est pas le cas. Certains participants penchaient pour l'adoption des PCGR des États-Unis et d'un système fondé sur des règles, certes, mais ils doutaient sérieusement que les Canadiens puissent adopter ce genre de système — surtout après les récents scandales. D'autre part, ceux qui favorisaient l'IASB et un système fondé sur des principes étaient sensibles aux risques que ce choix comporte quant à l'accès aux marchés financiers des États-Unis et convenaient, pour la plupart, que le prix à payer pour les entreprises canadiennes est trop élevé.

Dans le cours des entrevues, il est apparu clairement que le désaccord relatif aux modèles n'était pas aussi profond que nous l'avions cru.

Dans le cours des entrevues, il est apparu clairement que le désaccord relatif aux modèles n'était pas aussi profond que nous l'avions cru. D'une part, personne n'a prétendu que la distinction entre règles et principes était sans importance. Une fois la question posée sous forme de simple choix entre principes et règles, ou entre IASB et FASB, la majorité des participants se sentaient obligés de choisir un camp. D'autre part, des positions qui paraissaient diamétralement opposées au départ ont peu à peu paru beaucoup moins incompatibles, à mesure que progressait le débat sur les modèles fondés sur des principes et sur des règles.

Plus nous nous entretenons avec les participants sur cette question, plus nous relevons de points de convergence entre les deux camps. La majorité des participants étaient tout à fait disposés à trouver ce que l'on pourrait appeler un « terrain d'entente » lorsque l'occasion s'en présentait. Les discussions peuvent être résumées dans les termes suivants.

- De nombreux participants ont soit affirmé, soit convenu que **tout système combine règles et principes**, et que ni l'un ni l'autre ne repose uniquement sur des règles ou sur des principes. Il s'agit toujours de dosage plutôt que de caractère. Peut-être le système de l'IASB repose-t-il davantage sur des principes, mais les PCGR des États-Unis s'appuient également sur des principes et le système de l'IASB fait aussi appel aux règles. On tend à laisser croire que le débat sur l'opposition PCGR des États-Unis-normes de l'IASB est affaire de caractère plutôt que de dosage, ce qui peut être trompeur.

¹¹ Il convient de faire remarquer que les Autorités canadiennes en valeurs mobilières ont proposé de permettre aux sociétés ouvertes canadiennes inscrites à la cote aux États-Unis de produire des états financiers conformes aux PCGR des États-Unis, à condition que ces états soient rapprochés des PCGR canadiens pendant les deux exercices suivant le moment où elles adoptent les PCGR des États-Unis.

- **Les systèmes évoluent avec le temps.** Les systèmes peuvent s'orienter dans des directions différentes. Peut-être les Canadiens pourraient-ils se donner pour stratégie de persuader le FASB de fonder davantage les PCGR des États-Unis sur des principes, en les distinguant néanmoins des normes de l'IASB.
- **Les participants affichaient des points de vue divergents sur les PCGR canadiens.** Certains participants estimaient que le système canadien est essentiellement fondé sur des principes, tandis que d'autres jugeaient qu'il est davantage fondé sur des règles. Dans un esprit authentiquement canadien, un participant nous a même dit que le système canadien est à mi-chemin entre les normes fondées sur des règles et les normes fondées sur des principes.
- Lorsque nous avons demandé aux participants d'évaluer le système canadien, ils ont semblé d'avis qu'il est relativement efficace, bien qu'on ait exprimé certaines préoccupations au sujet de sa transparence et de sa portée. En fait, personne n'a suggéré que le système puisse avoir échoué dans les services qu'il rend aux canadiens. La plupart des participants nous ont dit, au surplus, que le Canada n'avait pas à remanier son système. Le véritable problème a trait à **la manière dont nous devons aborder la normalisation dans l'avenir**. Les canadiens doivent s'assurer que les nouvelles normes qu'ils adopteront permettent, d'une certaine façon, un rapprochement avec les normes internationales.
- Quant à la question de la rapidité avec laquelle les Canadiens devraient passer aux normes comptables internationales, le **caractère continu du processus** a presque fait l'unanimité. Les responsables des orientations politiques au Canada devraient établir la distinction entre les buts à atteindre à court et à long terme.
- À quelques rares exceptions près, les participants estimaient qu'à **long terme, les travaux de l'IASB et du FASB tendront probablement à converger**, ce qui nous conduira vers une sorte de « troisième voie » idéale.
- Bien que les participants aient manifesté beaucoup d'inquiétude à la perspective de perdre l'accès aux marchés financiers des États-Unis, la majorité d'entre eux estimaient qu'**il ne faut absolument pas en conclure que les Canadiens doivent se contenter d'imiter les États-Unis**. Les canadiens possèdent aussi d'importants investissements dans d'autres parties du monde. Avec le temps, ces investissements ne peuvent que croître. Les canadiens devraient continuer de participer pleinement aux travaux de l'IASB et d'en appuyer les efforts, tout en suivant le cours des événements aux États-Unis et en entretenant les liens sur ce front. Bref, il leur faut atteindre l'équilibre fonctionnel entre les deux systèmes, une stratégie qui n'a rien de contradictoire puisque la politique étrangère canadienne a toujours visé à maintenir l'équilibre entre bilatéralisme et plurilatéralisme.
- Dans leurs efforts pour atteindre cet équilibre, **les canadiens devraient s'appliquer à jouer le rôle « d'honnête courtier »**, en tentant d'amener l'IASB et le FASB à travailler de concert pour parvenir à un système de normalisation international unique le plus rapidement possible.

3.5 Conclusions préliminaires tirées des observations de l'auteur

Bien que l'importance de la distinction entre règles et principes ne fasse aucun doute, il est devenu difficile pour l'auteur, au fil des entrevues, de ne pas conclure que cette question avait monopolisé trop d'intérêt dans le débat public.

L'analyse étant ainsi plus simple et plus piquante qu'un exposé dans lequel l'opposition est plus floue et les problèmes plus complexes, et où le débat se déroule en « zones grises ».

C'est l'image que donnent en particulier les médias. Dans les semaines qui ont précédé la rédaction du présent rapport, l'auteur a dépouillé de nombreux articles de journaux et de magazines dans lesquels la question était dépeinte comme l'opposition de deux modèles ou un choix entre deux extrêmes. Interrogé sur le sujet, un participant a expliqué la situation de la façon suivante : à son avis, les journalistes préfèrent rendre compte de la situation sous les dehors d'une confrontation entre deux camps, l'analyse étant ainsi plus simple et plus piquante qu'un exposé dans lequel l'opposition est plus floue et les problèmes plus complexes, et où le débat se déroule en « zones grises ». Présenter les problèmes de façon très contrastée a la vertu d'être clair, aisé et spectaculaire, a-t-il conclu, mais tend en revanche à polariser le débat d'une façon qui n'est pas propre à favoriser l'adoption de politiques d'intérêt public judicieuses.

