



Conseil sur la comptabilité
dans le secteur public

Présentation des Normes comptables internationales du secteur public (normes IPSAS)

Pour le secteur public, la source première de PCGR
faisant autorité est le *Manuel de comptabilité de CPA
Canada pour le secteur public*.

Les opinions exprimées dans la présentation sont celles de l'auteur et
ne reflètent pas nécessairement le point de vue du CCSP. Les
positions officielles du CCSP ne sont déterminées qu'à l'issue d'une
procédure officielle publique et rigoureuse.

Avertissement

Pour les entités du secteur public, la source première de principes comptables généralement reconnus (PCGR) faisant autorité à l'échelle internationale est le Manuel des Normes comptables internationales du secteur public.

Le présent texte est la traduction d'un extrait du cours *Train the Trainer: Introduction to IPSAS of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*. Ce texte a été publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en novembre 2020 et est utilisé avec la permission de l'IFAC. Veuillez écrire à permissions@ifac.org pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document, ou de l'utiliser à d'autres fins similaires.

SÉANCE N° 2 :

Actifs

Au programme



Introduction



Immobilisations corporelles



Immobilisations incorporelles



Contrats de location



Accords de concession de services



Stocks



Agriculture



Immeubles de placement

Définition d'un actif



Un **actif** est une ressource économique actuellement contrôlée par une entité du fait d'événements passés.



Une **ressource** est un élément ayant un potentiel de service ou la capacité de générer des avantages économiques. Une ressource ne se présente pas nécessairement sous une forme corporelle.

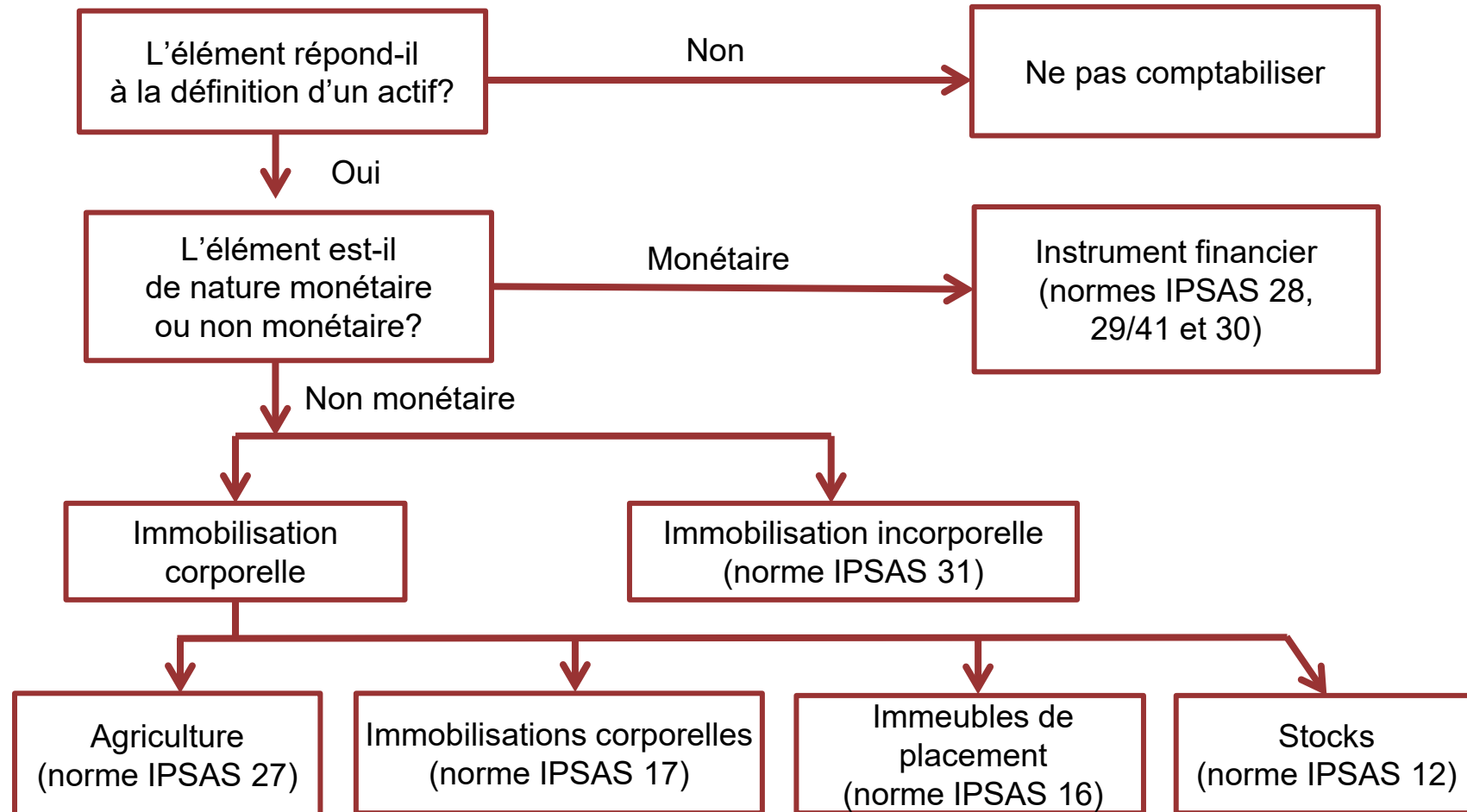
Critères de comptabilisation d'un actif

Un élément qui répond à la définition d'un actif doit être comptabilisé :

- lorsqu'il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à cet actif iront à l'entité;
- lorsque le coût ou la juste valeur de l'élément peut être évalué de façon fiable.



