

Dates d'entrée en vigueur et dispositions transitoires des normes d'application générale

Extrait, Compte rendu de la réunion publique du 10 novembre 2022 fait par le Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public

Le *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public* (Manuel du secteur public) contient deux normes d'application générale, qui sont indiquées dans les chapitres suivants :

- [SP 3200](#), « Passifs », applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} septembre 2004;
- [SP 3210](#), « Actifs », applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2017.

Les normes d'application générale ne mentionnent aucune méthode d'application (prospective ou rétroactive) ou disposition transitoire spécifique, ce qui soulève les deux questions suivantes :

1. Si une entité du secteur public comptabilise déjà un actif ou un passif selon une norme d'application générale lorsqu'une nouvelle NCSP concernant spécifiquement ce type d'actif ou de passif est publiée, quelle date d'entrée en vigueur s'applique?
2. Les normes d'application générale, qui ne spécifient aucune méthode d'application, doivent-elles être appliquées rétroactivement ou prospectivement?

Question 1

La question 1 vise à déterminer la date d'entrée en vigueur applicable lorsqu'une entité du secteur public applique déjà les normes d'application générale et qu'une nouvelle NCSP est subséquemment publiée pour ce type d'actif ou de passif.

Voici le détail du scénario.

- Les dates d'entrée en vigueur des chapitres [SP 3200](#) et [SP 3210](#) sont déjà passées.
- Toutes les entités du secteur public qui préparent leurs états financiers à usage général conformément au Manuel du secteur public appliquent les chapitres [SP 3200](#) et [SP 3210](#). Elles incluent donc dans leurs états financiers tous les actifs et les passifs qui répondent à la définition d'un actif ou d'un passif ainsi qu'aux critères de comptabilisation généraux qui sont énoncés dans le chapitre [SP 1000](#), « Fondements conceptuels des états financiers », mais dont aucune NCSP ne traite spécifiquement.
- Compte tenu des définitions des éléments constitutifs des états financiers énoncées dans le Cadre conceptuel, ou étant donné que la date d'entrée en vigueur de la norme d'application générale pertinente, soit celle énoncée dans le chapitre [SP 3200](#) ou le chapitre [SP 3210](#), est passée :
 - les éléments pour lesquels il n'existe pas de norme spécifique dans le Manuel du secteur public, mais qui répondent à la définition d'un passif ou d'un actif, auront été comptabilisés dans les

états financiers de l'entité au plus tard à la date d'entrée en vigueur du chapitre [SP 3200](#) ou du chapitre [SP 3210](#):

- les éléments antérieurement comptabilisés dans les états financiers de l'entité, mais pour lesquels il n'existe pas de norme spécifique dans le Manuel du secteur public, et qui ne répondent pas à la définition d'un passif ou d'un actif, auront été décomptabilisés au plus tard à la date d'entrée en vigueur du chapitre [SP 3200](#) ou du chapitre [SP 3210](#).
- Le CCSP publie une nouvelle norme portant spécifiquement sur un élément des états financiers. Cette norme s'applique à un actif ou à un passif que l'entité du secteur public a déjà comptabilisé selon l'une des normes d'application générale.

Le Groupe s'est fait demander de considérer les trois points de vue ci-dessous.

- A. L'ajustement de l'actif ou du passif à la date d'entrée en vigueur de la nouvelle norme signifie un changement de méthode comptable (application rétroactive).
- B. L'ajustement de l'actif ou du passif dès la publication de la nouvelle norme signifie un changement de méthode comptable (application rétroactive).
- C. L'ajustement de l'actif ou du passif dès la publication de la nouvelle norme signifie un changement d'estimation (application prospective).

La différence entre les points A et B est le moment de l'adoption de la nouvelle norme. Selon la perspective du point A, la nouvelle norme devrait être adoptée pour l'actif ou le passif déjà comptabilisé, soit à sa date d'entrée en vigueur. Selon le point B, la nouvelle norme doit être adoptée dès sa publication. Le point B pourrait convenir si, dans l'élaboration de la nouvelle norme, le CCSP avait rejeté l'approche utilisée comme méthode comptable par l'entité. Selon ce point de vue, lorsque l'entité sait que sa méthode comptable précédemment élaborée ne convient plus, elle ne devrait pas attendre la date d'entrée en vigueur pour l'ajuster.