Au fil des entrevues, une deuxième conclusion a semblé se faire jour : **le fait qu'il soit actuellement question d'opter pour les normes internationales ne signifie pas qu'il faille bouleverser complètement le système existant.** « Pourquoi faudrait-il réinventer la roue? », a demandé un participant. Les discussions ont semblé déboucher sur la conclusion que l'adoption par le Canada des normes internationales sera sans doute graduelle. Il s'agit d'un objectif à long terme. Une transformation en bloc aurait, à l'heure actuelle, pour seule conséquence de confondre les marchés et les investisseurs.

Si la comptabilité doit se transformer, au Canada, cette transformation ne sera pas le résultat d'une révolution mais bien celui d'un processus d'évolution.

Par ailleurs, la majorité des participants se ralliaient sans hésitation à l'idée qu'il fallait fondre plusieurs systèmes différents en un seul système universel. Ils s'entendaient cependant aussi sur le fait que la route allait être longue et tortueuse. À peu près aucun participant n'envisageait la probabilité d'un « big bang » comptable. Le Canada n'allait pas adopter brusquement de nouvelles normes universelles, qu'il s'agisse de celles de l'IASB, des PCGR des États-Unis ou d'autres normes. Si la comptabilité doit se transformer, au Canada, cette transformation ne sera pas le résultat d'une révolution mais bien celui d'un processus d'évolution.

Enfin, la majorité des participants semblaient reconnaître que la stratégie qui convient aux responsables canadiens des orientations politiques et de la normalisation consiste à préserver une certaine part d'indépendance à l'égard des décisions de l'IASB et du FASB, et qu'ils doivent tracer leur propre voie médiane, parfois dans une direction, parfois dans une autre, au fil de leur cheminement.

Si l'on devait tirer de toutes ces observations une conclusion générale, on dirait sans doute que **les canadiens doivent envisager le changement sous un angle stratégique** — une perspective susceptible de les éclairer dans leur cheminement. Reste encore à déterminer comment aborder la définition des paramètres de cet angle stratégique.

4.1 La nécessité de rassurer le public

Quel que soit le verdict définitif sur le bien-fondé des PCGR des États-Unis, on ne peut aujourd'hui nier que la confiance du public dans l'intégrité de l'information financière aux États-Unis a été ébranlée. La plupart des membres du groupe de discussion étaient persuadés de l'importance des retombées de cette secousse sur les entreprises et les investisseurs canadiens. L'opinion selon laquelle les responsables des orientations politiques devaient s'employer à rétablir la confiance du public dans les méthodes canadiennes a donc été maintes fois exprimée.

Presque dès le départ, les participants ont convenu qu'un système comptable efficace, bien qu'il exige le respect de normes — soit des règles et des principes dictés par de hauts niveaux de savoir et de compétence — **repose sur la confiance**. La confiance sert de lubrifiant à la machine. Si la confiance des investisseurs est minée, un avis, un témoignage ou un débat d'experts risque de ne pas suffire à la restaurer.

Pour reprendre les termes d'un participant : « Il faudra, pour rassurer le public, davantage qu'une stratégie de "communications" faisant appel au témoignage d'experts. Il ne suffit pas que les normes soient judicieuses et efficaces; elles doivent aussi en donner l'apparence. ».

« Que faut-il faire pour convaincre les canadiens de la qualité et de l'efficacité des normes? », se sont demandé les participants. Après tout, la comptabilité est, par nature, très technique. La majorité des investisseurs n'ont ni le temps, ni le goût d'approfondir leurs connaissances dans ce domaine.

Le public doit avoir d'abord et avant tout le sentiment que les leaders en ce domaine et les gouvernements envisagent de la même façon l'évolution souhaitable du système comptable dans un monde en mutation rapide.

Si l'on en juge par les entrevues et les discussions de groupe, il semble juste de dire que selon la majorité des participants, le public doit avoir d'abord et avant tout le sentiment que les leaders en ce domaine et les gouvernements envisagent de la même façon l'évolution souhaitable du système comptable dans un monde en mutation rapide. Le public doit avoir la conviction de s'engager dans une voie promettant un système comptable digne de confiance, précis et sûr. Mais à quelle représentation de l'avenir devons-nous nous rallier?

4.2 Les éléments d'une représentation de l'avenir

Nous avons longuement discuté de cette représentation ou vision de l'avenir. Au terme de ces discussions, la plupart des participants ont convenu qu'il fallait une description simple de la façon dont les responsables des orientations politiques et les experts envisagent cet avenir et de la place qu'y occuperait le Canada. Si l'on parvenait à se mettre d'accord sur cette représentation, le message clair qui s'en dégagerait contribuerait à rassurer les investisseurs et le grand public. Mais quelle serait la teneur de ce message? Comment serait-il formulé?

Dans le meilleur des cas, une représentation commune pouvant servir de guide à la normalisation comptable au Canada, au XXI^e siècle, doit refléter l'interprétation collective de la situation globale, les objectifs à court, moyen et long terme des leaders dans le domaine, et les moyens qu'ils entendent mettre en œuvre pour atteindre ces objectifs.

Dans le meilleur des cas, une représentation commune pouvant servir de guide à la normalisation comptable au Canada, au XXI^e siècle, doit refléter l'interprétation collective de la situation globale, les objectifs à court, moyen et long terme des leaders dans le domaine, et les moyens qu'ils entendent mettre en œuvre pour atteindre ces objectifs. Le texte explicatif accompagnant l'expression de cette vision ne devrait être ni long ni complexe. Les objectifs définis devraient être larges mais clairs.

La forte tendance des participants à chercher une solution mitoyenne a porté l'auteur à croire que leurs observations contenaient peut-être les éléments de cette représentation de l'avenir. De fait, les éléments suivants, brièvement décrits, ont semblé se dégager des entrevues et des discussions.

Les canadiens doivent équilibrer deux facteurs concurrents : leur engagement à contribuer à l'élaboration d'un système fiable de normes comptables internationales et le fait que le Canada est lourdement tributaire de l'accès aux marchés financiers des États-Unis.

Le débat actuel sur les principes et les règles ne doit pas être considéré comme un ultimatum obligeant les Canadiens à prendre position, une fois pour toutes, entre l'IASB et le FASB. Le Canada est libre de privilégier le cheminement progressif vers l'objectif qui consiste à produire un système de normes internationales.

En d'autres termes, selon l'usage qui lui est propre, le Canada pourrait adopter une voie intermédiaire.

En d'autres termes, selon l'usage qui lui est propre, le Canada pourrait adopter une voie intermédiaire. D'une part, il pourrait collaborer avec l'IASB et le FASB et appuyer ces organismes dans leurs efforts pour produire des normes internationales de qualité supérieure. Il suivrait parfois la voie indiquée par l'IASB s'il estime que cette voie contribue à l'évolution globale du système et à son degré d'excellence.