Arbre de décision



Norme IPSAS[®] 17, *Immobilisations corporelles*

Définition d'une immobilisation corporelle

- Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels :
 - détenus par une entité, soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit pour être utilisés à des fins administratives;
 - dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période.
- Les systèmes d'armement et les éléments d'infrastructure répondent à cette définition.



Limitations du champ d'application

- **Ne s'applique pas :**
 - aux actifs biologiques liés à une activité agricole (sauf pour les plantes productrices, qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS 17);
 - aux réserves minérales comme le pétrole, le gaz naturel et d'autres ressources similaires non renouvelables.
- **N'exige pas** ni n'empêche la comptabilisation de biens patrimoniaux.



Principe de comptabilisation

- Le coût d'une immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif si et seulement si :
 - il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à cet élément iront à l'entité;
 - le coût ou la juste valeur de cet élément peut être évalué de façon fiable.



Évaluation initiale

- Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif doit être évaluée à son coût.
- Le coût d'une immobilisation corporelle comprend :
 - son prix d'achat, incluant les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux;
 - tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction;
 - l'estimation des obligations liées à la mise hors service, à la cession ou à l'abandon.
- Le coût d'un élément acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie correspond à la juste valeur de l'élément à la date d'acquisition.

Évaluation après comptabilisation initiale

Modèle du coût – Une immobilisation corporelle doit être évaluée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Modèle de la réévaluation – Une immobilisation corporelle doit être évaluée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur ultérieures.

Comparaison des modèles

	Modèle du coût	Modèle de la réévaluation
Évaluation initiale	Prix comptant équivalent ou juste valeur à la date d'acquisition.	
Évaluation ultérieure	Coût initial diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieurs.	Juste valeur à la date de réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur ultérieures.

Amortissement

- Toutes les immobilisations corporelles, sauf les terrains, sont amortissables.
- Le montant amortissable d'un actif est comptabilisé en charges systématiquement sur sa durée d'utilité dans l'excédent (le déficit) pour chaque période, sauf s'il est incorporé dans la valeur comptable d'un autre actif.
- L'amortissement commence dès que l'actif est prêt à être mis en service.
- L'amortissement est réexaminé à chaque date de clôture.
- Chaque composante importante doit être amortie séparément.

Décomptabilisation

- La valeur comptable d'une immobilisation corporelle doit être décomptabilisée :
 - lors de sa sortie;
 - lorsqu'aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.
- Le gain, ou la perte, résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle doit être inclus dans l'excédent (le déficit).
- Une composante remplacée doit être décomptabilisée.



Principales informations à fournir sur les immobilisations corporelles

- Pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles :
 - conventions d'évaluation;
 - modes d'amortissement;
 - durées d'utilité ou taux d'amortissement utilisés;
 - valeur comptable brute et cumul des amortissements en début et en fin de période;
 - rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période.
- Informations spécifiques concernant le modèle de la réévaluation.
- Autres informations à fournir (p. ex., restrictions sur la propriété, engagements contractuels, etc.).

Norme IPSAS 5, *Coûts d'emprunt*



« Traitement de référence » : les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges dans la période au cours de laquelle ils sont engagés.



« Autre traitement autorisé » : les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition d'un actif qualifié sont inclus dans le coût de cet actif.

- Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu (immobilisations corporelles, certains stocks, immobilisations incorporelles).
- Indications sur les éléments que peuvent inclure les coûts d'emprunt.

Normes IPSAS 21 et IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs*

- Perte d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service d'un montant supérieur au montant amortissable.
- Évaluation à chaque fin d'exercice.
- Norme IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, ou norme IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* :
 - les actifs générateurs de trésorerie sont détenus principalement pour tirer un rendement commercial;
 - les actifs non générateurs de trésorerie englobent tous les autres actifs.
- Si un actif est déprécié, sa valeur comptable est ramenée à la valeur recouvrable.

Indices de dépréciation



Changements dans l'environnement technologique, juridique, ou dans les politiques



Obsolescence ou dégradation physique d'un actif



Changement d'utilisation



Cessation de la construction



Piètre performance économique de la prestation de services



Hausse des taux d'intérêt du marché

Actif non générateur de trésorerie : aucune demande/aucun besoin de services.

Actif générateur de trésorerie : baisse de la valeur de marché.

Norme IPSAS[®] 31, *Immobilisations incorporelles*

Norme IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*

Définition

- Actif non monétaire identifiable sans substance physique.
- Susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité.

Champ d'application

- Immobilisations incorporelles acquises ou générées en interne.
- Acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entités du secteur public.
- Répond aux critères de comptabilisation.
- Pouvoirs et droits hors du champ d'application.
- Biens patrimoniaux incorporels – s'ils sont comptabilisés, il faut l'indiquer.

