Incidences potentielles de la pandémie COVID-19 sur la présentation de l'information financière des entités du secteur public

Publié le 30 avril 2020

L'Ordre et ses groupes de travail se penchent actuellement sur les incidences actuelles et potentielles que pourrait avoir la pandémie sur la présentation ainsi que sur l'audit des états financiers (ÉF) des entités du secteur public préparés selon les Normes comptables pour le secteur public (NCSP).

Les questions et réponses ci-dessous vous donneront un aperçu de certaines exigences et d'éléments à prendre en considération. Elles ne traitent pas de tous les sujets, de tous leurs aspects ni de l'évolution constante de la pandémie et du contexte propre à une entité. Soyez vigilant et référez-vous aux documents d'origine à jour avant de prendre une décision.

Pour les exercices clos avant le 1er mars 2020

Les réponses proposées sont généralement applicables à des entités du secteur public dont les activités se déroulent au Canada pour les **exercices terminés avant le 1er mars 2020**.

1. La crise de la COVID-19 représente-t-elle un événement postérieur à la date des états financiers?

Oui. Dans la situation présente, il est raisonnable de considérer que pour la majorité des entités, les incidences découleront principalement des mesures décrétées par les gouvernements à partir du 13 mars 2020 et qui visent à assurer la protection de la santé de la population.

2. Doit-on ajuster les ÉF pour tenir compte des événements postérieurs à la date des états financiers relatifs à la crise de la COVID-19?

Incidences comptables

Les ÉF doivent être ajustés si l'événement survenu après la date des états financiers fournit un supplément d'information à l'égard de situations qui existaient déjà à la date des états financiers[1]. La crise de la COVID-19 est plutôt une situation qui a pris naissance après la date de fin d'exercice.[2]

Par exemple, une entité ayant effectué une estimation appropriée de la provision pour moins-value attribuable à un prêt important au 31 décembre 2019 (en fonction des

[1] Paragraphes.09 et .10 du chapitre SP 2400, *Événements postérieurs à la date des états financiers*
[2] Paragraphe .03 du chapitre SP 2400, *Événements postérieurs à la date des états financiers*

conditions qui existaient à cette date) ne doit pas ajuster cette provision de façon rétrospective pour tenir compte du risque accru de non-recouvrement découlant de la crise de la COVID-19.

Le même principe s'applique pour les autres actifs, par exemple des stocks, avances, placements (qu'ils soient cotés en Bourse ou non) et actifs à long terme comme les immobilisations corporelles qui ont subi une baisse de valeur importante après la date de clôture à cause de la crise de la COVID-19.

Dans la situation présente, les incidences liées à la crise de la COVID-19 ne devraient pas amener d'ajustement aux ÉF pour les exercices terminés avant le 1er mars 2020. Il peut cependant être nécessaire de fournir des informations dans les notes (voir question 3).

3. Doit-on présenter une note aux ÉF à propos des événements postérieurs à la date des états financiers relatifs à la crise de la COVID-19?

Incidences comptables

On doit présenter des informations par voie de note sur les événements postérieurs à la date des états financiers :

- qui entraîneront des modifications importantes de l'actif ou du passif au cours du nouvel exercice;
- ou qui auront, ou risquent d'avoir, des répercussions importantes sur les activités futures de l'entité.[3]

Il est raisonnable de considérer que pour plusieurs entités du secteur public, la pandémie entraînera l'une ou l'autre (ou une combinaison) des incidences décrites ci-dessus. Par exemple, des impacts significatifs pourraient être attendus pour les entités qui sont promoteurs de régimes de retraite, celles ayant dû mettre à pied temporairement du personnel ou ayant subi une diminution de leurs activités.

Les informations fournies doivent comprendre, au minimum :

- une description de la nature de l'événement;
- une estimation de son incidence financière, lorsqu'il est possible d'en faire une, sinon une déclaration indiquant qu'il est impossible de faire une telle estimation.[4]

Ces obligations d'information sont les exigences minimales. L'exercice du jugement professionnel est nécessaire pour faire en sorte que les informations fournies soient conformes à l'objectif d'une image fidèle[5].