D'autre part, le Canada pourrait continuer de protéger ses intérêts dans ce genre de décision, en tenant compte des besoins des entreprises canadiennes — notamment celui d'accéder aux marchés financiers — et s'assurer que son engagement à long terme vis-à-vis de la convergence vers des normes internationales ne déloge pas les Canadiens du « terrain » américain en orientant trop systématiquement les choix vers l'IASB, par exemple. Il serait également important que les choix du Canada ne provoquent pas le désintérêt des investisseurs étrangers pour le Canada. Après tout, le choix de normes comptables ne met pas en cause uniquement la confiance ou la précision, mais aussi le coût total des affaires.

Si tant est que cette brève description contient les éléments d'une représentation de l'avenir, il a été relativement facile pour l'auteur d'obtenir que la majorité des participants y adhèrent. De fait, une fois clos le débat règles-principes, les participants ont semblé exprimer essentiellement leur propre point de vue en ces termes. Dans la mesure où nous pouvons en juger, **ce compte rendu exprime fidèlement leur point de vue.**

Les responsables de l'élaboration des politiques peuvent bien exprimer comment ils croient que les choses devraient se dérouler, les parties intéressées ou les citoyens en général ne seront pas pour autant convaincus que cette vision sera concrétisée. Lorsque la confiance du public est en cause, la perception importe souvent autant que la réalité.

Certains participants ont fait remarquer que cette vision de l'avenir n'est pas nouvelle et qu'elle circule depuis quelque temps déjà. On a souligné, en particulier, que les visées et l'orientation stratégique du CNC s'apparentent de près à la représentation décrite ici. Nous avons été étonné qu'un aussi grand nombre de participants y adhèrent, bien qu'elle renonce au ton plus tranchant qui anime très souvent le débat public actuel entourant la question — un ton que bon nombre de participants semblaient au départ vouloir adopter. Quoi qu'il en soit, peu importe à quand remonte cette vision, la description qu'elle présente de la perspective stratégique dans laquelle le Canada envisage l'avenir de la normalisation comptable n'est sans doute pas suffisante pour résoudre entièrement les problèmes qui ont trait à la confiance du public. Les responsables de l'élaboration des politiques peuvent bien exprimer comment ils croient que les choses devraient se dérouler, les parties intéressées ou les citoyens en général ne seront pas pour autant convaincus que cette vision sera concrétisée. Lorsque la confiance du public est en cause, la perception importe souvent autant que la réalité.

L'étude de cette question dans les entrevues a débouché sur l'analyse de ce qu'il faudrait pour faire en sorte que les Canadiens (et autres intéressés) aient la certitude que la normalisation canadienne suit le cours approprié. Selon un participant, les parties prenantes et le grand public doivent avoir la conviction que l'organisation qui tient les rênes est en mesure d'atteindre les objectifs visés et qu'elle le fera. Partant, nous avons demandé à plusieurs participants si l'entité actuellement responsable de la normalisation était bien outillée et en bonne position pour concrétiser la vision de l'avenir que nous envisagions. Certains ont répondu oui. D'autres, cependant, avaient des doutes et s'inquiétaient surtout de la capacité de cette entité de représenter tous les intérêts des parties intéressées de manière équitable.

Pourquoi? Qu'est-ce qui les préoccupe? Ont-ils raison? Avant de résumer les observations que nous avons recueillies, traçons brièvement le schéma organisationnel du Conseil des normes comptables (CNC) du Canada, aux fins de référence.

4.3 Profil du Conseil des normes comptables

Objectifs

Le CNC est responsable de l'élaboration des normes faisant autorité en matière d'information financière et de comptabilité pour les sociétés et les organismes sans but lucratif du Canada. Ces normes constituent les principes comptables généralement reconnus ou PCGR canadiens. Selon le site Web du CNC (www.AcSBCanada.org), la mission du Conseil consiste à

« contribuer à l'amélioration de la prise de décisions en rehaussant constamment la qualité de l'information financière et des autres informations relatives à la performance organisationnelle présentées par les entités canadiennes. » Les objectifs énoncés du Conseil sont les suivants :

- Élaborer des normes qui rehaussent la qualité de l'information présentée par les entités canadiennes tenant dûment compte des coûts et des avantages pour les préparateurs et les utilisateurs.
- Faciliter l'accès, pour les entreprises canadiennes, aux marchés américains et mondiaux en éliminant ou en réduisant au minimum les différences entre les PCGR en Amérique du Nord et à l'échelle internationale, selon les besoins.
- Soutenir ses activités de normalisation en contribuant activement à la mise en œuvre et à la publication en temps opportun d'indications sur les problèmes nouveaux.
- Améliorer continuellement le processus de normalisation.

Structure

Le CNC est composé d'un maximum de neuf membres qui sont principalement des bénévoles provenant des milieux de l'enseignement, des affaires et de la comptabilité, ainsi que d'autres utilisateurs de l'information financière. Ils ont un mandat de trois ans, renouvelable une fois, dont les dates d'échéance s'échelonnent. Ces membres sont choisis de façon à équilibrer les compétences et les expériences que combine le CNC. Le poste de président est un poste à temps plein rémunéré. Le vice-président, Normalisation, et le directeur, Normes comptables, de l'Institut Canadien des Comptables Agréés sont membres sans droit de vote du CNC. Le membre de l'International Accounting Standards Board chargé de la liaison avec le Canada est également membre sans droit de vote du CNC.

Le CNC exerce ses activités sous la surveillance du Conseil de surveillance de la normalisation comptable (CSNC), qui nomme à la fois ses propres membres (par l'intermédiaire d'un comité spécial) et ceux du CNC. Le CSNC recrute ses membres dans la profession comptable et les organismes professionnels, dans le milieu des affaires, de la finance et de la fonction publique, parmi les membres de la profession juridique, et dans les autorités de réglementation. Il puise également parmi « d'autres personnes ou groupes qui sont en mesure d'apporter un large éventail de points de vue à l'égard des normes comptables¹² ». Le CSNC aide le CNC à établir ses stratégies et l'informe des points de vue des divers groupes représentés au CSNC. Le CSNC ouvre ses réunions au public et lui fait rapport sur les activités du CNC chaque année.

Le CNC travaille également en étroite collaboration avec le Comité sur les problèmes nouveaux (CPN). Ce dernier l'aide à trouver des solutions aux problèmes des parties intéressées plus rapidement qu'en vertu de la procédure de consultation officielle. Le CNC informe le CPN des questions qui peuvent exiger une intervention de la part de ce dernier, et vice-versa.

Activités internationales

Conscient des intérêts commerciaux internationaux du Canada, le CNC a fermement pris position en faveur de l'élaboration de normes comptables internationales. Il travaille également à l'harmonisation des PCGR canadiens avec les normes internationales ainsi qu'avec les PCGR des États-Unis. On peut lire sur le site Web du Conseil :

En l'absence de circonstances propres au Canada clairement identifiables, il est peu probable que le CNC adopte une nouvelle norme canadienne qui diffère de celles en vigueur sur le plan international. En conséquence, les activités des groupes comme l'International Accounting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB) ont une incidence considérable sur la normalisation au Canada¹³.

