



Conseil sur la comptabilité  
dans le secteur public

## Atelier Présentation des Normes comptables internationales du secteur public (normes IPSAS) – Séance n° 2 – Actifs (transcription)

---

*Dans le but de favoriser l'accessibilité de nos webinaires, nous tenons à en fournir une transcription qui se veut fidèle aux propos tenus. Veuillez noter qu'il peut cependant y avoir des cas où il nous est impossible de saisir ce que dit l'intervenant. Si vous avez des questions ou des commentaires au sujet de la transcription, n'hésitez pas à communiquer avec nous à l'adresse [info@frascanada.ca](mailto:info@frascanada.ca).*

**Clyde MacLellan** : Nous allons maintenant passer à la deuxième séance, qui porte sur les actifs.

Dans cette séance, nous verrons certaines des normes traitant des actifs, notamment :

- Immobilisations corporelles
- Immobilisations incorporelles
- Contrats de location
- Accords de concession de services
- Stocks
- Agriculture
- Immeubles de placement

Je cède maintenant la parole à Jennifer, qui vous présentera la première moitié de la séance sur les actifs.

**Jennifer Teoh** : Merci, Clyde.

Avant d'aborder les normes comme telles, penchons-nous sur la définition d'un actif.

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

Un actif se reconnaît à ses principales caractéristiques :

- Il comprend des ressources – 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.
- Il est actuellement contrôlé par l'entité.
- Il résulte d'un événement passé.

**Clyde MacLellan** : Pouvez-vous préciser ce que vous entendez par « un actif comprend des ressources »?

**Jennifer Teoh** : Les ressources peuvent être :

Des ressources financières, y compris des liquidités, des créances liquides, des placements et toute autre ressource pouvant servir à régler des passifs exigibles ou à financer la fourniture de biens ou de services futurs;

Des ressources physiques pouvant générer des flux de trésorerie nets futurs ou qui seront consommées dans le cadre de la prestation d'un service futur dans le cours normal des activités, notamment les terrains, les bâtiments, le matériel, les livres, etc.;

Des ressources non physiques ou incorporelles représentant les droits comptabilisables aux avantages économiques futurs et au potentiel de service. Les licences et les logiciels, notamment, sont des exemples d'immobilisations incorporelles pouvant être comptabilisées par des entités du secteur public.

Est-ce plus clair?

**Clyde MacLellan** : Oui! Cette explication était très éclairante. Merci! En ce qui concerne le contrôle, que signifie être « actuellement contrôlé par l'entité »?

**Jennifer Teoh** : Le contrôle d'un actif signifie deux choses :

- a) l'entité peut utiliser la ressource ou tirer un avantage quelconque de celle-ci en vue de l'atteinte de ses objectifs (droit d'obtenir les avantages découlant de l'actif);
- b) l'entité peut bloquer ou contrôler de toute autre manière l'accès des autres aux avantages associés à la ressource (capacité d'empêcher d'autres entités d'obtenir les avantages).

**Clyde MacLellan** : Très bien, merci! Enfin, l'actif doit résulter d'un événement passé. Que pouvez-vous nous dire sur cette dernière caractéristique?

**Jennifer Teoh** : Le fait qu'une opération ou un autre événement s'est déjà produit est considéré comme un élément probant à l'appui de l'existence d'une ressource actuelle. En soi, les opérations ou les événements devant se produire à une date ultérieure ne donnent pas lieu à des actifs. Il s'agira souvent de l'achat, d'un contrat ou d'une loi.

Le potentiel de service est la capacité d'un élément de contribuer à l'atteinte des objectifs de l'organisation; l'élément ne doit pas nécessairement générer des revenus. À certains endroits, les hôpitaux sont des ressources, puisqu'ils peuvent être utilisés pour générer des revenus, les frais étant facturés aux patients. Ailleurs, les frais ne sont pas facturés, il n'y a donc pas de revenus, mais l'hôpital est tout de même une ressource, car il permet au ministère de la Santé ou à une organisation similaire d'atteindre ses objectifs.

Lorsqu'il est établi qu'une ressource répond à la définition et présente les principales caractéristiques d'un actif, il faut savoir si les critères de comptabilisation sont remplis.

La diapositive présente les critères de comptabilisation.

La notion de probabilité ici fait référence au degré d'incertitude quant au fait que les avantages économiques futurs associés à l'actif iront à l'entité. Cette notion correspond à l'incertitude qui caractérise l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités.

Le terme « probable » signifie qu'une rentrée de ressources est plus probable qu'improbable. Autrement dit, la probabilité que l'événement se produise est plus grande que la probabilité qu'il ne se produise pas.

En ce qui concerne le deuxième critère, il est possible qu'un élément ne soit pas comptabilisé dans les états financiers en raison de l'impossibilité de faire une estimation raisonnable du montant en cause.

Toutefois, la simple nécessité de procéder à une estimation ne remet pas en cause la fiabilité de l'évaluation.

Voici un arbre de décision qui résume tout ce que nous avons vu jusqu'ici.

L'élément est analysé en fonction de la définition d'un actif. S'il ne répond pas à la définition, alors il n'y a rien d'autre à faire.

Si l'élément répond à la définition d'un actif, il faudra déterminer la norme IPSAS qui s'applique pour comptabiliser l'actif dans les états financiers.

**Clyde MacLellan** : Je vois que, pour évaluer si l'élément répond ou non à la définition d'un actif, l'entité doit déterminer s'il s'agit d'un actif monétaire ou non monétaire. Pouvez-vous nous en dire plus?

**Jennifer Teoh** : Oui! Actifs monétaires ou actifs non monétaires – Les actifs monétaires sont les unités monétaires et les autres actifs devant être reçus sous la forme d'un nombre d'unités monétaires déterminé ou déterminable (trésorerie, créances et prêts, placements temporaires).

Tous les autres actifs sont non monétaires.

