

Certification et Comptabilité

Incidences sur la présentation de l'information financière pour le secteur public

Partout dans le monde, les réponses à la crise de la COVID-19 ne cessent d'évoluer. Les conséquences de ce virus sont considérables. Elles touchent les activités quotidiennes dans presque tous les domaines, en plus d'avoir engendré une incertitude économique générale et provoqué la volatilité des marchés financiers. Au nombre des incidences de la pandémie sur les entités se trouvent les suivantes :

- Réduction de la demande des consommateurs en matière de biens et de services en raison de la perte de revenus ou des restrictions à leur libre circulation;
- Réduction de la capacité à fournir des biens et des services en raison de la fermeture des entreprises par le gouvernement et pertes de revenus en découlant;
- Perturbation des chaînes d'approvisionnement mondiales en raison des restrictions imposées quant à la circulation des personnes et des marchandises;
- Difficultés de recouvrement auprès des clients, des contribuables et d'autres contreparties en difficulté financière;
- Augmentation du nombre de subventions, de prêts escomptés et de reports d'impôt offerts par les gouvernements pour stimuler et stabiliser l'économie;
- Incertitudes quant à la réception future de fonds gouvernementaux et d'autres formes de financement pour certaines entités du secteur public à mesure que des mesures de compression des coûts sont instaurées.

Incidences sur la présentation de l'information financière des entités du secteur public et conséquences exactes tributaires de la situation particulière de chaque entité. Cette publication traite des principales préoccupations en matière de comptabilité et de présentation de l'information financière découlant de la pandémie de COVID-19 pour les entités qui appliquent les Normes comptables pour le secteur public (NCSP). Bon nombre des questions traitées auront une incidence sur les fins d'exercice au 31 décembre 2020 et au 31 mars 2021, alors que d'autres auront une incidence plus marquée sur les fins d'exercice suivantes.

Incidences sur les fins d'exercice au 31 décembre 2020 et au 31 mars 2021

Continuité de l'exploitation

Il incombe à la direction d'évaluer la capacité de l'entité du secteur public à poursuivre son exploitation. Selon les NCSP, les états financiers sont fondés sur l'hypothèse de la pérennité du gouvernement, c'est-à-dire sur l'hypothèse selon laquelle, dans un avenir prévisible, l'entité 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. Pour déterminer la capacité d'une entité du secteur public à poursuivre ses activités, il convient de se fonder sur les faits et circonstances propres à chaque situation.

La plupart des gouvernements sont des institutions durables à long terme qui, dans des circonstances normales, devraient exercer leurs activités à perpétuité. Par conséquent, la détermination du caractère approprié de l'hypothèse de continuité de l'exploitation est particulièrement pertinente pour chaque organisme public.

Toutefois, la pandémie de COVID-19 est une situation sans précédent. En raison de l'évolution rapide de la conjoncture économique, il se peut que le client doive procéder à une évaluation plus rigoureuse de la continuité de l'exploitation que par le passé. Il ne s'ensuit pas que toutes les entités du secteur public qui ont un problème de continuité de l'exploitation devront fournir de l'information à ce sujet dans leurs états financiers, mais plutôt qu'une évaluation plus rigoureuse devra être effectuée.

Dépréciation – actifs financiers

Placements

Les entités du secteur public détiennent plusieurs types de placements. En raison des incidences de la COVID-19, ces placements pourraient subir une perte de valeur. Selon les NCPS,

le moment où cette perte sera comptabilisée dépend du type de placement et du chapitre du manuel qui sert à sa comptabilisation. Tenez compte des placements suivants :

- **Placements évalués à la juste valeur**

En ce qui concerne les placements évalués à la juste valeur (p. ex., placements en instruments de capitaux propres cotés sur un marché actif) selon le chapitre SP 3450, *Instruments financiers*, la perte de valeur est comptabilisée immédiatement.

- **Placements temporaires**

Les placements temporaires sont des placements à court terme visant à obtenir un rendement (p. ex., bons du Trésor ou certificats de placement) et peuvent généralement être liquidés assez rapidement. Ce type de placement est évalué selon le chapitre SP 3030, *Placements temporaires*, quand une entité n'a pas encore adopté les normes du chapitre SP 3450. Si la valeur de marché des placements temporaires est inférieure à leur valeur comptable, ils sont comptabilisés à la valeur de marché.

