

# **ÉLÉMENTS INCORPORELS ACHETÉS – MODIFICATIONS DE PORTÉE LIMITÉE**

**NOVEMBRE 2019**

---

**LES COMMENTAIRES DOIVENT PARVENIR AU CCSP D'ICI  
LE 31 JANVIER 2020**

---

Pour vous faciliter la tâche, un [formulaire de réponse au CCSP](#) est fourni sous forme de lien électronique dans le présent document. Si vous le préférez, vous pouvez faire parvenir vos commentaires par courriel (en format Word) à [info@psabcanada.ca](mailto:info@psabcanada.ca), à l'attention de :

Michael Puskaric, CPA, CMA  
Directeur, Comptabilité du secteur public  
Conseil sur la comptabilité dans le secteur public  
277, rue Wellington Ouest  
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Le présent exposé-sondage reflète des propositions formulées par le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP).

Les personnes, les gouvernements et les organisations sont invités à faire parvenir par écrit au CCSP leurs commentaires sur le contenu de l'exposé-sondage. Il est souhaitable que les personnes qui sont favorables aux propositions expriment leur opinion au même titre que celles qui ne le sont pas.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. Si vous exprimez une divergence de vues, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui. Les commentaires reçus par le CCSP, à l'exception de ceux dont l'auteur aura expressément demandé la confidentialité, pourront être consultés sur le site Web peu après la date limite de réception.

## POINTS SAILLANTS

Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) se propose, sous réserve des commentaires qu'il recevra à la suite de la publication du présent exposé-sondage, de modifier les chapitres SP 1000, FONDAMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (Manuel du secteur public), afin de permettre la constatation des éléments incorporels achetés dans les états financiers du secteur public.

La base des conclusions, qui accompagne le présent exposé-sondage, présente la position du CCSP et les raisons qui la sous-tendent.

### Principaux éléments de l'exposé-sondage

Il est proposé d'apporter des modifications de portée limitée en vue :

- d'éliminer l'interdiction de constatation visant les éléments incorporels achetés qui est énoncée au chapitre SP 1000;
- de supprimer du chapitre SP 1201 les obligations d'information concernant les éléments incorporels achetés non constatés;
- de permettre la constatation des éléments incorporels achetés dans les états financiers du secteur public.

### Appel à commentaires

Le CCSP invite les personnes, les gouvernements et les organisations à formuler des commentaires sur tous les aspects de l'exposé-sondage.

Lorsque les commentaires formulés font suite à une consultation au sein d'une organisation, il est utile d'indiquer, de façon générique, la source de ces commentaires. Cette façon de faire permet de comprendre comment les propositions touchent différents aspects de l'organisation.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un principe, un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. Si vous exprimez une divergence de vues, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui.

Nous vous serions reconnaissants de répondre à la question suivante :

Êtes-vous d'avis que le Manuel du secteur public devrait permettre la constatation, dans les états financiers du secteur public, des éléments incorporels achetés dans le cadre d'une opération avec contrepartie, comme il est proposé dans les modifications de portée limitée des chapitres SP 1000 et SP 1201 présentées dans le présent exposé-sondage? Pourquoi?

Pour vous faciliter la tâche, un [formulaire de réponse au CCSP](#) est fourni sous forme de lien électronique dans le présent document. Si vous le préférez, vous pouvez faire parvenir vos commentaires par courriel (en format Word) à [info@psabcanada.ca](mailto:info@psabcanada.ca).

## Chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS

### Proposition

Le chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, serait modifié comme il est indiqué ci-dessous. Les ajouts sont soulignés et les suppressions sont barrées.

#### CONSTATATION

[...]

- .57 Les ressources naturelles, les éléments incorporels<sup>1</sup> et les terres du domaine public achetées sont constatées dans les états financiers du gouvernement lorsqu'ils répondent à la définition d'un actif ainsi qu'aux critères de constatation. Toutefois, lorsque des ressources naturelles, des éléments incorporels et des terres du domaine public ont été dévolues à l'État et n'ont pas été achetées par le gouvernement, ~~elles~~ ne sont pas ~~constatées~~ ~~comptabilisées~~ comme des actifs dans les états financiers du gouvernement. De même, les éléments incorporels développés, ainsi que les œuvres d'art et les trésors historiques, ne sont pas non plus constatés comme des actifs. ~~Ces éléments ne sont pas constatés comme des actifs du fait que les coûts, les avantages et la valeur économique de ces éléments ne peuvent être quantifiés de façon raisonnable et vérifiable selon les méthodes existantes. De même, les œuvres d'art et les trésors historiques ne sont pas non plus constatés comme des actifs.~~
- .58 ~~Compte tenu de l'absence de critères propres au secteur public concernant la constatation et la mesure des éléments incorporels, tous les éléments incorporels, y compris les éléments qui ont été achetés, construits, développés ou mis en valeur, ou dévolus à l'État, ne sont pas constatés comme des actifs dans les états financiers des gouvernements. L'incorporel souvent désigné par l'expression «capital humain», qui engloberait par exemple le «talent» ou le «capital intellectuel» des employés du secteur public, n'est pas constaté comme un actif par application des principes comptables actuels.~~

## Chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

### Proposition

Le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, serait modifié comme il est indiqué ci-dessous. Les ajouts sont soulignés et les suppressions sont barrées.

