

GROUPE DE DISCUSSION SUR LA COMPTABILITÉ DANS LE SECTEUR PUBLIC

Compte rendu de la réunion publique

Le 17 juillet 2020

Le Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public (le Groupe) se veut seulement un cadre d'échanges. Il a pour vocation d'appuyer le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) en permettant la discussion dans un cadre public des questions que suscite l'application du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (Manuel du secteur public), ainsi que des problèmes nouveaux et des questions à l'égard desquels le CCSP sollicite des avis. Les membres du Groupe, qui proviennent d'horizons diversifiés, s'expriment en leur propre nom, et les opinions formulées pendant la réunion ne représentent pas nécessairement celles de l'organisation à laquelle ils appartiennent, ni celles du Conseil. Les résultats des discussions du Groupe ne constituent pas des prises de position officielles ni des indications faisant autorité.

Le présent document a été préparé par les permanents, d'après les discussions tenues lors de la réunion du Groupe.

Les commentaires formulés sur l'application des dispositions du Manuel du secteur public ne sont pas censés constituer des conclusions concernant les applications acceptables ou inacceptables des dispositions du Manuel du secteur public. Seul le CCSP peut prendre ce genre de décisions.

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES

Comptabilisation par un client des coûts de mise en œuvre liés à un accord d'infonuagique qui constitue un accord de services

Dans un accord d'infonuagique, un fournisseur donne au client un accès à un logiciel qui n'est pas stocké dans du matériel appartenant au client ou qui ne se trouve pas physiquement dans les installations du client. Le logiciel peut être assujéti à un accord de licence à long terme.

La question porte sur la comptabilisation des coûts de mise en œuvre liés à des accords d'infonuagique qui constituent des accords de services. Dans de tels accords, le logiciel n'est généralement pas personnalisé. Le fournisseur a le plein contrôle du logiciel et a l'entière responsabilité de la maintenance et des mises à niveau, et le client ne peut pas récupérer le logiciel sur sa propre infrastructure. On constate que les clients ont besoin d'indications pour déterminer le traitement comptable approprié des coûts de mise en œuvre liés à ces types d'accords.

Le Groupe est appelé à répondre à deux questions :

1. Les coûts de mise en œuvre devraient-ils être inscrits à l'actif?
2. Si les coûts de mise en œuvre sont inscrits à l'actif :
 - a) devraient-ils être amortis?

- b) dans l'affirmative, la période d'amortissement devrait-elle prendre en compte les prolongations, le cas échéant?

Question 1

Pour la question 1, le Groupe examine quatre points de vue :

- A. Tous les coûts de mise en œuvre devraient être inscrits à l'actif (en s'appuyant sur la définition générale d'un actif).
- B. Seules les sommes versées à des tiers devraient être inscrites à l'actif (les coûts de mise en œuvre seraient considérés comme des actifs incorporels achetés autres que le logiciel).
- C. Les coûts de mise en œuvre peuvent être inscrits à l'actif selon la méthode comptable employée par le client pour l'inscription à l'actif des logiciels (les coûts de mise en œuvre seraient considérés comme un actif logiciel car ils sont nécessaires à l'activation du logiciel externe).
- D. Tous les coûts de mise en œuvre devraient être passés en charges lorsqu'ils sont engagés.

Un membre du groupe demande si, en cas de changement de fournisseur de services, les avantages liés aux coûts de mise en œuvre peuvent être transférés. Selon l'auteur de la question, certains accords concernent une solution logicielle personnalisée ou un fournisseur spécifique. Dans d'autres accords, les avantages des coûts de mise en œuvre peuvent être davantage transférables, peut-être par module. La portabilité des données d'un fournisseur à l'autre est une autre variable à prendre en compte pour déterminer la transférabilité des avantages associés aux coûts de mise en œuvre.