Les activités internationales du CNC sont également soutenues par ses activités de liaison avec l'IASB¹⁴.

¹² Mandat du CSNC — Processus de sélection des membres du CSNC, article 14. Information accessible sur le site http://www.cica.ca/index.cfm/ci_id/8431/la_id/2.htm.

¹³ Activités internationales du CNC, http://www.acsbcanada.org/index.cfm/ci_id/193/la_id/2.htm.

¹⁴ Pour en apprendre davantage sur les activités de liaison du CNC, voir http://www.acsbcanada.org/index.cfm/ci_id/951/la_id/2.htm.

Financement et responsabilité

L'Institut Canadien des Comptables Agréés finance le CNC et en assure le fonctionnement. Actuellement, le CNC et le CPN doivent rendre des comptes au CSNC qui, lui, doit rendre des comptes au Conseil d'administration de l'ICCA en lui démontrant qu'il s'est acquitté de sa mission de surveillance. Ni le CNC, ni le CPN, pas plus que le CSNC, n'a de comptes à rendre au Conseil d'administration de l'ICCA quant à ses décisions de normalisation.

4.4 La question de l'indépendance

Comme nous l'avons fait remarquer à la rubrique précédente, c'est l'ICCA, le plus grand organisme professionnel comptable au pays, qui assure le fonctionnement et le financement du CNC. Plusieurs de nos participants ont souligné que le CNC est l'un des seuls normalisateurs au monde à entretenir de tels liens. Ils ont également relevé que le principe est maintenant largement reconnu dans les autres pays que le normalisateur officiel doit, dans l'exercice de ses activités, être libre de tout lien de dépendance avec les organismes professionnels. Un participant a ajouté que si l'« absence de lien de dépendance » signifiait l'absence d'attaches, cette règle s'appliquait non seulement aux organismes professionnels, mais à toutes les parties prenantes. L'importance du « lien » entre le CNC et l'ICCA soulevait certaines inquiétudes, et la question a été quelque peu débattue.

Bien que la majorité des participants aient exprimé leurs craintes au sujet des liens qui unissent le CNC et l'ICCA, certains ont estimé que ces inquiétudes étaient exagérées, voire inconvenantes.

Bien que la majorité des participants aient exprimé leurs craintes au sujet des liens qui unissent le CNC et l'ICCA, certains ont estimé que ces inquiétudes étaient exagérées, voire inconvenantes. Ils ont expliqué, par exemple, que le CSNC, qui surveille le travail du CNC, compte parmi ses membres des gens du milieu des affaires, de la profession juridique et de la fonction publique qui n'ont aucun lien avec l'ICCA. Les critiques ont cependant répliqué que le CSNC était financé par l'ICCA et que c'était à son Conseil d'administration qu'il devait rendre des comptes. « Comment pareille structure pourrait-elle favoriser l'indépendance », a demandé l'un des participants?

Un autre participant a abordé la question sous un angle différent en posant la question suivante : « Si le CNC fonctionne bien — si rien n'indique qu'il ait pris de mauvaises décisions —, pourquoi devrions-nous en modifier le fonctionnement ou le remplacer? » Cette réflexion a lancé une discussion exploratoire dont l'issue pourrait avoir des conséquences d'une grande portée. Le déroulement des entrevues et des conférences téléphoniques nous a amenés à débattre de l'importance de deux principes fondamentaux que nous appellerons le **principe de la transparence** et le **principe de la démocratie**.

Dans le cas de normes régissant l'exercice d'une profession comme la comptabilité, nous nous tournons vers des gens qui possèdent de l'expérience et des compétences.

Nous avons commencé par poser la question qui suit à quelques-uns des participants : « Sur quoi devraient reposer les nouvelles normes comptables? » Certains d'entre eux ont répondu que, dans le cas de normes régissant l'exercice d'une profession comme la comptabilité, nous nous tournons vers des gens qui possèdent de l'expérience et des compétences. Nul n'a été étonné que la discussion de cette question ait révélé qu'il suffit souvent d'une analyse attentive des faits pour résoudre l'incertitude quant au choix de la meilleure de deux normes concurrentes. Bref, l'efficacité de la normalisation repose sur **l'expérience et les compétences**.

Nous avons ensuite essayé de pousser cette conclusion à la limite en demandant aux participants s'ils croyaient que des niveaux élevés d'expérience et de compétence pouvaient faire de la normalisation une science. Cette proposition a trouvé peu d'adeptes. Pourquoi?

Tous ont reconnu que la normalisation fait souvent intervenir des jugements qui prêtent à controverse parce qu'ils supposent, par exemple, un équilibre de valeurs qui risque de servir les intérêts d'un groupe au détriment d'un autre. Ainsi, une nouvelle norme peut être en partie fondée sur des points de vue divergents quant à ce que les normalisateurs jugent équitable ou quant aux méthodes dont l'application leur paraît la plus simple ou la moins onéreuse pour les utilisateurs.

Dans bien des cas, il n'existe pas de méthode idéale précise pour peser les arguments qui sous-tendent ces opinions divergentes ou équilibrer les intérêts et les valeurs sur lesquels ils reposent.

Les décisions de cette nature sont souvent controversées en raison de la multiplicité des points de vue sur ce qui est équitable ou sur ce qui entraîne des coûts d'application élevés. Dans bien des cas, il n'existe pas de méthode idéale précise pour peser les arguments qui sous-tendent ces opinions divergentes ou équilibrer les intérêts et les valeurs sur lesquels ils reposent. Différents choix mèneront à différents résultats, et différents résultats auront une incidence différente sur les divers utilisateurs.

La conclusion sur laquelle ces constatations semblent déboucher est la suivante : **bien qu'il soit opportun que la normalisation s'appuie en grande partie sur l'expérience et les compétences, elle exige également du jugement.** Parfois, l'incertitude sous-jacente aux jugements formulés peut être résolue grâce à un complément d'information, d'expérience ou de compétences. Mais, dans bien des cas, cette solution est impossible parce qu'il faudrait, pour l'appliquer, équilibrer les valeurs, les intérêts ou d'autres préoccupations qui débordent les limites des compétences et de l'expérience. Il faut donc faire des choix.

Comme plusieurs participants l'ont souligné, faire des choix en situation d'incertitude et de dissension fait partie intégrante de la normalisation comptable. C'est pourquoi il paraît juste de conclure qu'aucune des parties intéressées ne devrait être privilégiée par rapport à une autre et, de ce fait, être en position d'exercer sur les choix une influence à l'avantage de priorités controversées. L'exercice d'une telle influence risquerait d'imprimer aux décisions une orientation favorisant les intérêts d'un groupe au détriment des autres. Non seulement cette situation serait-elle injuste, mais elle saperait la crédibilité et la légitimité des normes.

