

Informations communiquées par l'auditeur au sujet de la continuité de l'exploitation : considérations propres au secteur public

Extrait, Compte rendu de la réunion publique du 8 juin 2023 fait par le Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public

Les membres du Groupe sont invités à donner leurs commentaires sur l'[exposé-sondage sur le projet de modification de la NCA 570, Continuité de l'exploitation](#) publié par le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) du Canada, à la suite de la publication par [le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance \(International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB\)](#) de l'exposé-sondage [Projet de Norme internationale d'audit 570 \(révisée en 202x\), Continuité de l'exploitation, et Projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives à apporter à d'autres normes ISA](#). Rappelons que les normes ISA sont adoptées au Canada à titre de Normes canadiennes d'audit. Des informations à jour se trouvent sur la page du projet sur la [continuité de l'exploitation](#) du CNAC.

La discussion du Groupe sur le présent point tiendra lieu de table ronde pour le secteur public au sujet de l'[exposé-sondage du CNAC](#).

À l'instar de la continuité de l'exploitation dans le secteur privé, le concept de continuité d'activité existe dans le secteur public. Les présidents du Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public et du CCSP ont convenu de l'importance d'aborder ce sujet pour deux raisons :

- Ce sujet touche à la fois le nouveau texte relatif à la continuité d'activité du [Cadre conceptuel de l'information financière dans le secteur public](#) et le nouveau modèle d'information récemment approuvé, que le CCSP publiera en tant que nouveau [chapitre SP 1202, Présentation des états financiers](#), dans le Manuel du secteur public en octobre 2023¹. Il s'agit donc d'une question qui concerne les NCSP et le CCSP.
- Il est important que les normes d'audit (existantes et proposées) tiennent compte du point de vue du secteur public, puisqu'elles imposent des exigences touchant la préparation des états financiers du secteur public (évaluation de la continuité de l'exploitation et période sur laquelle doit porter cette évaluation) en sus de celles des NCSP.

De nouvelles dispositions sur la pérennité du secteur public et la continuité d'activité ont été ajoutées aux chapitres [2](#) et [9](#) du Cadre conceptuel² ainsi qu'aux [paragrophes 25 à 32 du chapitre SP 1202, Présentation des états financiers](#)³. Ces dispositions précisent le contexte et les exigences concernant l'évaluation de la

¹ Les liens vers le contenu du *Manuel de CPA Canada* ne sont accessibles qu'aux abonnés. Cependant, tous les renseignements nécessaires pour répondre à l'exposé-sondage sont inclus dans celui-ci.

² Le CCSP a publié le nouveau [Cadre conceptuel](#) dans le Manuel du secteur public en décembre 2022. Il s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2026. L'adoption anticipée est permise mais doit avoir lieu en même temps que l'adoption du [chapitre SP 1202](#), étant donné les corrélations entre les nouvelles dispositions.

³ Le CCSP publiera le nouveau [chapitre SP 1202](#) dans le Manuel du secteur public en octobre 2023. Cette norme contient du texte ayant trait au contexte et aux dispositions concernant l'évaluation de la continuité d'activité dans le secteur public. Le [chapitre SP 1000](#), « Fondements conceptuels des états financiers », qui a été remplacé, contient la seule référence à la pérennité du gouvernement, soit le concept de continuité d'activité, dans les NCSP. Il demeure en vigueur jusqu'au 1^{er} avril 2026, ou jusqu'à l'adoption anticipée par

continuité d'activité dans le secteur public.

Les états financiers reposent sur l'hypothèse de la continuité d'activité de l'entité. C'est-à-dire que l'on pose l'hypothèse qu'elle 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 et autres (voir le [paragraphe 9.38](#) du Cadre conceptuel). Compte tenu de la conjoncture économique actuelle, certaines entités du secteur public pourraient être obligées de revoir cette hypothèse.

Table ronde sur l'exposé-sondage du CNAC

Question 1

Les membres du Groupe sont appelés à discuter des points suivants :

- les dispositions proposées dans l'[exposé-sondage](#) du CNAC;
- les préoccupations que peut soulever la mention, dans le rapport de l'auditeur, selon laquelle l'auditeur :
 - a conclu que l'utilisation, par la direction, de la base de la continuité de l'exploitation est appropriée;
 - n'a relevé aucune incertitude significative.
- la mention qui devrait figurer dans le rapport d'audit, s'il y a lieu, lorsqu'une entité du secteur public :
 - transfère ses actifs, ses passifs et ses responsabilités à un bénéficiaire;
 - abandonne ses activités;
 - cesse d'exister dans le cadre d'une opération de restructuration.