Immobilisations incorporelles

Élément incorporel

- Identifiable, c.-à-d. qu'il est séparable ou qu'il résulte de contrats juridiquement contraignants.
- Contrôlé par l'entité (souvent du fait de droits établis ou de la capacité de restreindre l'accès d'autres entités aux avantages de l'élément incorporel).

Comptabilisation

- L'élément incorporel doit répondre aux critères ci-dessus.
- Il y a probabilité d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service.
- Le coût ou la juste valeur peuvent être évalués de façon fiable.

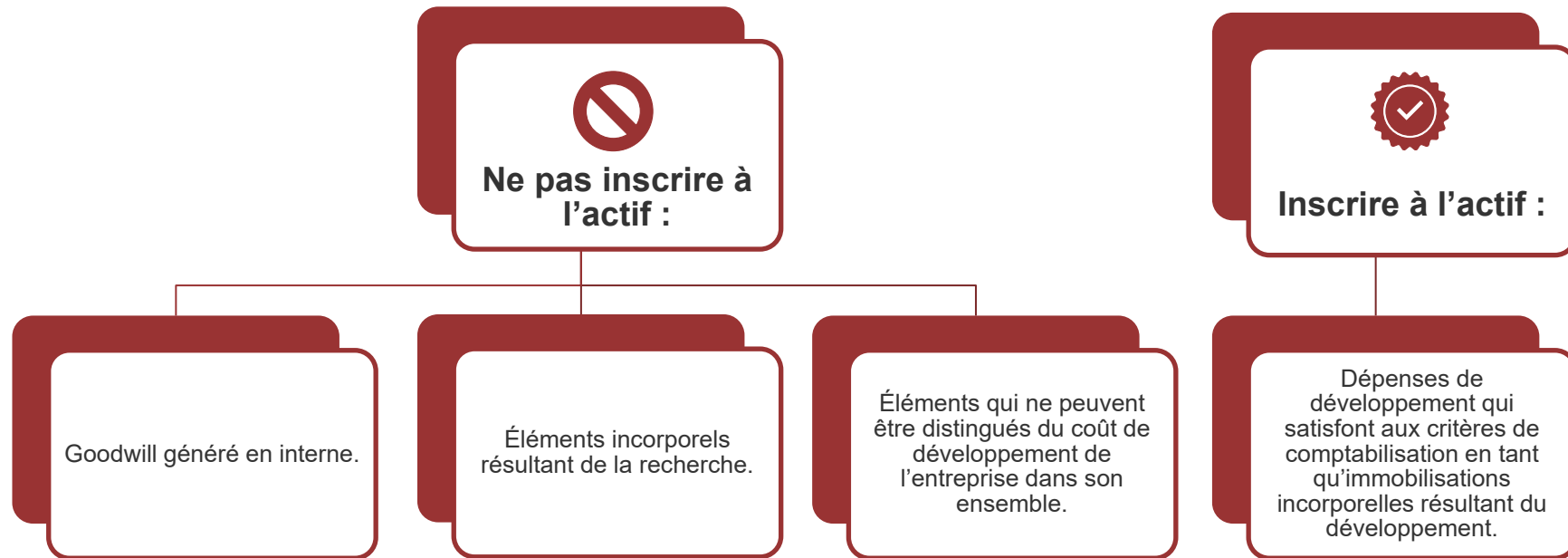
Immobilisations incorporelles acquises

La majorité des immobilisations incorporelles acquises répondent aux critères de comptabilisation.

- Exemples : logiciels, marques de commerce et autres marques, projets de recherche et de développement en cours.
- Si l'immobilisation est acquise dans le cadre d'une opération sans contrepartie, le coût correspond à la juste valeur à la date d'acquisition.



Immobilisations incorporelles générées en interne



Autres questions

- Ajout subséquent à une immobilisation incorporelle ou remplacement d'une immobilisation incorporelle habituellement comptabilisé en charges.
- Inscription à l'actif possible si les dépenses sont engagées pour accroître le potentiel de service de l'actif initial (p. ex., des améliorations logicielles).
- Durée d'utilité déterminée ou indéterminée : amortissement dans le premier cas, test de dépréciation annuel dans le deuxième cas.
- Informations à fournir.



Immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'un regroupement d'entités du secteur public

- Le coût correspond à la juste valeur à la date d'acquisition.
- Les immobilisations incorporelles doivent être identifiables (pour les distinguer du goodwill).
- Comptabilisation même si l'immobilisation incorporelle n'a pas été comptabilisée par l'entité acquise.



Norme IPSAS[®] 13, *Contrats de location*

Classement des contrats de location

- La norme IPSAS 13, *Contrats de location*, exige le classement d'un contrat de location soit en tant que contrat de location simple, soit en tant que contrat de location-financement.
- Classement en fonction de la mesure dans laquelle le contrat de location transfère au preneur les risques et les avantages inhérents à la propriété du bien sous-jacent.
- Risques : possibilités de perte par suite d'une sous-utilisation de la capacité ou encore de l'obsolescence technologique, ainsi que les variations de la rentabilité attribuables à l'évolution de la conjoncture économique.
- Avantages : peuvent être représentés par l'espérance d'une exploitation rentable sur la durée de vie économique du bien sous-jacent et d'un gain résultant d'une appréciation de sa valeur ou de la réalisation d'une valeur résiduelle.
- Les éléments terrains et constructions d'un contrat de location doivent être classés séparément.