Plusieurs de nos participants ont estimé que ces arguments viennent appuyer l'opinion des opposants à la perpétuation du lien entre le CNC et l'ICCA, un lien qualifié de vestige du passé dont il faut se défaire. Cette critique n'avait pas pour but de mettre en doute l'intégrité du normalisateur. Les participants ont insisté sur le fait qu'ils croient que le CNC est animé des meilleures intentions et qu'il fait preuve d'un degré élevé de professionnalisme, de compétence et d'expérience. Ils craignent cependant que ses liens avec l'ICCA puissent compromettre l'apparence d'impartialité de ses décisions et que, quoi qu'il en soit, ces décisions risquent d'être subtilement influencées, en dépit des bonnes intentions.

Dans la prise de décisions judicieuses, en s'assurant que les intérêts de chacun soient équitablement traités et que personne ne soit en position d'exercer une influence indue sur l'issue de l'analyse, en présence de lacunes dans les connaissances, les preuves et les compétences.

C'est le propre des organisations démocratiques que de tenir compte des opinions divergentes dans la prise de décisions judicieuses, en s'assurant que les intérêts de chacun soient équitablement traités et que personne ne soit en position d'exercer une influence indue sur l'issue de l'analyse, en présence de lacunes dans les connaissances, les preuves et les compétences. Voilà ce que nous pourrions appeler le **principe de la démocratie**. Dans le contexte actuel, la majorité des participants concluent que le CNC devrait, dans l'exercice de ses activités, être affranchi de tout lien de dépendance avec un organisme professionnel, quel qu'il soit, ou toute autre partie intéressée.

Certains participants se sont toutefois interrogés sur le sens de l'expression « sans lien de dépendance ». Ainsi, l'un d'eux a demandé si cela signifiait que les membres du conseil ne devaient appartenir à aucun organisme comptable professionnel, quel qu'il fût. Le cas échéant, cette contrainte serait plus sévère que ne l'exigeaient la majorité des pays. Bien que la question n'ait pas été posée directement aux autres participants, il semble peu probable que leur inquiétude au sujet des « liens » du CNC avec l'ICCA ait été telle que les changements dussent aller aussi loin. Ces inquiétudes paraissent tenir au fait que le CNC est financé par l'ICCA, même s'il relève du CSNC à qui il doit rendre des comptes.

Un participant a toutefois demandé si la relation entre le CNC et l'ICCA est bien la question cruciale dans l'examen de l'indépendance du normalisateur. Selon lui, s'il fallait craindre que le public perçoive un manque d'indépendance chez le CNC, cette image découlerait davantage du fait que les membres du CNC y siègent à temps partiel. En effet, on pourrait craindre que la relation d'emploi des membres du CNC remette en question leur capacité de juger objectivement des questions controversées qui ont une influence sensible sur leur employeur ou sur les clients de ce dernier.

Transparence revêt une grande importance aux yeux de certains de nos participants, qui la considèrent comme un élément essentiel du processus de restauration de la confiance du public.

Enfin, il a été suggéré par un autre participant qu'un normalisateur comme le CNC pouvait essayer d'atténuer l'effet de tels liens avec l'ICCA grâce à un système de « contrôles ». Mais cette suggestion n'a pas beaucoup rassuré les inquiets qui ont répliqué qu'il était important non seulement que le processus soit équitable, mais aussi qu'il soit perçu comme étant équitable. En d'autres termes, il faut couper les liens, même s'ils ne donnent que l'apparence d'une influence indue. Cette solution est, certes, la plus simple et la plus fiable, et peut être assimilée au **principe de la transparence**. Dans le sillage des scandales survenus aux États-Unis, elle revêt une grande importance aux yeux de certains de nos participants, qui la considèrent comme un élément essentiel du processus de restauration de la confiance du public.

Néanmoins, comme le révèle le précédent compte rendu de la discussion, la façon dont le principe doit être appliqué soulève bon nombre de questions épineuses. S'il apparaît évident que certains participants estiment que la relation actuelle entre le CNC et l'ICCA doit changer, la nature de liens acceptables entre normalisateur et parties intéressées est loin d'être claire.

5.1 Un exercice de réflexion

Nous avons donc plus précisément demandé à certains participants de s'imaginer dans le rôle du Ministre d'État responsable de la normalisation et de supposer que le Premier ministre leur confie la tâche de formuler des recommandations en ce qui a trait à la normalisation au XXI^e siècle.

Après avoir discuté d'impartialité, nous avons invité certains de nos participants à se livrer à un exercice de réflexion. Compte tenu des préoccupations soulevées, l'auteur a pensé qu'il serait utile d'observer ce qui émergerait d'une discussion ouverte, ayant pour thème la normalisation au XXI^e siècle. Nous avons donc plus précisément demandé à certains participants de s'imaginer dans le rôle du Ministre d'État responsable de la normalisation et de supposer que le Premier ministre leur confie la tâche de formuler des recommandations en ce qui a trait à la normalisation au XXI^e siècle. La discussion devait porter sur trois niveaux : mandat et mission, capacités et modèles structurels.

Premièrement, nous leur avons demandé de rédiger un **mandat**. Ils devaient plus explicitement définir les objectifs ou les principes fondamentaux sur lesquels la normalisation serait fondée. Ces objectifs ou ces principes devraient doter l'entité responsable de la normalisation d'une orientation et d'une mission.

Deuxièmement, nous leur avons demandé de dresser le profil du normalisateur du XXI^e siècle, afin de nous aider à cerner les **capacités** que devait posséder l'entité pour pouvoir s'acquitter de son mandat.

Troisièmement, nous leur avons demandé de concevoir la **structure** de l'entité responsable de la normalisation.

Voici la synthèse des points de vue exprimés dans le cadre de cet exercice.

5.2 Mandat et mission

Nous avons vu que la normalisation comptable exige un important bagage d'expérience et de compétences, ce qui fait que le mandat proposé du normalisateur doit comporter l'engagement à fonder ses décisions, autant que faire se peut, sur les faits :

- Dans la mesure du possible, la normalisation doit être guidée par des connaissances d'expert qui seront mises à contribution pour maximiser l'exactitude, la transparence et la simplicité de l'information financière.

La prise de décisions en fonction des faits ne suffit pas à garantir l'efficacité de la normalisation. Le normalisateur du XXI^e siècle doit également se demander en quoi ses normes influenceront sur les diverses organisations qui y sont assujetties, des petites entreprises jusqu'aux grandes sociétés. Lorsqu'il fait des choix controversés — des choix qui débordent l'expérience et les compétences — le normalisateur doit en prendre acte et s'efforcer d'équilibrer les intérêts concurrents de toutes les parties intéressées, dans un souci d'équité. Cet engagement pourrait être libellé dans les termes suivants :

- L'entité responsable de la normalisation au Canada doit viser l'élaboration de politiques et de pratiques de normalisation équitables et indépendantes, servir l'intérêt public, et servir également les intérêts de ceux et celles qui s'appuient sur ces normes et qui les appliquent.