Les membres du Groupe sont invités à s'exprimer sur les points ci-dessus, à savoir s'il existe des préoccupations à l'égard de l'exigence proposée au nouveau paragraphe 33 de la norme ISA 570.

33. Si l'auditeur conclut que l'utilisation de la base de la continuité de l'exploitation est appropriée et qu'il n'existe pas d'incertitude significative, il doit inclure dans son rapport une section distincte intitulée « Continuité de l'exploitation » et : (Réf. : par. A67 et A68)
- a) indiquer les deux éléments suivants : (Réf. : par. A69 et A70)
 - i) le fait qu'il a conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée,
 - ii) le fait qu'en se fondant sur les éléments probants obtenus, il a conclu qu'il n'existait pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;

l'entité du nouveau [Cadre conceptuel](#) et du nouveau [chapitre SP 1202](#). L'hypothèse de la pérennité du gouvernement (continuité d'activité) est mentionnée au [paragraphe .63](#) de la norme remplacée.

- b) fournir — s'il a relevé, dans le cadre de l'audit des états financiers d'une entité cotée, des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais qu'il a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, à l'absence d'incertitude significative — les deux éléments suivants : (Réf. : par. A71, A72 et A78)
 - i) un renvoi aux informations fournies à ce sujet, le cas échéant, dans les états financiers, (Réf. : par. A61 à A64 et A66)
 - ii) une description de la manière dont il a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A73 à A77)

Question 2

Les membres du Groupe sont invités à discuter de toute préoccupation soulevée en ce qui a trait à la proposition de remplacer la date de clôture (c'est-à-dire la date des états financiers) par la date d'approbation des états financiers comme point de départ de la période de 12 mois sur laquelle porte l'évaluation, par la direction, de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, étant donné que les NCSP ne précisent pas la période visée par l'évaluation de la continuité d'activité.

Les normes d'audit actuelles imposent déjà une évaluation de la continuité de l'exploitation échelonnée sur 12 mois. Les projections sur 12 mois reposent sur des informations connues avant la date d'achèvement des états financiers (c'est-à-dire la période au cours de laquelle les événements postérieurs sont pris en compte aux fins de la comptabilisation ou des informations à fournir, conformément au [chapitre SP 2400](#), « Événements postérieurs à la date des états financiers »). Les propositions de l'exposé-sondage du CNAC ne font que remplacer la date de clôture par la date d'approbation des états financiers comme point de départ de la période d'évaluation et de l'établissement des projections.

Il est proposé dans l'[exposé-sondage](#) du CNAC de prolonger la période considérée par la direction pour son évaluation de la continuité de l'exploitation. Les paragraphes 21 à 23 d'ISA 570 précisent ce qui suit :

- 21. Si la période considérée par la direction pour son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est inférieure à 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers, selon la définition donnée dans la norme ISA 560, l'auditeur doit demander à la direction de prolonger son évaluation pour qu'elle porte sur une période d'au moins 12 mois à compter de cette date. (Réf. : par. A42)
- 22. Si la direction refuse de faire ou de prolonger son évaluation lorsque l'auditeur le lui demande, celui-ci doit s'en entretenir avec elle et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A43 et A44)
- 23. Si la direction refuse de faire ou de prolonger son évaluation, alors que l'auditeur estime nécessaire qu'elle le fasse, celui-ci doit en déterminer les incidences sur l'audit. (Réf. : par. A45)

Une évaluation de la continuité de l'exploitation échelonnée sur une période de 12 mois suivant la date d'approbation des états financiers (plutôt que la date de clôture) peut donner lieu à des disparités entre les entités du secteur public. Par exemple, la date d'approbation peut varier grandement d'une entité à l'autre

dans le secteur public. Du point de vue de l'intérêt public, les parties intéressées et concernées pourraient bénéficier d'informations plus à jour.

Discussion du Groupe

Des membres du Groupe soulignent que la pérennité des entités du secteur public ne peut se comparer à celle des entités du secteur privé, précisant ce qui suit :

- De nombreuses entités du secteur public peuvent percevoir des impôts et des taxes, ce qui les rend moins susceptibles d'avoir de la difficulté à poursuivre leurs activités que les entités du secteur privé.
- Par définition, les organismes publics sont contrôlés par un gouvernement et font partie du périmètre comptable de ce gouvernement. Par conséquent, il est possible que la direction d'un organisme public n'ait pas à évaluer la continuité d'activité. Il peut exister des garanties explicites et implicites relativement au soutien fourni par le gouvernement exerçant le contrôle. L'auteur de la question souligne que les auditeurs peuvent avoir besoin d'éléments probants attestant l'existence de telles garanties pour appuyer leur opinion quant à l'absence d'incertitudes significatives.
- Le [chapitre 9](#) du Cadre conceptuel stipule que la présomption de la continuité d'activité des gouvernements ne peut être écartée que par une preuve convaincante du contraire, et que cette présomption s'applique aux organismes publics de la même façon qu'elle s'applique au gouvernement qui les contrôle. Cependant, les organismes publics pouvant être dissous ou vendus si le gouvernement décide de fournir les services autrement, leurs activités ne sont pas forcément pérennes.

