

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

Extrait, Compte rendu de la réunion publique du 17 juillet 2020 fait par le Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public

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 il 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

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.

considéré comme la bonne réponse à la question 1, ou par analogie à une 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 ».