Le principe de la transparence met l'accent sur l'importance de veiller à ce que l'entité responsable de la normalisation soit conçue de telle sorte qu'elle assure le respect des principes d'équité et d'impartialité, et qu'elle en donne également l'apparence.

- La normalisation doit reposer sur des structures et faire usage de processus qui témoignent de l'engagement de l'entité responsable de la normalisation à maximiser l'équité et l'impartialité.

Enfin, le normalisateur du XXI^e siècle doit avoir pour directive de promouvoir la convergence ou l'harmonisation des normes comptables à l'échelle internationale. Les participants ont cependant fait valoir leur désaccord quant à l'interprétation de cette recommandation.

Certains participants s'accommodaient d'une explication selon laquelle cet engagement à l'égard des normes internationales se traduisait dans l'expression de l'« intérêt national » canadien. Lorsqu'on réclamait des précisions, les participants avaient tendance à définir cet engagement comme étant celui de veiller à l'agrégation et à l'équilibre des divers intérêts en jeu au sein du Canada. Il s'agit là d'une définition assez traditionnelle de l'« intérêt national », fondée sur la théorie économique.

Mais certains de nos participants tout au moins se sont dits en faveur d'un engagement plus ferme à l'égard de l'objectif de convergence et ont proposé une autre interprétation de la nature de l'engagement.

Mais certains de nos participants tout au moins se sont dits en faveur d'un engagement plus ferme à l'égard de l'objectif de convergence et ont proposé une autre interprétation de la nature de l'engagement. Selon eux, les pays comme le Canada ne doivent plus se considérer comme des États-nations souverains au sens traditionnel. Ce sont plutôt des collectivités indépendantes à l'intérieur d'un village global de plus grande envergure. La meilleure façon de saisir la puissance de cet argument est peut-être de l'expliquer en termes de mondialisation.

Le monde est aujourd'hui composé d'éléments beaucoup plus interdépendants qu'il y a vingt ans. Les technologies de l'information et des communications modifient bien plus que la circulation des informations. Elles modifient la structure et la base de l'État-nation traditionnel. Les pays ne sont pas auto-suffisants comme ils l'étaient auparavant, et nous devons donc cesser de faire comme s'ils l'étaient.

Par exemple, la meilleure façon d'expliquer l'engagement des canadiens à l'endroit de la promotion des droits humains internationaux est de l'exprimer non pas en termes d'« intérêt national », mais selon les points de vue des canadiens sur les valeurs humaines partagées par tous les peuples. C'est ce qui explique la critique formulée par le Canada à l'endroit des États-Unis lorsque ces derniers ont refusé de donner leur appui à la création d'un tribunal criminel international, prétextant qu'il empiéterait sur la souveraineté des États-Unis. De nombreux Canadiens sont maintenant d'avis que la justice internationale relativement à certains crimes transcende les questions de souveraineté ou d'intérêt national.

Dans la perspective du « village globale », la planète dans son entier est considérée comme ayant ses propres intérêts, ses propres normes et ses propres règles qui sont en voie d'émerger.

Dans la perspective du « village global », la planète dans son entier est considérée comme ayant ses propres intérêts, ses propres normes et ses propres règles qui sont en voie d'émerger. À titre de membre en règle de ce village, le Canada devrait s'engager à promouvoir l'évolution et la clarification de ces normes. L'enjeu n'est certes pas uniquement l'intérêt national des canadiens. En fait, il est parfois même contraire à cet intérêt national. Le cas échéant, les canadiens peuvent être appelés à sacrifier leur intérêt au profit de celui du village global auquel appartient le Canada.

Dans cette optique, l'engagement du Canada à l'égard de la création de normes internationales en comptabilité devrait donc être traité comme étant davantage que l'expression de l'intérêt collectif des seuls canadiens ou leur désir de voir leurs intérêts nationaux promus sur la scène internationale. Lorsque les intérêts du Canada entrent en conflit avec ceux du village global, le normalisateur doit étudier les deux individuellement, les peser et les équilibrer. Il peut arriver que priorité soit accordée à la promotion des intérêts internationaux aux dépens des intérêts collectifs des canadiens (du moins à court terme).

Bien que cette question ait suscité la controverse chez certains de nos participants, qui estimaient quelque peu excessif un tel engagement à l'égard des intérêts internationaux auxquels seraient subordonnés les intérêts canadiens, cette conception de l'engagement du Canada vis-à-vis des normes internationales a débouché sur un quatrième principe relatif au mandat de la normalisation :

- Le Canada est engagé à promouvoir l'élaboration d'un ensemble de normes comptables internationales maximisant l'exactitude, la transparence et la simplicité de l'information financière, en traitant les intérêts de tous les utilisateurs pertinents du système (les pays) avec équité et apparence d'équité.

Ces quatre principes permettent-ils de formuler, à l'intention de l'entité responsable de la normalisation, un mandat et une mission qui reflètent la vision exposée dans les paragraphes précédents? La question reste ouverte.

5.3 Les capacités

Les termes imagés « équilibrer » et « peser » ont occupé une place de choix dans la section précédente. Pour ceux qui ont étudié la jurisprudence, ces termes sont bien connus. On fait régulièrement appel aux tribunaux pour peser et équilibrer des intérêts, des réclamations et des droits rivaux — bien que l'argumentation soit, la plupart du temps, soutenue par une grande quantité de preuves, appuyées par le témoignage successif d'un cortège d'experts. Les juges savent fort bien que l'exercice du droit n'est pas une science et que les compétences que doit posséder le juriste dépassent la formation même la plus rigoureuse en matière de règles de droit.

Qu'il faudra au normalisateur comptable du XXI^e siècle des aptitudes et des capacités qui vont bien au-delà de l'expérience et des compétences comptables.

La normalisation et la jurisprudence ne sont pas identiques, mais l'analogie est utile. Nous constatons, d'après les quatre principes énoncés précédemment et les commentaires qu'ils ont suscités, qu'il faudra au normalisateur comptable du XXI^e siècle des aptitudes et des capacités qui vont bien au-delà de l'expérience et des compétences comptables. Outre la qualité des compétences et de l'expérience, les participants ont cerné au moins cinq autres domaines très importants et fondamentaux dans lesquels il serait crucial que l'entité responsable de la normalisation possède une capacité organisationnelle considérable pour s'acquitter de son mandat.

Premièrement, le normalisateur doit être bien outillé pour **évaluer les intérêts des utilisateurs canadiens du système et pour équilibrer ces intérêts**. La tâche est ambitieuse. Parmi ces utilisateurs figurent évidemment les investisseurs de tous ordres, les petites et moyennes entreprises (PME), les grandes sociétés et une ample variété d'associations professionnelles. Il convient de noter encore une fois que cette tâche exige un jeu de compétences très différent de celui qu'il faut pour s'assurer que les normes produisent des rapports financiers exacts, simples et transparents.