Selon le point C, l'adoption de la nouvelle norme constitue, en substance, un changement d'estimation comptable. L'entité doit réévaluer le montant estimé auquel elle a précédemment comptabilisé l'actif ou le passif, en se fondant sur la nouvelle norme comptable. Une fois la nouvelle norme publiée, l'entité doit tenir compte de nouvelles informations pour faire son estimation de l'actif ou du passif. Il serait donc inapproprié d'attendre la date d'entrée en vigueur de la norme. Pour bien comprendre comment le chapitre [SP 2120](#), « Modifications comptables » s'applique à cette question, il faut prendre connaissance du [paragraphe 26 du chapitre SP 2120](#), qui mentionne qu'il est parfois difficile de distinguer les changements de méthode comptable des changements d'estimation comptable. Dans les cas où il est difficile de faire une distinction nette, on a coutume de considérer la modification comme un changement d'estimation plutôt que comme un changement de méthode comptable.

Voici les raisons pour lesquelles la plupart des membres du Groupe appuient le point de vue A.

- La détermination des dates d'entrée en vigueur de nouvelles normes requiert beaucoup de temps et d'efforts.

- Il est important que les entités du secteur public appliquent la même date d'entrée en vigueur, car cela permet aux préparateurs d'états financiers et aux parties prenantes d'appliquer la même date à toutes les entités du secteur public, de manière à ce que ces dernières puissent être comparées.
- Il faut tenir compte du temps requis pour adopter et mettre en œuvre les nouvelles normes. En effet, il se peut que plusieurs entités du secteur public ne disposent pas des ressources nécessaires pour procéder à une adoption anticipée. La période de transition prévue dans la détermination de la date d'entrée en vigueur tient donc compte du temps et des efforts nécessaires à l'adoption des nouvelles normes.
- Lorsque de nouvelles normes sont publiées, l'entité n'est pas tenue de les adopter par anticipation de façon effective à la date de publication.

Un membre du Groupe donne l'exemple d'une entité qui adopte le chapitre [SP 3260](#), « Passif au titre des sites contaminés », alors que des passifs avaient auparavant été comptabilisés conformément au chapitre [SP 3200](#), « Passifs ». Il mentionne que, dans ces circonstances, l'entité a d'abord comptabilisé un passif au titre d'obligations éventuelles liées à l'environnement, conformément au chapitre SP 3200. Puis, lorsque le CCSP a publié le chapitre SP 3260, l'entité a choisi d'adopter la norme à sa date d'entrée en vigueur pour avoir le temps d'effectuer sa diligence raisonnable et d'examiner d'autres facteurs, aspects complexes et incidences liés à l'adoption de cette nouvelle norme.

Un autre membre donne l'exemple d'une situation où une entité du secteur public a choisi d'adopter une nouvelle norme à sa date de publication. Dans cet exemple, l'entité avait entrepris une restructuration complexe de ses activités alors que le chapitre [SP 3430](#), « Opérations de restructuration » avait été publié, mais n'était pas encore entré en vigueur. L'entité n'avait pas l'obligation d'adopter la norme à sa date de publication. Or, après avoir exercé son jugement professionnel, elle a choisi de le faire parce que tous les documents nécessaires à sa mise en œuvre étaient déjà disponibles. Elle a ainsi pu fournir de l'information de qualité aux utilisateurs.

Le Groupe discute du fait que bien que la plupart des nouvelles normes aient des dispositions permettant l'adoption anticipée, celle-ci n'est pas obligatoire. Il s'agit plutôt d'une option de rechange à la mise en œuvre d'une nouvelle norme à sa date d'entrée en vigueur. En fait, l'adoption anticipée est préférable dans certains cas, puisqu'elle permet de fournir de meilleures informations.

Le point soulevé dans la question concernait un cas précis, mais plusieurs membres font mention d'autres scénarios où il serait préférable d'adopter une nouvelle norme par anticipation à sa date de publication plutôt qu'à sa date d'entrée en vigueur. Dans de tels cas, il faut exercer son jugement professionnel pour déterminer s'il convient d'adopter une norme par anticipation.