[...]

- .068 *Les états financiers doivent mentionner que l'ensemble des les éléments incorporels développés ou dévolus à l'État, les œuvres d'art et les trésors historiques ainsi que les autres éléments dont le gouvernement est titulaire du fait qu'ils ont été dévolus à l'État, comme les terres du domaine public, les forêts, l'eau et les ressources minières et les ressources naturelles, ne sont pas constatés dans les états financiers du gouvernement. [AVRIL-2005-MOIS 2020]*
- .069 Les paragraphes .57 ~~et .58~~ du chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, précisent que ~~tous~~ les éléments incorporels, développés ou dévolus à l'État, les œuvres d'art et les trésors historiques ainsi que ~~tous~~ les autres éléments dont le gouvernement est titulaire du fait qu'ils ont été dévolus à l'État, ~~ainsi que les œuvres d'art et les trésors historiques~~ ne sont pas constatés dans les états financiers du gouvernement.

1 L'obligation de constater, dans les états financiers, les éléments incorporels achetés qui répondent à la définition d'un actif et aux critères de constatation s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2021. Son application anticipée est encouragée. Conformément au paragraphe .13 du chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES, l'entité peut opter pour l'application rétroactive ou prospective.

## MODIFICATIONS CORRÉLATIVES

### Chapitre SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS

- .25 Certaines ressources non financières ne sont toutefois pas constatées comme des actifs dans les états financiers du gouvernement. C'est le cas par exemple des éléments incorporels, ainsi que des ressources naturelles et des terres publiques du domaine public qui n'ont pas été achetées par le gouvernement. Les actifs non financiers du gouvernement, au sens donné dans le chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, comprennent les ressources non financières constatées dans ses états financiers.

## BASE DES CONCLUSIONS

### Introduction

- 1 La présente base des conclusions vise à étayer l'exposé-sondage du Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) intitulé *Éléments incorporels achetés : Modifications de portée limitée*.
- 2 La base des conclusions n'est pas publiée sous l'autorité du CCSP. Avant d'approuver les modifications de portée limitée, le CCSP délibérera sur les commentaires suscités par l'exposé-sondage.

### Contexte

- 3 Le Manuel du secteur public comporte des interdictions de constatation. Celles-ci proscrivent, pour des raisons pratiques, la constatation de certains éléments à titre d'actifs dans les états financiers.
- 4 Le Manuel du secteur public interdit actuellement que les éléments incorporels, les œuvres d'art et les trésors historiques ainsi que les terres du domaine public et les ressources naturelles dévolues à l'État soient constatés comme des actifs dans les états financiers du secteur public. Les ressources naturelles et les terres du domaine public achetées peuvent être comptabilisées comme des actifs, à la condition qu'elles répondent à la définition d'un actif énoncée au paragraphe .35 du chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et précisée au chapitre SP 3210, ACTIFS, ainsi qu'aux critères généraux de constatation indiqués aux paragraphes .55 et .56 du chapitre SP 1000.

### Proposition

- 5 Comme dans le cas des ressources naturelles et des terres du domaine public achetées, le CCSP se propose d'autoriser la constatation des éléments incorporels achetés, c'est-à-dire ceux qui sont acquis dans le cadre d'une opération avec contrepartie conclue entre des parties compétentes agissant en toute liberté dans des conditions de pleine concurrence. L'élément incorporel acheté serait constaté dans la mesure où il répond à la définition d'un actif et aux critères généraux de constatation.
- 6 Les éléments incorporels qui ont été développés ou dévolus à l'État demeureraient exclus de la constatation à titre d'actifs dans les états financiers.