[3] Paragraphe .13 du chapitre SP 2400, *Événements postérieurs à la date des états financiers*
[4] Paragraphe .15 du chapitre SP 2400, *Événements postérieurs à la date des états financiers*
[5] Paragraphes .12 à .14 du chapitre SP 1201, *Présentation des états financiers* (ou du chapitre SP 1200 du même titre pour une entité n'ayant pas adopté les recommandations du chapitre SP 1201)

Dans le contexte de la crise de la COVID-19, deux situations sont possibles :

Situation 1 : L'entité juge que la crise de la COVID-19 entraînera des modifications importantes de l'actif ou du passif ou aura, ou risque d'avoir, des répercussions importantes sur ses activités futures.

L'entité doit inclure une note aux ÉF pour décrire les événements postérieurs à la date des états financiers et fournir une estimation de l'incidence financière, sinon une déclaration indiquant qu'il est impossible de faire une telle estimation.

Dans les situations où les répercussions attendues sont étendues, comme lorsqu'il y a, ou qu'il risque d'y avoir, une fermeture temporaire, des mises à pied massives de personnel ou des problèmes d'approvisionnement importants, fournir une estimation de l'incidence financière sera bien entendu plus difficile, mais pas nécessairement impossible.

Situation 2 : L'entité conclut que la crise de la COVID-19 n'entraînera pas de modifications importantes de l'actif ou du passif et n'aura pas, ou ne risque pas d'avoir, de répercussions importantes sur ses activités futures.

Dans cette situation, il n'y aurait pas lieu d'inclure une note sur les événements postérieurs à la date des états financiers. Dans le contexte actuel, cette situation devrait être rare.

Exemples de notes

Voici deux exemples de notes pour illustrer la situation 1. Afin de respecter les NCSP, les exemples **doivent être adaptés** selon le contexte propre à chaque entité.

> **Événements postérieurs à la date des états financiers**
>
> Au mois de mars 2020, l'Organisation mondiale de la santé a décrété une pandémie mondiale due au nouveau coronavirus (COVID-19). Cette situation est en constante évolution et les mesures mises en place ont de nombreux impacts économiques sur les plans mondial, national, provincial et local. Cette situation a aussi conduit le gouvernement québécois à ordonner la fermeture de toutes les entreprises et de tous les commerces du Québec, à l'exception de certains services essentiels, à compter du 23 mars 2020 et ce jusqu'au 4 mai 2020.
>
> *La direction suit de près l'évolution et estime déjà que cette situation entraînera, entre autres, la perte d'au moins xxx $ de prêts non provisionnés au 31 décembre 2019. L'entité a également mis à pied temporairement environ 500 employés et suspendu l'augmentation annuelle de ses tarifs de XXX pour la prochaine année. Bien qu'elle continue d'assurer les services essentiels, l'entité a procédé à la fermeture, jusqu'à nouvel ordre, de plusieurs de ses installations administratives et a procédé à l'annulation de tous les rassemblements publics (festivals, événements sportifs et culturels) jusqu'au XXX. La direction estime également que cette situation est susceptible d'entraîner une baisse de la valeur des actifs des régimes de retraites qui est susceptible d'affecter les résultats financiers des exercices futurs.*

L'incidence globale de ces événements est trop incertaine pour être estimée actuellement. Les impacts seront comptabilisés au moment où ils seront connus et pourront faire l'objet d'une évaluation.

À noter :

Les informations en italique seront présentées si l'entité est en mesure de fournir une estimation de ce genre d'incidences financières. La disponibilité de ce type d'informations peut notamment dépendre du temps qui s'est écoulé entre la date de clôture et la publication des états financiers.

Événements postérieurs à la date des états financiers

En mars 2020, l'Organisation mondiale de la santé a déclaré l'éclosion d'un nouveau coronavirus (COVID-19) comme une pandémie mondiale, qui continue de se propager au Canada et dans le monde.

En date du xx 2020, la société est au courant de changements dans ses activités à la suite de la crise de la COVID-19, notamment la fermeture de ses bureaux *[pour une période indéterminée* **ou** *jusqu'au XX avril 2020 en vertu d'un décret provincial]* et estime également que cette situation est susceptible d'entraîner une baisse de la valeur des actifs des régimes de retraite qui est susceptible d'affecter les résultats financiers des exercices futurs.

La direction n'est pas certaine de l'incidence de ces changements sur ses états financiers (consolidés) et croit que toute perturbation pourrait être temporaire; cependant, il existe une incertitude quant à la durée et à l'impact potentiel de cette perturbation.