Contrats de location-financement

- Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un bien sous-jacent.
- Dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat.
- Exemples :
 - La propriété du bien est transférée au preneur au terme de la durée du contrat de location;
 - La possibilité d'acheter le bien à un prix inférieur à sa valeur de marché;
 - La durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique du bien;
 - La valeur actualisée des paiements de loyers minimums exigibles correspond à la juste valeur du bien.

Contrats de location ou accords de concession de services (ACS)?

- Un contrat de location peut faire partie d'accords plus généraux.
- Partenariats public-privé – particulièrement à l'égard des actifs à long terme et des éléments d'infrastructure.
- Il faut déterminer si le contrat est un ACS.
- Dans les cas où un contrat n'est pas un ACS, mais contient un contrat de location-financement ou de location simple identifiable, la norme IPSAS 13 s'applique pour la composante contrat de location de l'accord.



Comptabilisation par le preneur : contrat de location-financement

- Le preneur doit comptabiliser un actif au titre du droit d'utilisation et une obligation locative.
- Actifs comptabilisés ultérieurement en tant que :
 - immobilisations corporelles (IPSAS 17);
 - immobilisations incorporelles (IPSAS 31).
- Initialement comptabilisé au plus faible :
 - de la juste valeur du bien loué;
 - de la valeur actualisée des paiements de loyers minimaux.
- Le taux d'actualisation correspond au taux d'intérêt implicite du contrat de location.
- Les paiements de loyer minimaux doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette.

Comptabilisation par le preneur : contrat de location simple

- L'actif au titre du droit d'utilisation et l'obligation locative **ne sont pas** comptabilisés.
- Les paiements de loyer sont comptabilisés en charges.
 - Méthode linéaire.
 - Autre méthode si celle-ci est plus représentative de la façon dont le preneur tire avantage de l'utilisation du bien sous-jacent.
 - Ne reflète pas nécessairement les paiements en trésorerie.



Comptabilisation par le bailleur : contrat de location-financement

- Le bailleur doit décomptabiliser l'immobilisation corporelle ou incorporelle louée.
- Il doit comptabiliser les actifs détenus en vertu d'un contrat de location-financement et les présenter comme des créances.
- Il comptabilise initialement un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location.
- Le bailleur doit comptabiliser les revenus financiers sur la durée du contrat de location en considérant un taux de rentabilité de l'investissement net du bailleur dans le contrat de location pour la période qui est constant.

Comptabilisation par le bailleur : contrat de location simple

- Les biens loués **ne sont pas** décomptabilisés :
 - Dépréciation (IPSAS 17) ou amortissement (IPSAS 31), comme dans le cas d'autres actifs similaires.
- Rentrées de fonds attribuables à la location comptabilisées à titre de revenus.
 - Méthode linéaire.
 - Autre méthode si celle-ci est plus représentative du rythme auquel les avantages tirés de l'utilisation du bien sous-jacent diminuent.
 - Ne reflète pas nécessairement les rentrées de fonds.
- Coûts directs initiaux :
 - ajoutés à la valeur comptable du bien;
 - comptabilisés en charges sur la durée du contrat de location.

Transactions de cession-bail

- Transaction de cession-bail débouchant sur un contrat de location-financement :
 - tout ce qui excède les produits de cession par rapport à la valeur comptable est différé et amorti sur la durée du contrat de location.
- Transaction de cession-bail débouchant sur un contrat de location simple :
 - le prix de vente équivalent à la juste valeur, le profit ou la perte est comptabilisé immédiatement;
 - le prix de vente inférieur à la juste valeur, le profit ou la perte est comptabilisé immédiatement (sauf lorsque la perte est compensée par des paiements de loyers futurs inférieurs au prix de marché – elle est différée et amortie proportionnellement aux paiements de loyers);
 - le prix de vente supérieur à la juste valeur, l'excédent de la juste valeur est différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif.

Informations à fournir

Paiements de loyers minimaux

- Dette locative (preneur) ou créance locative (bailleur).
- Jusqu'à un an; de un an à cinq ans; plus de cinq ans.

Actifs et passifs

Contrats de location-financement seulement.

Actifs et passifs

- Description générale des modalités importantes/significatives de location-financement.
- Loyers conditionnels.
- Sous-location (preneurs).
- Provision pour créances irrécouvrables, valeurs résiduelles non garanties (contrat de location-financement : bailleurs).

Norme IPSAS[®] 32, *Accords de concession de services*

Accords de concession de services

Accord exécutoire entre un concédant et un concessionnaire dans le cadre duquel :

- le concessionnaire s'engage à construire l'infrastructure destinée à fournir un service public au nom du concédant pendant une période déterminée;
- le concessionnaire est payé pour ses prestations de services durant la période prévue par l'accord.