- **Placements de portefeuille**

Les placements de portefeuille sont des placements à long terme dans des organismes qui ne sont pas compris dans le périmètre comptable du secteur public. Ce type de placement est comptabilisé selon les exigences des chapitres SP 3040 et SP 3041, *Placements de portefeuille*. Lorsqu'un placement de portefeuille subit une moins-value durable, sa valeur comptable doit être réduite pour tenir compte de cette moins-value. Une moins-value est durable lorsque la valeur réelle du placement de portefeuille tombe en dessous de son coût comptabilisé dans les livres comptables de l'entité et que l'on prévoit que la dépréciation sera de longue durée. Toutefois, une baisse de la valeur comptable d'un placement de portefeuille ne peut être considérée comme temporaire que s'il est prévu que ce titre sera cédé avant l'échéance ou que la valeur comptable pourrait ne pas être réalisable.

Débiteurs

Les entités du secteur public ont plusieurs types de comptes débiteurs et de créances locatives. En raison d'une augmentation des difficultés financières du payeur ou du preneur, une hausse de la provision pour dépréciation pourrait être exigée à la fin de l'exercice.

Plusieurs entités du secteur public ont émis des prêts. De nombreux emprunteurs font face à des difficultés financières en raison des perturbations engendrées par la COVID-19. Par conséquent, les entités du secteur public devront réévaluer le recouvrement des prêts en cours. Cela peut mener à une hausse de la provision pour dépréciation ou à des radiations. Si le recouvrement du capital ou de l'intérêt d'un prêt n'est plus raisonnablement assuré, une entité du secteur public peut également cesser d'accumuler des intérêts créditeurs.

Un emprunt contracté pour le compte d'une entreprise publique est présenté au montant net de la créance connexe de celle-ci lorsque certaines conditions sont respectées. Du fait de la COVID-19, une entité du secteur public devrait déterminer si le montant à recevoir de l'entreprise publique peut être déprécié et si les conditions qui permettent de présenter le montant net sont toujours respectées.

Dépréciation – actifs non financiers

Dans le chapitre SP 3150, *Immobilisations corporelles*, le coût d'une immobilisation corporelle doit être réduit pour refléter sa baisse de valeur lorsque la conjoncture indique :

- qu'une immobilisation corporelle ne contribue plus à la capacité du gouvernement de fournir des biens et des services;
- que la valeur des avantages économiques futurs qui sont associés à l'immobilisation corporelle est inférieure à sa valeur comptable nette.

Une immobilisation corporelle est réputée ne plus contribuer à la capacité de l'entité du secteur public à fournir des biens et des services lorsque celle-ci n'a pas l'intention de continuer à utiliser l'immobilisation aux fins prévues et qu'il n'existe aucune autre utilisation pour cette immobilisation. La conjoncture qui indiquerait que la valeur des avantages économiques futurs associés à une immobilisation corporelle a été diminuée et que la constatation d'une moins-value est appropriée comprend :

- un changement défavorable important dans le degré ou le mode d'utilisation de l'actif;
- la mise hors service de l'actif;
- la baisse ou la cessation des besoins pour le service fourni par l'actif.

La persistance de cette conjoncture pendant plusieurs exercices successifs augmente la probabilité qu'une réduction soit requise.

En ce qui concerne les organismes sans but lucratif gouvernementaux qui ont adopté la série de normes SP 4200, la notion de réduction de valeur partielle n'est pas présente dans le chapitre SP 4230, *Immobilisations détenues par les organismes sans but lucratif*. Par conséquent, lorsqu'une immobilisation (corporelle ou incorporelle) ne contribue plus à la capacité de prestation de services de l'organisme, sa valeur comptable peut être ramenée à sa valeur résiduelle, s'il en est une. Dans ce cas, un montant correspondant aux apports reportés non amortis liés à cette immobilisation devrait être comptabilisé en produits, pourvu que l'entité ait respecté toutes les affectations.

En raison des incidences de la COVID-19, les entités du secteur public pourraient constater une dépréciation de leurs actifs non financiers au cours des exercices suivants.

Entreprises publiques et partenariats commerciaux

Quand une entité du secteur public détient un investissement dans une entreprise publique ou un partenariat commercial, elle comptabilise la quote-part des bénéfices ou des pertes selon la méthode modifiée de la comptabilisation à la valeur de consolidation selon les NCSP. En raison des répercussions de la COVID-19, une entreprise publique ou un partenariat commercial pourrait subir des pertes, ce qui pourrait entraîner une diminution de la valeur comptable du placement de l'entité du secteur public.