En conséquence, nous ne sommes pas en mesure d'estimer l'impact potentiel sur les activités de l'entité en date de ces états financiers.

4. Certification : Doit-on ajouter un paragraphe d'observation ou d'autre point au rapport d'audit si les ÉF contiennent une note sur cet événement postérieur à la date des états financiers?

Fait survenu avant la date du rapport de l'auditeur

Si l'auditeur n'est pas tenu de modifier son opinion conformément à la NCA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, selon le paragraphe .08 de la NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, l'auditeur **peut considérer** comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou fait l'objet d'informations dans les ÉF et qui, selon son jugement, **revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des ÉF par les utilisateurs**. Ainsi, l'auditeur pourra juger nécessaire d'inclure un tel paragraphe d'observation.

Voici des exemples de circonstances tirées du paragraphe A5 de la NCA 706 dans lesquelles **il se peut que l'auditeur considère qu'il est nécessaire** d'ajouter un paragraphe d'observation :

- événement postérieur important survenu entre la date de clôture et la date de son rapport;

- catastrophe majeure qui a eu, ou continue d'avoir, une incidence importante sur la situation financière de l'entité.

Toutefois, il est aussi important de considérer que la crise actuelle est un événement connu de tous et que l'ajout d'un paragraphe d'observation ne sera pas nécessaire pour tous les rapports. Il se pourrait en revanche que les incidences soient importantes à un point tel que la situation crée une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation. La question suivante traite de ces situations.

La crise de la COVID-19 peut avoir des effets très différents d'une entité à une autre et il est essentiel d'exercer son jugement professionnel pour déterminer si la note sur cet événement postérieur à la date des états financiers revêt une importance fondamentale pour la compréhension des ÉF par les utilisateurs. Le professionnel en exercice doit s'assurer que l'ajout d'un paragraphe d'observation est nécessaire, car une trop grande utilisation de ce paragraphe peut en diminuer l'efficacité.

Exemple de paragraphe d'observation :

> ***Observation – Événements postérieurs à la date du bilan***
>
> Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers qui décrit des événements postérieurs liés à la pandémie mondiale de la COVID-19 déclarée par l'Organisation mondiale de la santé. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

5. Dans quelle mesure la situation actuelle crée-t-elle une incertitude significative liée à la poursuite des activités?

Incidences comptables

Il est possible que la crise de la COVID-19 puisse avoir des incidences sur les questions relatives à la poursuite des activités de l'entité.

Les états financiers sont fondés sur l'hypothèse de la pérennité du gouvernement ou de l'entité du secteur public, c'est-à-dire sur l'hypothèse que, dans un avenir prévisible, celui-ci ou celle-ci poursuivra ses activités et sera en mesure de réaliser ses actifs, de s'acquitter de ses dettes et de faire face à ses obligations légales dans le cours normal de ses activités.

Contrairement aux autres référentiels comptables généralement reconnus, les NCSP ne requièrent pas explicitement des gouvernements ou des entités du secteur public que celles-ci évaluent la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation[6].

Les recommandations de la NCA 570, *Continuité de l'exploitation*, prévoient cette situation et précisent que « lorsque le principe comptable de continuité d'exploitation constitue (…) un principe de base de la préparation des états financiers, la préparation des états financiers exige que la direction évalue la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, même lorsque le référentiel d'information financière ne contient aucune exigence explicite à ce sujet. »[7]

Il se peut dans certaines circonstances que la crise actuelle ait des répercussions assez importantes pour remettre en cause la poursuite des activités de l'entité. L'énoncé de concepts de mai 2018 du Conseil sur la comptabilité dans le secteur public intitulé Cadre conceptuel révisé pour le secteur public canadien abordait la question de la continuité des activités d'une entité du secteur public, en faisant état que :

Les gouvernements sont des institutions qui ont une vocation à long terme. En temps normal, les gouvernements et composantes qui sont au cœur de leurs activités sont censée être pérennes. On présume donc leur continuité d'activité.

En revanche, les organismes publics peuvent être dissous ou vendus si les gouvernements décident de fournir les services d'une autre façon et, par conséquent, on ne peut pas supposer que ces organismes poursuivront leurs activités à perpétuité. L'hypothèse de continuité d'activité s'applique néanmoins aux organismes publics et son caractère approprié doit être apprécié à chaque date de clôture.[8]

Si les résultats ou les activités de l'entité connaissent une détérioration rapide et significative après la date des états financiers, cela peut amener à se demander s'il convient toujours de fonder les ÉF sur le principe de pérennité et de la continuité des activités.