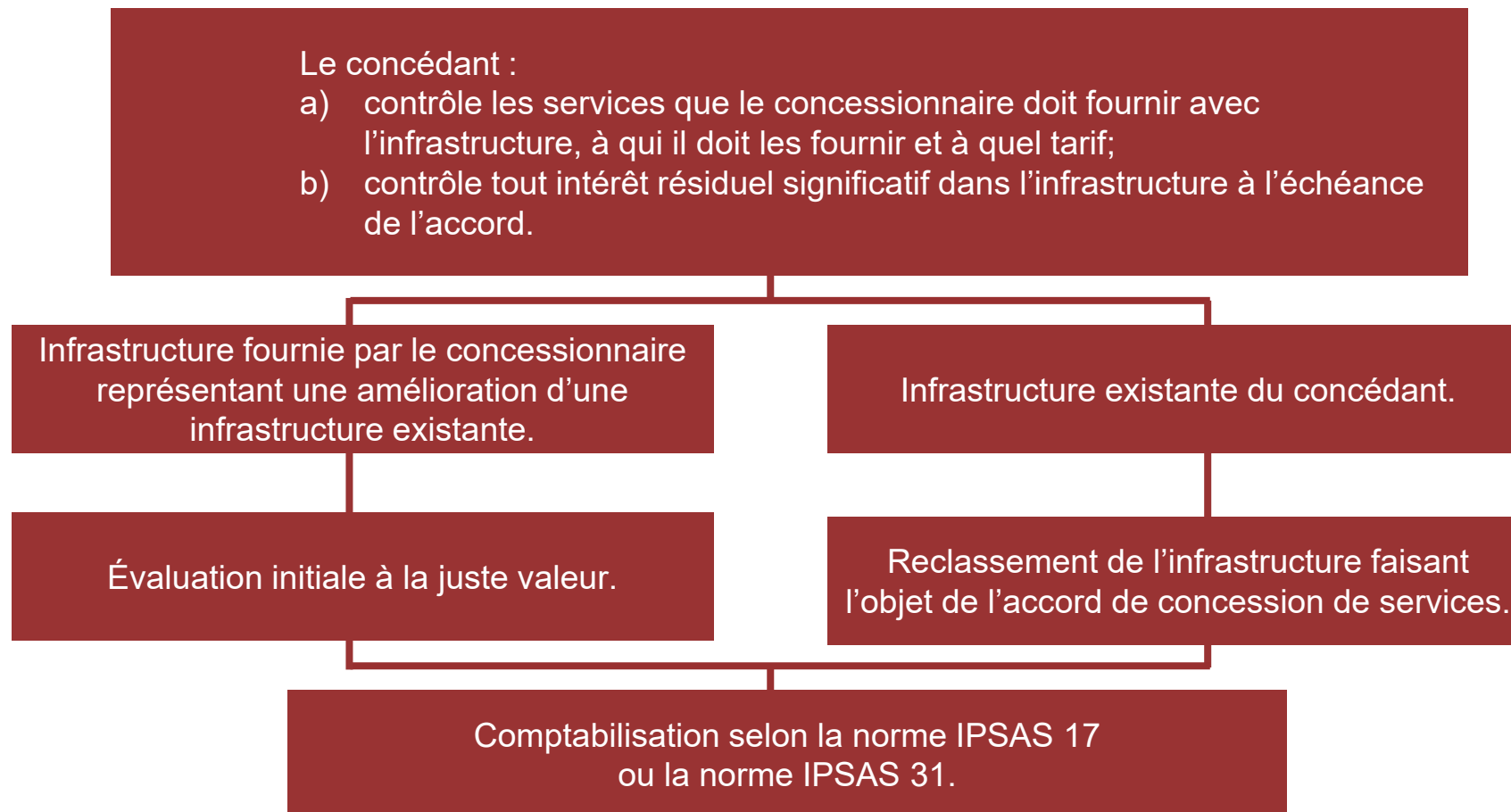
Infrastructure faisant l'objet d'un accord de concession de services

Infrastructure destinée à fournir un service public dans le cadre d'un accord de concession de services.