Une entité du secteur public peut aussi devoir évaluer si la valeur comptable de ses placements a subi une dépréciation. Dans une telle situation, il faut par ailleurs évaluer si l'entreprise publique ou le partenariat commercial respecte toujours les critères afin d'être classé comme tel selon les NCSP ou s'il faut modifier le classement de l'entité. En raison des effets de la COVID-19 sur l'économie, nous verrons probablement, au cours des prochaines années, une augmentation du nombre d'entreprises publiques et de partenariats commerciaux qui ne répondent plus aux critères de classement. Ce problème pourrait être particulièrement répandu chez les entreprises publiques et les partenariats commerciaux qui éprouvaient déjà des difficultés financières.

Les entreprises publiques et les partenariats commerciaux doivent respecter les Normes internationales d'information financière (IFRS). Consultez le bulletin [International Financial Reporting Bulletin 2020/03 – Potential Effects of the Coronavirus Outbreak on 2020 Reporting Periods and Onward](#) (en anglais) pour obtenir des conseils sur l'incidence possible de la COVID-19 sur ces entités. Il ne faut pas oublier que selon les normes IFRS, une entité devrait vraisemblablement comptabiliser une dépréciation plus rapidement que si elle appliquait les NCSP. Consultez notre publication [IFRS in Practice 2020-2021 – IAS 36 Impairment of Assets](#) (en anglais), qui comprend des directives supplémentaires sur le traitement de la dépréciation en lien avec la COVID-19.

Paiements de transfert et transferts par le système fiscal

Dans le cadre de la réponse à la crise de la COVID-19, les gouvernements cherchent à fournir un allègement de diverses façons, notamment au moyen de subventions, de plans de relance et de reports d'impôt. Pour les entités qui fournissent l'allègement (cédant), une évaluation devra être effectuée pour déterminer si l'entité fournit un paiement de transfert qui serait comptabilisé conformément au chapitre SP 3410, *Paiements de transfert*, ou un transfert par l'intermédiaire d'un système fiscal qui serait comptabilisé en vertu du chapitre SP 3510, *Recettes fiscales*. Les critères du chapitre applicable devraient être analysés pour déterminer le moment de la comptabilisation du transfert.

Pour les entités qui sont bénéficiaires d'un paiement de transfert, une évaluation devra être effectuée pour déterminer si les critères d'admissibilité ou les stipulations sont respectés afin de déterminer si un transfert du gouvernement peut être comptabilisé à la fin de l'exercice.

Consultez notre publication [Les NCSP en un coup d'œil : SP 3410, Paiements de transfert](#) pour obtenir de plus amples renseignements sur le moment où un bénéficiaire peut comptabiliser un paiement de transfert. Consultez notre publication [Les NCSP en un coup d'œil : Section PS 3510, Recettes fiscales](#) pour obtenir de plus amples renseignements sur la comptabilité des transferts effectués par l'intermédiaire d'un système fiscal.

Un organisme gouvernemental sans but lucratif qui applique la série de normes SP 4200 et qui reçoit ce type de financement gouvernemental devra évaluer le type de contribution et les seuils de comptabilisation afin de déterminer le moment opportun et la méthode de comptabilisation en vertu du chapitre SP 4210, *Apports – comptabilisation des produits*. Consultez notre publication [Les NCSP en un coup d'œil : Apports](#) pour obtenir de plus amples renseignements.

Recettes fiscales

Ultimement, les recettes fiscales relèvent d'une estimation. L'évaluation initiale des recettes fiscales suppose la meilleure estimation du montant réalisable des produits découlant d'un événement imposable en vertu de la loi de l'impôt. Au moment de l'évaluation initiale, les recettes fiscales ne sont pas connues avec certitude, même si elles peuvent être fondées sur des évaluations fiscales réelles. En effet, la direction obtient de meilleures informations au fil du temps à la suite d'événements tels que les audits, les appels et les décisions judiciaires. Lorsque ces informations deviennent accessibles, les recettes fiscales doivent faire l'objet d'ajustements qui sont traités à titre de *Modifications comptables*.

Une évaluation ultérieure comprend une évaluation régulière de la part des impôts à recevoir qui est ultimement recouvrable. En raison d'une augmentation des difficultés financières des contribuables engendrée par la crise de la COVID-19, les gouvernements peuvent avoir du mal à percevoir les impôts (p. ex., impôts sur le revenu et impôts fonciers). Par conséquent, la provision pour dépréciation reliée devrait être évaluée et modifiée au besoin. En outre, à chaque date d'états financiers, le gouvernement doit évaluer la probabilité de devoir rembourser des impôts précédemment perçus (p. ex., à la suite d'une vérification fiscale réussie) et déterminer si un passif doit être comptabilisé.