Les membres du Groupe expriment des points de vue divergents sur cette question. Les avis sont principalement partagés entre le point de vue C et le point de vue D. Le débat porte sur la question de savoir si les coûts de mise en œuvre engagés pourraient attester du contrôle d'un actif. Quelques membres du Groupe indiquent qu'il y aurait passation en charges des coûts parce qu'il n'a pas été possible d'attester le contrôle et que, par conséquent, les coûts ne répondent pas à la définition d'un actif. Ils font toutefois observer que ce résultat n'est peut-être pas approprié étant donné l'importance relative des investissements qu'impliquent de tels accords.

Des membres du Groupe ont des réserves quant à la comptabilisation en tant qu'actif des coûts de mise en œuvre lorsque le logiciel sous-jacent auquel ils se rapportent est un actif d'une autre entité (l'accord d'infonuagique sous-jacent n'est pas inscrit à l'actif par le client, mais est plutôt un actif du fournisseur). D'autres membres du Groupe concluent cependant qu'un actif existe, en établissant un parallèle avec les améliorations locatives ou les charges payées d'avance. Certains avancent que les coûts de mise en œuvre sont nécessaires pour pouvoir utiliser le logiciel du fournisseur. Sans les coûts de mise en œuvre engagés pour activer la solution informatique, l'accord d'infonuagique serait nul. Un membre du Groupe indique que l'emplacement du logiciel ne change rien au fait que des coûts importants sont engagés par le client pour l'utiliser. Deux membres du Groupe préfèrent que seuls les coûts de mise en œuvre qui comprennent les achats des tiers soient comptabilisés à titre d'actif. Ce

point de vue mise sur les propositions énoncées par le CCSP en 2019 consistant à permettre la comptabilisation des éléments incorporels achetés.

Quelques membres du Groupe manifestent leur inconfort quant au fait de considérer les coûts de mise en œuvre comme un actif général plutôt que spécifique.

Certains membres du Groupe concluent qu'il est possible de faire valoir l'un ou l'autre des points de vue, indiquant au passage la nécessité d'indications dans les normes, en particulier sur les éléments incorporels.

Question 2

Partant de la question 1, la question 2 est la suivante : si les coûts de mise en œuvre sont inscrits à l'actif, faut-il les amortir? Dans l'affirmative, la période d'amortissement devrait-elle prendre en compte les prolongations? Voici des exemples d'accords :

- accord renouvelable mensuellement;
- accord à durée fixe de cinq ans avec option de prolongation de cinq ans au gré du client, pour un prix qui sera déterminé au moment de la prolongation;
- accord à durée fixe de cinq ans avec option de prolongation de cinq ans au gré du client, pour un prix préétabli.

Trois points de vue sont étudiés :

- A. La période d'amortissement devrait se limiter à la durée de l'accord, indépendamment de toute option de prolongation.
- B. La période d'amortissement devrait prendre en compte toute option de prolongation au gré du client incluse dans le contrat de services.
- C. La période d'amortissement devrait prendre en compte les prolongations possibles même si elles ne sont pas prévues au contrat.

L'auteur de la question précise que pour les besoins de la discussion, il faut présumer que l'existence d'options de prolongation contractuelles (point de vue B) ou l'intention du client d'envisager une prolongation de la durée du contrat (point de vue C) serait connue au jour 1.

La majorité des membres du groupe concluent que le point de vue A est observable et contrôlable, et attesté par les modalités du contrat, mais trop conservateur. Il pourrait de fait conduire à une mauvaise répartition de la charge d'amortissement comptabilisée. Néanmoins, un membre du Groupe fait remarquer qu'étant donné le rythme des changements de logiciels, une modification de l'accord est possible à l'échéance initiale. Il serait donc nécessaire, pour justifier l'amortissement au-delà de la période initiale du contrat, de connaître l'ampleur de l'investissement et le degré d'engagement du client à l'égard de l'accord.