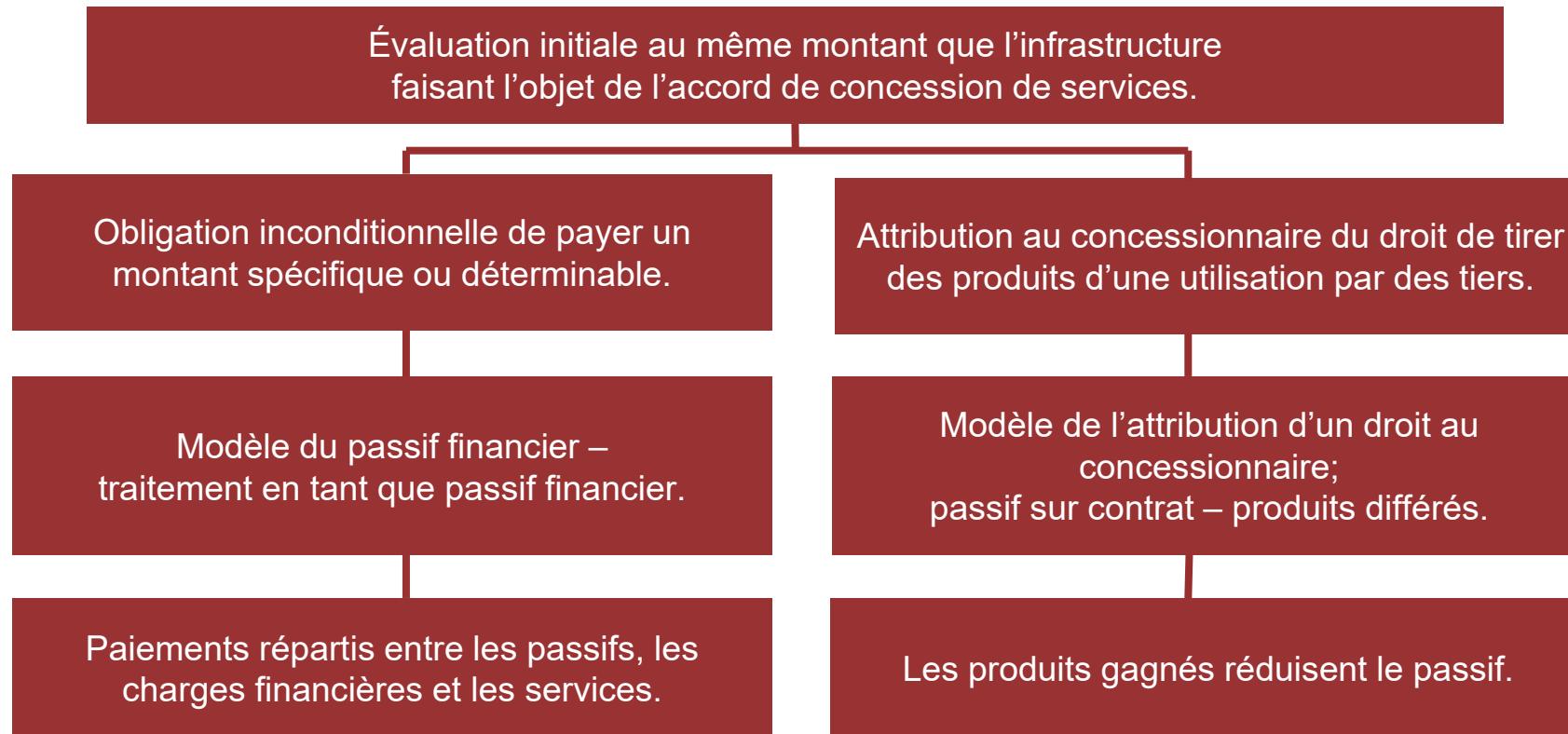
- Concessionnaire :
 - infrastructure que le concessionnaire construit, améliore ou acquiert auprès d'un tiers,OU
 - infrastructure existante du concessionnaire.
- Concédant :
 - infrastructure existante du concédant,OU
 - amélioration d'une infrastructure existante du concédant.



Comptabilisation d'une infrastructure par le concédant



Comptabilisation des passifs



Présentation et informations à fournir

- Description et modalités importantes de l'accord.
- Nature et étendue des droits attribués en vertu de l'accord.
- Changements apportés à l'accord.
- Informations à fournir selon d'autres normes IPSAS.

Norme IPSAS[®] 12, *Stocks*

Norme IPSAS 12, *Stocks*

Définition

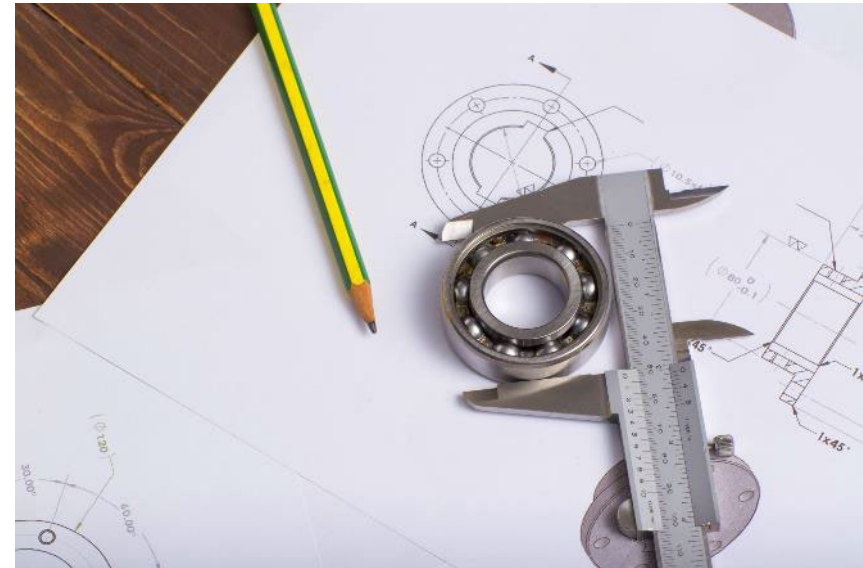
- Matières premières ou fournitures :
 - devant être consommées dans le processus de production;
 - devant être consommées ou distribuées dans le processus de prestation de services.
- Actifs détenus en vue de la vente ou de la distribution dans le cours normal de l'activité (produits finis, terrains destinés à la vente).
- Fournitures en attente d'utilisation.

Exemple de stocks

Stocks militaires (p. ex., munitions, missiles, roquettes et bombes)	Consommables	Produits finis
Terrains ou autres biens immobiliers détenus pour la revente	Matériel d'entretien	Pièces de rechange
Réserves stratégiques (p. ex., réserves énergétiques)	Stocks inutilisés de timbres postaux et de monnaie	Fournitures en attente d'utilisation

Évaluation

- Au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation (sauf pour ce qui est précisé ci-après).
- À la juste valeur lorsque les stocks sont acquis dans une opération sans contrepartie.
- Au plus faible du coût et du coût de remplacement courant lorsque les stocks sont détenus à des fins de distribution à un prix nul ou symbolique, ou détenus à des fins de consommation dans le processus de production de biens.