Consultez notre publication [Les NCSP en un coup d'œil : chapitre SP 3510, Recettes fiscales](#) pour obtenir de plus amples renseignements sur la comptabilisation des recettes fiscales.

Obligations et garanties de prêt

Une entité du secteur public peut encourir un passif des suites d'un accord, de dispositions législatives adoptées par le gouvernement lui-même ou un autre gouvernement, ou encore d'obligations implicites ou morales. En réponse à la crise de la COVID-19, les gouvernements peuvent adopter des lois qui entraînent des obligations pour eux-mêmes ou pour d'autres organismes du secteur public.

De plus, une entité du secteur public peut avoir des obligations implicites ou morales lorsqu'elle a créé une attente légitime chez d'autres parties, de telle sorte qu'elle n'a d'autre option réaliste que de remplir son obligation (p. ex., en faisant des annonces auxquelles des personnes ou des organisations ont ultérieurement donné suite). La détermination des obligations implicites ou morales est affaire de jugement professionnel et doit être reflétée dans les états financiers à la fin de l'exercice.

En raison des difficultés financières engendrées par la COVID-19, une entité du secteur public pourrait aussi devoir augmenter sa provision pour pertes sur les garanties de prêt qu'elle a fournies. Une garantie d'emprunt est comptabilisée comme passif éventuel et les provisions pour pertes sont comptabilisées quand il est déterminé qu'une perte est probable.

Modifications aux prêts et aux contrats de location

L'une des conséquences de la crise de la COVID-19 touche les prêteurs et les emprunteurs, qui devront peut-être conclure une entente pour modifier les modalités des instruments financiers comme les prêts. À titre d'exemple, ces modifications peuvent prendre la forme d'une réduction des taux d'intérêt, d'un changement aux modalités de paiement ou de « délais de grâce » en cas de violation des clauses restrictives.

Du point de vue de l'emprunteur, lorsque les conditions d'un passif financier existant ou une partie d'un passif financier existant sont substantiellement modifiées, celui-ci doit être traité comme une extinction du passif financier initial et un nouveau passif financier doit être comptabilisé. Du point de vue du prêteur, la restructuration des modalités d'un prêt doit être prise en compte en vertu du chapitre SP 3050, *Prêts*.

De plus, certains prêteurs pourraient accorder des prêts présentant des conditions avantageuses importantes. Il faudra évaluer ces prêts pour déterminer s'ils s'apparentent davantage à une subvention et s'ils doivent être passés en charges au moment où le prêt est consenti.

Les propriétaires du secteur public peuvent aussi offrir des concessions aux locataires (p. ex., périodes sans loyer, report de paiement, paiements en trésorerie des bailleurs aux locataires) pour les dédommager en cas d'interruption des activités en raison de la COVID-19. Les NCSP ne fournissent pas de directives précises sur la comptabilisation des modifications de bail. Par conséquent, il faudra exercer son jugement professionnel.

Avantages sociaux

La diminution de la juste valeur des actifs du régime en raison de la COVID-19 ajoutée aux modifications des taux d'actualisation pourrait entraîner une augmentation du passif au titre des avantages de retraite dans les états financiers de nombreuses entités du secteur public ayant des régimes à prestations déterminées au cours de l'exercice courant et des exercices à venir. Les entités du secteur public devraient déterminer si une modification du taux d'actualisation appliqué (c.-à-d. des changements au coût d'emprunt d'une entité du secteur public ou aux gains sur les actifs du régime) pour calculer l'obligation au titre des prestations définies pour un régime à prestations définies indique la nécessité de procéder à une nouvelle évaluation actuarielle.

De plus, au cours des prochaines années, les entités du secteur public pourraient réagir de façons diverses à la crise de la COVID-19, ce qui pourrait avoir des répercussions sur l'obligation au titre des régimes à prestations déterminées (p. ex., manquements temporaires et compressions du régime). Dans de tels cas, l'entité devra déterminer s'il est nécessaire de procéder à une nouvelle évaluation actuarielle.

Certaines entités du secteur public pourraient avoir à réduire leur effectif afin de diminuer les coûts. Une entité du secteur public comptabilise les prestations de cessation d'emploi quand elle s'est manifestement engagée à :

- mettre fin à l'embauche d'un salarié ou d'un groupe de salariés;
- fournir des prestations de cessation d'emploi à la suite d'une offre visant l'encouragement au départ volontaire.