### Fondement

- 7 Le CCSP procède à la révision des interdictions de constatation dans le cadre de son projet sur les fondements conceptuels de la performance financière (c'est-à-dire l'examen du cadre conceptuel et du modèle d'information). Cependant, en réponse aux commentaires des parties prenantes, le CCSP se propose d'autoriser dès maintenant la constatation des éléments incorporels achetés plutôt que d'attendre la prise de position définitive qui découlera de ce projet.
- 8 Les gouvernements autochtones ont demandé au CCSP de réexaminer l'interdiction de constater les éléments incorporels achetés. En effet, pour certains de ces gouvernements, l'exclusion du bilan de ce type d'acquisitions pose un problème significatif en raison de son incidence sur la représentativité des résultats financiers et de la situation financière, surtout si les acquisitions sont financées au moyen d'emprunts. Par ailleurs, certains organismes publics ont également dû passer en pertes et profits le coût d'éléments incorporels achetés dans le cadre d'opérations avec contrepartie, alors qu'ils auraient préféré constater ces éléments à titre d'actifs.
- 9 Les éléments incorporels sont achetés à un prix négocié dans le cadre d'une opération avec contrepartie. Il est donc possible de procéder à l'évaluation initiale de ces éléments, et il convient de les constater s'ils répondent à la définition d'un actif ainsi qu'aux critères généraux de constatation.

## Incidences

- 10 Les entités du secteur public devront déterminer si les éléments incorporels achetés répondent à la définition d'un actif ainsi qu'aux critères de constatation. Dans l'affirmative, il leur faudra constater ces éléments dans les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2021; l'application anticipée est cependant encouragée. Les entités peuvent appliquer la nouvelle obligation prospectivement ou rétroactivement, comme le prévoit le paragraphe .13 du chapitre SP 2120, *MODIFICATIONS COMPTABLES*.
- 11 Le CCSP ne se propose pas, pour l'heure, d'ajouter des indications dans le Manuel du secteur public par suite de l'autorisation de constater les éléments incorporels achetés dans les états financiers.
- 12 Le Manuel du secteur public ne comporte pas de dispositions comptables concernant les éléments incorporels, à deux exceptions près :
  - a) Logiciels : Comme l'indique la note 2 figurant à l'alinéa .05 a) du chapitre SP 3150, *IMMOBILISATIONS CORPORELLES*, la définition des immobilisations corporelles englobe les logiciels. En règle générale, les autres normalisateurs classent les logiciels comme des immobilisations incorporelles (voir, par exemple, la Norme comptable internationale (IAS) 38 *Immobilisations incorporelles* et la Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 31, *Immobilisations incorporelles*, laquelle est fondée sur IAS 38).
  - b) Surprix payé lors de l'acquisition d'une entreprise publique : Le surprix peut être attribuable, en partie ou en totalité, à un élément incorporel acheté (c'est-à-dire «l'écart d'acquisition»). Le paragraphe .17 du chapitre SP 3070, *PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES PUBLIQUES*, exige le report et l'amortissement de tout surprix dégagé lors de l'acquisition d'une entreprise publique sur une période correspondant à la durée de vie utile du surprix ou à 20 ans, selon la plus courte de ces deux durées (selon la méthode de l'amortissement linéaire ou selon une autre méthode d'amortissement systématique). L'entreprise publique doit disposer d'un plan d'affaires réaliste et précis<sup>2</sup> démontrant que, selon les projections, les résultats d'exploitation de l'entreprise publique seront suffisants pour récupérer le montant du surprix sur sa période d'amortissement. L'absence de tels éléments probants indiquerait que le surprix doit être comptabilisé en charges lors de l'acquisition, et non reporté.  
  
En revanche, le surprix dégagé lors de l'acquisition d'une entité autre qu'une entreprise publique doit être passé en pertes et profits au moment de l'acquisition (chapitre SP 2510, *CONSOLIDATION – AUTRES ASPECTS*).
- 13 Comme elles le font pour d'autres éléments non couverts par le Manuel du secteur public, les parties prenantes devraient, pour déterminer quand et comment constater les éléments incorporels achetés dans les états financiers, tenir compte de ce qui suit :
  - a) la hiérarchie des PCGR exposée au chapitre SP 1150, *PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS*;
  - b) la définition d'un actif énoncée au chapitre SP 1000;
  - c) les indications du chapitre SP 3210;
  - d) les critères généraux de constatation du chapitre SP 1000.

---

2 Le paragraphe .31 du chapitre SP 1300, *PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT*, indique qu'un des facteurs à considérer dans l'évaluation de la question de savoir si une entreprise publique répond au critère de l'autosuffisance financière qui ressort de la définition d'une entreprise publique consiste à établir si l'organisme a mis en place des «plans réalistes et précis qui montrent comment l'organisme compte poursuivre ses activités et faire face à ses dettes dans l'avenir».

© 2019 Normes d'information financière et de certification,  
Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. Cette publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour savoir comment obtenir cette autorisation, veuillez écrire à [info@frascanada.ca](mailto:info@frascanada.ca).