Les actifs monétaires sont comptabilisés selon les normes IPSAS 28 à 30, traitant des instruments financiers, et la norme IPSAS 41.

Penchons-nous maintenant sur chaque norme IPSAS, en commençant par la norme IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*.

Voici la définition d'immobilisations corporelles. Ce sont des actifs corporels :

- qui sont 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 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.

**Clyde MacLellan** : Jennifer, avant de passer à la prochaine diapositive, pouvez-vous nous en dire plus sur les systèmes d'armement et les éléments d'infrastructure?

**Jennifer Teoh** : Bien sûr.

Les systèmes d'armement comprennent les véhicules et les autres équipements utilisés en continu pour fournir des services de défense, comme les navires de guerre, les sous-marins, les avions militaires, les chars d'assaut, les porte-missiles et lance-missiles, même en temps de paix où ils constituent des outils de dissuasion.

En ce qui concerne les éléments d'infrastructure, bien qu'il n'en existe aucune définition universellement admise, ces actifs présentent généralement certaines ou l'ensemble des caractéristiques suivantes :

- ils font partie d'un système ou d'un réseau;
- ils sont de nature spécialisée et ne permettent pas d'autre utilisation;
- il est impossible de les déplacer;
- leur cession peut faire l'objet de certaines contraintes.

Voici des exemples d'infrastructures : réseaux routiers, réseaux d'égouts, systèmes d'approvisionnement en eau et en électricité, réseaux de télécommunications.

Certaines limitations s'appliquent au champ d'application de la norme IPSAS 17.

Cette norme 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 telles que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.

**Clyde MacLellan** : Qu'est-ce qu'un actif biologique?

**Jennifer Teoh** : Un actif biologique est un animal ou une plante qui sont vivants. En général, les actifs biologiques sont liés à une activité agricole. Ils sont traités dans la norme IPSAS 27, *Agriculture*, que nous aborderons un peu plus tard dans l'atelier. Cependant, on pourrait avoir des actifs biologiques ailleurs que dans les activités agricoles. Par exemple, un service de police pourrait avoir une unité canine avec des chiens policiers.

La norme IPSAS 17 s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir des actifs biologiques et des réserves minérales.

Le principe général de comptabilisation d'un actif s'applique tout autant aux immobilisations corporelles qu'aux autres actifs.

Selon la norme IPSAS 17, l'entité doit appliquer le principe général de comptabilisation d'un actif à tous les coûts de ses immobilisations corporelles au moment où ils sont engagés, y compris les coûts initiaux et les dépenses ultérieures.

Du point de vue de l'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 est le prix comptant équivalent et comprend :

- son prix d'achat, y compris 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.

Les dispositions relatives à l'évaluation d'une immobilisation corporelle dans les opérations non monétaires sont complexes et dépassent le cadre du présent atelier.

Une entité doit choisir comme méthode comptable soit le modèle du coût, soit le modèle de la réévaluation; elle doit appliquer cette méthode à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles.

Selon le modèle du coût, le coût initial est reporté et la valeur comptable correspond au coût initial diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur.

Selon le modèle de la réévaluation, l'immobilisation corporelle est réévaluée à la juste valeur, et la valeur comptable correspond au montant réévalué diminué du cumul des amortissements ultérieurs (l'amortissement repose sur la juste valeur à la date de la réévaluation) et des pertes de valeur ultérieures.

Après la comptabilisation initiale d'un actif, le modèle de la réévaluation n'est approprié que si la juste valeur d'une immobilisation corporelle peut être évaluée de manière fiable.

L'entité n'est pas tenue d'appliquer les modèles de façon uniforme pour toutes les catégories d'immobilisations corporelles.

Passons à la prochaine diapositive pour voir en quoi les évaluations initiale et ultérieure diffèrent d'un modèle à l'autre.

Ce tableau montre que, dans les deux modèles, une immobilisation corporelle qui remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif est évaluée initialement à son coût conformément à la norme IPSAS 17. Le coût correspond au montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé, ou à la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.

Pour l'évaluation ultérieure :

Selon le modèle du coût, une immobilisation corporelle est évaluée au coût initial diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeurs ultérieures.

Selon le modèle de la réévaluation, une immobilisation corporelle est évaluée à la juste valeur à la date de réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur ultérieures.

**Clyde MacLellan** : Merci d'avoir expliqué la distinction entre les deux modèles. Pouvez-vous dire lequel des deux est le plus utilisé par les entités?

**Jennifer Teoh** : Excellente question! Les entités du secteur public et les entreprises commerciales utilisent principalement le modèle du coût en raison de sa fiabilité, de son intelligibilité, de sa simplicité et de son faible coût d'implantation d'un point de vue comptable.

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. La valeur résiduelle et la durée d'utilité d'un actif doivent être révisées au moins à chaque fin d'exercice et, si les attentes diffèrent par rapport aux estimations précédentes, les changements doivent être comptabilisés comme un changement d'estimation comptable selon la norme IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

L'amortissement d'un actif commence dès que celui-ci est prêt à être mis en service, et il cesse lorsque l'actif est décomptabilisé. Par conséquent, l'amortissement ne cesse pas lorsque l'actif est laissé inutilisé ou mis hors service et détenu en vue de sa sortie, sauf s'il est entièrement amorti.

La valeur comptable d'une immobilisation corporelle doit être décomptabilisée :

- lors de sa sortie;
- lorsqu'aucun potentiel de service ou 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 ou le déficit lors de la décomptabilisation de l'élément.

Selon le principe de comptabilisation des immobilisations corporelles, une entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût d'un remplacement partiel au moment où ce coût est engagé, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. La valeur comptable des composantes remplacées est décomptabilisée selon les dispositions de décomptabilisation.

Passons maintenant aux obligations d'information qui s'appliquent aux immobilisations corporelles.