Deuxièmement, le normalisateur du XXI^e siècle doit être bien outillé pour **évaluer les intérêts du village global et pour équilibrer ces intérêts par rapport à ceux des canadiens**. Bien que bon nombre des compétences nécessaires pour y parvenir recoupent celles qu'exige le domaine de performance précédent, elles présentent des différences importantes. Le normalisateur doit, en particulier, posséder un degré élevé de connaissance des besoins et des aspirations des autres pays et du contexte qui les caractérise.

Troisièmement, le normalisateur doit avoir **la capacité de concrétiser les principes sur lesquels repose la normalisation** d'une manière qui soit jugée impartiale et équitable. Cette exigence suppose une grande capacité de consultation dans les processus décisionnels.

Quatrièmement, l'entité responsable de la normalisation devra, afin de s'acquitter de son mandat, faire preuve des capacités et de la crédibilité nécessaires pour agir à l'échelle internationale et **se comporter comme un chef de file** en jouant le rôle d'honnête courtier entre l'IASB et le FASB, par exemple.

Cinquièmement, un organisme faisant autorité (comme celui qui est chargé de la réglementation en valeurs mobilières ou un autre organisme de réglementation doté des pouvoirs appropriés) doit avoir la **capacité d'examiner les normes et de se prononcer sur la façon dont elles sont utilisées**. L'une des choses que nous ont appris les récents scandales est qu'il ne suffit pas à une autorité de normalisation de fixer des normes. Elle doit également assumer la responsabilité d'examiner, de commenter les normes et de contrôler leur mode d'utilisation au sein de la communauté, afin de contrer les erreurs d'interprétation ou les abus. Reste à savoir exactement quel organisme ou quel type d'organisme serait le mieux placé pour répondre à cette exigence.

5.4 Une organisation apprenante et un centre d'excellence

Enfin, comme l'a fait remarquer un participant, pour que l'entité responsable de la normalisation s'acquitter de son mandat, elle doit posséder au moins une autre capacité, mais de nature fort différente : **la capacité d'apprendre**. Elle doit être ce que les experts de la gestion appellent aujourd'hui une « organisation apprenante ».

L'organisation apprenante diffère de l'organisation traditionnelle en ce qu'elle renferme dans sa structure même ce que certains appellent une « boucle de rétroaction ».

L'organisation apprenante diffère de l'organisation traditionnelle en ce qu'elle renferme dans sa structure même ce que certains appellent une « boucle de rétroaction ». Elle reçoit, en effet, un flux incessant d'informations provenant de l'extérieur — des commentaires relatifs à la qualité de sa performance et au succès avec lequel elle atteint ses buts, qui lui vient des consommateurs, des clients ou autres intéressés qui font appel à ses services. La plupart des experts conviennent cependant que cette boucle de rétroaction ne suffit pas pour faire d'une entreprise une organisation apprenante. L'apprentissage exige davantage que la structure appropriée. Il nécessite aussi la culture appropriée. Bref, l'organisation doit être en mesure d'évaluer et d'utiliser intelligemment l'information, afin d'apprendre de ses propres expériences et d'améliorer sa façon de faire. Elle doit donc devenir de plus en plus efficace dans l'accomplissement de ses tâches. C'est ce que nous sommes en droit d'attendre d'un organisme chargé de fixer les normes officielles dans un domaine en perpétuelle mutation.

Selon un participant, l'objectif de création d'une organisation apprenante doit être poussé un degré plus loin : le normalisateur du XXI^e siècle doit également s'efforcer d'être un centre d'excellence, un organisme capable de colliger de l'information, au-delà de la rétroaction de ses clients. Un centre d'excellence recueille des renseignements au sujet des organisations qui lui ressemblent partout dans le monde. En d'autres termes, il possède une capacité de recherche qui lui permet de relever les « méthodes exemplaires » en provenance d'autres pays. Il utilise ensuite ces connaissances pour améliorer sa propre performance.

En outre, le normalisateur qui deviendrait également un centre d'excellence jouirait de certains avantages qui dépasseraient la simple amélioration de son efficacité dans l'établissement de normes pour les canadiens. Il pourrait aussi devenir un centre international d'apprentissage, de discussion et de débat au sujet des normes comptables mondiales. Non seulement le Canada pourrait-il ainsi disposer de l'outil « idéal » pour améliorer ses normes, mais il rehausserait son profil à titre de chef de file dans le domaine et légitimerait son rôle d'« honnête courtier » au sein de la communauté internationale et de défenseur respecté de normes mondiales de qualité.

5.5 Modèles organisationnels envisageables

La question du modèle organisationnel approprié se pose également. Les participants ont soulevé et discuté un bon nombre de questions connexes, allant des instances auxquelles l'entité responsable de la normalisation doit rendre des comptes jusqu'à la façon dont elle doit être financée. Deux modèles fondamentaux ont fait surface.

Certains pensaient que l'entité responsable de la normalisation peut être créée par le gouvernement, mais qu'elle doit être libre de tout lien de dépendance avec lui.

Certains pensaient que l'entité responsable de la normalisation peut être créée par le gouvernement, mais qu'elle doit être libre de tout lien de dépendance avec lui, à l'exemple du Conseil de la radiodiffusion et des télécommunications canadiennes. L'organisme devrait rendre compte directement au gouvernement et serait sous la responsabilité conjointe des autorités fédérales et provinciales.

D'autres pensaient toutefois que cette situation allait soulever d'épineux problèmes de juridiction. Par exemple, comment les instances gouvernementales fédérales et provinciales allaient-elles pouvoir partager ce rôle? Nos participants craignaient que l'action unilatérale du gouvernement fédéral puisse être la source de problèmes avec les provinces et les territoires. Un participant a proposé un modèle de rechange faisant intervenir une sorte de « conseil » auquel participeraient les deux échelons de gouvernement et, peut-être, des parties prenantes, afin que l'on puisse parvenir à équilibrer tous les intérêts.

Un deuxième modèle encore supposait la création d'une société sans but lucratif spéciale dont le but serait défini par une charte.

Un deuxième modèle encore supposait la création d'une société sans but lucratif spéciale dont le but serait défini par une charte. Même si cette organisation pourrait être créée par le gouvernement, ce n'est pas à lui qu'elle rendrait compte, mais plutôt à un conseil d'administration. Ce conseil serait nommé par les parties prenantes, au nombre desquelles pourraient figurer les gouvernements. Le nouveau système de contrôle du trafic aérien établi dans les années 90 avec la création de NavCan, organisme de contrôle aérien national sans but lucratif, est inspiré de ce genre de modèle.

Le financement d'un modèle ou d'un autre pourrait provenir de diverses sources, notamment des droits versés par les utilisateurs, des subventions gouvernementales, des contributions des parties intéressées et de la vente de publications et de services par le truchement d'un centre d'excellence.