Comptabilisation en charges

- Lorsque les stocks sont vendus, échangés ou distribués, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de la période au cours de laquelle les revenus correspondants sont comptabilisés.
- S'il n'y a pas de revenus connexes, ils sont comptabilisés lorsque les biens sont distribués ou les services rendus.
- Les fournisseurs de services comptabilisent une charge lorsque les services sont rendus ou facturés.
- Toute dépréciation des stocks ou perte de stocks doit être comptabilisée en charges de la période au cours de laquelle la dépréciation ou la perte se produit.

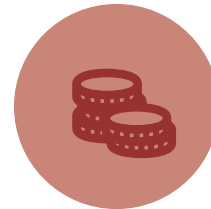
Informations à fournir sur les stocks



Méthodes comptables



Valeur comptable totale des stocks et valeur comptable par catégorie



Valeur comptable des stocks comptabilisés à la juste valeur



Montant des stocks comptabilisé en charges



Montant de toute dépréciation et de toute reprise de dépréciation et circonstances ayant conduit à la reprise de la dépréciation

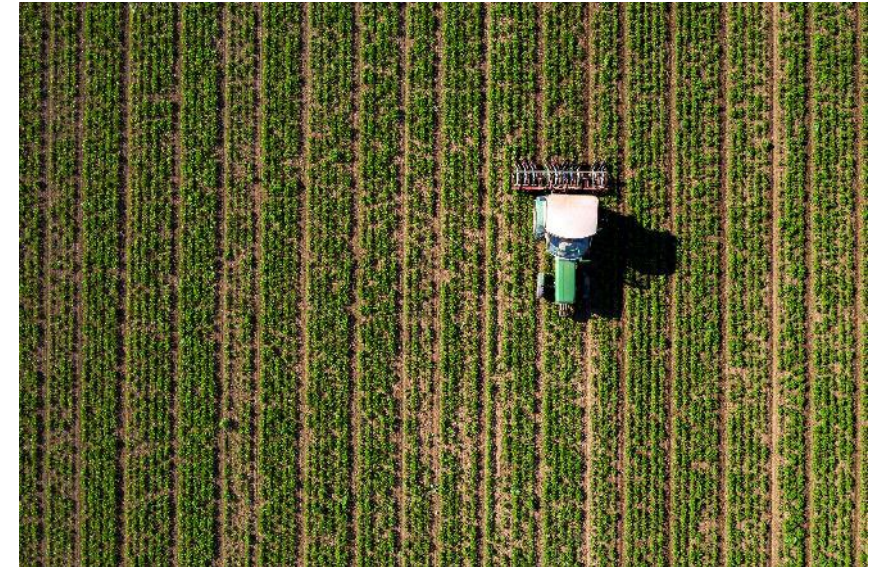


Valeur comptable des stocks donnés en nantissement

Norme IPSAS[®] 27, *Agriculture*

Champ d'application

- Actifs biologiques (plantes et animaux vivants), sauf les plantes productrices.
- Produits agricoles au moment de la récolte.
- Le champ d'application exclut :
 - les terrains liés à l'activité agricole;
 - les immobilisations incorporelles liées à l'activité agricole;
 - les actifs biologiques utilisés dans la production ou la fourniture de services.



Plantes productrices

- Une plante productrice est une plante vivante qui :
 - est utilisée dans la production ou la fourniture de produits agricoles;
 - est susceptible de produire sur plus d'une période;
 - n'a qu'une faible probabilité d'être vendue comme produit agricole, sauf à titre accessoire en tant que rebut.
- Les plantes productrices sont comptabilisées selon la norme IPSAS 17.



Exemples

Actifs biologiques	Produits agricoles	Produits résultant de la transformation après récolte
Moutons	Laine	Fil de tissage, tapis
Arbres dans une plantation forestière	Arbres abattus	Billes, bois d'œuvre
Cotonniers	Coton récolté	Fil, vêtements
Bovins laitiers	Lait	Fromage
Porcs	Carcasses	Saucisses, jambon
Théiers	Feuilles récoltées	Thé
Ceps de vigne	Raisins récoltés	Vin
Arbres fruitiers	Fruits récoltés	Fruits transformés

Comptabilisation

- Une entité doit comptabiliser un actif biologique ou un produit agricole si et seulement si :
 - l'entité a le contrôle de l'actif du fait d'événements passés;
 - il est probable que les avantages économiques futurs/le potentiel de service iront à l'entité;
 - la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.



Évaluation initiale et évaluation ultérieure

- Évaluation initiale :
 - Évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente;
 - Même chose dans le cas d'une opération sans contrepartie;
 - Un produit agricole récolté à partir d'actifs biologiques est évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente au moment de la récolte;
 - Le regroupement en fonction d'attributs est permis.
- Évaluation ultérieure :
 - Évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente à chaque date de clôture;
 - Évaluation des produits agricoles à la juste valeur diminuée des coûts de la vente au moment de la récolte;
 - Comptabilisation des gains ou pertes dans l'excédent (le déficit) de l'exercice au cours duquel ils surviennent.