- Les principales informations à fournir pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles présentée dans les états financiers comprennent :
  - les conventions d'évaluation;
  - les modes d'amortissement;
  - les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés;
  - la valeur comptable brute et le cumul des amortissements en début et en fin de période;
  - un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période.
- Des informations spécifiques concernant le modèle de la réévaluation
- D'autres informations à fournir (p. ex. restrictions sur la propriété, engagements contractuels, etc.)

La norme IPSAS 17 comprend un exemple illustratif d'informations à fournir.

Une entité peut contracter des dettes et engager des coûts d'emprunt connexes liés à l'acquisition, à la construction ou à la production d'immobilisations corporelles. La norme IPSAS 5, *Coûts d'emprunt*, prescrit le traitement comptable des coûts d'emprunt.

**Clyde MacLellan** : Il s'agit là d'une tout autre norme et nous avons peu de temps. Quels seraient les aspects pertinents de la norme du point de vue des immobilisations corporelles?

**Jennifer Teoh** : Je sais, ça semble énorme, mais ça ne l'est pas tant que ça! La norme IPSAS 5 propose deux méthodes pour la comptabilisation des coûts d'emprunt :

- Traitement de référence – les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges dans la période au cours de laquelle ils sont engagés, peu importe l'utilisation qui est faite des fonds empruntés.
- Autre traitement autorisé – les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, à la construction ou à la production d'un actif qualifié sont inclus dans le coût de cet actif.

**Clyde MacLellan** : Le « traitement de référence » est-il préférable à l'« autre traitement autorisé »?

**Jennifer Teoh** : L'IPSASB offre parfois différentes options pour l'application de certaines de ses normes. Le « traitement de référence » est l'option privilégiée et l'« autre traitement autorisé » est la deuxième option offerte. Peu importe le choix qu'elle fait, l'entité respecte les dispositions de la norme IPSAS 17.

Lorsqu'une entité du secteur public applique l'autre traitement autorisé selon une norme IPSAS, ce traitement doit être appliqué de façon uniforme à tous les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, à la construction ou à la production de tous ses actifs qualifiés.

Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu. Il pourrait s'agir, par exemple, d'immobilisations corporelles, notamment des immeubles de bureaux, des hôpitaux et des infrastructures comme des routes, des ponts et des centrales électriques.

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, à la construction ou à la production d'un actif qualifié correspondent aux coûts d'emprunt qui auraient pu être évités si les dépenses relatives à l'actif qualifié n'avaient pas été faites. Lorsqu'une entité emprunte des fonds spécifiquement en vue de l'acquisition d'un actif qualifié particulier, les coûts d'emprunt qui sont liés directement à cet actif qualifié peuvent être aisément déterminés.

Le terme « dépréciation » désigne une perte d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service d'un actif, qui s'ajoute à la comptabilisation systématique de la perte d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service de l'actif par voie d'amortissement.

Chaque date de clôture, les entités doivent déterminer s'il existe des indications d'une dépréciation possible d'une immobilisation corporelle.

L'entité applique la norme IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, ou la norme IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*.

Que l'actif soit ou non générateur de trésorerie, la définition de la dépréciation est la même. Toutefois, selon la nature de l'actif, les dispositions applicables pour déterminer si l'actif s'est déprécié, pour évaluer la dépréciation et pour la comptabiliser diffèrent.

Les normes IPSAS 21 et IPSAS 26 présentent une liste des principaux indices montrant qu'une perte de valeur pourrait s'être produite pour les actifs non générateurs de trésorerie et les actifs générateurs de trésorerie, respectivement, comme :

- des changements dans l'environnement technologique, juridique ou les politiques;
- l'obsolescence ou la dégradation physique d'un actif;
- un changement d'utilisation;
- la cessation de la construction;
- une piètre performance économique de la prestation de services;
- une hausse des taux d'intérêt du marché.

Pour déterminer s'il existe un quelconque indice qu'un actif ou un groupe d'actifs a pu se déprécier, l'entité doit au minimum examiner des sources d'informations externes et internes. Les listes d'indices ne se veulent pas exhaustives. Une entité peut identifier d'autres indices qu'un actif a pu se déprécier.

En présence de l'un de ces indices, l'entité doit procéder à une estimation proprement dite de la valeur recouvrable ou de la valeur de service recouvrable.

Voilà qui met fin à la séance sur les immobilisations corporelles. Notre prochain sujet concerne les immobilisations incorporelles.

La norme IPSAS 31 porte sur la comptabilisation des immobilisations incorporelles acquises ou générées en interne qui répondent à la définition d'un actif et aux critères de comptabilisation.

Selon la norme IPSAS 31, une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique. Les éléments ne satisfont pas tous à la définition d'un actif incorporel selon la norme IPSAS 31.

Une immobilisation incorporelle identifiable est un actif susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, ou qui résulte d'accords exécutoires (contrats).

Les immobilisations incorporelles doivent être identifiables et, pour pouvoir être comptabilisées en tant que telles, être contrôlées par l'entité.

Dans le secteur public, il arrive que des immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'un accord exécutoire répondent tout de même à cette définition. Les entités du secteur public font souvent l'acquisition de licences de logiciels, lesquelles répondent généralement à la définition d'une immobilisation incorporelle acquise. Mise à part cette exception, il est rare que des entités du secteur public fassent l'acquisition d'immobilisations incorporelles dans le cadre d'un accord exécutoire.

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

On peut donner comme exemple les logiciels, les marques de commerce et autres marques, et les projets de recherche et de développement en cours.

À l'exception des logiciels, il est rare que des entités du secteur public fassent l'acquisition d'immobilisations incorporelles.

Les immobilisations incorporelles sont évaluées au coût au moment de la comptabilisation initiale. Lorsqu'une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'une opération sans contrepartie, son coût présumé correspond à sa juste valeur à la date d'acquisition.

Des critères plus rigoureux sont appliqués à la comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne.

Les dépenses engagées au cours de la phase de recherche d'une immobilisation incorporelle ne peuvent être inscrites à l'actif.