Un coup d'œil dans cette direction donne à penser qu'une liste exhaustive pourrait être longue.

Nous ne saurions conclure sans aborder la question des coûts, des possibilités et des défis liés à la normalisation au XXI^e siècle, telle que nous l'avons décrite dans ces pages. Plusieurs exemples ont été évoqués au cours des discussions. Certains d'entre eux, plus que d'autres, ont retenu l'attention. Un coup d'œil dans cette direction donne à penser qu'une liste exhaustive pourrait être longue. Il nous serait difficile de proposer ici davantage qu'un point de départ tiré de nos discussions avec les membres du groupe ainsi que de certaines de leurs observations.

Les coûts :

Les problèmes liés à la transition et les coûts annuels d'exploitation

Des coûts seront associés à l'adaptation du régime de normalisation, et, selon les responsabilités, la conception et les capacités de l'entité responsable, ces coûts pourraient être considérables. Toutefois, ils seront sans doute comparables à ceux de l'infrastructure déjà en place. Des coûts supplémentaires devraient être absorbés s'il advenait qu'un organisme de normalisation entièrement autonome, dont le conseil serait composé de membres à plein temps rémunérés, soit jugé nécessaire ou souhaitable. La question du personnel de l'entité responsable de la normalisation est également importante, puisque les membres du conseil à plein temps auront besoin du soutien professionnel et administratif approprié.

Recyclage

Du point de vue de la profession comptable et du milieu des affaires en général, le bouleversement du statu quo s'accompagne habituellement de coûts. D'ordinaire, ces coûts peuvent tout englober, du nouveau matériel jusqu'au recyclage du personnel. Tout changement important dans la mission et le mandat de la normalisation dans l'avenir pourrait occasionner des coûts de cette nature.

Les possibilités :

Un organisme plus représentatif

Si tant est qu'à l'heure actuelle, la normalisation n'est pas représentative de toutes les parties intéressées, elle devrait l'être au XXI^e siècle.

Le leadership international

Le Canada pourrait continuer de jouer son rôle de chef de file et intensifier son rôle à titre d'honnête courtier, en favorisant l'élaboration de normes mondiales.

La réduction des coûts associés aux activités commerciales

Des normes qui équilibrent le besoin de faire des affaires aux États-Unis avec d'autres intérêts internationaux concurrents auront pour conséquence de faciliter les affaires au Canada.

Les défis :

Les besoins des PME par rapport à ceux des grandes sociétés

Un défi qu'aurait à relever le nouveau normalisateur, dans son cheminement vers les normes internationales, serait de voir à ce que les petites et moyennes entreprises (PME) qui ne mobilisent pas de capitaux sur les marchés publics ne soient pas indûment surchargées par des règles qui les contraindraient à respecter toutes les exigences d'information auxquelles sont assujetties les grandes sociétés. Cela serait onéreux et inutile, dans la majorité des cas. Il a cependant été dit que des dispositions comme celles du chapitre 1300 du Manuel de l'ICCA sur l'Information différentielle (applicables aux sociétés fermées) pourraient atténuer ce risque. Ainsi, chaque entreprise pourrait être tenue de respecter un jeu de normes d'information approprié à sa taille, tout en étant conformes aux normes internationales. Un participant a fait remarquer qu'il serait beaucoup plus difficile de parvenir à une entente internationale relative à un système efficace d'information différentielle que de résoudre cette question dans le strict contexte canadien.

Nous avons vu, dans la préface, que l'ambition de l'auteur n'était pas de tirer de grandes conclusions au sujet de l'état actuel de la question au Canada, mais plutôt de susciter un débat large et plus productif sur certaines questions clés — en particulier sur la restauration de la confiance du public. Nous avons tracé une esquisse de ce que pourrait être la normalisation dans l'avenir et nous avons décrit certains des principes qui pourraient régir l'entité responsable de la normalisation et certaines des capacités dont elle pourrait être dotée pour concrétiser cette vision. Le modèle suggéré pourra servir de point de référence auquel nous pourrions comparer ou opposer le Conseil des normes comptables.

L'évaluation du degré de parenté entre le mandat et les capacités du CNC et ceux du normalisateur du XXI^e siècle dépasse la portée du présent document. Nous nous contenterons de soulever la question. Pour conclure, nous suggérerons quelques domaines qu'il conviendrait d'explorer plus avant et dans lesquels il serait opportun de pousser plus loin la discussion.

La question des relations entre le CNC et l'ICCA reste en suspens. D'évidence, il y a tensions et désaccord entre les principaux intéressés. Dans l'état actuel des choses, ces tensions pourraient, dans certains esprits, contribuer à éroder davantage la confiance du public.

Selon nos observations, d'autres aspects de la question devraient faire l'objet de discussions. Par exemple, si le normalisateur canadien du XXI^e siècle doit, pour être efficace, agir comme un honnête courtier entre l'IASB et le FASB, par exemple, ou se positionner sur l'échiquier international comme centre d'excellence en normalisation, le CNC possède-t-il les compétences, les ressources et le mandat appropriés pour atteindre cet objectif? Dans la négative, que pouvons-nous faire pour y remédier?

Il conviendrait également de s'interroger sur la capacité du CNC d'atteindre l'équilibre approprié entre la conviction qu'affirment avoir les canadiens que leur nation est une communauté membre du village global, d'une part, et les intérêts des entreprises canadiennes et des autres utilisateurs du système, d'autre part. Quelle est la nature des compétences et quelles sont les ressources nécessaires pour parvenir à cet équilibre?

Avant de conclure, rappelons à nouveau que les points de vue exposés dans le présent document ne sauraient être attribués à l'un quelconque des membres du groupe de discussion ou à l'organisation à laquelle il appartient. Ce document est le fruit d'un processus qui a comporté des entrevues personnelles ainsi que des discussions de groupe. Il résulte de l'effort de l'auteur pour interpréter et synthétiser les réflexions entendues dans le cadre de ces entrevues et de ces discussions. Bien qu'il ait été impossible à tous les membres du groupe de participer en même temps aux conférences téléphoniques, nous avons tenté de rapporter fidèlement les opinions et les points de vue qui ont été exprimés.

Pour finir, rappelons que le présent document n'a pas pour but de trancher les questions qu'il soulève. Il vise, plus modestement, à servir de tremplin à un débat public plus large. De plus, il préconise un débat qui déborderait la communauté des experts dans le domaine de la comptabilité. Ces questions ne sont pas uniquement techniques. Certaines d'entre elles s'apparentent de très près à celles qui préoccupent d'autres secteurs dans lesquels le régime de normalisation et le rôle des normes sont fortement influencés par la mondialisation. Il convient d'enrichir le débat actuel sur les normes comptables dans un débat plus large sur les politiques d'intérêt public en ce qui a trait à la place du Canada dans le village global. Si le présent document contribue à jeter de la lumière sur la nature de ces liens et à provoquer la discussion à ce sujet, nous aurons atteint notre but.