Informations à fournir

- Gain ou perte lors de la comptabilisation initiale.
- Consommables/actifs biologiques producteurs.
- Actifs biologiques destinés à la vente et actifs biologiques destinés à la distribution pour un prix nul ou symbolique.
- Nature des activités et estimations des quantités physiques.
- Rapprochement.

Norme IPSAS[®] 16, *Immeubles de placement*

Champ d'application

- La norme IPSAS 16 s'applique à la comptabilisation et à l'évaluation des immeubles de placement, y compris :
 - l'évaluation, dans les états financiers du preneur, des droits sur des biens immobiliers détenus dans le cadre d'un contrat de location comptabilisé en tant que contrat de location-financement;
 - l'évaluation, dans les états financiers du bailleur, des immeubles de placement détenus par un preneur en vertu d'un contrat de location simple.

Définition d'un immeuble de placement

- Immeuble de placement : bien immobilier (terrain ou bâtiment, ou partie d'un bâtiment ou les deux) détenu pour en retirer des loyers ou pour réaliser une plus-value en capital ou les deux, plutôt que pour :
 - a) l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives;
 - b) le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire.
- Un immeuble de placement se distingue d'un bien immobilier occupé par son propriétaire :
 - Un bien immobilier occupé par son propriétaire est exclu du champ d'application de la norme IPSAS 16.

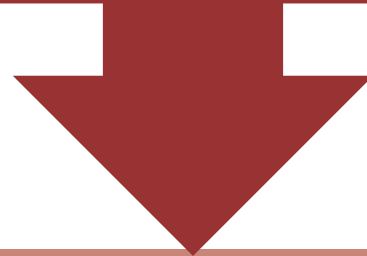
Exemples d'immeubles de placement

Immeuble de placement	N'est pas un immeuble de placement
Terrain détenu pour réaliser une plus-value en capital à long terme.	Immeuble détenu en vue de la vente dans le cours normal de l'activité.
Terrain détenu pour une utilisation future indéterminée.	Bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement au nom de tiers.
Bâtiment loué dans le cadre d'un contrat de location simple à vocation commerciale.	Bien immobilier loué à une autre entité dans le cadre d'un contrat de location-financement.
Bâtiment vacant détenu en vue d'être loué dans le cadre d'un contrat de location simple à vocation commerciale.	Bien immobilier destiné à fournir un service social qui génère aussi des rentrées de trésorerie.
Bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeuble de placement.	Bien immobilier détenu à des fins stratégiques.

Principe de comptabilisation

Un immeuble de placement doit être comptabilisé en tant qu'actif si et seulement si :

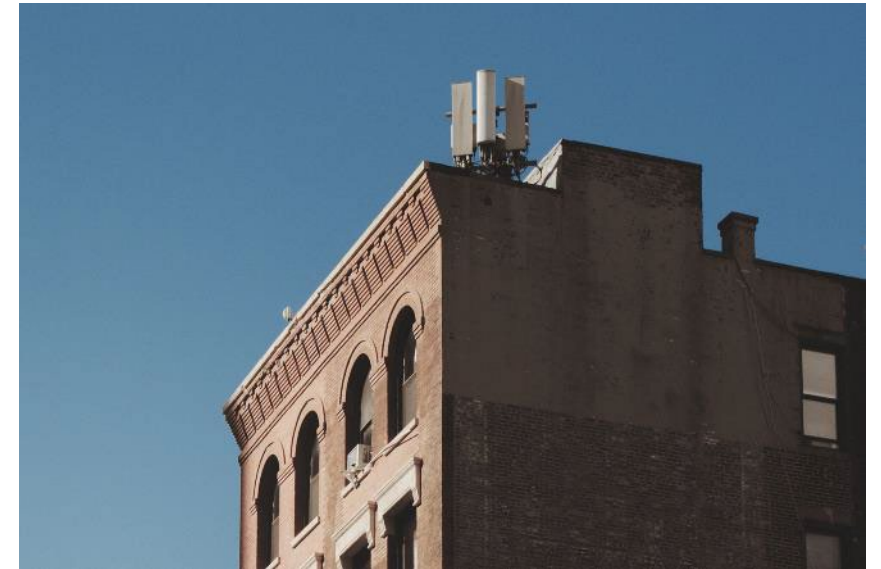
il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'immeuble de placement iront à l'entité;



le coût ou la juste valeur de l'immeuble de placement peut être évalué de façon fiable.

Évaluation lors de la comptabilisation

- Un immeuble de placement doit être évalué initialement à son coût (les coûts de transaction doivent être inclus dans l'évaluation initiale).
- Le coût d'un immeuble de placement acquis par le biais d'une opération d'échange sans contrepartie doit être évalué à la juste valeur à la date d'acquisition.



Évaluation ultérieure

- L'entité peut choisir la méthode comptable à appliquer à ses immeubles de placement :
 - Modèle du coût :
 - Immeuble de placement évalué selon le modèle du coût énoncé dans la norme IPSAS 17;
 - La juste valeur de l'immeuble de placement est indiquée.
 - Modèle de la juste valeur.