Si les critères de comptabilisation sont remplis, les dépenses engagées au cours de la phase de développement d'une immobilisation incorporelle peuvent être inscrites à l'actif.

**Clyde MacLellan** : Quels sont les critères indiquant qu'une entité est en phase de développement?

**Jennifer Teoh** : Les dépenses engagées au cours de la phase de développement peuvent être inscrites à l'actif à titre d'immobilisations incorporelles lorsque les critères de comptabilisation sont remplis. Selon IPSAS 31, pour comptabiliser une dépense en tant qu'immobilisation incorporelle, une entité doit pouvoir démontrer ce qui suit :

- a) la faisabilité technique de l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente;
- b) son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre;
- c) sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle;
- d) la façon dont l'immobilisation incorporelle générera un potentiel de service ou des avantages économiques futurs probables;
- e) la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle;
- f) sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

En général, la plupart des ajouts subséquents à des immobilisations incorporelles ou des remplacements d'immobilisations incorporelles sont comptabilisés en charges.

**Clyde MacLellan** : Vraiment! Et pourquoi cela?

**Jennifer Teoh** : C'est parce que ces dépenses ne satisfont pas aux critères de comptabilisation. Elles maintiendront probablement les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporés à l'immobilisation incorporelle existante. De plus, il est souvent difficile d'attribuer directement des dépenses ultérieures à une immobilisation incorporelle particulière plutôt qu'à l'ensemble de l'activité de l'entreprise.

Cependant, si les dépenses accroissent clairement le potentiel de service de l'actif initial, il est possible que les critères de comptabilisation soient respectés. Dans ce cas, les coûts doivent être inscrits à l'actif.

Les immobilisations incorporelles peuvent avoir une durée d'utilité déterminée ou indéterminée.

Lorsqu'elles ont une durée d'utilité déterminée, elles sont amorties sur cette durée d'utilité.

Lorsqu'elles ont une durée d'utilité indéterminée, elles ne sont pas amorties. Elles font toutefois l'objet d'un test de dépréciation au moins une fois par an.

Les entités du secteur public peuvent faire l'acquisition d'immobilisations incorporelles dans le cadre de regroupements d'entités du secteur public (acquisitions). Cette notion est traitée dans la norme IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*.

Lorsqu'une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'un regroupement d'entités du secteur public, son coût correspond à sa juste valeur à la date d'acquisition. Le critère relatif à la probabilité que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service aillent à l'entité est toujours considéré comme étant respecté dans le cas d'immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'un regroupement d'entités du secteur public, car on s'attend à ce que le regroupement génère des avantages économiques.

Les immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'un regroupement d'entités du secteur public sont comptabilisées séparément du goodwill.

Si l'entité n'est pas en mesure d'identifier l'immobilisation incorporelle, celle-ci fait partie du goodwill et n'est pas comptabilisée séparément.

Cela conclut la séance sur les immobilisations incorporelles.

Notre prochain sujet concerne les contrats de location.

La principale question entourant la comptabilisation des contrats de location concerne le classement d'un contrat de location soit en tant que contrat de location-financement, soit en tant que contrat de location simple. Nous allons ici aborder chacun de ces contrats.

Selon la norme IPSAS 13, les contrats de location sont comptabilisés en fonction de leur substance économique plutôt que de leur forme juridique.

**Clyde MacLellan** : Qu'est-ce que cela signifie, exactement?

**Jennifer Teoh** : Cela signifie que pour savoir si un contrat doit être classé comme un contrat de location simple ou comme un contrat de location-financement, il faut savoir si les risques et les avantages inhérents à la propriété de l'actif reviennent au bailleur ou au preneur.

Les risques incluent les possibilités de perte par suite d'une sous-utilisation de la capacité, de l'obsolescence technologique ou des variations de la rentabilité attribuables à l'évolution de la conjoncture économique.

Les avantages peuvent être représentés par l'espérance d'un potentiel de service ou d'une exploitation rentable sur la durée de vie du bien, d'un gain résultant d'une appréciation de sa valeur ou de la réalisation d'une valeur résiduelle.

Lorsqu'un contrat de location comporte à la fois un élément terrains et un élément constructions, l'entité doit considérer séparément le classement de chaque élément en tant que contrat de location-financement ou en tant que contrat de location simple. Un contrat de location pourrait comprendre un contrat de location-financement pour l'élément constructions et un contrat de location simple pour l'élément terrains.

**Clyde MacLellan** : Qu'est-ce qu'un contrat de location-financement?

**Jennifer Teoh** : Un contrat de location-financement transfère au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un bien, ce qui n'est pas le cas d'un contrat de location simple.

Même si la forme juridique d'un contrat de location fait en sorte que le preneur ne peut obtenir aucun titre de propriété à l'égard du bien loué, dans le cas de contrats de location-financement, la substance et la réalité financière font en sorte que le preneur acquiert les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'utilisation du bien loué pour la majeure partie de sa durée de vie économique, en contrepartie de l'engagement qu'il prend de payer pour ce droit un montant correspondant approximativement, à la date de passation du contrat de location, à la juste valeur du bien augmentée de la charge financière correspondante.

Voici quelques exemples de situations qui, individuellement ou de manière combinée, feraient normalement en sorte qu'un contrat de location soit considéré comme un contrat de location-financement; veuillez noter cependant qu'un contrat de location ne doit pas nécessairement remplir tous ces critères pour être considéré comme un contrat de location-financement :

- a) le contrat de location a pour effet, au terme de sa durée, de transférer au preneur la propriété du bien;
- b) le preneur a l'option d'acheter le bien à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option devient exerçable pour que, à la date de passation du contrat de location, le preneur ait la certitude raisonnable d'exercer l'option;
- c) la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique du bien même s'il n'y a pas de transfert de propriété;
- d) à la date de passation du contrat de location, la valeur actualisée des paiements de loyers minimaux s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur du bien loué.