Le Groupe s'entend pour dire que le point de vue A est l'option à privilégier. La période de transition et le temps alloué pour la mise en œuvre sont des éléments clés pour faciliter l'adoption de nouvelles normes par les entités du secteur public.

Question 2

La question 2 vise à déterminer si les normes d'application générale doivent être appliquées rétroactivement ou prospectivement, étant donné que ces normes ne précisent pas la méthode d'application. La question est donc de savoir ce qui se produit lorsque l'entité identifie un actif ou un passif pour lequel il n'existe aucune NCSP. Ainsi, lorsque l'entité applique le chapitre [SP 3200](#) ou le chapitre [SP 3210](#) ainsi que la hiérarchie des PCGR pour élaborer une méthode comptable à l'égard de l'actif ou du passif, devrait-elle appliquer cette méthode rétroactivement, prospectivement ou au choix?

Voici le détail du scénario.

- L'entité applique déjà les NCSP dans la préparation de ses états financiers.
- Il n'existe aucune NCSP s'appliquant spécifiquement aux éléments mentionnés dans les situations a), b) et c) ci-dessous.
 - a) L'entité conclut une nouvelle opération ou il se produit un nouvel événement.
 - b) L'entité a déterminé que, parmi ses opérations ou autres événements qui étaient **auparavant non significatifs**, au moins une opération ou un autre événement est maintenant suffisamment significatif.
 - c) L'entité a déterminé que les circonstances entourant certaines de ses opérations ou certains de ses autres événements **diffèrent considérablement** des circonstances précédentes.
- Les chapitres [SP 3200](#) et [SP 3210](#) sont déjà entrés en vigueur, en 2004 et en 2017 respectivement.
- Les chapitres [SP 3200](#) et [SP 3210](#) n'indiquent aucune méthode d'application, c'est-à-dire qu'ils ne précisent pas s'ils doivent être appliqués rétroactivement ou prospectivement.

Le Groupe s'est fait demander de considérer les deux points de vue ci-dessous.

- A. L'entité devrait avoir le choix d'une application rétroactive ou prospective (extrapolation du paragraphe [SP 2120.13](#)) Ainsi, dans certains cas, l'application rétroactive permet une meilleure reddition de comptes.
- B. L'application prospective est préférable, puisque les trois situations comprennent de nouvelles circonstances.

Selon la perspective du point A, ainsi que le permet le paragraphe [SP 2120.13](#) pour l'adoption de nouvelles NCSP qui ne comportent pas de dispositions transitoires, l'entité devrait avoir le choix d'une application rétroactive ou prospective.

Selon le point B, les trois situations comprennent de nouvelles circonstances, de sorte que seule l'application prospective est appropriée. L'auteur de la question précise que les situations a), b) et c) du scénario *n'incluraient pas* de changement de méthode comptable selon le paragraphe [SP 2120.04](#). Ces circonstances ne sont pas abordées dans le chapitre [SP 2120](#).

Plusieurs membres du Groupe sont d'avis que le point de vue B est approprié, parce que toutes les situations comprennent de nouvelles circonstances.

Un membre souligne l'importance de l'uniformité dans l'application des dispositions transitoires. Bien que le jugement professionnel puisse être exercé, il ne faut pas choisir la méthode d'application en fonction de ce qui convient le mieux aux objectifs financiers de l'entité.

Un autre membre du Groupe mentionne que l'application rétroactive présentée dans le point A pourrait fournir de meilleures informations pour la reddition de comptes, particulièrement dans les cas où les circonstances étaient auparavant non significatives. En effet, la mise en œuvre rétroactive permet de fournir des informations financières plus précises, car les données rétroactives ont une valeur prédictive supérieure pour l'information financière future.

La plupart des membres du Groupe conviennent que le point de vue B fournit la meilleure approche pour traiter les modifications de manière prospective. Toutefois, les membres font remarquer qu'il peut y avoir des cas où le point de vue A se prête mieux aux faits et aux circonstances, et où la mise en œuvre rétroactive des modifications fournirait de meilleures informations pour la reddition de comptes. Par exemple, lorsqu'on ne peut déterminer avec certitude si la modification comporte une erreur ou un changement d'estimation, l'exercice du jugement professionnel sera probablement nécessaire pour déterminer si la modification doit être appliquée rétroactivement ou prospectivement.