L'appréciation de la validité de cette hypothèse sera une question de jugement professionnel et elle devra prendre en compte le contexte propre à l'entité, l'évolution constante de la pandémie, les annonces de programmes d'aide financière des gouvernements et les mesures d'allègement des institutions financières.

Lorsque les répercussions anticipées sont assez importantes pour remettre en cause la continuité des activités de l'entité, deux situations peuvent se présenter :

---

[6] Se référer par exemple aux paragraphes .07 et .08 des chapitres 1400, *Normes générales de présentation de l'information financière* ou 1401, *Normes générales de présentation des états financiers des organismes sans but lucratif,* respectivement des Parties II (Normes pour les entreprises à capital fermé) et III (Normes pour les organismes sans but lucratif) du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité.*

[7] Paragraphe .4 de la NCA 570, *Continuité de l'exploitation.*

[8] Paragraphes 9.41 et 9.42 de l'énoncé de concepts *Cadre conceptuel révisé pour le secteur public canadien.*

Situation 1 : L'entité détermine, après la date de clôture, qu'il existe dorénavant une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur sa capacité à poursuivre ses activités à cause de la crise de la COVID-19.

Dans plusieurs cas, fonder les ÉF sur l'hypothèse de la continuité des activités sera approprié, mais il pourrait exister des incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité d'une entité à poursuivre ses activités. Dans cette situation, il faut inclure une note aux ÉF pour indiquer les incertitudes significatives susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation à cause de la crise de la COVID-19.

Situation 2 : L'entité détermine, après la date de clôture, qu'elle a l'intention, ou qu'elle n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité à cause de la crise de la COVID-19.

Lorsque l'hypothèse de la continuité des activités n'est plus appropriée pour la préparation des ÉF à cause d'un événement survenu après la fin d'exercice, même si cette situation n'existait pas en date des états financiers (ex. : 31 décembre 2019), il ne faut pas établir ces ÉF sur une base de continuité des activités. Il faut **ajuster les ÉF en date de clôture** pour refléter ce fait, par exemple, en établissant les ÉF au 31 décembre 2019 sur une base de valeur de réalisation (ou sur toute autre base jugée appropriée).

6. Certification : Quelle est l'incidence de la crise de la COVID-19 sur le travail exigé au niveau de l'hypothèse de la continuité des activités dans les différentes missions de certification?

La situation actuelle atteint dans une large proportion l'ensemble des activités économiques mondiales.

Dans le contexte actuel, il y a donc une présomption qu'une analyse plus détaillée de la validité de l'hypothèse de la continuité des activités devra être effectuée et documentée pour toutes les missions de certification.

7. Certification : Quelle est l'incidence d'incertitudes significatives sur la continuité des activités sur le rapport de l'auditeur?

Situation 1 : Application appropriée du principe comptable de continuité des activités malgré l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre ses activités

Dans les situations où les ÉF présentent une note à l'effet qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important au sujet de l'hypothèse de la continuité des activités, et que l'auditeur juge que l'information présentée aux ÉF est appropriée, le paragraphe .22 de la NCA 570, *Continuité de l'exploitation*, exige que le rapport comprenne :

a) une opinion non modifiée;

b) une section intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » (sauf dispositions contraires dans les textes légaux ou réglementaires) qui :

   i. attire l'attention sur la note des ÉF ou des autres informations financières historiques qui décrit l'incertitude significative;

   ii. précise que les événements ou situations en cause indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur ce point.

L'exemple 1 du chapitre 11 du guide *Incidences sur les rapports des NCA* présente ce type de situation.

Situation 2 : Absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative susceptible de jeter un doute important dans les ÉF

Dans cette situation, le paragraphe .23 de la NCA 570 exigera que l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.

Les exemples 2 et 3 du Chapitre 11 du guide *Incidences sur les rapports des NCA* présentent respectivement les situations d'un rapport contenant une opinion avec réserve et d'un rapport contenant une opinion défavorable dans ce genre de situation.

Situation 3 : Application inappropriée du principe comptable de continuité des activités

Si les ÉF ont été préparés selon le principe comptable de continuité des activités, mais que l'auditeur juge que l'application par la direction du principe comptable de continuité des activités dans les ÉF est inappropriée, il doit exprimer une opinion défavorable dans son rapport, selon le paragraphe .21 de la NCA 570.