Il ne s'agit pas d'une liste exhaustive; vous trouverez d'autres indices dans la norme IPSAS 13, *Contrats de location*.

Les contrats de location-financement identifiables peuvent faire partie d'accords; une évaluation doit être réalisée afin de déterminer s'il s'agit d'un accord de concession de services, ce type d'accord étant courant dans le secteur public. Les accords de concession de services seront abordés un peu plus loin dans l'atelier. S'il ne s'agit pas d'un accord de concession de services, il convient d'appliquer la norme IPSAS 13. Il faut faire appel à son jugement professionnel pour déterminer la substance de l'accord lorsque celle-ci n'est pas claire.

Dans leurs états financiers, les preneurs doivent comptabiliser les actifs acquis dans le cadre de contrats de location-financement en tant qu'actifs, et les obligations locatives connexes en tant que passifs.

À la date de passation du contrat de location, l'actif et le passif correspondant aux paiements de loyers futurs sont comptabilisés aux mêmes montants dans les états financiers, sauf pour ce qui est des coûts directs initiaux du preneur qui sont ajoutés au montant comptabilisé comme actif.

Après la comptabilisation initiale, les actifs sont comptabilisés selon la norme IPSAS 17 (immobilisations corporelles) ou IPSAS 31 (immobilisations incorporelles). C'est le cas notamment d'opérations comme l'amortissement. Lorsque les biens loués ont pu subir une dépréciation, les normes IPSAS 21 ou IPSAS 26 doivent être appliquées. Nous avons déjà abordé toutes ces normes.

Lors de la comptabilisation initiale, les actifs et les passifs sont comptabilisés pour des montants égaux à la juste valeur du bien loué ou à la valeur actualisée des paiements de loyers minimaux, si celle-ci est inférieure, chacune de ces valeurs étant déterminée à la date de passation du contrat de location.

Le taux d'actualisation à utiliser pour calculer la valeur actualisée des paiements de loyers minimaux est le taux d'intérêt implicite du contrat de location si celui-ci peut être déterminé; sinon, on utilise le taux d'emprunt marginal du preneur.

Les paiements de loyers minimaux sont ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette.

La charge financière doit être affectée à chaque période comprise dans la durée du contrat de location de manière à appliquer au solde de l'obligation un taux d'intérêt constant pour la période.

Passons maintenant aux contrats de location simple.

Les preneurs ne doivent pas comptabiliser d'actifs ou de passifs au titre d'un contrat de location dans le cas d'un contrat de location simple.

En effet, un contrat de location simple ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages attachés à la propriété d'un actif.

Par conséquent, le preneur doit comptabiliser en charges les paiements de loyer. Par défaut, les dépenses sont comptabilisées selon la méthode linéaire. Cependant, il convient d'utiliser une autre méthode si celle-ci reflète mieux la consommation par l'utilisateur des avantages associés au contrat de location.

Jusqu'à maintenant, nous avons parlé de la comptabilisation du point de vue du preneur. Plaçons-nous maintenant du point de vue bailleur.

Lorsqu'un bailleur loue un bien en vertu d'un contrat de location-financement, le bailleur décomptabilise celui-ci.

**Clyde MacLellan** : Pourquoi? Le preneur ne conserve-t-il pas la propriété du bien?

**Jennifer Teoh** : Oui, mais ce n'est pas la propriété qu'il faut évaluer ici. Il faut prendre en compte quelques éléments. Premièrement, il ne s'agit pas d'une disposition de la norme IPSAS 13. Cette exigence relève plutôt des dispositions de décomptabilisation énoncées dans les normes IPSAS 17 (immobilisations corporelles) ou IPSAS 31 (immobilisations incorporelles).

Deuxièmement, dans le cadre d'un contrat de location-financement, le bailleur transfère au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un bien. Par conséquent, le bailleur ne contrôle plus les avantages économiques ou le potentiel de service associés au bien. C'est cette perte de contrôle qui entraîne la décomptabilisation.

Les bailleurs doivent comptabiliser en tant qu'actifs les paiements de loyers à recevoir au titre d'un contrat de location-financement dans leur état de la situation financière.

Une créance est initialement comptabilisée pour un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location.

**Clyde MacLellan** : Qu'est-ce que l'investissement net dans le contrat de location?

**Jennifer Teoh** : L'investissement net dans le contrat de location est l'investissement brut dans ce contrat actualisé au taux d'intérêt implicite du contrat de location. L'investissement brut dans le contrat de location correspond à la somme :

- a) des paiements de loyers minimaux à recevoir par le bailleur dans le cadre d'un contrat de location-financement;
- b) et de toute valeur résiduelle non garantie revenant au bailleur.

Le taux d'intérêt implicite du contrat de location est le taux d'actualisation qu'il faut utiliser, à la date de passation du contrat de location, pour que la valeur actualisée globale :

- a) des paiements de loyers minimaux;
- b) et de la valeur résiduelle non garantie;

soit égale à la somme i) de la juste valeur du bien loué et ii) des coûts directs initiaux du bailleur.

La comptabilisation de revenus financiers doit s'effectuer en considérant un taux de rentabilité de l'investissement net du bailleur dans le contrat de location-financement pour la période qui est constant.

Lorsqu'un bailleur loue un bien dans le cadre d'un contrat de location simple, le bailleur ne décomptabilise pas le bien. Il continue de le comptabiliser selon la norme IPSAS 17 (immobilisations corporelles) ou IPSAS 31 (immobilisations incorporelles). La méthode d'amortissement des biens loués amortissables doit être cohérente avec la méthode que le bailleur applique normalement à des biens similaires.

Les bailleurs comptabilisent les rentrées de fonds attribuables à la location à titre de revenus. Par défaut, les revenus sont comptabilisés selon la méthode linéaire. Cependant, il convient d'utiliser une autre méthode si celle-ci reflète mieux le rythme auquel les avantages tirés de l'utilisation du bien loué diminuent.