Les membres du Groupe arrivent également aux conclusions suivantes au sujet des dispositions proposées :

- L'ajout de mentions au sujet de la continuité d'activité dans le rapport de l'auditeur portant sur des états financiers du secteur public pourrait ne pas s'avérer nécessaire, puisque cette question a rarement posé problème dans le passé.
- En plus de ne pas s'avérer nécessaire, l'ajout d'opinions plus ciblées exigerait du travail et des coûts supplémentaires sans ajouter de valeur pour le secteur public.
- L'opinion d'audit peut soulever de fausses inquiétudes et semer la confusion chez les utilisateurs des états financiers. De nombreux membres du Groupe remettent en question la pertinence d'une telle exigence pour le secteur public.
- Les dispositions du [chapitre SP 3430](#), « Opérations de restructuration », suffisent. Les membres du Groupe ont du mal à trouver des exemples de situations dans lesquelles un organisme public cesse d'exister autrement que par suite d'une restructuration au sein du secteur public.
- L'obligation de présenter des informations sur les incertitudes significatives semble contre-intuitive par rapport aux dispositions du [chapitre SP 3430](#) qui s'appliquent dans les cas où le transfert d'actifs par l'entité est connu – ce chapitre exige déjà la fourniture de telles informations.
- L'ajout de différents éléments à l'opinion d'audit principale porte ombrage à l'opinion exprimée à l'égard de la présentation fidèle. Cette proposition ferait augmenter les coûts d'audit de même que le risque, pour les auditeurs, d'un écart par rapport aux attentes à l'égard de ce qui pourrait être considéré comme une garantie de continuité d'activité. Toute question soulevée doit être traitée dans les questions clés de l'audit. La proposition risque-t-elle d'entraîner une surcharge relativement à des éléments particuliers du rapport d'audit?

Un membre du Groupe mentionne que les administrations des Premières Nations diffèrent des autres organismes du secteur public, car elles dépendent de l'aide d'autres ordres de gouvernement. Ce membre souligne qu'il est présumé que le soutien gouvernemental se poursuit en vertu d'obligations légales et de droits issus de traités. Les permanents du CCSP ont indiqué que le nouveau [chapitre SP 1202](#) reconnaîtra explicitement cet aspect de la présomption de continuité d'activité pour les gouvernements autochtones, soulignant que les accords financiers et autres conclus avec les autres ordres de gouvernement doivent être pris en considération.

Les membres du Groupe sont en désaccord avec la proposition de prolonger la période d'évaluation de la continuité de l'exploitation prescrite par les normes d'audit. Ils soulignent que la continuité d'activité pose rarement problème dans le secteur public et que les coûts supplémentaires associés au travail additionnel pour les préparateurs et les auditeurs limiteraient la valeur ajoutée d'une telle prolongation. Certains membres du Groupe font aussi valoir que la date d'approbation des états financiers varie d'une entité à l'autre, ce qui donnerait lieu à des disparités quant aux dates des périodes d'évaluation. Le Groupe reconnaît que l'application des mêmes principes relativement à la période d'évaluation favoriserait l'uniformité au sein de la profession d'audit, mais il ne voit aucun autre avantage à prolonger la période dans le secteur public.

Le Groupe parvient à un consensus : les exigences proposées dans l'exposé-sondage du CNAC ne sont probablement pas nécessaires pour les entités du secteur public, étant donné que la question de la continuité d'activité pose rarement problème à ces dernières. Le Groupe conclut que les propositions pourraient entraîner un surcroît de travail et de coûts, sans grande valeur pour les entités du secteur public. L'ajout de mentions dans le rapport d'audit pourrait créer de la confusion pour les utilisateurs des états financiers des entités du secteur public. Enfin, le Groupe conclut que les NCSP actuelles, et plus particulièrement les nouvelles indications du [Cadre conceptuel](#) et du [chapitre SP 1202](#), sont suffisantes pour répondre aux questions concernant la continuité d'activité dans le secteur public.