Consultez les paragraphes .29 et .31 du chapitre SP 3255, *Avantages postérieurs à l'emploi, congés rémunérés et prestations de cessation d'emploi*, pour connaître les directives à suivre dans le cas d'une entité du secteur public qui s'est manifestement engagée.

Opérations de restructuration

Au fur et à mesure que les entités du secteur public font face aux répercussions de la COVID-19 et cherchent des moyens d'économiser des fonds ou de rendre leur exploitation plus efficace, certaines pourraient entreprendre des opérations de restructuration. Par exemple, deux petites municipalités pourraient fusionner; un organisme gouvernemental sans but lucratif pourrait transférer ses opérations ou ses programmes à un autre organisme gouvernemental sans but lucratif, etc.). Il pourrait y avoir une augmentation des opérations de restructuration dans les prochaines années. Consultez notre publication [Les NCSP en un coup d'œil : chapitre SP 3430 – Opérations de restructuration](#) pour obtenir de plus amples renseignements sur la comptabilisation de telles opérations et communiquez avec votre conseiller en RH si vous envisagez une opération de restructuration.

Informations à fournir

En plus des facteurs à prendre en compte dans la comptabilisation et l'évaluation, comme mentionné précédemment, les entités du secteur public doivent également tenir compte de la transparence des états financiers. Elles doivent exercer un jugement professionnel afin de fournir les informations nécessaires sur l'étendue et la nature de l'incidence de la COVID-19 sur la situation financière, les résultats des activités, les gains et pertes de réévaluation, ainsi que la variation de la dette nette et des flux de trésorerie.

De plus, lorsqu'il existe une incertitude relative aux valeurs constatées ou communiquées dans les états financiers, la communication appropriée de cette incertitude devrait être comprise dans les états financiers, comme l'exige le chapitre *SP 2130, Incertitude relative à la mesure*.

Les informations fournies au sujet des effets de la COVID-19 sont également susceptibles de figurer dans les rubriques d'information qualitative du rapport annuel dans le cas des entités qui produisent des rapports annuels. Les entités publiques doivent s'assurer que ces informations sont conformes à celles qui sont fournies dans les états financiers et à des conditions économiques et autres plus générales, actuelles ou prévues.

Autres ressources BDO disponibles

Cette publication met en lumière certains domaines dans lesquels les entités du secteur public peuvent être davantage touchées par les incidences de la COVID-19. Toutefois, il ne s'agit pas d'une liste exhaustive. Par conséquent, il est important de tenir compte des faits et des circonstances propres à l'entité du secteur public en ce qui concerne la COVID-19 au moment de la préparation des états financiers afin de bien déterminer les facteurs à prendre en compte pour la présentation de l'information financière. Pour obtenir plus de renseignements visant à vous aider à répondre aux répercussions de la COVID-19 sur votre entité, consultez notre [portail BDO COVID-19 Hub](#) ainsi que notre [Centre de connaissances en NCSP](#) et communiquez avec votre conseiller BDO.

Pour obtenir de plus amples renseignements, veuillez communiquer avec votre bureau local de BDO ou avec :

Armand Capisciolto, FCPA, FCA

Associé national, Normes comptables

416-369-6937

acapisciolto@bdo.ca

Sayja Barton, CPA, CA, MAcc

Directrice nationale, Normes comptables

705-945-0990

sbarton@bdo.ca

L'information contenue dans cette publication est à jour en date du 30 septembre 2020.

Cette publication a été préparée avec soin. Cependant, elle n'est pas rédigée en termes spécifiques et doit seulement être considérée comme des recommandations d'ordre général. On ne peut se référer à cette publication pour des situations particulières et vous ne devez pas agir ou vous abstenir d'agir sur la base des informations qui y sont présentes sans avoir obtenu de conseils professionnels spécifiques. Pour évoquer ces points dans le cadre de votre situation particulière, merci de contacter BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L. BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L., ses partenaires, collaborateurs et agents n'acceptent ni n'assument la responsabilité ou l'obligation de diligence pour toute perte résultant d'une action, d'une absence d'action ou de toute décision prise sur la base d'informations contenues dans cette publication.

BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L., une société canadienne à responsabilité limitée/société en nom collectif à responsabilité limitée, est membre de BDO International Limited, société de droit anglais, et fait partie du réseau international de sociétés membres indépendantes BDO. BDO est la marque utilisée pour désigner le réseau BDO et chacune de ses sociétés membres.