La méthode appliquée pour la comptabilisation des revenus locatifs peut différer de la façon dont l'entité reçoit les rentrées de fonds.

**Clyde MacLellan** : Cela cadre avec ce que nous avons vu plus tôt...

**Jennifer Teoh** : Vous avez raison. Il y a une différence qui mérite d'être soulignée, à savoir que les coûts directs initiaux engagés par les bailleurs lors de la négociation et de la passation d'un contrat de location simple sont ajoutés à la valeur comptable du bien loué. Ce montant est comptabilisé en charges sur la durée du contrat de location, sur la même base que les revenus locatifs.

Cette disposition fait en sorte que les coûts directs initiaux peuvent devoir être traités comme une composante distincte de l'actif.

Une transaction de cession-bail consiste à vendre un actif pour le reprendre à bail. Le paiement de loyer et le prix de vente sont généralement interdépendants, car ils sont négociés comme un tout.

Le traitement comptable d'une transaction de cession-bail dépend de la catégorie du contrat de location.

Si la transaction de cession-bail mène à un contrat de location-financement, le vendeur preneur ne comptabilise pas immédiatement en revenus l'excédent éventuel du produit de la cession sur la valeur comptable. L'excédent est plutôt différé et amorti sur la durée du contrat de location. C'est que la transaction est pour le bailleur un moyen de fournir du financement au preneur, l'actif tenant lieu de sûreté. Il n'est donc pas approprié de traiter l'excédent des produits de la cession par rapport à la valeur comptable comme des revenus.

Si la transaction de cession-bail mène à un contrat de location simple et qu'il est clair qu'elle est effectuée à la juste valeur, le profit ou la perte est comptabilisé immédiatement. Il s'agit, dans les faits, d'une transaction de vente normale, de sorte qu'il est approprié de comptabiliser immédiatement le profit ou la perte.

Si le prix de vente est inférieur à la juste valeur, le profit ou la perte doit être comptabilisé immédiatement; en revanche, si la perte est compensée par des paiements de loyers futurs inférieurs au prix du marché, elle doit être différée et amortie proportionnellement aux paiements de loyers sur la durée d'utilisation prévue de l'actif.

Voici un résumé des obligations d'information pour les entités ayant conclu des contrats de location.

Cela conclut la séance sur les contrats de location.

**Martin Boucher** : Passons maintenant à la norme IPSAS 32, *Accords de concession de services*.

Les accords de concession de services prennent la forme d'accords exécutoires.

Dans le cadre d'un accord de concession de services, le concessionnaire s'engage à construire l'infrastructure destinée à fournir un service public au nom du concédant moyennant une contrepartie, qui prend la forme de paiements ou d'un droit de tirer des produits d'une utilisation du service par des tiers.

Voyons de plus près la définition d'un accord de concession de services.

- Une infrastructure faisant l'objet d'un accord de concession de services est une infrastructure destinée à fournir un service public dans le cadre d'un accord de concession de services :
  - Du point de vue du concessionnaire, c'est :
    - une infrastructure que le concessionnaire construit, améliore ou acquiert auprès d'un tiers OU
    - une infrastructure existante du concessionnaire
  - Du point de vue du concédant, c'est :
    - une infrastructure existante du concédant OU
    - l'amélioration d'une infrastructure existante du concédant

Selon la norme IPSAS 32, la comptabilisation repose sur la détermination que le concédant contrôle les avantages économiques et le potentiel de service de l'infrastructure faisant l'objet de l'accord de concession de services :

- a) le concédant contrôle ou régit les services que le concessionnaire doit fournir avec l'infrastructure, à qui il doit les fournir et à quel tarif;
- b) le concédant contrôle (en sa qualité de propriétaire ou en toute autre qualité) tout intérêt résiduel significatif dans l'infrastructure à l'échéance de l'accord.

Une fois qu'il a été déterminé que le concédant contrôle ces deux éléments, ce dernier comptabilise l'infrastructure fournie par le concessionnaire et l'amélioration d'une infrastructure existante du concédant à titre d'infrastructure faisant l'objet d'un accord de concession de services.

Lorsque les critères de comptabilisation sont remplis, le concédant évalue initialement l'infrastructure faisant l'objet de l'accord de concession de services qui est fournie par le concessionnaire et l'amélioration d'une infrastructure existante du concédant à leur juste valeur.

S'il s'agit d'une infrastructure existante du concédant, elle est reclassée comme une infrastructure faisant l'objet d'un accord de concession de services. Lorsque l'accord de concession de services prévoit l'amélioration d'une infrastructure existante du concédant ayant pour effet d'augmenter les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'infrastructure, celle-ci est évaluée initialement à sa juste valeur, conformément à la norme IPSAS 32.

Après leur comptabilisation initiale ou leur reclassement, les infrastructures faisant l'objet d'accord de concession de services sont comptabilisées selon la norme IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*, ou IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*, selon le cas.

La nature du passif comptabilisé dépend de la nature de la contrepartie échangée entre le concédant et le concessionnaire.

Comme le montre le diagramme, les passifs sont évalués initialement au même montant que l'infrastructure faisant l'objet de l'accord de concession de services.

Lorsque le concédant verse au concessionnaire des paiements à titre de contrepartie pour l'infrastructure faisant l'objet de l'accord de concession de services, il s'agit d'un passif financier qui doit être évalué selon le modèle du passif financier.

C'est ce que l'on peut voir dans la colonne de gauche du diagramme.

Lorsque le concédant octroie au concessionnaire, à titre de contrepartie, le droit de tirer des produits d'une utilisation par des tiers de l'infrastructure, le passif doit être évalué selon le modèle de l'attribution d'un droit.

C'est ce que l'on peut voir dans la colonne de droite du diagramme.

**Clyde MacLellan** : Avant de passer à la prochaine diapositive, pouvez-vous nous en dire plus sur le modèle du passif financier et le modèle de l'attribution d'un droit?