La majorité des membres du Groupe conviennent que le point de vue B est l'approche la plus justifiable. Plusieurs mentionnent que l'exercice du jugement professionnel est nécessaire pour évaluer

la substance du contrat aux fins de l'établissement de la période d'amortissement. Certains membres du Groupe voient des avantages dans le point de vue C mais mentionnent le fardeau de la preuve qui serait exigé pour justifier la prolongation de l'amortissement au-delà de la durée prévue du contrat. Il faudrait par exemple évaluer, pour déterminer si l'amortissement au-delà de la période du contrat est approprié, l'importance de l'accord, la question de savoir si les avantages associés aux coûts de mise en œuvre peuvent être transférés dans un accord avec un autre fournisseur, ainsi que l'intention du client. Un membre du Groupe fait également remarquer que la nature des coûts de mise en œuvre inscrits à l'actif et les avantages économiques futurs attendus de ces coûts devraient aussi être pris en considération pour déterminer si la prolongation de l'amortissement est appropriée. La durée de vie utile et les avantages futurs attendus liés aux coûts de mise en œuvre inscrits à l'actif devraient être régulièrement évalués, comme pour tout actif à long terme.

Un autre membre du Groupe observe que des coûts de mise en œuvre supplémentaires pourraient devoir être engagés pour maintenir l'utilité des services durant la période contractuelle ou la période de prolongation. Cet investissement supplémentaire serait un facteur à prendre en considération dans l'évaluation de la mesure dans laquelle des avantages économiques futurs seront réalisés par suite des coûts de mise en œuvre initiaux engagés.

Un membre du Groupe indique que le traitement comptable ne devrait pas dissuader les entités de conclure de tels accords. De la maintenance et des mises à niveau seront requises pour s'assurer que les services sont fournis tel que convenu, et ces types d'accords sont souvent significatifs. Ainsi, au minimum, toute prolongation du contrat devrait être prise en compte dans l'établissement de la période d'amortissement des coûts de mise en œuvre inscrits à l'actif (point de vue B).

Le point de vue C pourrait poser problème, car les fournisseurs de service tenteront d'augmenter les coûts après la période de service initiale. Il pourrait donc ne pas être approprié de tenir pour acquise une prolongation qui n'est pas prévue au contrat lors de l'établissement de la période d'amortissement. Il pourrait n'y avoir aucune raison financière de présumer que la durée du contrat sera prolongée. Pour un accord renouvelable mensuellement, la période d'amortissement doit être déterminée au jour 1, puis réévaluée régulièrement. Un autre membre du Groupe fait remarquer que malgré l'existence possible d'une préférence pour les contrats détaillés, on assiste à une baisse des coûts liés aux technologies de l'information. Si on opte pour des taux fixes pour les périodes de prolongation établies, il se peut que les coûts soient trop élevés avec le temps, mais en retour le client bénéficie d'un traitement comptable cohérent sur la durée du contrat. Par ailleurs, il peut y avoir de bonnes raisons financières de choisir un accord renouvelable mensuellement. Pour évaluer la faisabilité de l'approche découlant du point de vue C, il faut prendre en considération les attentes du client et ses pratiques antérieures en matière de changement de fournisseurs de services ou d'accords d'infonuagique.

Des membres du Groupe sont d'avis qu'une norme sur les éléments incorporels serait utile pour résoudre les problèmes abordés. La question tient compte de l'ouverture du CCSP à l'égard de la comptabilisation des éléments incorporels achetés, mais une norme complète sur le sujet est nécessaire. Deux membres du Groupe suggèrent que le Conseil réexamine le caractère approprié de l'inclusion des logiciels dans la définition d'une immobilisation corporelle énoncée dans le chapitre SP 3150, « Immobilisations corporelles ».

Première consolidation d'un service de l'administration publique après un changement de contrôle