L'auditeur pourra s'inspirer de l'exemple 3 du Chapitre 11 du guide *Incidences sur les rapports des NCA*

Pour les exercices clos à compter du 31 mars 2020

Les éléments proposés ci-après seraient généralement applicables à des entités du secteur public dont les activités se déroulent au Canada pour les **exercices terminés à compter du 31 mars 2020** et tiennent compte des événements qui étaient connus au moment de la publication de cet article.

Contrairement à ce qui est mentionné précédemment, la crise de la COVID-19 ne correspond pas, pour les entités ayant une fin d'exercice à compter du 31 mars 2020, à un événement postérieur à la date du bilan.

Bien que les incidences de la crise de la COVID-19 ne soient possiblement pas entièrement connues en fin d'exercice et qu'elles puissent avoir une incidence sur les exercices futurs, celles-ci découlent d'un événement qui a pris naissance avant la fin

d'exercice, soit le fait que l'Organisation mondiale de la santé décrète une pandémie mondiale en mars 2020, et des actions qui auront été mises en place par les gouvernements à cette date en réponse à cette pandémie.

Bien entendu des mesures supplémentaires qui pourraient être annoncées ou mises en place après la fin de l'exercice, faisant en sorte qu'il demeure pertinent d'analyser attentivement si des événements postérieurs à la date du bilan – qui sont l'indication de situations ayant pris naissance après la date de fin d'exercice – requièrent d'être divulgués par voie de note aux états financiers.

Bien que cette liste ne soit pas exhaustive, les éléments suivants requerront également une attention toute particulière de la part des préparateurs et des auditeurs d'états financiers d'entités du secteur public dans le contexte de la crise du COVID-19 :

- L'évaluation de la valeur recouvrable des prêts, des créances à recevoir et de tout autre actif financier. Les incidences économiques de la crise du COVID-19 étant susceptibles d'entraîner des difficultés financières de la part de certains débiteurs, une attention toute particulière devra être portée à l'analyse de la valeur recouvrable et de la provision pour perte de valeur des actifs financiers;

- L'évaluation de la juste valeur de certains actifs (notamment pour les entités qui appliquent les recommandations du chapitre SP 3450, *Instruments financiers* et dont l'évaluation des actifs financiers repose sur des données d'entrée non observables), incluant les actifs des régimes de retraite à prestations définies;

- La comptabilisation des indemnités de cessation d'emploi ou de tout autre avantage de cette nature, dans le cas d'entités ayant dû procéder à des mises à pied de certains membres de leur personnel;

- L'impossibilité de réaliser des décomptes d'inventaire physique des stocks (ou, du point de vue de l'auditeur, l'impossibilité d'assister à un tel décompte);

- Les informations à fournir à l'égard du risque de liquidité et de la façon dont ce risque est géré par l'entité (notamment pour les entités qui appliquent les recommandations du chapitre SP 3450, *Instruments financiers*);

- La divulgation de toute incertitude relative à la mesure. Les exigences des NCSP prévoient que la nature de toute incertitude relative à la mesure importante doit être communiquée, ainsi que son ampleur s'il est raisonnablement possible que le montant puisse subir une variation importante dans l'année[9]. Certaines estimations réalisées pourraient faire l'objet d'une incertitude relative à la mesure qui, conformément aux exigences des NCSP, pourrait devoir être divulguée par voie de note aux états financiers de l'entité.

Est-ce que des documents ont déjà été publiés pour aider les entités ayant à préparer leurs états financiers selon un référentiel comptable

[9] Paragraphes .06 et .07 du chapitre SP 2130, *Incertitude relative à la mesure*

du *Manuel de CPA Canada* ou leurs auditeurs dans le contexte de la crise de la COVID-19?

Plusieurs documents rédigés en fonction des Normes internationales d'information financière (IFRS) pourraient être jugés utiles. Vous en trouverez quelques-uns ici : https://www.cpacanada.ca/fr/ressources-en-comptabilite-et-en-affaires/information-financiere-et-non-financiere/rapport-de-gestion-et-autres-rapports-financiers/publications/covid-19-information-financiere-audit.

Le groupe de travail technique Secteur public – Comptabilité dans le secteur public

ORDRE DES COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS DU QUÉBEC