**Martin Boucher** : Il y aurait beaucoup à dire sur ces modèles. Je vais essayer de m'en tenir ici à l'essentiel. Dans le modèle du passif financier, le concédant a l'obligation inconditionnelle de verser au concessionnaire un montant déterminé de trésorerie ou tout autre actif financier. Cette obligation est comptabilisée comme un passif financier et évaluée selon les normes sur les instruments financiers.

Dans le modèle de l'attribution d'un droit au concessionnaire, le concédant n'a pas l'obligation inconditionnelle de verser au concessionnaire de la trésorerie ou tout autre actif financier. L'accord de concession de services est une opération avec contrepartie dans le cadre de laquelle le concédant a reçu une infrastructure faisant l'objet d'un accord de concession de services en contrepartie de l'attribution au concessionnaire du droit (licence) de faire payer des tiers pour l'utilisation du service public qu'il fournit au nom du concédant. Par conséquent, le concédant doit comptabiliser l'échange comme une opération génératrice de produits.

Tant que les critères de comptabilisation des produits ne sont pas satisfaits, le concédant doit comptabiliser un passif équivalent à la partie non gagnée des produits qui seront générés. Les produits gagnés sont comptabilisés sur la durée de l'accord de concession de services.

Lors de la détermination des informations appropriées à fournir dans les notes aux états financiers, il faut considérer tous les aspects d'un accord de concession de services. Comme on peut le voir sur cette diapositive, il y a certaines obligations d'information minimales.

Les informations doivent être fournies individuellement pour chaque accord de concession de services significatif ou globalement pour le regroupement d'accords de concession de services concourant à la prestation de services de nature similaire (p. ex. encaissement de péages, et services de télécommunications ou de traitement des eaux).

Le concédant applique également les dispositions pertinentes relatives à la présentation et aux informations à fournir énoncées dans les autres normes IPSAS en ce qui concerne les actifs, les passifs, les revenus et les charges comptabilisés selon la norme IPSAS 32.

Voilà qui termine la séance sur les accords de concession de services.

Passons maintenant à la norme IPSAS 12, *Stocks*.

Les stocks sont des actifs :

- a) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production;

- b) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées ou distribuées dans le processus de prestation de services (p. ex. des livres éducatifs produits par une autorité sanitaire en vue d'être donnés à des écoles ou du matériel pédagogique / de formation);
- c) détenus en vue de leur vente ou de leur distribution dans le cours normal de l'activité, notamment des terrains ou autres biens immobiliers destinés à la vente;
- d) en cours de production pour la vente ou la distribution.

On voit sur la diapositive plusieurs exemples 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

Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation.

Le coût des stocks comprend tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts engagés pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

ET les stocks sont évalués au plus faible du coût et du coût de remplacement courant s'ils sont détenus à des fins :

- a) de distribution à un prix nul ou symbolique;
- b) de consommation dans le processus de production de biens destinés à être distribués à un prix nul ou symbolique.

Enfin, dans une opération sans contrepartie, l'entité reçoit des éléments de stock sans donner directement en échange une valeur à peu près égale.

Dans ce cas, le coût des stocks correspond à leur juste valeur à la date d'acquisition. La juste valeur reflète le montant pour lequel les mêmes stocks pourraient être échangés entre acquéreurs et vendeurs bien informés et consentants sur le marché.

**Clyde MacLellan** : Que signifient la valeur nette de réalisation et le coût de remplacement courant?

**Martin Boucher** : La valeur nette de réalisation désigne le montant net qu'une entité s'attend à réaliser sur la vente de stocks dans le cours normal de l'activité. La valeur nette de réalisation est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente, l'échange ou la distribution.

Le coût de remplacement courant est le coût que l'entité engagerait pour acquérir l'actif à la date de clôture.

Lorsque les stocks sont vendus, échangés ou distribués, leur valeur comptable 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, la charge est comptabilisée lorsque les biens sont distribués ou que le service correspondant est rendu.

Pour un fournisseur de services, les stocks sont normalement comptabilisés en charges lorsque les services sont rendus ou facturés.

Voici certaines des informations à fournir sur les stocks :

- a) les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée;
- b) la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entité;
- c) la valeur comptable des stocks comptabilisés à la juste valeur diminuée des coûts de vente;
- d) le montant des stocks comptabilisé en charges pour la période.

Et nous voilà à la fin de cette séance.

La norme IPSAS 27 prescrit le traitement comptable et les informations à fournir relativement à l'activité agricole.

**Clyde MacLellan** : L'activité agricole, ça semble très large! Pourriez-vous préciser?

**Martin Boucher** : L'activité agricole est la gestion par une entité de la transformation biologique et de la récolte d'actifs biologiques en vue de :

- la vente;
- la distribution à un prix nul ou symbolique;
- la transformation en produits agricoles ou en d'autres actifs biologiques en vue de la vente ou de la distribution à un prix nul ou symbolique.

Les actifs biologiques sont des plantes ou des animaux vivants. La norme IPSAS 27 traite de la comptabilisation des actifs biologiques, à l'exception des plantes productrices.

Je vais parler des plantes productrices à la prochaine diapositive. Mais avant, j'aimerais souligner quelques points supplémentaires.

Les actifs biologiques sont employés dans un grand nombre d'activités menées par des entités du service public. Les actifs biologiques employés pour la recherche, la formation, le transport, le divertissement, les loisirs, le contrôle douanier ou pour toute autre activité non agricole ne sont pas comptabilisés selon la norme IPSAS 27. Lorsqu'ils répondent à la définition d'un actif, d'autres normes IPSAS doivent être prises en compte pour déterminer le traitement comptable approprié (p. ex. IPSAS 12, *Stocks*, et IPSAS 17).

La norme IPSAS 27 ne couvre pas la transformation des produits agricoles après la récolte ni les actifs biologiques détenus en vue de la fourniture de services.