Le chapitre SP 2510, « Consolidation — Autres aspects », traite des situations où une entité du secteur public procède à l'acquisition d'un service de l'administration publique (SAP) dans le cadre d'une opération d'achat en fournissant une contrepartie. Toutefois, une entité du secteur public peut avoir à appliquer les exigences relatives à la consolidation à la suite de l'acquisition du contrôle d'un SAP dans une situation autre qu'une opération d'acquisition. La question décrit un scénario dans lequel une entité du secteur public acquiert le contrôle d'une autre entité en raison d'un changement dans les règles de gouvernance de cette autre entité (par opposition à une nouvelle interprétation de la situation). Par exemple, l'entité est maintenant en mesure de nommer la majorité des membres du conseil d'administration de l'autre entité. Aucune contrepartie n'est versée ou reçue. Le changement dans les règles de gouvernance est une nouvelle information qui a une incidence sur l'évaluation par l'entité des indicateurs de contrôle énoncés dans le chapitre SP 1300, « Périmètre comptable du gouvernement ». La conclusion tirée de l'évaluation est que l'autre entité est maintenant un SAP contrôlé par l'entité du secteur public. L'entité nouvellement contrôlée doit être consolidée dans les états financiers de l'entité du secteur public.

Les normes ne traitent pas explicitement du traitement comptable à appliquer dans ce scénario. Elles se limitent à reconnaître la possibilité qu'une entité soit admissible à l'inclusion dans les états financiers du gouvernement, dans la première phrase de l'alinéa .07 e) du chapitre SP 2500, « Consolidation — Principes fondamentaux » :

les comptes des SAP sont inclus dans les états financiers du gouvernement à compter de la date de la création du SAP ou de la date à laquelle ils devient admissible à une telle inclusion, et sont sortis de ces états financiers à compter de la date où le SAP est vendu, cédé d'une quelque autre façon, ou dissous.

La question indique clairement que la consolidation résulte de nouveaux faits observables survenus à une date précise, et non d'un réexamen des indicateurs de contrôle qui existaient avant cette date. Elle précise également que la valeur nette des actifs et des passifs du nouveau SAP à la date du changement de contrôle s'élève à 5 millions \$, ce qui est significatif par rapport à la situation financière de l'entité.

Le Groupe est appelé à répondre à deux questions :

1. Comment devrait être comptabilisée, dans les états financiers de l'entité du secteur public, l'incidence de la première consolidation de l'entité nouvellement contrôlée?
2. Quelle devrait être la base d'évaluation des actifs et passifs faisant l'objet de la première consolidation?

Question 1

En ce qui concerne la question 1, le Groupe examine trois points de vue :

- A. Comptabilisation d'une augmentation de 5 millions \$ de l'excédent accumulé de l'entité du secteur public à la date du changement de contrôle, sans retraitement des états financiers des périodes antérieures.
- B. Comptabilisation d'une opération de restructuration qui donne lieu à des revenus de 5 millions \$ dans l'état des résultats à la date du changement de contrôle.
- C. Comptabilisation de revenus de 5 millions \$ dans l'exercice au cours duquel le changement de contrôle a eu lieu.

Pour la question 1, on suppose que la juste valeur et la valeur comptable des actifs et des passifs du SAP sont égales.

En réponse à la question d'un membre du Groupe, l'auteur de la question précise qu'on présume que l'entité nouvellement contrôlée poursuivra ses activités comme avant le changement de contrôle. Par ailleurs, ce n'est pas l'entité du secteur public qui a initié le changement dans les règles de gouvernance ayant donné lieu au changement de contrôle. Et elle n'en aurait pas eu la capacité auparavant non plus.

Bon nombre de membres du Groupe conviennent que le point de vue A est le plus justifiable, c'est-à-dire que c'est une question de consolidation qui exige un ajustement de l'excédent accumulé pour l'an 1 et des ajustements de consolidation par la suite. Deux membres du Groupe ajoutent qu'il s'agit de l'option la plus conservatrice, étant donné l'absence de certains détails dans la question. D'autres membres du Groupe indiquent toutefois que les surplus ou déficits accumulés ne sont pas considérés, dans le Manuel du secteur public, comme une composante des états financiers. Seuls les redressements sur exercices antérieurs relatifs aux changements de méthodes comptables ou aux corrections d'erreurs, ou aux situations correspondant à la deuxième phrase de l'alinéa SP 2500.07 e) sont permis :

Si les comptes d'un SAP deviennent admissibles à l'inclusion à la suite d'une nouvelle interprétation de la situation, ils sont inclus dans les états financiers comme s'ils avaient toujours été compris dans le périmètre comptable du gouvernement. Cette situation implique par conséquent le retraitement des chiffres correspondants des exercices précédents.

Un membre du Groupe souligne l'importance de ne pas comptabiliser le nouveau SAP comme s'il avait toujours fait partie de l'entité, comme ce serait le cas selon le point de vue A et dans la situation décrite à la deuxième phrase de l'alinéa SP 2500.07 e). Il y a bel et bien eu un changement de contrôle, et non une réévaluation des facteurs existants.

Des membres du Groupe mentionnent que le chapitre SP 3430, « Opérations de restructuration », ne s'applique pas à cette situation. Ils craignent qu'un cédant ne puisse être identifié, comme cela semble

être requis pour appliquer le chapitre 3430¹, et que la situation ne s'apparente pas à une fusion², opération dont il est aussi question dans le chapitre. Un membre demande cependant comment le changement a eu lieu, plus particulièrement si le changement dans les règles de gouvernance était la décision de l'ancien conseil d'administration de l'entité dont le contrôle a été obtenu. Dans ces circonstances, le membre du Groupe croit que l'opération s'apparente davantage à une opération de restructuration. L'ancien conseil d'administration a pris la décision et, ce faisant, a agi en qualité de cédant. Un autre membre du Groupe est d'avis qu'un changement de contrôle forcé pourrait peut-être s'apparenter à une fusion forcée de deux administrations locales par le gouvernement provincial. Ainsi, l'application du chapitre SP 3430 est peut-être ce qui reflète le mieux la substance du changement de contrôle.

Des membres du Groupe concluent que, puisqu'on s'attend à ce que le SAP poursuive ses activités sans modification après le changement de contrôle, la comptabilisation de revenus selon le point de vue C est inappropriée. Toutefois, à la lumière de la définition des revenus, d'autres membres du Groupe font remarquer que l'entité du secteur public a connu une augmentation nette de ressources économiques en raison du changement de contrôle et que, par conséquent, la comptabilisation de revenus dans l'exercice au cours duquel le changement de contrôle a eu lieu est peut-être la meilleure façon de refléter l'incidence de ce changement sur l'entité du secteur public.

Les membres du Groupe conviennent de suggérer au CCSP d'apporter des précisions quant aux circonstances visées par la première phrase de l'alinéa SP 2500.07 e) (énoncée plus haut) et quant à l'orientation du traitement comptable approprié. Le Conseil pourrait en outre indiquer clairement si l'existence d'un cédant est nécessaire pour appliquer le chapitre SP 3430, ou s'il est possible de supposer l'existence d'un cédant en se fiant à la substance de certains changements dans les situations de contrôle.

Question 2

La question 2 porte sur l'évaluation. Le scénario a été modifié pour que la valeur comptable des actifs et des passifs³ du nouveau SAP s'élève à 5 millions \$ et leur juste valeur à 7,5 millions \$. On demande au Groupe quelle base d'évaluation s'appliquerait à la première consolidation.

S'appuyant sur le point de vue privilégié pour la question 1, la majorité des membres du Groupe conviennent que l'utilisation de la valeur comptable est appropriée, en particulier lorsqu'on considère les points de vue A et B comme la bonne réponse à la question 1. Quelques membres indiquent qu'il serait illogique qu'il y ait d'importants ajustements de la juste valeur dans une situation où aucune contrepartie n'a été versée ou reçue. Certains sont toutefois favorables à l'utilisation de la juste valeur lorsque le point de vue C est considéré comme la bonne réponse à la question 1, ou par analogie à une

¹ Alinéa SP 3430.02 d).

² Alinéa SP 3430.02 a).

³ La valeur comptable attribuée aux actifs et aux passifs identifiables comptabilisés au coût.

acquisition ou un apport en immobilisations⁴. Un membre du Groupe mentionne que la juste valeur offrirait un meilleur coût de service lors de l'utilisation, par le SAP, de ses actifs pour la prestation de services futurs.

⁴ Paragraphe .14 du chapitre SP 3150, « Immobilisations corporelles ».