**Clyde MacLellan** : Avant de passer à la prochaine diapositive, pouvez-vous nous en dire un peu plus sur ces deux exclusions?

**Martin Boucher** : Certainement.

La transformation de raisins en vin par un viticulteur qui a cultivé lui-même les raisins est un exemple de transformation de produits agricoles après la récolte. Alors qu'une telle transformation peut sembler être un prolongement logique et naturel de l'activité agricole et que les activités qu'elle renferme présentent quelques similarités avec la transformation biologique, elle n'entre pas dans la définition de l'activité agricole de la norme IPSAS 27.

Les chevaux et les chiens employés dans les services de police ou les plantes et les arbres cultivés dans des parcs et des jardins exploités à des fins récréatives sont des exemples d'actifs biologiques détenus

en vue de la fourniture de services. Ces actifs biologiques ne sont pas détenus en vue d'être utilisés dans une activité agricole, car ils ne font l'objet d'aucune activité de gestion régulière visant à mesurer et à surveiller les changements de qualité ou de quantité résultant de la transformation biologique ou de la récolte, selon la description énoncée dans la norme IPSAS 27.

**Clyde MacLellan** : Merci, Martin. Ces informations étaient très éclairantes.

**Martin Boucher** : Voici la définition de plante productrice.

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, *Immobilisations corporelles*. En effet, les avantages découlant des plantes productrices sont semblables à ceux tirés d'autres immobilisations corporelles.

**Clyde MacLellan** : Selon ce que vous venez de dire, certains animaux, par exemple un mouton qui produit de la laine, répondraient à la définition que vous venez de donner.

**Martin Boucher** : Pas vraiment. La définition de plante productrice n'englobe pas les animaux, même si l'animal est susceptible de produire sur plus d'une période.

Ce tableau présente des exemples non seulement d'actifs biologiques, mais aussi de produits agricoles et de produits qui résultent de la transformation après récolte.

**Clyde MacLellan** : Si j'ai bien compris ce qu'on a vu dans les dernières diapositives, les actifs biologiques, à l'exception des plantes productrices, et les produits agricoles au moment de la récolte entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS 27, mais pas les produits qui résultent de la transformation après récolte, que l'on voit dans la troisième colonne. C'est bien ça?

**Martin Boucher** : C'est exact. Après la récolte, on applique la norme IPSAS 12 ou une autre norme applicable.

Les actifs biologiques font l'objet des mêmes principes généraux de comptabilisation que tous les autres actifs.

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 :

- 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.

Dans la dernière diapositive, on identifie certains éléments d'information 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

C'est ce qui conclut cette séance.

Nous allons maintenant aborder la norme IPSAS 16, *Immeubles de placement*.

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.

En termes de définition, ce qu'on voit sur la diapositive est qu'un immeuble de placement est un 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.

**Clyde MacLellan** : Selon ce que vous venez de dire, la norme IPSAS 16 établit une distinction entre un immeuble de placement et un bien immobilier occupé par son propriétaire, lequel est exclu du champ d'application de la norme. Je présume qu'un bien immobilier occupé par son propriétaire désigne un immeuble que le propriétaire détient et où il exerce ses activités. Je n'utilise peut-être pas la bonne terminologie, mais c'est bien ce que vous essayez d'expliquer?

**Martin Boucher** : Je comprends ce que vous dites. En clair, selon la norme IPSAS 16, un bien immobilier occupé par son propriétaire est un bien immobilier détenu par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement et destiné à être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, ou à des fins administratives.

Voici quelques exemples d'immeubles de placement et d'autres actifs qui ne le sont pas.

Je vais donner deux exemples.

Un immeuble de placement pourrait être un bâtiment vacant détenu en vue d'être loué dans le cadre d'un contrat de location simple à vocation commerciale.

Un exemple de ce qui ne serait pas un immeuble de placement serait un bien immobilier destiné à fournir un service social qui génère aussi des rentrées de trésorerie.

Les immeubles de placement font l'objet des mêmes principes généraux de comptabilisation que les autres actifs.

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.

**Clyde MacLellan** : Que comprend le coût d'un immeuble de placement?

**Martin Boucher** : Le coût d'un immeuble de placement acheté comprend son prix d'achat et toutes les dépenses directement attribuables. Les dépenses directement attribuables sont, par exemple, les honoraires juridiques, les droits de mutation et autres coûts de transaction.

Le coût d'un immeuble de placement n'est pas augmenté par :

- a) les coûts de démarrage (sauf s'ils sont nécessaires pour mettre l'immeuble dans l'état nécessaire pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction);
- b) les pertes d'exploitation subies avant que l'immeuble de placement n'atteigne le niveau d'occupation prévu;
- c) les montants anormaux au titre des matières premières, de la main-d'œuvre et des autres ressources gaspillées dans la construction ou l'aménagement de l'immeuble.

Un immeuble de placement peut être acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie.

La norme IPSAS 16 propose deux méthodes d'évaluation ultérieure. L'entité choisit comme méthode comptable le modèle de la juste valeur ou le modèle du coût, puis applique cette méthode à tous ses immeubles de placement.

Après la comptabilisation initiale, l'entité qui choisit le modèle du coût doit évaluer tous ses immeubles de placement selon les exigences énoncées dans la norme IPSAS 17 à l'égard de ce modèle, c'est-à-dire à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

**Clyde MacLellan** : Qu'arrive-t-il si l'entité veut changer de méthode comptable? Est-ce possible?

**Martin Boucher** : Selon la norme IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, une entité peut changer de méthode comptable ultérieurement si cette méthode lui permettait de produire des informations fiables plus pertinentes. Toutefois, la norme IPSAS 16 mentionne qu'il est hautement improbable que l'abandon du modèle de la juste valeur pour le modèle du coût permette une présentation plus appropriée.

Voilà qui fait le tour de la norme IPSAS 16.